SZEGEDI TUDOMÁNYEGYETEM
GAZDASÁGTUDOMÁNYI KAR
KÖZGAZDASÁGTANI DOKTORI ISKOLA

A 2014-ES ÁLLAMSZÁMVITELI REFORM HATÁSA A MAGYAR ÖNKORMÁNYZATOK GAZDÁLKODÁSI GYAKORLATÁRA

Doktori értekezés

Témavezető:

Prof. Dr. Kovács Árpád
egyetemi tanár
Szegedi Tudományegyetem
Gazdaságtudományi Kar

Készítette:

Tóth Balázs
Szegedi Tudományegyetem
Gazdaságtudományi Kar
Közgazdaságtani Doktori Iskola

Szeged, 2022

Előszó

Doktori értekezésem elkészítésével kutatói pályám eddigi legfontosabb állomásához érkeztem. Bízom benne, hogy a dolgozat igazolja önálló kutatómunkára való alkalmasságom.

Jelen sorok gépelése közben eszembe jutott egy régebbi, Édesanyámmal folytatott beszélgetés, melyben arra jutottam, hogy államháztartási számvitellel biztos nem fogok foglalkozni. A mai nap már megállapíthatjuk, hogy ez a jövendölés nem teljesült. Sőt az utóbbi két tanévben már államháztartási számvitel kurzuson oktatóként vettem részt, Jakab Árpád társaságában. Abban, hogy ez így alakult elévülhetetlen szerepe van Dr. Kovács Györgynek is, aki már a képzés megkezdése előtt is segített javaslataival.

A doktori képzés megkezdésekor (mely együtt járt a számviteli szakcsoporthoz való csatlakozásommal) a közpénzügyi témák tanulmányozása került kutatásom középpontjába, ami számomra mindig is egy érdekes témakör volt. Habár először inkább a belső kontrollrendszerek és az önkormányzatok pénzügyi zavarai képezték a vizsgálataim tárgyát, elsőéves koromban „mellék-kutatásként" elindult a disszertációba is bekerülő interjús kutatás, melyet jelentős mértékben inspirált Dr. Simon József értekezése. Az interjús kutatásból rövid időn belül elkészült első egyszerzős folyóiratcikkem, mely további lökést adott a tanulmányaimban való előrehaladás terén, valamint a téma iránt való elköteleződést is fokozta.

A kutatásom során azt tapasztaltam, hogy ez a téma jól kutatható, és annak ellenére, hogy számos hazai szerző foglalkozott ezzel a területtel, még mindig akadnak olyan szempontok, melyek nem tekinthetők teljeskörűen feltártnak. Ilyen fennmaradó hézagok lefedésére törekszik jelen értekezés, mely nem jöhetett volna létre sok ember támogatása nélkül, akik közül valószínűleg nem is tudok nevesíteni mindenkit.

Ezúton szeretném köszönetem nyilvánítani mindazoknak, akik hozzájárulása nélkül elképzelhetetlen lett volna a dolgozat megszületése. Témavezetőmnek Prof. Dr. Kovács Árpádnak, aki gyors reakcióival, bátorító megjegyzéseivel, tanácsaival rengeteget segített a kutatás különböző fázisaiban. Hálával tartozom Dr. Kékesi Lászlónak és Dr. Varga Sándornak, akik több kézirat áttekintése, véleményezése mellett ezt az értekezést is többször kezükbe vették, valamint annak elkészültét számos értékes megjegyzéssel elősegítették.

Mindenképp említést kell tennem azokról a kollégákról is, akik olyan kutatásokban voltak szerzőtársaim, melyek segítettek az értekezés megalapozásában. Elsőként kell megemlítenem Rácz Tamást, aki több számomra nagyon fontos publikációnál társszerző volt. Ezek aligha születhettek volna meg a módszertani ismeretei nélkül, továbbá jelen értekezés módszertani hátterét is több konzultációval segítette. Nagymértékben hozzájárult a dolgozat megszületéséhez Jakab Árpád, egyrészt a közös óratartások során számomra is átadott ismeretek, másrészt az Új Magyar Közigazgatásban megjelenő cikkünk terén történő közreműködése révén. Szintén említést kell tennem Dr. Kovács Zsuzsanna és Dr. Kiss Gábor Dávid segítségéről, akik főként kutatói pályám elején, számos ponton segítették döntéseimet a kutatási irányok formálásában vagy kisebb részletek kezelésében.

Kiemelt mértékben szeretném hálámat kifejezni Lippai-Makra Editnek, akivel több közös publikációnk jött létre az elmúlt évek során, valamint az oktatásban is rengeteg alkalommal kellett támaszkodni a másik segítségére. Szerencsére ezekre mindig lehetett számítani. Ráadásul a helyzetet színesítette az is, hogy Edit is idén tapasztalhatta meg a fokozatszerzés nehézségeit, mely lehetővé tette számos praktikai, tudománytechnikai tapasztalat cseréjét.

Itt szeretném megköszönni a hozzájárulását Benkó-Szűcs Adrienn-nek és Bonifertné Horváth Anitának, akik a számviteli szakcsoporthoz való csatlakozásukkal óriási terhet vettek le rólam és lehetővé tették, hogy kellő időt szánhassak az értekezésre, illetve Dr. Deák István szakcsoportvezetőnek, aki a megannyi számviteles kurzus során formálta a számvitelről alkotott szemléletmódom, és teszi ezt még azóta is.

Köszönetem szeretném kifejezni minden kollégának, aki bármelyik kurzuson, fórumon vagy szimpla társalkodás során meglátásaival, tanácsaival formálta és támogatta a munkámat.

És végül köszönném, a legfontosabbaknak, a családomnak, akik a kezdetek kezdetétől fogva meghálálhatatlan mértékben támogattak és támogatnak az élet minden területén, valamint páromnak, Tündinek, aki szintén mindenben segített, amiben csak lehetősége volt.

Tartalomjegyzék

Előszó 1
Táblázatok jegyzéke 5
Ábrák jegyzéke 7
Bevezetés 9
A kutatás célja 11
A kutatás hipotézisei 13
Az értekezés felépítése 18
1. Állammenedzsment-elméletek – miért módosulnak az állam által alkalmazott megoldások? 20
1.1. Miért és hogyan jelennek meg innovációk az államháztartásban? 21
1.2. A weberiánus állam és a vele kapcsolatos tapasztalatok 27
1.3. A technikai megközelítés és az új közszolgálati menedzsment 32
1.4. Érték- és részvételalapú megközelítés és a jó kormányzás irányzata 39
1.5. A szabályozási megközelítés és a neoweberiánus elmélet 44
1.6. Állammenedzsment-elméletekkel kapcsolatos tapasztalatok Kelet-Közép-Európában 48
1.7. Hogyan viszonyulnak a gazdaságpolitikai paradigmákhoz és egymáshoz az állammenedzsment elméletek? 50
2. Államháztartási számviteli rendszerek és változásaik 54
2.1. A számviteli információs rendszer érintettjei 55
2.2. Milyen előnyök származhatnak az eredményszemlélet bevezetéséből? . 59
2.3. Az államszámviteli reformok nemzetközi környezetben 81
2.4. A jelenleg érvényes magyar számviteli és információs rendszer 89
2.5. A reformok megvalósulását befolyásoló tényezők 96
3. A 2014-es államszámviteli reform a személyes megkérdezések tapasztalatainak tükrében 101
3.1. A személyes megkérdezések módszertana 102
3.2. A kivitelezett kvalitatív kutatás jellemzői 103
3.3. Az interjús kutatás eredményei 108
3.4. A személyes megkérdezések tapasztalatainak összegzése 123
4. A 2014-es államszámviteli reform a kérdőíves megkérdezés tapasztalatainak tükrében 127

4.1. A kérdőív adatai és a feldolgozás módszertana 127
4.2. A kérdőíves megkérdezés tapasztalatai 132
4.3. Az önkormányzatok csoportosítása a számvitelhez való viszonyuk szerint 160
4.4. A kitöltők demográfiai jellemzőinek és a számvitelhez való viszonyának vizsgálata 170
5. Eredmények 173
5.1. A kutatás korlátai 173
5.2. A dolgozat tézisei 175
5.3.1. Javaslatok 178
5.4. Kitekintés, jövőbeli kutatási irányok 181
Összegzés 183
Felhasznált irodalom 188
Az értekezés témakörében megjelent saját publikációk 203
Mellékletek 204

Táblázatok jegyzéke

1. táblázat A kutatás hipotézisei és vizsgálatai módszere 17
2. táblázat A menedzsment reformok elméleti modelljei 32
3. táblázat Az új közmenedzsment céljai és menedzsmenteszközei 34
4. táblázat A neoweberiánus állam főbb jellemzői 47
5. táblázat Az eredményszemlélet elméleti előnyei és hátrányai 64
6. táblázat Az eredményszemléletű számvitel SWOT–elemzése 67
7. táblázat A közszféra és a magánszféra összehasonlítása 76
8. táblázat A költséginformációk alkalmazásának lehetőségei 77
9. táblázat Központi és helyi szintű kormányzatok számviteli rendszerei 82
10. táblázat Az IPSAS-ok harmonizációjának SWOT analízise 85
11. táblázat A reformok hatásainak összegzése 87
12. táblázat A költségvetési beszámoló részei, és az alátámasztó számviteli rendszerei 92
13. táblázat Az eredményszemléletű számvitel hazai bevezetésének SWOT–elemzése 95
14. táblázat A megkérdezettek intézmények szerinti megoszlása 104
15. táblázat A megkérdezettek jelölése 105
16. táblázat A beszélgetések témakörei 107
17. táblázat Az átállási időszak tapasztalatai –képzések és tananyagok 109
18. táblázat Az átállási időszak tapasztalatai – egyéb feltételek 111
19. táblázat Az új rendszerrel kapcsolatos tapasztalatok – általános megítélés 114
20. táblázat Az új rendszerrel kapcsolatos tapasztalatok – a várható előnyök érvényesülése 116
21. táblázat Az új rendszerrel kapcsolatos tapasztalatok – elmaradó előnyök 118
22. táblázat A számviteli adatok összehasonlíthatósága 119
23. táblázat Eredményszemlélet vagy pénzforgalmi szemlélet 120
24. táblázat A szabályozás világossága 133
25. táblázat A követelések és kötelezettségek értékelése 134
26. táblázat Véleménye szerint az államháztartás számviteli rendszere mennyiben járul hozzá az alábbi tevékenységekhez? 135
27. táblázat Mesterséges változókhoz kapcsolódó korrelációs együtthatók és megőrzött információtartalmának értékei 137
28. táblázat A KMO– és Bartlett–tesztek eredményei 138

29. táblázat A számviteli rendszer különböző szempontok alapján történő általános megítélését reprezentáló mesterséges változók leíró statisztikái 139
30. táblázat Számviteli adatok hozzájárulása beruházási döntéselőkészítő folyamatokhoz 144
31. táblázat Számviteli adatok hozzájárulása egyéb döntéselőkészítő folyamatokhoz 145
32. táblázat 5–11. Eldöntendő kérdések (Igen/Nem) közötti rangkorrelációk 146
33. táblázat A Költségvetési számvitel szerepe és a Pénzügyi számvitel szerepe változókhoz tartozó KMO–értékek és Bartlett–tesztek 147
34. táblázat A főkomponensek és a különböző számviteli adatok figyelembevételének értékelései között fennálló korrelációs együtthatók értékei 148
35. táblázat A költségvetési és a pénzügyi számviteli adatok figyelembevételét reprezentáló mesterséges változók leíró statisztikái 149
36. táblázat A költségvetés és pénzügyi számvitel információi hasznosságának összehasonlítása 149
37. táblázat: A költségvetési és pénzügyi számvitel hasznosságának és döntéselőkészítő folyamatokban történő alkalmazásának rangkorrelációs kapcsolatai 152
38. táblázat A számviteli rendszer megítélésének különböző szempontjai és a számviteli adatok hasznossága közötti rangkorrelációs együtthatók értékei 154
39. táblázat A számviteli információs rendszerrel kapcsolatos tapasztalatok kitöltői típusok szerint 156
40. táblázat A pénzügyi és költségvetési számvitel megítélése kitöltői típusok szerint 157
41. táblázat A számvitel hozzájárulása az egyes tevékenységekhez az egyes kitöltőtípusok szerint..... 159
42. táblázat Releváns változók és különböző demográfiai tényezők közötti rangkorrelációs és varianciaanalízishez tartozó kapcsolatmérő (Eta) mutató .. 171
43. táblázat A vizsgált változók khí-négyzet próbája..... 172

Ábrák jegyzéke

1. ábra A kutatási célok és a hipotézisek közötti kapcsolat 13
2. ábra A gazdaságpolitikai paradigmák és az állammenedzsmentek változásai..... 24
3. ábra A bürokratikus adminisztráció jellemzői 29
4. ábra A jó kormányzás elméleti modellje..... 41
5. ábra Államszervezési elméletek relációja 52
6. ábra Az államháztartási számviteli információs rendszer érintettjei..... 57
7. ábra A számviteli információs rendszerek alapvető módozatai 61
8. ábra Az eredményszemlélet előnyei a szervezet vezetője és fenntartója/irányítója szempontjából 68
9. ábra Az eredményszemléletű számvitel hasznosulásának szintjei..... 69
10. ábra A hatékonyság és az eredményesség kapcsolata..... 71
11. ábra Az államszámviteli reform eredményességét befolyásoló tényezők..... 99
12.ábra Az államszámviteli reform eredményességét befolyásoló tényezők - tapasztalatok..... 125
13. ábra A kérdőív kérdései, illetve azok kapcsolata az elemzés egyes fázisaival 132
14. ábra A 6–9. kérdésre adott válaszok megoszlása 141
15. ábra Az alábbi dokumentumok részét képezik-e a költségvetési előterjesztésnek/ rendeletnek 142
16. ábra Az alábbi dokumentumok részét képezik-e a zárszámadási előterjesztésnek/ rendeletnek? 143
17. ábra A tárgyévi eredmények összehasonlításra kerülnek-e a korábbi évekeredményeivel?..... 144
18. ábra A költségvetési és pénzügyi számvitel hasznosságának megítélése 150
19. ábra A költségvetési és a pénzügyi hasznosság átlagos értékelése és szórása annak függvényében, hogy összességében a kitöltők melyiket tartják hasznosabbnak 151
20. ábra Az információk hasznossága és a befektetett munka viszonya..... 152
21. ábra Számviteli adatok hasznosságának átlagos értéke és szórása annak függvényében, hogy a számviteli információk hasznossága hogyan viszonyul az előállításuk költségéhez 153
22. ábra A három csoportot létrehozó eljárás eredménye – Ward-módszer 163
23. ábra A négy csoportot létrehozó eljárás eredménye – Ward-módszer..... 164
24. ábra Az öt csoportot létrehozó eljárás eredménye – Ward-módszer..... 165

25. ábra A hat csoportot létrehozó eljárás eredménye – Ward-módszer..... 166
26. ábra A két csoportot létrehozó eljárás eredménye – Kétlépéses módszer 168
27. ábra A három csoportot létrehozó eljárás eredménye – Kétlépéses módszer 169

Bevezetés

Az államnak - mint a gazdaság egyik, ha nem legjelentősebb résztvevőjének - szerepe és feladatellátásának módja mindig is foglalkoztatta a közgazdász-társadalmat. A közszolgáltatások az egyes gazdaságok számottevő részét teszik ki, valamint a gazdasági szereplők nagy részét is érintik. Emiatt **a közfeladatok ellátásának hatékonysága és minősége nagy jelentőséggel bír** és az idő előrehaladtával a társadalom többi tagja is egyre fontosabbnak tartja az állam gazdálkodása minőségének és hatékonyságának a témakörét. Az 1970-es évektől kezdve felerősödtek a közszférareformok iránti igények (Christensen és szerzőtársai 2018), az utóbbi két évtizedben pedig egyre nagyobb jelentőségre tettek szert a közösséget és az outputot középpontba helyező pénzügyi és menedzsment kontrollrendszerek (Hoque 2021).

Az állam gazdálkodásának minőségéről és teljesítményi jellemzőiről, valamint az állam gazdálkodásáról szóló információk nemcsak a gazdálkodó szervezetek menedzsmentjei, hanem a költségvetési szervek vezetői, a hitelezők, a közös fejlesztésekben, beruházásokban részt vevő gazdasági szereplők, vagy az állampolgárok számára is fontosnak tekinthetők (Simon 2011). Ez **az egyre inkább fokozódó információs igény nem elégíthető ki megfelelő számviteli információs rendszer nélkül.** Mindezek következtében a számviteli rendszerek megfelelő kialakítása az államменedzsment-reformok[1] központi elemének tekinthető.

Az államменedzsment-reformok államháztartási számvitellel kapcsolatos viszonya nem széles körben tisztázott. Több kutató, szerző (Hood 1995, Buhr 2012, Lokuwadue–Godage 2020) az új közszolgálati menedzsment[2] vívmányának tekinti. Az eredményszemléletű számvitel közszférában való megjelenésével kapcsolatban azonban mégis azt tapasztalhatjuk, hogy ez a számviteli megközelítés jóval szélesebb körben terjedt el, mint az említett irányzat javaslatainak többsége (Pina és szerzőtársai 2009).

Az államменedzsmentek megújításával szorosan összefüggött az államok számviteli rendszereinek a reformálása. Az eredményszemlélet korai adaptálóinak Új-

[1] államменedzsment: „Az államменedzsment mindazokat a tervezési, szervezési, vezetési és ellenőrzési tevékenységeket foglalja magában, amelyek állami funkciók ellátását biztosító intézményrendszer kialakításához és működtetéséhez szükségesek” (Domokos és szerzőtársai 2016, 187. o., 1. melléklet).

[2] Az irányzat axiomatikus kiindulópontja szerint az állami kiadások csökkentése, valamint a közszolgáltatások minőségének javítása a piaci koordináció és a verseny fokozásával érhető el (Rosta 2012a), hatására számos magánszektorra jellemző megoldás vert gyökeret a közszférában.

Zélandot és Ausztráliát tekinthetjük, hiszen náluk már az 1990-es években megjelent a közszférában ez a megközelítés. Őket további angolszász országok (Egyesült Királyság, Kanada, Amerikai Egyesült Államok), majd több OECD ország követte (Carlin 2005). **Az eredményszemléletű számvitel bevezetése nemzetközi szinten is egyre inkább megfigyelhetővé vált.** Az OECD-országok 80, míg a nem OECD-országok 68 százaléka jelezte szándékát a szemlélet államháztartás működésébe való implementálására (PwC 2015). Ennek egyik legjelentősebb oka az, hogy az OECD (más nemzetközi szervezetekkel együtt) támogatja az eredményszemléletű számviteli információs rendszer és költségvetés közszférában való megjelenését (Adhikari–Garseth-Nesbakk 2016). Az eredményszemléletű számviteli információs rendszerek közszférában való megjelenése az utóbbi évtizedek alatt általánossá vált, a szemlélet egyre több, látszólag különböző irányítási koncepciót követő államháztartásokban jelent meg az idő előrehaladtával.

Ez a trend hazánkat sem kerülte el. Összhangban a 2011/85/EU irányelvvel megszületett 4/2013. (I. 11.) kormányrendelet (Áhsz.) rendelkezett az **eredményszemléletű számviteli rendszer** bevezetéséről, amely így **2014-től van jelen a magyar államháztartásban.** A rendelet eredményeképp létrejött egy kétszer kettős számviteli rendszer, amely a pénzforgalmi szemléletű költségvetési számvitelből és a módosított eredményszemléletű pénzügyi számvitelből áll össze.

Az államháztartási számvitel 2014-es megújulása az egyik legnagyobb hatású közszférabéli reformnak tekinthető. **A korábban alkalmazott számviteli információs rendszer ugyanis számos hiányossággal küzdött, amelyek következményeként nem volt képes megfelelően biztosítani az új körülmények között a megbízható és valós képet a gazdálkodóról.** A számviteli információs rendszer által szolgáltatott adatok a döntéshozatal során sokszor feleslegesnek bizonyultak, valamint a közfeladatok ellátásához szükséges erőforrások köre sem volt pontosan meghatározható, továbbá a kötelezettségek bemutatása sem volt naprakésznek tekinthető (Jakab–Balog 2017). Ezek a hiányosságok- más, a gazdálkodót kényszerpályára állító tényezők hatásai mellett - hozzájárultak az önkormányzati bevételek és kiadások egyensúlyának felborulásához, és ezáltal az alrendszer eladósodásához is, mivel a számviteli beszámolók nem tükrözték a valós pénzügyi kockázatokat (Vigvári 2010).

A fentebb említett problémák megismétlődésének megelőzésében nagy szerepe lehet az eredményszemléletű számvitelnek, amely hozzájárulhat a helyes gazdálkodási

gyakorlat kialakításához. A**z empirikus tapasztalatok szerint az eredményszemlélet bevezetése sok esetben nem hozza meg a várt sikereket** (Nasi–Steccolini 2008, Christiaens–Rommel 2008, Arnaboldi–Lapsley 2009). Ennek oka lehet a reform nem várt hatásai, az információk téves felhasználása, vagy a reform végrehajtására fordított elégtelen figyelem. **Az előálló többletinformációkat gyakran nem, vagy nem megfelelően használják fel, a bevezetést sok esetben rosszul menedzselik** (Christiaens–Rommel 2008). Az elméleti előnyök sok esetben nem érvényesülnek, ami több problémára is felhívja a figyelmet. Az egyik egy koncepcionális kérdés, miszerint **az eredményszemlélet közszférában való alkalmazhatósága megkérdőjelezhető, illetve az sem egyértelmű, hogy a könyvelési rendszernek mekkora hatása van a gazdálkodás hatékonyságára.**

A kutatás célja

A fentiek alapján kiemelt jelentőségűnek tartjuk, hogy megismerjük a 2014-es államszámviteli reform önkormányzati gazdálkodásra gyakorolt hatásait. Az önkormányzati alrendszer működése, gazdálkodása többször bizonyult kritikus területnek az utóbbi évtizedek során, ezért helyezi kutatásunk ezt a szegmenst a vizsgálat középpontjába.

Az önkormányzatoknál bevezetésre kerülő feladatalapú finanszírozás[3] a feladatok és a hozzájuk rendelt források meghatározása által lehetővé teszi az egyes feladatok bevételeinek és költségeinek összevetését. A számviteli reform az önkormányzati szektor számára is megteremtette a vezetői számvitel információs alapjait, a pénzforgalom mellett értelmezhetővé vált a realizált eredmény is, valamint az eredményszemléletű számviteli nyilvántartások utat engedtek a vállalati szektorban alkalmazott eredményességi, költség-haszon elemzéseknek és tervezési eljárásoknak (Sisa-Veress 2014). Fontos azt is kiemelni, hogy helyi szinten az önkormányzati tulajdonú gazdasági társaságok szerepe is jelentős (Hegedűs–Lentner 2019), amelyek vállalkozásokhoz hasonló jellegzetességei hozzájárulhaznak az eredményszemlélet meghonosodásához, katalizálhatják az eredményszemléletű számvitel gazdálkodásba való beépülését.[4]Az államszámviteli reformok hatásait nemzetközi szinten is széles körben vizsgálták a

[3] lásd 1. melléklet
[4] A helyi szinten történő vizsgálódás melletti érv az is, hogy a központi szinten nehezebben különíthetők ez az egyes folyamatok és intézmények, ami nehézkesebbé teszi a központi szint vizsgálatát.

kutatók, valamint a hazai reform is foglalkoztatta a közgazdászokat. A számviteli információs rendszer megújítása alapjaiban befolyásolja az érintett szervezetek működését, valamint az újonnan előálló adatok is jelentős mértékben gyakorolhatnak hatást a közszféra döntéshozatalára.

Tekintettel arra, hogy az államszámviteli rendszer számos ponton, például a vezetői döntésekben megtestesülve, hathat az állam működésére és annak társadalmi megítélésére, annak megfelelő működése kulcsfontosságú. A téma összetettsége és mérete miatt néhány szempontot nem kíván elemezni a dolgozat. **Az értekezés lehetőségeit meghaladja annak elemzése, hogy miként lehet optimalizálni az igazgatási, vezetési, irányítási rendszerek és a számvitel kapcsolatát,** és úgy kialakítani az államszervezet működését. Mindezt oly módon, hogy a számviteli információs rendszer kellő mennyiségű és jó minőségű adatot állítson elő, viszont ezzel párhuzamosan ne legyen jellemző a túlzott adatigénylés és az adatszolgáltatók túlterheltsége.

A tanulmány csak abban a kontextusban foglalkozik a számviteli információs rendszer és az elszámoltathatóság kapcsolatával, hogy az államszámviteli rendszer megbízható működése miért releváns az elszámolthathatóság szempontjából. Habár az integritás egyik alapkövének tekinthetjük a megfelelően működő, pontos és naprakész képet biztosító, nehezen manipulálható számviteli rendszert, a dolgozat vizsgálatának fókusza más irányvonalat követ, a számviteli rendszer korrupció elleni harchoz való hozzájárulásának lehetőségét nem elemzi.

A dolgozat célja bemutatni a jelentősebb állammenedzsment-elméleteket, azok kapcsolatát az átfogó gazdaságpolitikai paradigmákkal és a számviteli információs rendszerrel, valamint bemutatni a 4/2013. (I.11.) kormányrendelet önkormányzati gazdálkodásra gyakorolt hatásait.

Jelen értekezéssel szándékunk, hogy segítségével értékelhetővé váljon, milyen mértékben váltotta be az új államszámviteli rendszer a hozzá társított reményeket, ezáltal az is, hogy a meghatározó állammenedzsment elméletek céljai visszatükröződnek-e a számviteli a gyakorlatban. Fontos aspektus annak elemzése is, hogy a számviteli információs rendszer érintettjei mennyire tartják megbízhatónak a számviteli információs

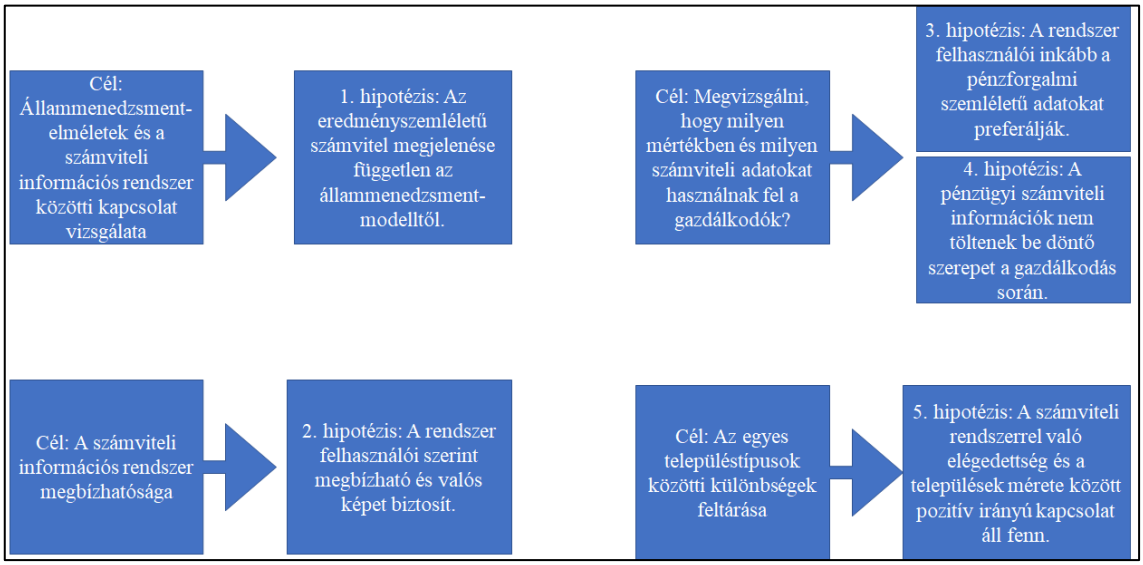
rendszert, milyen mértékben támaszkodnak számviteli adatokra a gazdálkodási döntések során, és hogy a pénzforgalmi vagy eredményszemléletű adatokat preferálják.

A téma vizsgálata során említenünk kell azt is, hogy a gazdálkodási döntések nem születhetnek csak számviteli információk alapján. A nem számviteli információk a magánszférához hasonlóan a közszféra esetében is nagy jelentőséggel bírnak. Véleményünk szerint ezek az információk kiegészítik a számviteli adatokat annak ellenére, hogy a számviteli rendszer azokat nem képes kezelni. Az említett információk vizsgálata szintén fontos, de különálló területnek tekinthető, ezáltal nem képezi a dolgozat részét.

A kutatás hipotézisei

A megfogalmazott kutatási célok vizsgálata érdekében öt hipotézist fogalmaztunk meg. Ezek kapcsolatát a bemutatott célkitűzésekkel az 1. ábra mutatja be.

1. ábra A kutatási célok és a hipotézisek közötti kapcsolat



Forrás: saját szerkesztés

Az eredményszemléletű számvitel közszférában való megjelenését a kutatók gyakran az új közszolgálati menedzsmenthez kötik, ennek ellenére mégis egymástól nagyon eltérő koncepció mentén felépülő közigazgatásokkal rendelkező államháztartásokban is megjelent. Az eredményszemléletű számvitel több évtizede tartó térnyerése első ránézésre nem függ sem tértől, sem időtől, sem az állammenedzsment

logikájától. Ezek alapján az eredményszemléletű számvitel és az állammenedzsment-elméletek kapcsolatáról a következő hipotézist fogalmaztuk meg:

1. **hipotézis: Az eredményszemlélet közszférában való megjelenése relevánsnak tekinthető, függetlenül az állam szerepének alakulásától.**

A hipotézis vizsgálata szakirodalmi feldolgozás segítségével történik, a dolgozat első és második fejezetében kerül górcső alá a számviteli gyakorlatok és az állammenedzsment elméletek kapcsolata, valamint az állítás igazolására az elterjedt számviteli gyakorlatokat is összevetjük a feladatszervezés centralizáltságával.

Az eredményszemlélet bevezetésével kapcsolatban az érintettek a számviteli információs rendszertől a felmerülő gazdasági események gyorsabb és pontosabb elszámolását várják, szemben a pénzforgalmi szemlélet alkalmazása során tapasztaltakkal (Bathó 2012, Jakab–Balog 2017). Ennek következtében a 2014 óta érvényben lévő számviteli rendtől naprakész és megbízható kép kialakítását várja a jogszabályalkotó. Feltételezésünk az, hogy ezeket a jellemzőket a számviteli információs rendszer felhasználói is érzékelik, tapasztalják.

2. **hipotézis: Felhasználói szerint a 2014-től érvényes államszámviteli rendszer képes megbízható és valós képet biztosítani.**

A hipotézis vizsgálata érdekében mind az interjús, mind a kérdőíves kutatásnak központi elemét képezte ez a témakör. A hipotézis vizsgálata elméleti keretének meghatározására a második fejezetben kerül sor, a hipotézisről való döntést a negyedik fejezet eredményei támasztják alá.

Annak ellenére, hogy az eredményszemléletű számvitelnek magas fokú megbízhatóságot tulajdonítanak, annak adataira, dokumentumaira jellemzően kevésbé támaszkodnak a döntéshozatal során, amikor azzal párhuzamosan működik pénzforgalmi szemléletű nyilvántartás is (Carlin 2005). Ez előfordulhat amiatt is, mert a pénzforgalmi adatokkal kapcsolatban több tapasztalat alakult ki, illetve azért is, mert a költségvetés tervezése pénzforgalmi alapon történik. Ezen feltételezések alapján állítottuk fel

harmadik hipotézisünket, amelyet szintén a fentebb említett kutatásaink segítségével vizsgáltunk[5].

3. **hipotézis: A rendszer felhasználói inkább a pénzforgalmi szemléletű adatokat használják fel a gazdálkodás során.**

Hasonlóan a 2. hipotézishez, a 3. hipotézis vizsgálata is kérdőíves vizsgálattal történik, a számviteli adatok felhasználása, valamint az eredményszemléletű és pénzforgalmi szemléletű adatok hasznossága, azok gazdálkodási döntésekben betöltött szerepe is vizsgálatra kerül a harmadik és negyedik fejezetben is.

Az eredményszemléletű adatok döntéshozatalban való mellőzöttségéhez hasonlóan több tanulmány világított rá arra, hogy szemlélettől függetlenül töltenek be marginális szerepet a számviteli információk a közszféra gazdasági döntései kapcsán (Prowle 2021). Ezen megfigyelésekre alapozva fogalmaztuk meg negyedik hipotézisünket, amelynek igazolására jelen dolgozat kérdőíves kutatása tesz kísérletet.[6]

4. **hipotézis: A pénzügyi számviteli információk nem töltenek be döntő szerepet a helyi önkormányzatok gazdálkodási döntéseinek meghozatalában.**

Az előző két hipotézishez hasonlóan, a 4. hipotézis vizsgálata is a kérdőíves kutatás tapasztalatainak elemzésével valósul meg.

[5] Kutatásunk során a számviteli információs rendszer megbízható működése alatt azt a követelményt értjük, miszerint a számviteli információs rendszer hitelt érdemlő módon mutatja be a szervezetek vagyoni, jövedelmi, pénzügyi helyzetét, szabályrendszere pontosan kidolgozott és könnyen ellenőrizhető a működés szabályossága. Ezek teljesülései viszont nem feltétlenül garantálják az adatok megfelelő felhasználását, ezért is különböztettük meg a 2., 3. és 4. hipotézist.

[6] A pénzforgalmi szemléletű adatok dominanciája megvalósulhat úgy is, hogy mindkét adatforrásra nagymértékben támaszkodnak az érintettek, viszont a pénzforgalmi adatokra jobban, illetve úgy is, hogy csak ezt tekintik jelentősnek, vagy akár az is előfordulhat, hogy egyik adatforrás sem játszik kimondottan nagy szerepet a döntéshozatalban, de az eredményszemléletű adatok még így is jelentéktelenebbek bizonyulnak. Ezért állítottuk fel a 3. és 4. hipotézist is.

A vizsgálat megkezdését megelőzően feltételeztük azt is, hogy a reform eltérő módon érintette a különböző adottságokkal bíró önkormányzatokat. Tekintettel arra, hogy a kisebb településeken (például községek esetében) jellemzően csak néhány szakember látja el a pénzügyi és számviteli teendőket, az ott dolgozó szakembereknek nem volt lehetőségük specializálódni a számvitel egy-egy területére, ami az új rendszerhez való alkalmazkodást és annak előnyei érvényesülését is megnehezítették. Ezen feltevésre alapozva fogalmaztuk meg a dolgozat ötödik hipotézisét.

5. **hipotézis: A számviteli rendszerrel való elégedettség és a települések mérete között pozitív irányú kapcsolat áll fenn.**

A fenti hipotézis vizsgálata szintén vegyes módszertanúnak tekinthető, habár a személyes megkérdezéssel igyekszünk alátámasztani a hipotézis megalapozását, igazolni vagy cáfolni pedig a negyedik fejezetben ismertetendő kérdőíves kutatás alapján nyílik majd lehetőségünk (1. táblázat).

1. táblázat A kutatás hipotézisei és vizsgálatai módszere

Hipotézis sorszáma	**Hipotézis**	**Vizsgálat módszere**	**Döntés módja, kapcsolódó változó**
1.	Az eredményszemlélet közszférában való megjelenése relevánsnak tekinthető, függetlenül az állam szerepének alakulásától.	Szakirodalmi feldolgozás	Az egyes államok államszervezetének vizsgálata, a feladatellátás centralizáltsági foka és az alkalmazott államháztartási számviteli modell összevetése
2.	Felhasználói szerint a 2014-től érvényes államszámviteli rendszer képes megbízható és valós képet biztosítani.	Kérdőíves megkérdezés: leíró statisztika és főkomponens elemzés	Aktualitás és meghatározottság mesterséges változók
3.	A rendszer felhasználói inkább a pénzforgalmi szemléletű adatokat használják fel a gazdálkodás során.	Kérdőíves megkérdezés: leíró statisztika és főkomponens elemzés	Költségvetési számvitel szerepe, pénzügyi számvitel szerepe mesterséges változók; Költségvetési számvitelből nyert adatok és Pénzügyi számvitelből nyert adatok nevű mesterséges változók, a kérdőív 17. kérdés
4.	A pénzügyi számviteli információk nem töltenek be döntő szerepet a helyi önkormányzatok gazdálkodási döntéseinek meghozatalában.	Kérdőíves megkérdezés: leíró statisztika és főkomponens-elemzés	Hozzájárulás mesterséges változó, a kérdőív 6-9. kérdéseire adott válaszok.
5.	A számviteli rendszerrel való elégedettség és a települések mérete között pozitív irányú kapcsolat áll fenn.	Kérdőíves megkérdezés: rangkorrelációs elemzés; Pearson-féle khí-négyzet próba, kereszttábla-elemzés, klaszterelemzés	Rangkorrelációs együtthatók; klaszterek jellemzői.

Forrás: saját szerkesztés

Az értekezés felépítése

Az értekezés öt fejezetre oszlik**. Az első fejezet a 20. évszázad utolsó harmadában megjelenő állammenedzsment–elméleteket hasonlítja össze**, kiemeli azok főbb vonásait, hasonlóságait és koncepcionális különbségeit, valamint kapcsolatukat az átfogó gazdaságpolitikai paradigmákkal. A téma vizsgálatakor megkerülhetetlen a weberi bürokrácia ismertetése, illetve annak összevetése modernebb koncepciókkal. Mivel az említett irányzatok **tárgyalják az állam ellenőrizhetőségét, transzparenciáját, valamint az annak eredményessége és hatékonysága iránti igényeket**, így a számviteli rendszer meghatározása szempontjából is van hatásuk, ugyanis az államháztartási számvitelt az állammenedzsment egyik legjelentősebb eszközének tekinthetjük. A fejezet segít bemutatni, miért fontos a megfelelő államszámviteli rendszer, és az egyes elméletek elvárásai miért támasztanak igényt az eredményszemléletű számvitel bevezetése iránt, valamint az állammenedzsment–modellek helyi önkormányzatoknak szánt szerepéről is szót ejtünk.

A **második fejezet célja ismertetni a számviteli rendszerek alapvető vonásait, jellemzőit, valamint ezekből származó előnyeiket és hátrányaikat.** Ezek elemzésével azt vizsgáljuk, hogy az eredményszemléletű számvitel (legalább elméleti síkon) képes lehet-e támogatni azokat a célokat, amelyeket el kívánnak érni a modern államok. A szerkezeti egység kitér a nemzetközi környezetben megfigyelhető trendekre és változásokra, valamint a hazai 2014-es reformot is bemutatja. **A hazai és nemzetközi tapasztalatok alapján meg tudjuk határozni, hogy milyen tényezőket és hatásokat érdemes vizsgálni a reform kapcsán.** Mindez megalapozza az empirikus kutatásaink lefolytatását, bemutatását is.

A harmadik szerkezeti egység egy 2019-ben lefolytatott interjús kutatást, illetve annak eredményeit mutatja be, aminek alapját a dolgozat második fejezete képezte. A személyes megkérdezésen alapuló kutatás célja a reform időszakának, illetve a számviteli rendszer megújítását befolyásoló tényezőknek a megismerése, valamint a rendszer működéséről szerzett tapasztalatoknak az összegyűjtése volt. A kvalitatív kutatás funkciója egy szélesebb körű, kérdőíves kutatás előkészítése volt, ugyanis az itt megfigyelhető jelenségek és tapasztalatok ismeretében tudtuk szűkíteni és pontosítani a vizsgálat kérdéseit, egyfajta előszűrőként. Az itt látható eredmények segíthetik az erre épülő kérdőíves kutatás eredményeinek értelmezését, kontextusba helyezését, viszont a

hipotézisek vizsgálatára nem alkalmasak. A **kvalitatív kutatásra alapozva lefolytattunk egy 217 kitöltést magába foglaló, kérdőíves kutatást**, amelyet a hazai települési és megyei önkormányzatok tölthettek ki 2021 májusában. Ezt a kutatást **a dolgozat negyedik fejezete ismerteti**. A kérdőíves kutatás a felhasználók véleményét elsősorban a számviteli szabályozás egyértelműségéről és az azzal való elégedettségükről volt hivatott felmérni, a számviteli információk gazdálkodásban betöltött szerepének vizsgálata mellett. A válaszok elemzésére leíró statisztika mellett faktorelemzést, klaszterelemzést, rangkorrelációt, varianciaanalízist és kereszttábla-elemzést alkalmazunk. Az ötödik fejezet az eredmények összegzése és a hipotézisek értékelése mellett a kutatás korlátaira is kitér, valamint ismerteti az eredményeken alapuló következtetéseinket és javaslatainkat, illetve kijelöli a további, általunk relevánsnak vélt kutatási irányokat. Végezetül a dolgozat a főbb megállapítások összefoglalásával, a hipotézisek igazolásával és a kutatásra alapozott tézisek ismertetésével zárul.

Összességében a dolgozat célja az, hogy átfogó képet nyújtson az eredményszemléletű számvitel közszférában való megjelenését ösztönző okokról, illetve bemutassa az eredményszemléletű számvitel magyar államháztartásban való megjelenésének önkormányzati alrendszerre gyakorolt hatásait. Reméljük, hogy ez a doktori értekezés és hozzá a kapcsolódó publikációk hozzájárulnak a hazai államháztartási számvitel témaköréhez, valamint az általunk megfogalmazott javaslatok mind a közszféra gazdálkodási döntéseit meghozó személyek, intézmények, mind a jogszabályalkotók munkáját képes támogatni.

1. Állammenedzsment-elméletek – miért módosulnak az állam által alkalmazott megoldások?

A közfeladatok ellátásának módja és minősége nagy jelentőséggel bír, hiszen az állam az egyik, ha nem a legjelentősebb szereplője egy adott gazdaságnak. Ezáltal a közigazgatás felépítésének, szervezésének módja is kulcsfontosságú kérdésnek tekinthető. Az állampolgárok vagy az érintett szervezetek joggal fogalmazzák meg azt az igényt, miszerint a közszféra hatékonyan hozzon létre szolgáltatásokat, esetleg termékeket (Kárpáti 2011). Ehhez a jól megszervezett közigazgatás hozzájárulhat. Ennek következtében jelentek meg a fejezetben tárgyalt szervezési elméletek, mint **az új közszolgálati menedzsment** (new public management-NPM), **a jó kormányzás** (good governance), vagy **a jó kormány** (good government vagy más néven neoweberiánus megközelítés) **irányzata**. Mint ahogy a későbbiekben részletesebben is láthatjuk, az említett elméletek középpontjában az eredményes, hatékony, elszámoltatható és transzparens állam létrehozásának motivációja áll, mely célokat az eredményszemléletű számvitel is támogat (Tóth 2021a).

Ebben a fejezetben megvizsgáljuk, milyen okok következtében és milyen elvek mentén rendeződhet át egy állam közigazgatása, valamint kitérünk az egyes irányzatok elméleti alapjaira, főbb vonásaira, egymással szembeni relációjukra, továbbá a szervezeti és módszertani innovációk közszférában való megjelenésére is. Továbbá azt is érintjük, hogy ezek az elméletek miként hatnak az állam számviteli rendszerére. A fejezet bemutatja azt a tágabb kontextust, ami végső soron az állammenedzsment egyik legjelentősebb eszközének, a számvitelnek a kialakítására és alkalmazására is hatással van, hiszen az állammenedzsment-elméletek céljai meghatározzák azokat az elvárásokat, amelyeket az egyes reformokkal szemben támasztanak az érintettek. Emellett említést teszünk az állammenedzsment-elméletek helyi önkormányzatoknak szánt szerepeiről, illetve kitérünk a kelet-közép-európai országok helyzetére, amelyek közigazgatásának fejlődésében megfigyelhetünk néhány egyedi vonást. Mindezek által lehetőségünk nyílik az 1. hipotézisben foglalt állítás tartalmának megítélésére, amelyre az Eredmények fejezetben térünk ki.

1.1. Miért és hogyan jelennek meg innovációk az államháztartásban?

A vizsgálat során először meg kell válaszolnunk azt a kérdést, mi miatt döntenek a reformok mellett az államháztartások, és mit értünk reform alatt. **A közszférában az innovációkat nem termékként vagy szolgáltatásként lehet értelmezni, hanem inkább a szolgáltató és a szolgáltatás igénybe vevői közötti viszony változásaként** (Hartley 2005). Az államszervezetek változásai a köz- és magánszféra relációjának módosulásaihoz is köthetők (Torma 2010). Az állam felépítésében, eljárásaiban a magánszférához fűződő viszonya is tükröződik, a közszféra feladatszervezése a magánszférához fűződő kapcsolatának megváltozásából fakadt (Peters–Pierre 1998). **Tehát a közszféra módszertani újításait** (mint például a menedzsmentszemlélet, kiszervezések, eredményszemléletű számvitel megjelenését) **nem tudjuk a társadalom más eseményeitől teljesen elválasztani.** Ezt támasztja alá az az elmélet is, amely szerint az államháztartások működése útfüggő, az alkalmazott módszerek körét befolyásolják kulturális tényezők, hagyományok és egyéb körülmények is (Meyer-Shaling–Yesilkagit 2011).

Az elmúlt évtizedekben azonban számos közszférában jelentek meg új megoldások. Az angolszász országokban az új közszolgálati irányzat került előtérbe, a hagyományos weberi modell helyébe lépve. Az irányzat szerint a magánszférabeli gyakorlatok és vezetési elvek átültetésével, a köz- és magánszféra közötti különbségek mérséklésével az elszámoltathatóság fokozható (Hood 1995). Viszont a közszféra reformjai esetében az újításhoz vezető okok jellemzően mások, mint a magánszférában. **Az állam működésének megújításában nemcsak az elérhető előnyök realizálása iránti igény felerősödése figyelhető meg, hanem egyéb külső tényezők is befolyással lehetnek.** Az egyes reformok tartalmára és időzítésére országspecifikus belső és külső faktorok gyakorolnak hatást. Nyugat-Európában a közbizalom megerősítése, a makrogazdasági problémák (nagy államháztartás, költségvetési hiány, gyenge államháztartási teljesítmény) tekinthetők a változásokat előidéző okoknak (Bouckaert és szerzőtársai 2011). Wright (1994) a nemzetközi kapcsolatok erősödését és az európai integrációt is olyan oknak tekintette, amelyek konvergáló államháztartási reformokhoz vezettek, de a politikai és technológiai környezet változásait is ilyen tényezőknek vélte. További okként pedig a gazdasági paradigmaváltást említette.

Hogyan befolyásolják a gazdaságpolitikai paradigmák a közszféra feladatellátása során alkalmazott módszereit? A kérdés megválaszolásához érdemes először röviden áttekinteni, miként változott a huszadik században az állami beavatkozás mértéke, valamint az állam szerepéről szóló vélekedés. Európában az első világháború során különböző stratégiai ágazatok kerültek állami tulajdonba. Az állami tulajdon növekedése folytatódott a háború után is, a kedvező tapasztalatok, valamint a békekötés után kialakuló bizonytalan helyzet miatt (Voszka 2015). Az 1929-33-as gazdasági világválság is az állami szerepvállalás növelésének irányába hatott. Az ekkor bekövetkező gazdaságpolitikai irányváltás elméleti alapjait Keynes fektette le, amivel az állam alapvető gazdasági szerepe évtizedekig megkérdőjelezhetetlenné vált (Farkas 2011).[7]

A második világháborút követő, viszonylag gyors fejlődésben fontos szerepe volt az államnak. Az állami aktivitás segített a konjunktúrahullámok kisimításában, valamint az exportképesség és a nemzetközi versenyképesség erősítésében (Farkas 2017a). Fordulatot az olajválságok hoztak, ugyanis az állami szerepvállalás fokozásával nem lehetett megfelelően kezelni sem az 1973-as, sem az 1979-es olajválságot (Voszka 2015), illetve a stagfláció jelenségére megfelelő választ nyújtani (Csaba 2010). [8]

Az 1980-as évek közgazdasági gondolkodásának alapját a neoliberalizmus[9] jelentette. Uralkodó nézetté vált, hogy kemény pénzügypolitikai deregulációval és a kereskedelmi liberalizációval elérhető a gazdasági stabilitás és növekedés (Szentes 2006). Ezeket az elveket fogalmazta meg a téma kapcsán sokszor emlegetett washingtoni konszenzus is. Az állam szerepének minimalizálását jelentős nemzetközi szervezetek is hangsúlyozták, mint például az IMF vagy az OECD. A periferikus vagy félperiferikus államok számára is erősen javallott volt a gazdaság liberalizációja és deregulációja

[7] A keynesi megközelítés alaptétele volt, hogy a költségvetési politika hatékonyabb, mint a monetáris politika, így az állami beavatkozást kívánatosnak tartotta, azonban a gazdaságpolitika nem a piac és a piaci mechanizmusok ellen jött létre (Szentes 2006).

[8] Az 1970-es években bekövetkezett stagnálást számos közgazdász az állam kudarcának tulajdonította, így az annak szerepét minimalizáló, monetáris politikát előtérbe helyező törekvések vették kezdetüket. Lucas például ellenezte az állam gazdasági ciklusokat befolyásoló beavatkozásait, míg például Friedman azt a gondolatot fogalmazta meg, miszerint a monetáris politika elégséges a válságok megelőzéséhez (Farkas 2017a).

[9] Farkas (2017a) megfogalmazásában az irányzat alapvetése szerint az állami beavatkozás az egyébként spontán módon jól működő szabadpiacokat zavarja, eltorzítja, és az optimális növekedés fékjévé válik. Ebben a szemléletben a válságok okaként elsősorban az állam beavatkozásával előidézett szabadpiaci viszonyokban megjelenő zavarokat tekintik.

(Farkas 2017a). Igaz, ez a közvélekedés eleinte csak jól működő piacgazdaságokra vonatkozott (Kolodko 2000). [10]

Természetesen arra is tekintettel kell lennünk, hogy ezen időszakban sem voltak teljesen egyformák az egyes gazdaságok, vagyis nem minden országban érvényesült a neoliberális paradigma. Például a főáramtól elszakadó délkelet-ázsiai országok gyors ütemű felzárkózásában jelentős szerepe volt a fejlesztő államnak (Wade 2010, 2014), ám a 20. század utolsó évtizedében a délkelet-ázsiai országok, Oroszország és a latin-amerikai országok megingásait az állam túlzott gazdasági szerepének tulajdonították, s ezt a jelenséget a fejlesztő állam kudarcaként értékelték. Az idő előrehaladtával azonban egyre jobban kirajzolódott, hogy az említett válságok, illetve a 2001–2002-es világgazdasági kifulladás a neoliberális paradigma kudarcának tekinthető (Farkas 2017a).

Újabb jelentősebb töréspontot a 2007–2009-es válság jelentett, viszont már az azt megelőző évtizedek tapasztalatai is cáfolták az állam túlzott visszaszorulását jósló nézeteket, ugyanis az államháztartás GDP-hez viszonyított aránya a fejlett országokban sem csökkent, igaz, a gazdasági szabadság növekedett (Muraközy 2009). 2008 után Magyarországon még inkább felerősödtek az állami szerepvállalás fontosságát hangsúlyozó nézetek. Ezek nem egyértelműen az állami beavatkozásoknak tulajdonították a válság kialakulását, hanem legalább részben a piac működési elégtelenségét tekintették hatótényezőnek (Farkas 2017b), a válság idején megerősödtek a kormányzati beavatkozást támogató hangok (Csaba 2010). Mindezek ellenére valós paradigmaváltásról nem beszélhetünk, a válságot követően a közgazdasági gondolkodásban heterodoxia[11] alakult ki (Csaba 2018).

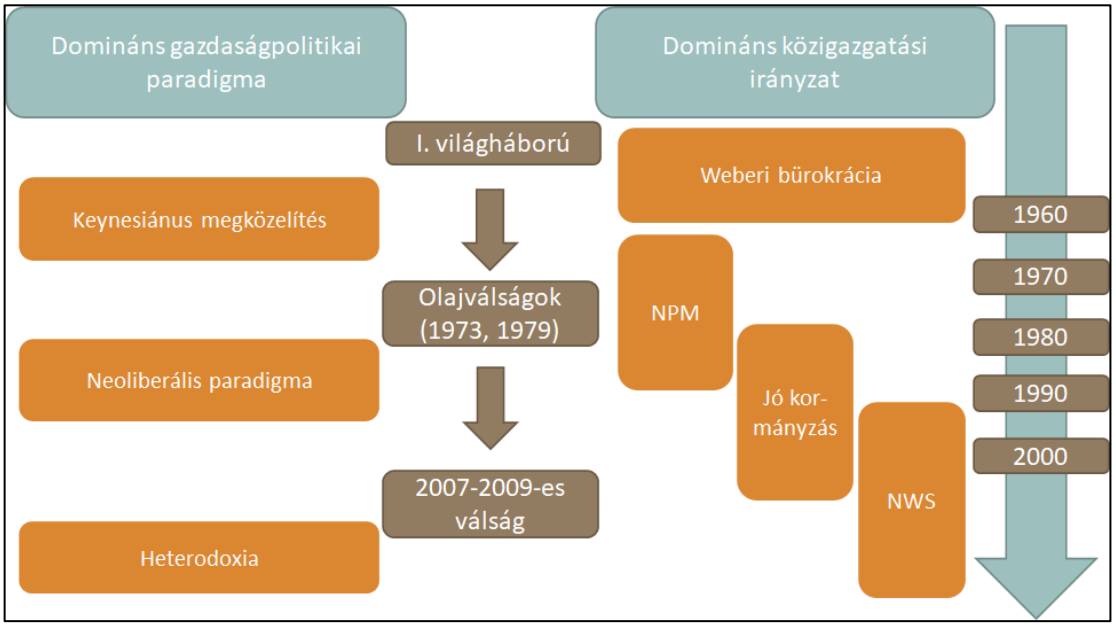
Ahogy az előző bekezdések is rávilágítottak, a gazdaságpolitikai váltások miatt folyamatosan átértékelődött az állam szerepe. Ezzel párhuzamosan az államszervezetben is következtek be változások. **Az innovatív megoldások közszférában való megjelenése, illetve „módszertani szempontból értelmezett”**

[10] Ez magyarázza azt is, hogy a felzárkózó országok esetében miért más a tapasztalat. A délkelet-ázsiai országok figyelemre méltó felzárkózása a washingtoni konszenzussal részben ellentétes működésnek volt köszönhető (Stiglitz 1999), ugyanis ezen államok esetében kialakult a fejlesztő állam koncepciója, amely egy sokkal proaktívabb modell volt, mint amit a washingtoni konszenzus felvázolt (Wade 2010). A washingtoni konszenzussal szembeni kritika az is, hogy túlzó módon helyezte középpontba a privatizációt és a deregulációt, miközben az intézmények szerepét figyelmen kívül hagyta (Kolodko 2000).

[11] Bod (2013) a heterodoxiát gazdaságpolitikai szövegkörnyezetben a szokásosan alkalmazottól eltérő, esetlegesen ellentmondásos intézkedésekből álló, vagy koherens logikai rendszert nélkülöző gyakorlatok halmazaként jellemzi. A heterodox gazdaságpolitika a főáramú gazdaságpolitikai gyengülésekor attraktív.

közeledése a magánszférához nagyjából azonos időszakra tehető a keynesiánus gazdaságpolitika háttérbe szorulásával (2. ábra). Vagyis a 20. században megfigyelhető a gazdaságpolitikai ciklusok és az államszervezeti reformok együtt mozgása, ami miatt érdemes megvizsgálni, hogy ezek között állhat-e valamilyen közvetlen kapcsolat, vagy csak véletlen egybeesésről beszélhetünk.

2. ábra A gazdaságpolitikai paradigmák és az állammenedzsmentek változásai



Forrás: saját szerkesztés

Az állam funkcióira vonatkozó irányzatok és a működtetésükben alkalmazott módszerek körében bekövetkező változások nem tekinthetők egymástól teljesen függetlennek. Fontos szerep jut az állam és a piac közötti viszony meghatározásának és a verseny megítélésének. A keynesiánus paradigma háttérbe szorulásával párhuzamosan a weberi államfelfogásba vetett hit is megingott. Mindkét fronton elsősorban az angolszász országok esetében figyelhettük meg ezeket a változásokat, míg a kontinentális Európában (ahol a weberi államszervezetnek erősebb hagyományai voltak) nem indítottak el gyorsan ilyen jellegű módosításokat. **Az Európai Unió perifériaországaiban a piacot és piaci megoldásokat középpontba helyező új közszolgálati menedzsment irányzata szignifikáns befolyást gyakorolt, amiben nagy szerepe volt a jelentős nemzetközi szervezetek ajánlásainak (**Bouckaert és szerzőtársai 2011, Tóth 2021a).

A közigazgatás elvi, szervezési alapjának megismerése mellett érdemes arra is kitérni, milyen tényezők befolyásolhatják az egyes szervezeti innovációk, mint az

eredményszemléletű számvitel, terjedését. Ugyanis egyedi változtatásról lévén szó, a közszféra működési alapjainak megváltoztatása nélkül is megjelenhet egy államháztartásban.

Ennek vizsgálatakor **érdemes az egyes módszertani újítókat korai és kései bevezetőkre osztani.** Ennek oka az, hogy sok esetben inkább csak a külső elvárásoknak, vagy éppen szabályozásnak való megfelelés motiválja az eredményszemléletű számvitel bevezetését, és nem a hatékonyság vagy eredményesség növelése. Az esetleges átállással az elsődleges cél csak a figyelem elterelése és a gyanakvások eloszlatása. Az empirikus tapasztalatok ezt a jelenséget sok esetben alátámasztják (Hyndaman–Connolly 2011). A számviteli reform diffúzióját két hullámra lehet osztani. Az első hullámba a korai adaptálókat sorolják, ide azok a szervezetek (esetünkben államháztartások) tartoznak, amelyek technikai okokból vezették be az eredményszemléletű számvitelt (ténylegesen bízva az innováció hasznosulásában), míg a második körbe tartozók esetében a motiváció a megfelelés kényszere volt (Hyndaman–Connolly 2011). Adhikari és Garseth-Nesbakk (2016) tanulmánya szintén ezt támasztja alá. Az általuk megkérdezett szakemberek szerint az OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development; Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet) és **az Európai Unió tagállamai esetében az eredményszemlélet bevezetése elsősorban az érintett nemzetközi szervezetek által generált alkalmazkodási szükségletek következményének is tekinthető.** Mindezek alapján láthatjuk, hogy az államháztartási számviteli rendszerek változásait nem a véletlen szülte.

DiMaggio és Powell (1983) a szervezeti innovációk terjedésének okát vizsgálták tanulmányukban. Megállapításuk alapján a hasonló területen működő szervezetek egyre jobban hasonlítanak egymásra, ez pedig annak a következménye, hogy hasonló szervezeti újításokat hajtanak végre. A szerzők megkülönböztetik a korai és az új adaptálókat, ugyanis ezek a szervezetek más-más motivációkból eredően alkalmazzák az új megoldásokat.

A korai adaptálók célja a szervezeti teljesítmény növelése. Ezeket a gyakorlatokat viszont gyakran valamilyen értékkel is összekapcsolják a technikai követelményeken túlmenően, így nem csak a feladatok hatékonyabb ellátása kapcsolható hozzájuk. Ahogy az innovációk terjednek, az újabb alkalmazók között már kevésbé racionális okok figyelhetők meg, ugyanis az esetükben inkább a legitimitás biztosítása a

cél. Emiatt azokra a változásokra, amelyek a szervezetek széles körét érintik, nem mindig tekinthetünk racionális döntések következményeként. A folyamatok a közszférák esetében is jellemzők. Ezt a jelenséget intézményi izomorfizmusnak nevezhetjük, amit olyan folyamatnak tekinthetünk, amely az adott egységet arra kényszeríti, hogy a környezetében található egységekre hasonlítson. A szerzők három intézményi izomorfizmust különböztettek meg. Egyrészt **beszélhetünk egy kényszer jellegű folyamatról (coercive isomorphism), amely politikai erőkből ered és jellemzően állami beavatkozásokhoz, valamint az erőforrásokat biztosító személyek, intézmények nyomásához köthető.** Ezek formális és informális nyomások mentén jelennek meg, amelyek függnek a különböző kulturális elvárásoktól. A szervezeti változások ilyenkor a környezet, a társadalmi kontextus megváltozása miatt is bekövetkezhetnek.

Másodrészt DiMaggio és Powell (1983) megkülönböztetnek egy **utánzó mechanizmust (mimetic isomorphism), amely a bizonytalanságból ered. Olyan helyzetekben érvényesül, amikor az adott megoldás nem teljes mértékben ismert** (vagy a környezet változékonyként jellemezhető)**, megértett, viszont ambiciózus célokat fogalmaz meg.** Ekkor az egyes szervezetek más szervezetekhez kívánnak hasonlítani. Ennek a viselkedésnek az előnye akkor érvényesül, amikor a mintaként alkalmazott szervezetekkel azonos problémákkal szembesül a követő, ugyanis ilyenkor könnyen és olcsón tud választ adni a felmerülő problémákra.

Harmadrészt említettek egy **normatív mechanizmust** (normative isomorphism), **amelyet a professzionalizmus következményeként tudnak be, vagyis szakmai okokból, egyeztetések után bevezetésre kerülő innovációkról beszélünk.**

Amellett, hogy megismertük az izomorfizmusokat és akörülményeket, amelyek a szervezetek (esetünkben közigazgatások) megújulásához vezettek, attól sem tekinthetünk el, hogy a közigazgatások reorganizációja átfogó koncepciókhoz köthető. Ráadásul az egyes irányzatok esetében is megfigyelhetjük ezeket az izomorfizmusokat: a weberi államszervezeten elsőként túllépő angolszász országok szakmai okokra hivatkozva kezdték el folyamataik megújítását (normatív izomorfizmus), míg a később cselekvő országoknál az utánzás és a kényszer (nemzetközi szervezetek ajánlásai, nyomásai) játszhattak jelentős szerepet.

A következő alfejezetekben megismerhetjük a hagyományosnak tekintett weberiánus bürokráciát, illetve a helyébe lépő legfőbb irányzatokat. Az irányzatok részletes megismerésével arra a kérdésre is választ kaphatunk, milyen kapcsolatban vannak egymással, valamint a gazdaságpolitikai paradigmákkal ezek a megközelítések.

1.2. A weberiánus állam és a vele kapcsolatos tapasztalatok

Weber (1968) elméletében a bürokrácia alapját a racionális-legális legitimáció képezi, az autoritást maguk a személytelen utasítások jelentik. A weberi koncepció alapvető eleme a köz- és magánügyek szétválasztása, ezáltal a bürokraták magánügyeinek és hivatali tevékenységeiknek az elválasztása is, ami a korábbi modellek esetében nem volt alapvetőnek tekinthető. Emellett fontos szerepe van a hierarchiának és a hivatalos, formális kapcsolatoknak. A modern államszervezetben a hivatalnokok nem tulajdonosai a feladatuk ellátásához biztosított eszközöknek. A politikailag független bürokraták alapos képzettséggel, speciális szaktudással rendelkeznek, a szervezeti egységek egy-egy standardizált feladatra specializálódtak (Weber 1970).

Weber (1968) **a modern államot társadalomtudományi szempontból üzemnek tekintette**, mivel a gyár és az állam is egy bürokratikus uralmat testesít meg, ami egy személytelen, dologi cél szolgálatában áll. Mindemellett a munkafolyamatok hasonlóságára is felhívta a figyelmet:

„..ez a két fajta [cégeknél és hivatalokban végzett] munka, lényegét tekintve egyforma. A modern állam társadalomtudományi szempontból ugyanúgy »üzem «, mint a modern gyár. Éppen ez a modell államtörténeti sajátossága.”–(Weber 1968, 386. o.)

További hasonlóságként pedig a nép államszervezet működésébe, valamint a részvényesek üzem működésébe való korlátolt beavatkozási lehetőségét emelte ki: „Nagyon hasonló a magánjellegű gazdasági üzemben [és az államszervezetben]. A tulajdonképpeni »szuverénnek«, a részvényesek gyűlésének az üzem vezetésébe épp annyira nincs beleszólása, mint egy szakhivatalnokok által kormányzott »népnek«– (Weber 1968, 400. o.).[12]

[12] Mindezekkel összhangban Weber (1968) rávilágít arra, hogy a tőkés üzem fejlődése és az államszervezet fejlődése nem képzelhető el egymástól függetlenül. Ezek tükrében a Christensen és szerzőtársai által (2018)

A modell igényelte a többé-kevésbé kiszámítható környezetet, ami kedvezett a formális racionalitáson alapuló jogrend és a szaktudásra épülő igazgatási rend létrejövetelének (Pongrácz 2016). A weberiánus államszervezetben élethivatás-szerűen látják el a társadalom közügyeit a szakképzett hivatalnokok, a köztisztviselők jogszabályok által lefektetett kereteken belül, meghatározott hatáskörökben és feladatkörökben, hivatali szervezetekben, a hivatali út betartása mellett végzik a tevékenységüket (Jenei 2016).

Mindezek következményében **a közigazgatás kiszámíthatóan, professzionálisan, nyitottan, valamint az ügyfél számára követhető módon működik, ezáltal felülmúlva a korábbi közigazgatási modelleket**. A személyi állomány meghatározott fizetésekkel rendelkezik, és kinevezésük határozott idejű. A személyi állomány kinevezett (ennek alapját a képességeik jelentik), nem pedig választott, előmenetelüket a munkában tanúsított érdemeik határozzák meg. Az egyes hatáskörök hierarchiája egyértelműen meghatározott (Jenei 2016, 3. ábra). A bürokrácia szervezetei jól meghatározott, elméletben indokolt célokkal rendelkeznek (Kaplan 1968).

Ahogy Pongrácz (2016) is kiemeli, **a modell célja tehát egy racionalizált, következetes, ennek következtében hatékony közigazgatás kialakulása. A bürokratikus szervezet az autoritás gyakorlásán keresztül képes kikényszeríteni a társadalom többi szereplőjének racionális viselkedését.** A racionálisan felépített szervezet merev hierarchiája, a szakértelemhez való ragaszkodás és a bürokratákkal szembeni elvárások az államszervezet kiszámíthatóságát eredményezték.

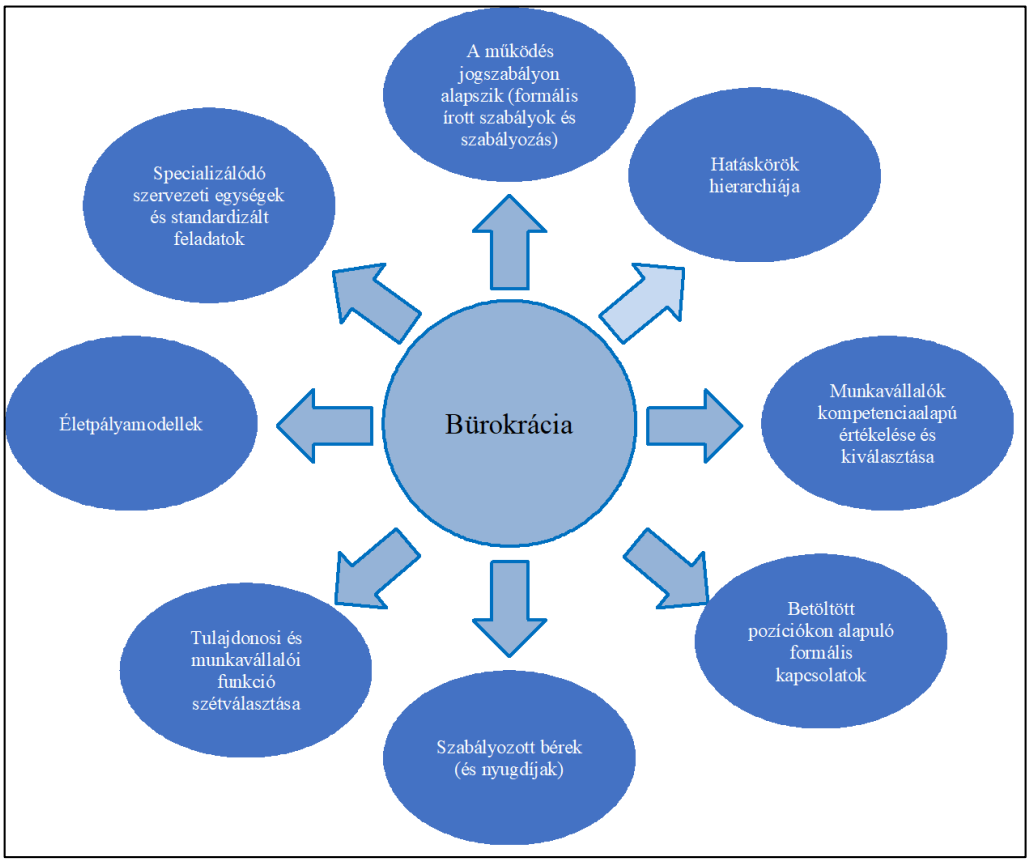
Weber bürokráciája úttörő volt a huszadik század elején. A pozíciók és az azokat betöltő személyek elválasztása, a hierarchikus szervezetfelépítés, az írott dokumentumokra támaszkodás, illetve a szervezetek önzetlenségének szorgalmazása a közszféra alapjává vált. Pár év alatt ezek az elvek az organizációk működésének részévé és általánosan elterjedtté lettek (Dunleavy–Hood 1994). Ez a hagyományosnak tekintett államszervezet a népességet homogénként kezeli, stratégiája állam- és előállító központú,

---

említett, elsősorban angolszász országokhoz kapcsolt elgondolás, miszerint az államot akár egy üzleti vállalkozásnak is tekinthetjük, nem tekinthető teljesen új gondolatnak.

valamint stabil környezetet feltételez (Hartley 2005). **Véleményünk szerint ez utóbbi feltétel miatt nem állta ki a modell az idő próbáját.**

3. ábra A bürokratikus adminisztráció jellemzői



Forrás: Serpa–Ferreira (2019) alapján saját szerkesztés

A 20. század utolsó harmadában a közszféra szervezetei lassúnak, esetlennek, túlzottan bürokratikusnak hatottak a magánszféra mellett, ezért alakult ki az a vélekedés, hogy a közszféra kevésbé hatékony, mint a magánszféra. A weberi állammodell kifejezetten a szabályosságra koncentrált, azt feltételezve, hogy a szabályszerű működés meghozza a kívánt eredményt (Peters–Pierre 1998).

Az 1980-as évekig a weberi bürokratikus modell jelentette a demokratikus államszervezetek alapját, viszont egyre nagyobb szerepre tett szert a

menedzsmentszemlélet[13]. Az egyre nagyobb méretű, de alacsony hatékonysággal működő közszférák is egyre kevésbé feleltek meg a társadalmi elvárásoknak (Torma 2010, Pongrácz 2016). Az állami kiadások növekedését nem sikerült megakadályozni (Kovács 2014). Emellett a kormányzásra, mint kollektív döntéshozatali eljárásra, a demokratizálódás és a globalizáció is az államközpontú döntéshozatal fellazulásának irányába hatott (Hosszú 2018).

A hetvenes évekre az államszervezetek túlterjeszkedővé váltak, ezáltal az állampolgárokra súlyos terhet róttak. A nagy jóléti államokat jellemző kiterjedt ellátórendszerek nem voltak képesek eleget tenni a közszolgáltatásokkal szemben megfogalmazott növekvő igényeknek, így **az „olcsóbb és hatékony állam" ideája került a középpontba** (Hosszú 2018). Emiatt felerősödtek a közszférák reformjai iránti igények (Christensen és szerzőtársai 2018), egyre inkább elterjedtek azon nézetek, amelyek az üzleti és piaci elvek, menedzsmenttechnikák közpénzügyi szektorba való átültetését szorgalmazták. Ezek **célja jellemzően az állam működési hatékonyságának, eredményességének növelése, a transzparencia biztosítása mellett**.

A téma előbb a nyugat-európai, majd az amerikai közgazdasági gondolkodásban tett szert egyre jelentősebb szerepre. A köz- és magánszektor viszonya megváltozott, az állam erősen kontrolláló és szabályozó szerepe elavulttá vált (Peters–Pierre 1998). Az állam szerepének visszaszorítása mellett az szólt, hogy míg a bürokraták a kormánynak dolgoznak, addig a piac szereplői a saját jólétüket keresik (Tullock 1965). Emiatt ezek a szereplők jobban érdekeltek abban, hogy a feladatukat magasabb minőségben hatékonyabban lássák el. Ez pedig kézenfekvő válasznak bizonyult azokra a problémákra, amelyek ebben a korban már jellemezték a közigazgatást.

Az üzleti megoldások bevezetése nem tekinthető alaptalannak még a korábbi megközelítés szerint sem, mint ahogy Weber bemutatott gondolatai is mutatták. A két szféra szervezeteinek közös jellemzője például a vezető utasítását végrehajtó személyzet, amely tagjai anyagi ellentételezést és társadalmi megbecsülést kapnak a feladatuk ellátásáért. De természetesen a kényszerítés monopóliumával csak az állam

[13] Habár a 20. század elején is voltak próbálkozások más módszertanon alapuló menedzsmenteszközök alkalmazására (például programtervezés, program alapú költségvetés, nulla bázisú tervezés), megfelelő eszközök hiányában ezek az ötvenes, hatvanas évekig nem futottak be sikeres pályát (Kárpáti 2011).

rendelkezhet. A két szervezettípus abban is hasonlít, hogy a fejlődés során a hatalom birtokosa kisajátította a működéshez szükséges eszközöket, a feladatok végrehajtói pedig ezeket az eszközöket nem saját tulajdonukként használják. Az eszközök feletti rendelkezés joga egyetlen csúcsban fut össze. Ezen hasonlóságok alapján nem is feltétlenül számítanak túlzó elképzelésnek azok a nézetek, amelyek szerint az államszervezet működhet ugyanazon megoldásokkal, mint egy piaci alapon működő organizáció.

A társadalmi igények alakulása mellett nem hagyhatjuk figyelmen kívül azt sem, hogy a nemzetközi tanácsadócégek aktívan kiálltak a magánszférabeli gyakorlatok átvétele mellett (Lapsley 2009, Oulasvirta 2014, Christensen és szerzőtársai 2018), vagyis **a weberi államigazgatástól való távolodás a vállalati szféra egyfajta érdekérvényesítésének tekinthető.** Ennek illusztrálására alkalmas példának Lapsley (2009) a menedzsment-tanácsadókra fordított összegek emelkedését állapítja meg. Továbbá megfigyelhető az is, hogy ezeket a szervezeteket sokszor indokolatlanul vonják be a működés során. Kochanek (1996) tanulmánya szintén felhívta a figyelmet a vállalati lobbi szabályozásformáló hatására is.[14]

A közigazgatással szemben támasztott újabb és újabb elvárások sajátos nyomásként, kényszerítő erőként értelmezhetők, amelyek az államszervezet reformjaihoz vezettek. E reformok 3 ága a technikai megközelítés, az érték- és részvétel-alapú megközelítés, valamint a szabályozási megközelítés (Torma 2010). Ezek főbb jellemzőit a 2. táblázat foglalja össze.

[14] A magánszférához való közeledés kapcsán Kernaghan (2000) másik okként állapította meg azt, hogy a szóban forgó időszakban a vállalati szférában is egyre nagyobb jelentőségre tett szert a vállalati kultúra témaköre, és a közszférabeli menedzsment reformokat ezek egyfajta továbbgyűrűzésének is tekinthetjük.

2. táblázat A menedzsment reformok elméleti modelljei

Megközelítés	Technikai	Érték- és részvétel alapú	Szabályozási
Kapcsolódó modell	Új közmenedzsment (New Public Management – NPM)	Jó kormányzás (Good governance)	Neoweberiánus megközelítés / Jó kormány irányzata (Good government)
Államról	gyenge állam	gyenge állam	erős állam
Ideológia	piac prioritása	civil társadalom domináns részvétele	állam prioritása
Állami szerepről	lazán szabályoz, felügyel	koordinál, felügyel, szervez	irányít, erősen szabályoz
Demokráciáról	képviseleti, reprezentatív civilszervezeti konzultációval	részvételi széles körű civilszervezeti konzultációval	többségi képviseleti, közvetlen konzultációval

Forrás: Torma (2010) és Kovács (2014) alapján saját szerkesztés

Az egyes megközelítések ideológiájában, logikájában fundamentális különbségek fedezhetők fel, emiatt is fontos részletesebb megismerésük. Ezt a célt szolgálják a következő alfejezetek.

1.3. A technikai megközelítés és az új közszolgálati menedzsment

A technikai megközelítés alapvetése az, hogy a legbonyolultabb társadalmi rendszerek is lebonthatók egyszerű technikai folyamatokra. A lebontás alapján létrejövő munkafolyamatok és tevékenységek jellege pedig nem különbözik aszerint, hogy a magánigazgatásról vagy a közigazgatásról van szó (Torma 2010). Ez a megközelítés az új közszolgálati menedzsment alapjait képezte. A terminológia Christopher Hoodhoz kötődik, aki egy átfogó globális reformmozgalomként aposztrofálta. Alapjaiban véve ez a minimalizáló stratégia költségcsökkentési indíttatással rendelkezett (Pongrácz 2016).

Axiomatikus kiindulópontja szerint az állami kiadások csökkentése, valamint a közszolgáltatások minőségének javítása a piaci koordináció és a verseny fokozásával érhető el (Rosta 2012a). A szemlélet elsősorban az angolszász országokban tett szert gyorsan népszerűségre. Ennek oka az is, hogy míg a kontinentális Európában erős kontroll volt jellemző a közszolgáltatásokkal kapcsolatban, addig az Amerikai Egyesült Államokban nem alakult ki az erős állam koncepciója (Peters–Pierre 1998). Az angolszász országokban a menedzsment-szemlélet által kínált megoldási lehetőségek miatt erősödött meg az új közszolgálati menedzsment, viszont Nyugat-Európában, illetve

később a fejlődő országokban a strukturális kiigazításra vonatkozó kényszerek, valamint a fiskális krízisek miatt nyert teret az irányzat (Hosszú 2018).[15]

Az NPM szerint a korábbi államszervezetekben jellemző volt, hogy politikusok és hivatali tisztségviselők bizonyos esetekben saját érdekeiket érvényesíthették, ami magas költségű és alacsony minőségű közösségi szolgáltatásokat eredményezett. Mindez felhívja a figyelmet az **elszámoltathatóság** fontosságára (Hood 1995). Erre a problémára nyújt kézenfekvő megoldást az új közmenedzsment eszköztára, ami indokolja annak széles körben való elterjedését. **Az NPM hangsúlyozza, hogy azokat az állami feladatokat, amelyeket a magánszféra is meg tud oldani, ki kell szervezni, ezzel is növelve a működési hatékonyságot** (Lentner 2019). **Az NPM a működés fókuszába a hatékonyság fokozását helyezi, viszont ez azt a veszélyt hordozza magában, hogy nem a demokrácia lesz a fő alapelve a közszférának** (Wise 2002).

Az új közmenedzsment a közszférát kisebb, ellátott feladatok szerint szervezett egységekre javasolta bontani, amivel a felelősségi köröket sokkal pontosabban jelölte ki. Emellett **fokozni akarta a versenyt a közszféra szervezetei**, valamint a közszféra és a magánszektor társaságai között. Az irányzat **támogatja a magánszektorban alkalmazott gyakorlatok adaptálását**, továbbá a hatékony erőforrás-felhasználást, a központi korlátozások mérséklését, és ezzel párhuzamosan az egyes szereplők elszámoltathatóságának növelését is szorgalmazza. Jelentős hangsúlyt kap a standardizált teljesítménymérés és az annak értékelése iránti igény is. **A megfelelő teljesítményértékeléssel a hatékonyság és az elszámoltathatóság is fokozható** (Hood 1995). A versenyszellem a minőségjavulás és a költségek csökkenésének irányába hathat. A változtatások az erőforrás-felhasználás terén is növelhetik a fegyelmet. Az NPM keretein belül az outputkontroll is sokkal nagyobb szerepet kap, úgy, mint az ügyfelek igényeinek a megfelelő kielégítése (Oparin-Salamon 2013). Az új közmenedzsment céljait és eszközeit a 3. táblázat foglalja össze. Az irányzat javaslatait áttekintve már kirajzolódik, hogy a megközelítés közel áll a washingtoni konszenzus javaslataihoz,

[15] Az 1980-as években az OECD-országok körében nagy népszerűségre tett szert az új közszolgálati menedzsment irányzat alapelveinek adaptálása, valamint az irányzat javaslatai népszerűek voltak a posztszocialista országokban is, ahol a korábbi bevezetők tapasztalataitól eltérő eredményeket figyelhettünk meg.

elsősorban a privatizáció esetében, ami az új közszolgálati menedzsmentnek és a neoliberális gazdaságpolitikai paradigmának is kulcseleme.

3. táblázat Az új közmenedzsment céljai és menedzsmenteszközei

Kategória	**Célok**	**Példák**
Szervezeti átalakulás	Felelősség delegálása Hierarchia szintjének csökkentése Politikai és menedzserszerepek szétválasztása	Városmenedzser Holdingstruktúra
Menedzsment-eszközök	Outputorientáció erősítése Vállalkozói szellem kialakítása a közigazgatásban	Teljesítmény-megállapodások Teljesítményalapú bérezés
Költségvetési reformok	Üzleti szférában alkalmazott pénzügyi eszközökhöz hasonló technika használatának elterjesztése	Költségszámítási módszerek Üzemgazdasági számvitel bevezetése
Részvétel/partnerség	Lakosság bevonása a döntéshozatalba és a döntések előkészítésébe	Kisközösségi együttműködések támogatása E-demokrácia Civil szervezetekkel való együttműködés
Ügyfélorientáció/ Minőségmenedzs-ment	A szolgáltatás minőségének fokozásával a közszféra legitimitásának fokozása	Egyablakos rendszer bevezetése Szolgáltatásiszint-szerződések E-kormányzat
Piacosítás/ privatizáció	A közszektor méretének csökkentése, egyben hatékonyságának növelése a verseny és a piaci koordináció alkalmazásával	Privatizáció Kiszervezések PPP Közbeszerzési eljárások

Forrás: Rosta (2012b, 37. o.) alapján saját szerkesztés

Az irányzat szembement két jelentős, a közszférát átjáró doktrínával. Az egyik a közszféra és a magánszféra elhatárolása, differenciálása volt. A különbségek fenntartása mellett szólt a folytonosság a karakterisztika, üzleti megoldások és folyamatok, a szervezeti felépítések, életpályák terén. A másik alaptétel a menedzseri és politikai szereplők éles elválasztása volt, amely a korrupciót volt hivatott megelőzni, ezáltal fenntartva a köz bizalmát. Az NPM az elszámoltathatóságot e két alapelv lebontásával kísérelte megoldani. Emiatt a köz- és magánszféra közötti különbségek mérséklését, valamint az elért eredmények kiértékelését, valamint annak elszámolthatóságát helyezte előtérbe. **Ennek egyik fő eleme a könyvelési gyakorlat megújítása, vagyis az eredményszemléletű számviteli információs rendszerek közszférába való átültetése** (Hood 1995, Simon 2009).

Az új közszolgálati menedzsment kompetitív környezetet feltételez, a népességet kisebb csoportokra osztja. Az igényeket nem szakértők állapítják meg, mint a weberi állam esetében, hanem azokat a piaci igények alakulásán keresztül vizsgálják, a stratégia piac- és fogyasztó-központú (Hartley 2005). Viszont ez feltételezi, hogy a társadalom fel tudja mérni a saját preferenciáit.

Pongrácz (2016) az új közszolgálati menedzsment főbb vonásaiként a privatizációt, a kötelező versenyeztetést, a szervezeti átalakítást, a voucher-rendszereket, az agencifikációt és a projektszerű működésmódot emelte ki. Privatizációnak tekinthetünk minden olyan lépést, amely az állam szolgálati felelősségének megszüntetését vonja maga után valamely közszolgáltatás esetében. Ennek keretein belül a felelősségek, valamint a szervezett kapacitások egy részét külső szereplőkhöz delegálja az állam (Blomqvist 2004). A privatizáció mellett jelentős elem volt a központi vagyon önkormányzatokhoz történő delegálása is, aminek következtében jelentős önkormányzati vagyon jött létre hazánkban a rendszerváltozást követően (Hegedűs–Molnár 2020).

Ahogy Rosta (2012a) is rávilágított, a versenyeztetés előtérbe helyezése összhangban van azzal az alapvető vonással, amely a bürokratikus koordináció helyett a piaci koordinációt helyezi előtérbe. Az új közszolgálati menedzsment egyfókuszú, kisebb méretű, átlátható szervezeti felépítést célzott meg, a korábban jellemző nagy méretű, kevésbé átlátható szervezetek helyett. Ezeken túlmenően hangsúlyos volt a politikai és szakértő hivatalnoki réteg szétválasztása oly módon, hogy a politikusok döntéshozatali szerepe megmarad, de a hivatalnokoknak növekedtek a kompetenciáik a végrehajtásban.

Vagyis a hivatalnokok menedzseri szerepeket kaptak, a vezetői kompetenciák felértékelődnek, és emberi-erőforrás-alapú szervezetek jönnek létre. **Az irányzat kisebb, menedzselhető méretű szervezeti egységek felé történő elmozdulást, valamint a menedzsment decentralizálását, a laposabb szervezeti struktúrák elterjedését ösztönözte** (Oparin-Salamon 2013).

Az irányzat ország-specifikus közigazgatási technikák helyett egy új, nemzetközi kooperációra és tudás megosztásra alapuló, a legjobb gyakorlatot alkalmazó közigazgatási menedzsment létrehozására is törekedett (Hegedűs–Molnár 2020).

Az NPM hatásait nehéz általánosságban értékelni. Az értékelést nehezíti az is, hogy az egyes országok reformjai jelentős különbségeket mutatnak. Az irányzat nem fogalmaz meg ideológiai alapokat, az általános megközelítésen belül a módszerekben van válogatási lehetősége a döntéshozóknak, akiknek így a feladatává válik, hogy az állam paramétereihez illő innovációkat vezessenek be. Ráadásul a döntéshozók helyzetét az is nehezíti, hogy az új közmenedzsment szervezeti szintű és rendszerszintű javaslatokat is megfogalmaz (Rosta 2012b). Lapsley (2009) kiemelte, **hogy habár az irányzat javaslatai széles körben elterjedtek, sok esetben nagy csalódást okoztak.** A tanulmány továbbá rávilágított arra a tényre is, hogy az egyes kormányzatok folyamatosan nyomás alatt állnak, amely arra ösztönözi a döntéshozókat, hogy modernizálják a működésüket. **Az NPM nagyon vonzó eredményeket ígért, azt, hogy képes a közszférát hatékonyabbá, gazdaságosabbá és eredményesebbé tenni, viszont ezeket a célokat legtöbbször nem sikerült elérni** (Lapsley 2009). A reformok hatásaként csupán pár százalék költségmegtakarítást lehet felmutatni (Hosszú 2018). Báger (2006) felhívta arra a figyelmet, hogy az üzleti szféra PPP-szerződésekkel való bevonása növelte a kockázatokat, valamint a kiszervezések is sokszor drága és gyenge minőségű közjavakat, szolgáltatásokat hoztak létre. Ráadásul az ilyen megállapodásokhoz kapcsolódó kockázatokat nehéz is beazonosítani (Adhikari–Garseth-Nesbakk 2016).

Az NPM a szervezeti struktúrák laposabbá tételével az államháztartás vertikális struktúráját horizontális irányba változtatta, az önkormányzatoknak jelentősebb döntési szabadságot biztosított, valamint ezzel párhuzamosan a felelősségeket is delegálták (Hansen 2001). Hazánkban az irányzat egyik következménye az volt, hogy a helyi önkormányzatok nagy szabadságot kaptak a közfeladatok ellátásában, viszont azok nem

megfelelően használták fel erőforrásaikat, a lokális alrendszer működésében számottevő hiány jelent meg (Lentner–Hegedűs 2019).[16]

Az új közszolgálati menedzsmenttel szembeni legerősebb kritikának az eredmények hiánya tekinthető, de az etikus viselkedés háttérbe szorulása sem tekinthető mellékesnek (Dunn–Miller 2007). Maesschalck (2004) kiemelte, hogy az OECD országok körében **egyre terjedt a korrupció és az etikátlan viselkedés az NPM reformok bevezetése után**. Christensen és Laegreid (2007) pedig a horizontális koordináció problémájára hívta fel a figyelmet, míg Lynn (2008) azt emelte ki, hogy sok esetben a reformok társadalmi egyeztetés által biztosított legitimációja is hiányzik. Dunleavy és Hood (1994) rávilágított arra, hogy a korrupció és az etikátlan viselkedés nem küszöbölhető ki teljesen semmilyen menedzsmentrendszerrel, valamint arra is, hogy az NPM ilyen jellegű kockázatai a civil szféra megerősítésével mérsékelhetők (Randma-Liiv 2008).

Az új közszolgálati menedzsment további problémája, hogy az NPM szűk keretet szabott a jogrendszernek, ugyanis az ebben a felfogásban csak kijelöli azokat a tág kereteket, amelyek mellett a hatékony közigazgatás működhet. Ezen túlmenően a demokratizálódás kérdésével sem foglalkozott. **A magánszektor fogalmai és folyamatai nehezen értelmezhetők a közszférában, ami nehézségek elé állította a szakembereket.** Az állampolgárok fogyasztóként való kezelése eliminálta azok részvételi jogait és kötelezettségeit, ezzel roncsolva az állam és polgára közötti viszonyt (Pongrácz 2016). **A new public management a hatékonyságot kizárólagosan helyezte középpontba, figyelmen kívül hagyva az állam egyéb céljait, valamint nem tudott erős államot létrehozni, amely képes mind a belső, mind a külső kihívásokkal szembenézni** (Oparin-Salamon 2013). Stumpf (2009) kiemeli, hogy a piaci logika hatékonysági kényszere felülírja az elszámoltathatóság és az egyenlő bánásmód érvényesítését, valamint a központi intézmények legitimitását is gyengíti.

Jung (2009) tanulmánya hasonló tapasztalatokat sorolt fel: a decentralizáció eredményeképp a szerepek zavarossá váltak, a vertikális specializáció túlburjánzott, aminek következtében túl sok egyedi szervezet jött létre. Továbbá az intézmények közötti

[16] Ahogy Kovács (2014) is rámutatott, elszakadtak az anyagi alapok a felelősségektől, az önkormányzati rendszer egyszerre vált túlterheltté és alulfinanszírozottá. Az önkormányzatok nagy közjogi önállósággal is felelősséggel rendelkeztek, viszont azok finanszírozása központosítottá vált.

együttműködés sem tekinthető mindig működőképesnek, valamint a menedzseri autonómia is túlzott mértékűvé vált, és következetlenségek alakultak ki. Ezek mellett az NPM aláásta a politikai ellenőrzést, ami bizalmatlansághoz vezetett.

Bár az NPM-reformok eredményessége vitatható a szerzők többsége szerint (Lapsley 2009, Torma 2010, Lentner 2019, Tóth 2021a), az kétségtelen, hogy a közszférák számviteli rendszereinek fejlődésében kulcsszerepet játszott az irányzat (Christiaens–Rommel 2008). Az NPM-reformok egyik legnagyobb eredményének az eredményszemléletű számviteli rendszerek közszférában való megjelenését szokás tekinteni. Bár ez olyan gyakorlat, ami eredendően a magánszféra alapvonásának tekinthető, ez nem csak az NPM által favorizált metódus. A könyvelési gyakorlat által biztosított elszámoltathatóság és transzparencia más elméletek (mint például a jó kormány és jó kormányzás) esetében is központi kérdés. Ezzel összhangban áll az a megfigyelés is, amely szerint **az eredményszemléletű könyvelés jobban elterjedt, mint az NPM-javaslatok többsége, mivel kisebb ellenállásba ütközött.** Ennek okai közé sorolható, hogy a könyvelési rendszer megváltoztatása kisebb mértékű szervezeti változásokkal jár, mégis képes kielégíteni a polgárok magasabb szintű elszámoltathatóság és transzparencia iránti igényét (Pina és szerzőtársai 2009).

Összességében azt állapíthatjuk meg, hogy az új közszolgálati menedzsment nagy hatást gyakorolt a közszférák fejlődésére. Megkérdőjelezett olyan alapokat, amelyeket a korábbi közigazgatások természetes vonásainak tekinthetünk. Ezáltal megnyitotta a teret új, innovatív megoldásoknak, illetve **katalizálta azokat a gondolatokat, amelyek a közszféra hatékonyságának, eredményességének és elszámoltathatóságának ideáját helyezték a középpontba.** Ezekkel összhangban az eredményszemléletű számvitel államháztartáson belüli alkalmazását is ösztönözte, támogatta.

Ennek ellenére az irányzat hatásai véleményünk szerint nem minden vetületben tekinthetők elfogadottnak. Egyrészt elméleti síkon kérdőjelezhető meg az NPM. Minimum vitatható, hogy mennyire célszerű olyan irányzat alapján reformálni egy közigazgatást, amely az elméleti alapokat nélkülözi. Hasonló hiányosság, hogy a követők számára nem ad egyértelmű javaslatokat, a reform egyes elemei közül szabadon válogathatnak a döntéshozók. Az irányzat nem tekinthető egy megalapozott, koherens nézetrendszernek (Torma 2010). Mindez **koncepciótlan, kiszámíthatatlan hatású reformok sorozatának biztosított táptalajt**. Ezek a demokrácia háttérbe szorulását is

okozhatják. Az irányzatot veszélyessé teszi, hogy az említett hiányosságai ellenére hangzatos és kívánatos eredményekkel kecsegtet, így a reformok könnyen védhetők, indokolhatók az állampolgárok előtt.

Másrészt a gyakorlati tapasztalatok sem az új közszolgálati menedzsment sikerét támasztották alá. A demokrácia, és ezáltal a köz érdekében érvényesítése csorbát szenvedett, fokozódott az etikátlan viselkedés és a korrupció. **A közszolgáltatások nem lettek olcsóbbak, viszont a kiszervezésekkel azok ellenőrizhetősége nehézkessé vált, a működés kockázatai növekedtek.** Az irányzat hiányosságai és eredménytelensége mind nemzetközi színtéren, mind hazánkban megfigyelhető (Torma 2010).

1.4. Érték- és részvételalapú megközelítés és a jó kormányzás irányzata

Az érték- és részvételalapú megközelítés központi gondolata az, hogy a közügyekben való döntés nem a bürokrácia kiváltsága, hanem ezeket az érdekeltek (érintettek) bevonásával kell meghozni. **A modell az új közszolgálati menedzsmenttel ellentétben nem az üzleti szférát, hanem a civil szférát helyezi a középpontba.** A döntéshozatalt kompromisszumkeresés és széles társadalmi konzultáció jellemzi (Kovács 2014). Az irányzat a Világbank által az 1980-as években megfogalmazott javaslatokhoz köthető (Pályi 2015), Fodor és Stumpf (2007) a neoliberalizmussal kapcsolja össze a jó kormányzást.

A jó kormányzásról olyan politikai és intézményi közegben beszélhetünk, ahol az emberi jogokat, a demokratikus alapelveket és a jogállamiság elvét tiszteletben tartják, a felelősségteljes államvezetésben az emberi, természeti, gazdasági és pénzügyi források átlátható és felelősségtudatos kezelése érvényesül (Vértesy 2014). Az irányzat megszületéséhez hozzájárulhatott az a demokratizálódási folyamat is, amely a huszadik század második felében volt megfigyelhető, valamint az is, hogy ennek következtében a civil hálózatok döntéshozatalba történő bevonása újraértelmezés tárgyává tette a demokratikus elszámoltathatóság határait.

A koncepcióhoz fűződő döntések törekednek a joguralom biztosítására („rule of law”), valamint a jogbiztonság erősítésére. **Fontos eleme az átláthatóság és az elszámoltathatóság garantálása, a döntéshozók bírálatának lehetősége, a civil tiltakozások kifejezésének intézményesített fejlesztése**, mindezekkel összhangban a **korrupció háttérbe szorítása** is fontos célnak tekinthető. Az érintettek bevonásával, az

átláthatóság biztosításával és a számonkérhetőséggel emelhető a kormányzás minősége. **A jó kormányzás keretein belül az állam elsősorban a szabályozás eszközeivel él, inkább közvetítő szerepet tölt be a különböző társadalmi rétegek között, allokációs és redisztribúciós szerepe a hagyományosnál korlátoltabb** (Kovács 2014).

A demokrácia megerősítése iránt növekvő igény az intézmények kialakítására is hatással van. Az átláthatóság fokozása kulcsfontosságú eleme a demokrácia támogatásának. A koordináció inkább társadalomközpontúnak (és ezáltal kevésbé államközpontúnak és piaci központúnak) tekinthető (Lynn 2008). Bináger és szerzőtársai (2010) szerint **a civil társadalom bevonása a gazdaságpolitika kialakításába, valamint hatékony együttműködése az állammal javíthatja a versenyképességet.**

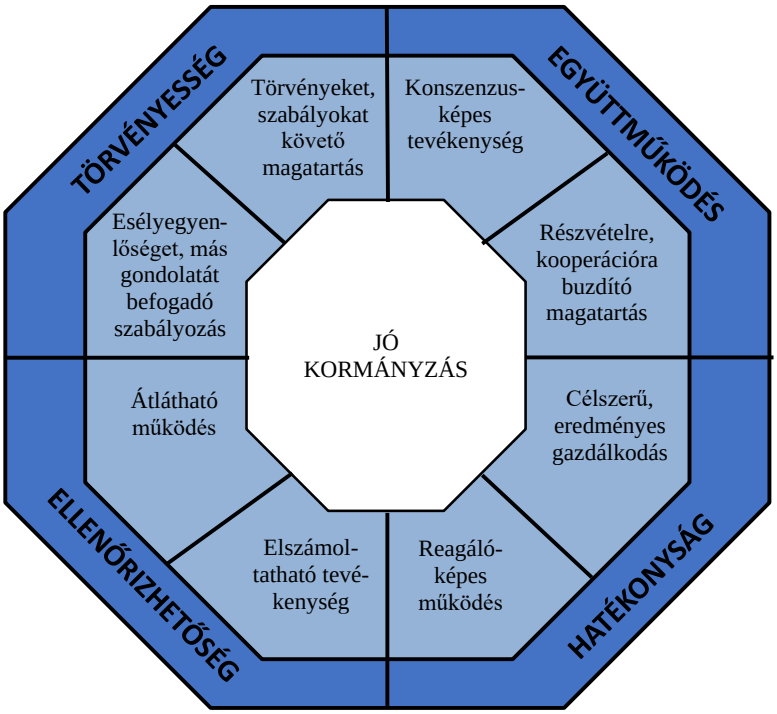
Fodor és Stumpf (2007) a good governance irányzat lényegi elemének tekintették, hogy a formális és informális elemek egyaránt nagy jelentőséggel bírnak, aminek következtében az intézmények változása mellett a társadalom normáinak változásai is lényegesek. A koncepcióban az állam feladata kimerül abban, hogy megteremtse a jó kormányzás feltételeit, amely így nem tekinthető a társadalom fő aktorának. **Az állam domináns pozíciója helyébe a társadalmi önszabályozás és a társadalom tagjainak koordinációja lép.** Az állam feladata a közügyek és a magánszféra közötti érintkezés megteremtése, aminek csak horizontális struktúrák kialakításával lehet eleget tenni.

A döntéshozatal folyamatában az állam szerepe jelentősen csökken, helyébe a tárgyalási folyamatok lépnek. A modell teret biztosít a magánszervezetek társadalmi koordinációjának, ami a rögzített eljárások helyébe lép. A jó kormányzás irányzata a helyi döntéshozatalra és a helyi hatóságok jelentőségére is alapoz. Egyrészt amiatt, mert a helyi hatóságok közvetlenebb lehetőséget biztosítanak az állampolgárok közügyek intézésében való részvételére (Lawton–Macaulay 2013, Beshi–Kaur 2020), így a közügyek helyi szintű intézése segíthet megvalósítani a jó kormányzás elveit.

A jó kormányzás általános ismérve a törvényeket, szabályokat követő magatartás, valamint az esélyegyenlőséget biztosító, mások gondolatát befogadó szabályozás. Az állam tevékenysége konszenzusképes, valamint a civil társadalmat részvételre, kooperációra buzdítja. **Az állam működését célszerű és eredményes gazdálkodás jellemzi, valamint rugalmas reagálóképesség. A kormányzat tevékenysége elszámoltatható, transzparens** (Pályi 2015). A jó kormányzással foglalkozó

tanulmányok megállapítják, hogy a javaslatok érvényesítése elősegíti a növekedést és a társadalmi fejlődést (Fodor–Stumpf 2007). A jó kormányzás alapelvei mentén több nemzetközi gazdasági, pénzügyi, fejlesztéspolitikai szervezet is fogalmazott meg kritériumokat, illetve fejlesztett ki az értékelésre alkalmas indexeket (Pályi 2015), amelyek az állampolgárok elégedettségének vizsgálatán alapulnak, ugyanis ez tekinthető a jó kormányzás legfőbb egyetemes fokmérőjének (Vértesy 2014). A jó kormányzás elméleti modelljét a 4. ábra foglalja össze.

4. ábra A jó kormányzás elméleti modellje



Forrás: Netherlands Court of Audit (2014, 18. o.) alapján saját szerkesztés

A jó kormányzás kritériumainak Puri és Jones (2007) a nyilvánosságot és az elszámoltathatóságot, a politikai stabilitást és erőszakmentességet, a hatékony kormányzást, a minőségi irányítást, szabályozást, a jogállamiságot és a korrupció kiszorítását tekintették. Az OECD a jó kormányzás alapelveinek tekinti a jogállamiság tiszteletét, a demokratikus intézmények irányába biztosított nyíltságot, elszámoltathatóságot és transzparenciát, az állampolgárok számára biztosított egyenlő és korrekt bánásmódot, valamint az állampolgárok közügyekben való részvételének, azokhoz való hozzászólásának lehetőségét. Ezeken túlmenően a hatékonyság és a

hatékony szolgálat produkálása, a világos, átlátható és alkalmazható törvények és szabályozók, a politikaformálásban a konzisztencia és koherencia biztosítása és az etikai magatartás kapcsán megfogalmazott magas normák is az alapelvek közé sorolhatók (Vértesy 2014). Az Európai Bizottság (2001) kormányzáshoz kapcsolódó elvei pedig a nyíltságot, a részvételt, a felelősséget, a hatékonyságot és a koherenciát emelik ki.

A modell alkalmazása viszont csak akkor lehet eredményes, ha az adott országban erős a középosztály, amely képes és kíván részt venni a közpolitikai döntéshozatalban (Torma 2010). A megközelítés kockázata az, hogy a közigazgatástól teljes (nagyobb) nyitottságot vár el, a polgároktól pedig azt igényli, hogy akarjanak és tudjanak is közreműködni a közpolitikai döntések meghozatalában. Az irányzat feltételez egy olyan társadalmat, ahol a lakosság képes élni és élni is akar az állam által felkínált beavatkozási lehetőségekkel (Torma 2010). Vértesy (2014) megállapítása szerint a jó népképviselet megfelelő választási törvényekkel szabályozható. Viszont ehhez az állampolgárok választási döntései is hozzájárulnak. Továbbá fontos eleme a koncepciónak a választási ígéretek és azok szankcionálható számonkérhetősége. Ez pedig a közjogi felelősség kialakítását jelenti, vagyis a politika és a jog felelősségalapú összekapcsolását. A régió országaiban viszont nem jellemző az a középosztály, ami szükséges a modell működéséhez (Vértesy 2014).

A jó kormányzásnak az is problémája, hogy **nem tud olyan gazdasági szereplőt felmutatni, aki egyidejűleg biztosítja a közösségek és egyének jólétét, és akin ez a feladat számon is kérhető** (Kovács 2014). További probléma lehet, hogy az egyes társadalmi csoportok nem rendelkeznek egyenlő érdekérvényesítő képességgel, így felvetődhet kétely azzal kapcsolatban, hogy mely érdekcsoportok és milyen céllal támogatják ezt az irányzatot, valamint az is, hogy a civil szféra érdekérvényesítése mennyire valósulhat meg a vállalati szféra ereje mellett. Mindezek következtében a döntéshozatal hatékonysága és minősége kérdésessé válhat. Ahogy Fodor és Stumpf (2007) is kiemelik, az irányzattal kapcsolatos egyik főbb kritika, hogy a magánszervezetek koordinációs szerepének a kinyitása a nagy hatalmú gazdasági társaságok érdekérvényesítésének nyit teret. Ez pedig lerontja a demokrácia képviseleti funkcióját.

Az irányzat a korrupcióellenes küzdelem támogatása és az integritás ösztönzése terén jelentős hatással bírt (Vértesy 2014). Ennek ellenére mégsem volt

jellemző, hogy az államháztartások egészét építették volna ilyen alapokra, a másik két fejezetben tárgyalt irányzat sokkal szélesebb körben tudott elterjedni. Véleményünk szerint ennek fő oka lehet az olyan, közügyek iránt tájékozott és érdeklődő állampolgárokból álló társadalmak hiánya, amelyekben biztosítottak a modell alapvetései. Emiatt az állam szerepét csökkentő két elmélet közül az új közszolgálati menedzsment nyert nagyobb teret.

Összességében azt állapíthatjuk meg, hogy az irányzat részben szembement az új közszolgálati menedzsmenttel, reagált annak, hiányosságaira és a demokráciát és a civil társadalom érdekérvényesítését helyezi középpontba. **Az érdekeltek minél szélesebb körű bevonásától a társadalom számára optimális döntések megszületését várják**, amellyel elérhető az erőforrások hatékony, eredményes felhasználása és az állam transzparens és elszámoltatható működése, ezáltal a korrupció háttérbe szorulása.

A jó kormányzás az új közszolgálati menedzsmentnél erősebb elméleti alapokkal rendelkezik, és a köz szempontjából relevánsabb célkitűzéseket fogalmaz meg. **A koncepció nem különálló gyakorlatok halmaza, mint az NPM, hanem egy alapvető társadalmi szemléletmód, amelyből levezethetők a kívánatos gyakorlatok, valamint azok hatásai.** Ennek ellenére, véleményünk szerint, ez a megközelítés túl idealizált. Nehéz olyan környezetet, társadalmat felmutatni, ahol az alkalmazásának feltételei, kiinduló alapjai biztosítottak lennének. Az egyes társadalmi csoportok eltérő ereje, érdekérvényesítő képessége pedig további aggályokra ad okot. Emiatt **az államnak** nem szabad szélsőségesen háttérbe húzódni, **a koordináció keretein túlmenően kell a társadalom ügyeinek intézésébe beleavatkozni.** A koncepció teljes megvalósítása a gyakorlatban aligha lehetséges.

Ha visszakanyarodunk az elszámolthathatóság kérdéséhez, akkor azt figyelhetjük meg, hogy ez a motívum legalább olyan erősen jelenik meg, mint az NPM esetében. Az ehhez fűződő igények kielégítéséhez az államnak naprakész és pontos nyilvántartásokkal kell rendelkeznie. Így **a megfelelő számviteli információs rendszer kialakítása ezen koncepció esetében is nagy jelentőséggel bír.**

1.5. A szabályozási megközelítés és a neoweberiánus elmélet

A szabályozási szemlélet azt hangsúlyozza, hogy az államnak **a felmerülő problémákat a szabályozás segítségével kell megoldania, ennek érdekében módosítania kell a régi szabályokat, vagy újakat kell létrehoznia.** A középpontba helyezett szabályalkotás nem egyszerűen csak a jogalkotást, hanem a jogalkalmazást és annak ellenőrzését is magába foglalja. A szabályozási megközelítés az állam jelentőségét emeli ki, és alkalmas arra, hogy a polgárok és a szervezetek magatartását az állam által preferált irányba terelje. Ezt véghez tudja vinni a jogszabályok kötelező erejével, valamint azok megsértése esetében szankciók érvényesítésével, illetve különböző ösztönzők segítségével. A szabályozási megközelítés a neoweberiánus állam elméleti alapjának tekinthető (Torma 2010).

A neoweberiánus állam koncepciójának említése Pollitt és Bouckaert 2004-es munkájához köthető. A koncepció négy alapelvre támaszkodik. Az egyik (az előző alfejezetekben bemutatott koncepciókkal ellentétben) az állam középpontba helyezése. Fontos eleme a közigazgatás szabályainak megújítása és alkalmazása, valamint a közszolgáltatások megőrzése és a reprezentatív demokrácia (Dunn–Miller 2007). A problémamegoldás aktora a demokratikus kormány, amelynek célja a közjó biztosítása (Stumpf 2009). Az államközpontú elméletek térnyeréséhez hozzájárult az, hogy amíg a hatvanas-nyolcvanas években a globalizáció hatásai alapvetően kedvező tényezőként jelentek meg, így nem igényelték az állami korrekciót, sőt inkább az állami szerep lebontásának irányába hatottak, a kilencvenes évekre egyre inkább az állami beavatkozást igénylő faktorok érvényesültek (Hosszú 2018).

Bár az állam gazdaságban betöltött szerepe szempontjából nagy az eltérés, Pályi (2015) kiemelte, hogy a „jó kormányzás” és a „jó kormány” között nincs akkora különbség, mint elsőre tűnik. Ezzel összhangban azt is kijelenthetjük, hogy az eredményszemléletű számvitel egyik állammenedzsment-modell logikájához sem illeszkedik jobban vagy kevésbé.

Mindenféle ideológiai megkülönböztetéstől eltekintve, a jó kormányzás alatt a közjó érvényesülése érdekében kifejtett hatékony, eredményes, megbízható, átlátható és felelős tevékenység értendő. Mindezek együttes hatásaként az állami szervezetek az érintettekkel együttműködve, a köz érdekét szem előtt tartva keresnek megoldást az adott

időszak aktuális gazdasági, társadalmi, környezeti kihívásaira. Ehhez pedig **aktív, intelligens és erős állam szükséges.** Az államnak fel kell lépnie, hogy a közérdeket érvényre juttassa, de a társadalom széles körű részvétele sem nélkülözhető (Pályi 2015). Tehát a jó kormányzás és a jó kormány között felfedezhetők rokon vonások, de fundamentális különbségként lehet értékelni azt, hogy **az állam nemcsak megteremti a jó kormányzás feltételeit, hanem azon túllépve a jó kormányzás feladatait is ellátja mint a képviselet aktora, ezáltal érvényre juttatva a közérdeket** (Fodor–Stumpf 2007). Az irányzat reflektál arra a megfigyelésre, hogy a piac önmagában nem tudja tekintet nélkül a társadalom minden tagja számára biztosítani a jólétet, a szolidaritást és a méltányosságot, ennek következtében az államnak kell kiigazítani a piac mechanizmusait (Stumpf 2009).

Amíg az NPM az angolszász országokhoz köthető, a neoweberiánus államok elsősorban a kontinentális Európában jelentek meg (Dunn–Miller 2007). **Az új weberiánus megközelítés nem feltételezi, hogy a magánszektorbeli megoldások jobbak, viszont ezek alkalmazását sem veti el.** Az állam erősítése és hatékony működése bizonyos esetekben jobban biztosítható a magánszektor bevonásával és üzleti módszerek alkalmazásával (Pollitt 2008). Dreschler (2005) négy olyan jellemzőt emelt ki, ami megfelel a neoweberiánus megközelítésnek, viszont az NPM gondolataival is egybevág. Ezek pedig a lakosság felé való nyitottság, társadalmi konzultációk és a lakosság közvetlen részvétele, eredményközpontúság, valamint a professzionális vezetés. A két irányzat nem szöges ellentéte egymásnak, viszont az állam szerepéről alkotott vélemények között jelentős eltérés figyelhető meg (Dunn–Miller 2007). A modernizált állam képes lehet visszanyerni az állampolgárok bizalmát és így folytatni a központi szerepet (Pollitt 2008). [17]

Az eredeti weberi koncepcióhoz képest jelentős változás, hogy a bürokrácia kialakítása során nagyobb figyelmet fordít a társadalmi igényekre, valamint hogy a bürokraták szabálykövető magatartása mellé (amely a weberi filozófia alapvető vonása) a menedzseri szemlélet alkalmazását is ösztnözi (4. táblázat). Ez az ötvözés nem az NPM

[17] Az irányzatnak lényeges eleme a centralizáció. Ezáltal az önkormányzatoknak is kisebb szerep jut (Aristovnik és szerzőtársai 2022). Viszont az irányzatnak az államon belüli centralizáció nem annyira erősen megjelenő eleme, mint a másik két irányzatban a feladatok helyi szintre delegálása. Ezt erősíti meg Ajibade és Ibietan (2016) tanulmánya is, amelyben kiemelik, hogy az irányzat célja az állam központi szintjének erősítése mellett a helyi szint erősítése is.

és a weberiánus szervezés keverését jelenti, hanem **a neoweberiánus államigazgatás felhasznál olyan NPM-elemeket, amelyek nem állnak szemben a weberi államszervezet logikájával** (Stumpf 2009).[18]

Stumpf (2009) az irányzat főbb vonásának tekintette, hogy a jó kormány az állam megerősítése érdekében koncepcionalizálja újra azt. A bürokráciát újra előtérbe helyezi, hiszen csak általa érvényesíthető a normativitás, a jogszerűség és a racionalitás, a közszolgáltatások ethosza és az alkotmányos elvek védelme. **Az irányzatnak nagy szerepet tulajdonít a normativitás helyreállításában, a korrupció visszaszorításában.** A weberiánus karakter pedig hozzájárult a gazdasági növekedés fokozásához, a szegénység csökkentéséhez és a demokrácia kiszélesítéséhez. A neoweberiánus állam nem tagadja meg az NPM-irányzatot, hanem figyelembe veszi annak javaslatait, viszont nem fogadja el azt az elvet, amely szerint a közszférát a magánszférához hasonlóan lehet üzemeltetni (Rosta 2015).

A neoweberiánus államszervezés kockázatának tekinthetjük, hogy a szervezeteket eltéríthetik az eredeti céljuktól, ezáltal a legitimitásuk is megkérdőjeleződik. Mindemellett a sokszor **antidemokratikus elemek is megjelenhetnek** ilyen jellegű államszervezetek működésében (Lynn 2008). Az irányzat kritikusai szerint előfordulhat, hogy a kormányzati hatalommal szemben nem működnek megfelelően a „fékek és ellensúlyok”, valamint hogy az ezt képviselő intézmények súlya is csökken (Kovács 2014).

[18] Ezáltal elérhető a szolgáltatások minőségének biztosítása, illetve a valós társadalmi igények kielégítése (Lynn 2008). Kuhlmann és szerzőtársai (2008) szerint a neoweberiánus megközelítés kezelheti azt a problémát, amely a menedzseri szemléletek bevezetésekor keletkezett. A kontinentális Európa közszféráiban a szabálykövetésnek sokkal erősebb kulturális alapjai voltak, így az üzleti gyakorlatok nem igazán tudtak gyökeret verni. A neoweberiánus irányzat képes volt a kultúra és intézményi környezet figyelembevételének hangsúlyozására (Rosta 2012a), valamint, hogy sokkal nagyobb nyitottságot biztosítson az állampolgárok számára (Pongrácz 2016).

4. táblázat A neoweberiánus állam főbb jellemzői

Weberiánus elemek	Neo elemek
Az állam vezető szerepének megerősítése a globalizáció, a technológiai változások és a demográfiai, valamint környezeti kihívásokra adandó válaszok keresésében.	Belső orientáció és a bürokratikus szabályokra fókuszálás helyett külső orientáció, **fókuszban az állampolgárok igényeinek és kívánságainak teljesítése**.
A reprezentatív demokrácia szerepének erősítése, mint az államapparátus legitimációjának bázisa (központi, regionális és helyi szinten egyaránt).	A reprezentatív demokrácia kiegészítése konzultációs és az állampolgárok véleményét közvetlenül megjelenítő eszközökkel.
A közigazgatási jog szerepének megerősítése annak érdekében, hogy az az állampolgárok és az állam közötti kapcsolatok bázisaként funkcionáljon, beleértve ebbe a törvény előtti egyenlőséget, a jogbiztonságot és a társadalmi folyamatokba történő állami beavatkozások részletekbe menő jogi szabályozását.	**A jogrendszer modernizálása** annak érdekében, hogy az államigazgatáson belüli erőforrásokat inkább eredmény-orientáltan, mintsem az előírásokhoz túlzottan ragaszkodva használják fel. Az ellenőrzés hangsúlya így az előzetes (input) ellenőrzésről az utólagos (kibocsátás, eredmény, hatás) ellenőrzésre kerül át.
A közszolgálat jól elhatárolt státuszának, kultúrájának és szabályrendszerének fenntartása.	**A közszolgálat professzionalizálódása**, amely azt jelenti, hogy a közszolgák a jogi szakértelem mellett szakmai kompetenciákkal rendelkező menedzserekké válnak.

Forrás: Rosta (2012a, 208. o.) alapján saját szerkesztés

Az irányzat, a jó kormányzás irányzatához hasonlóan, **erős ideológiai alapokkal rendelkezik**, amelyekre alapozva határozza meg a koncepció elemeit. A szabályalapúság hangsúlyozása mellett nehéz jellemezni az irányzatot, ugyanis az egy megoldás alkalmazásának lehetőségét sem veti el, hogyha az nem gyengíti az állam szerepét. Az előző két irányzathoz hasonló célkitűzéseket fogalmaz meg, amelyek eléréséhez hasonló módszereket is alkalmazhat. Emiatt számos olyan vonás fedezhető fel, amely a korábban bemutatott irányzatokhoz hasonlít. **Az irányzat tekintettel van a társadalmi igények változásaira és a globális környezet megújuló kihívásaira is.**

Véleményünk szerint a megközelítés adja a legjobban kidolgozott és legátfogóbb válaszokat a modern állammal szembeni kihívásokra. Emellett a kiindulási alapja, a feltételezett társadalmi helyzet is sokkal realisztikusabb, mint a másik két irányzat

esetében. Ennek ellenére a modell alkalmazásával szemben is fogalmazható meg kritika. Ilyen lehet például az állam szerepének túlzott növekedése, vagy a szervezetek eredeti céljuktól való eltérítése. Emiatt különösen fontos a fékek és ellensúlyok rendszerének megfelelő kidolgozása, a döntéshozók számonkérhetősége és elszámoltathatósága. Ezen szempontok érvényesítéséhez jelentősen hozzájárulhat egy megfelelő számviteli információs rendszer.

1.6. Állammenedzsment-elméletekkel kapcsolatos tapasztalatok Kelet-Közép-Európában

Ahogy a korábbi alfejezetekben is utaltunk rá, a közigazgatások és a gazdaságpolitikai paradigmák esetében is jellemző az útfüggőség, aminek eredményeképp az egyes országokban az egyes reformok másképp valósulnak meg, valamint más hatásokat váltanak ki. Ilyen példaként lehet említeni a washingtoni konszenzust is, amelynek Kelet-Európában való alkalmazása sem váltotta be a hozzá fűzött reményeket. Ennek oka az, hogy **a posztszocialista országokban nem léteztek azok az intézmények, amelyeket a fejlett országokban alapvetőnek tekinthetünk**. Ezen országcsoport példája felhívta a figyelmet arra, hogy a privatizáció és a liberalizáció nem minden esetben hozza magával a gazdasági fejlődést. Mindez rávilágított az intézményi változások fontosságára (Kolodko 2000).

A nyugati országokétól eltérő kiinduló helyzet a közigazgatások esetében is jellemző volt. A közép-európai országokban az államháztartások megújítása az 1990-es években indult meg. Ennek egyik fő oka – természetesen – a posztszocialista országok demokratizálódása volt, amely az állami adminisztrációban is megmutatkozott. A változások a fejlettebb államok körében jellemző megoldások iránti igényt voltak hivatottak kielégíteni (Bouckaert és szerzőtársai 2011).[19] Másrészt itt is megjelent a sikeres országok másolásának motivációja, és **mivel itt nem voltak jelen tradicionális államszervezetek** (a keleti blokkon belül nem volt nemzeti önállóság a közszféra kialakítására), **így a korábbi hagyományok nem alkottak erős akadályozó tényezőt**, mint más országcsoportok esetében (Meyer-Sahling–Yesilkagit 2011). Ezeket a DiMaggio és Powell (1983) által említett kényszerítő és utánzó izomorfizmusok

[19] Ezeket a törekvéseket az OECD SIGMA programja is szorgalmazta, valamint az Európai Unió PHARE nevű programja pénzügyi támogatást is nyújtott az intézményrendszer és az adminisztráció megújításához (Bouckaert és szerzőtársai 2011), de a Nemzetközi Valutaalap és a Világbank szerepét is ki lehet emelni (Pongrácz 2016).

megnyilvánulásának tekinthetjük. **Kelet-Európa országai esetében tehát a politikai és társadalmi átrendeződés maga után vonta az államháztartási folyamatok megújítását is.** Továbbá a dereguláció az állampolgárok szemében is népszerű volt és az 1990-es évek elején a privatizáció is elfogadhatónak látszott. Ez pedig az NPM-nek is egy fontos eleme (Randma-Liiv 2008), ami miatt a közigazgatások reorganizációjában megjelentek az irányzathoz köthető elemek.

Randma-Liiv (2008) tanulmánya a kelet-közép-európai országok reformjaival kapcsolatban több problémát is kiemelt. **A kilencvenes években jellemzően nem történtek érdemi reformok, a változások tervek, stratégiák nélkül valósultak meg.** A közszférák reformálása inkább politikai, mintsem ideológiával alátámasztott, elméletileg megalapozott döntésnek tekinthető. Az átalakulások sürgőssége és a döntéshozók tapasztalatlansága miatt az egyes koncepciók kockázatait nem mérték fel megfelelően, inkább egy erős utánzó mechanizmusként lehet leírni az állam szervezésével kapcsolatos döntéseket. **A fejlesztések az átfogó koncepciókat mellőzték, különböző helyekről válogattak helyesnek tűnő gyakorlatokat**, amelyeknek így tudományos alapja megkérdőjelezhető volt (Kárpáti 2011).

Wise (2002) a politikai indíttatás mellett még két normatív mechanizmust nevezett meg a közmenedzsment reformjai kapcsán, mégpedig a gazdaságossági és költségvetési okokat, valamint a társadalom értékpreferenciáinak változását. Az előző rendszer lenyomatai több jellemzőn keresztül is megfigyelhetők maradtak. Ilyennek tekinthetjük a szervezeti instabilitást és a diszkrecionális személyi vezetéshez való ragaszkodást (Meyer-Sahling 2009). Ez utóbbi megállapítás, véleményünk szerint, a neoweberiánus államszervezet társadalmi elfogadását segíti elő, ugyanis ebben a koncepcióban valósul meg leginkább a centralizált döntéshozatal.

Az új közszolgálati menedzsment-reformok kapcsán kritikaként ki lehet emelni azt a tényt, hogy figyelmen kívül hagyták az eltérő kiinduló helyzetet. Emiatt a posztszocialista országokban a magánszféra sem volt hatékony, nem voltak jól működő piacok, így nem is lehetett feltételezni, hogy érvényesülnek a kívánt hatások (Randma-Liiv 2008). **Hazánkban az új közszolgálati menedzsment elemei jelentek meg a rendszerváltozást követő első két évtizedben, viszont annak eredményeit nehéz pozitívan értékelni**, hiszen ahogy Báger (2006) is kiemelte, a PPP-szerződések sokszor drága és gyenge minőségű közjavakat hoztak létre. Később, 2010 után, a neoweberiánus

megközelítés vált dominánssá (Lentner 2022), az államigazgatás újjászervezésekor a Magyary Zoltán Közigazgatás-fejlesztési Program keretein belül, összhangban azzal, hogy az állam gazdaságban betöltött szerepe is növekedett ezen időszakban. Viszont, mint ahogy korábban is említettük, az eredményszemléletű számvitel ezzel az irányzattal is összefüggésbe hozható, így annak 2014-es bevezetése az új közszolgálati menedzsment háttérbe szorulása után sem tekinthető meglepetésnek.

1.7. Hogyan viszonyulnak a gazdaságpolitikai paradigmákhoz és egymáshoz az állammenedzsment elméletek?

A neoliberális gazdaságpolitika és az új közszolgálati menedzsment összhangját több szerző is kiemelte[20], illetve e paradigmához kapcsolható az államot inkább szervező-mediátori, a folyamatokat civil szférára bízó jó kormányzás irányzata is. Az ezredfordulót követően viszont egyre nagyobb teret nyertek az olyan poszt-NPM elméletek, mint az államot középpontba helyező neoweberiánus irányzat, amelynek jelentősebb felfutása a 2007-2009-es válságot követően volt megfigyelhető, a neokeynesiánus paradigma előtérbe kerülésével párhuzamosan.

Az új közszolgálati menedzsment, a jó kormányzás és a neoweberiánus elméletek által hirdetett intézkedések között átfedések is megfigyelhetők. **Az állam transzparenciáját, ellenőrizhetőségét és elszámoltathatóságát mindegyik megközelítés fontosnak tartja, az alkalmazott módszerek szervezeti szinten nagyon hasonlók.** Ennek talán legszemléletesebb példája az eredményszemléletű számvitel megjelenése a közszférákban, amelyet mindhárom irányzat támogat. Ez magyarázza azt a jelenséget is, hogy az eredményszemléletű számvitel közszférákban való megjelenése annak ellenére sem köthető kizárólagosan az új közszolgálati menedzsmenthez, hogy az első bevezetők mind az NPM, mind az eredményszemléletű számvitel esetében az angolszász országok voltak.

Tehát a különbség alapvetően az államnak szánt szerepben található a tárgyalt irányzatok között. Míg a neoweberiánus állam koncepciója az államot irányító szerepbe helyezi, addig az új közszolgálati menedzsment a piac, míg a jó kormányzás a

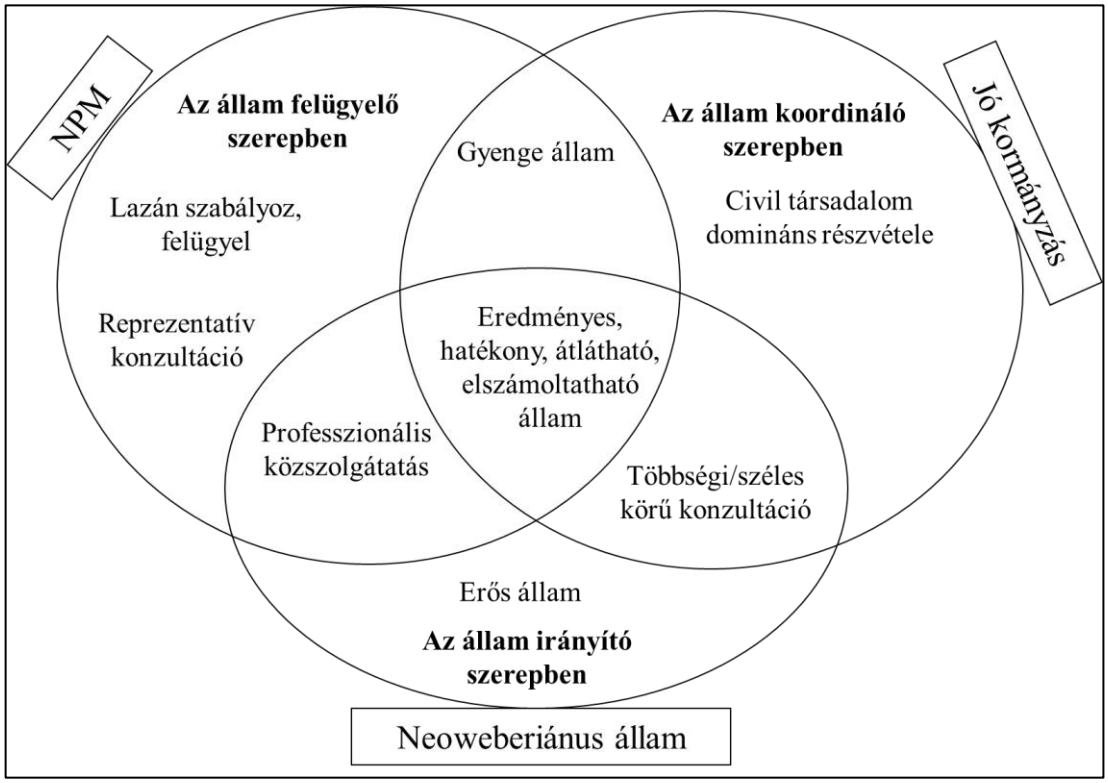
[20] Például Hegedűs és Molnár (2020) is a monetarista elméletek elterjedésével kapcsolta össze az NPM térnyerését, míg Kovács (2014) is kiemelte a good governance és a neoliberális paradigma kapcsolatát.

civil társadalom dominanciáját támogatja.[21] Viszont ezt leszámítva számos egyezőség fedezhető fel a neoweberiánus állam és a többi irányzat között (5. ábra). A jó kormány és a jó kormányzás irányzata is többségi konzultációra alapozza a társadalom igényeinek felmérését és érvényesítését, valamint az új közszolgálati menedzsment és a jó kormány irányzata a közszolgáltatások színvonalának emelését is a középpontba helyezi.

Ahogy Pongrácz (2016) is kiemeli, **az állam mérete végső soron irreleváns a társadalom szövedéke szempontjából, ugyanis az állam társadalmi szerepét mindig az adott kor szükségleteinek megfelelően látja el a funkcióin keresztül.** Emiatt inkább azt érdemes vizsgálni, hogy milyen elvárásokat támasztanak a közigazgatás szolgáltatásaival szemben az állampolgárok. Így az állapítható meg, hogy **az állammenedzsment-elméletek kapcsolatban vannak a gazdaságpolitikai paradigmákkal**, méghozzá az államtól elvárt szabályozás mértéke (reguláció vagy dereguláció irányába történő elmozdulások) határozza meg az érvényesülő állammenedzsment-elméletet, a társadalom egyéb jellemzői mellett. Az állami feladatellátásban bekövetkező módszertani változások és a gazdaságpolitikai paradigmaváltások együttes mozgása nem véletlenszerű. Az állam szerepének mérséklődésével nyert teret az NPM, majd a jó kormányzás irányzata. Véleményünk szerint ez rajzolódik ki a globális környezetben és mind a kelet-európai tapasztalok vonatkozásában is. És ugyanezen kapcsolat mentén nyer teret a neoweberiánus államszervezet a neokeynesiánus paradigmával párhuzamosan (Tóth 2021a).

[21] Ezek az eltérések kirajzolódnak a helyi önkormányzatoknak szánt szerepek esetében is. Az új közszolgálati menedzsment és a good governance a helyi szint autonómiájának növelését támogatták, a centralizálást középpontba helyező neoweberiánus irányzat a helyi szint szerepének csökkentését tekinti célszerűnek.

5. ábra Államszervezési elméletek relációja



Forrás: Tóth (2021a, 218. o.)

A fentebb bemutatott elvek és mechanizmusok mentén végső soron mindhárom irányzat az eredményes, hatékony, átlátható és elszámoltatható államot kívánja elérni. Ez pedig olyan célnak tekinthető, amelynek eléréséhez megfelelő, gazdálkodási döntések megalapozását támogatni képes számviteli szabályozásra és rendszerre van szükség. Weber (1970) a számvitel szerepéről és karakterisztikájáról való értekezésekor is kiemeli, hogy a költségvetési szerveket és a profitorientált egységeket nem lehet teljesen szétválasztani. A fentieket áttekintve kijelenthetjük, hogy a weberi államszervezet, módszertani javaslatait figyelembe véve, nem teljesen különbözik a helyébe lépő koncepcióktól, mint ahogy az újabb koncepciók is sok esetben hasonló megoldásokra vezetnek. Összegzésképp azt mondhatjuk, hogy míg az állammenedzsment stílusa kapcsolatban áll a gazdaságpolitikai paradigmákkal, a számviteli információs rendszer esetében, bár a változás levezethető az egyes elméletekből, paradigmától és állammenedzsmenttől függetlenül egy irányba mutatnak a módosulások.

Az irányzatok által megfogalmazott célokat egy megfelelően felépített és alkalmazott számviteli információs rendszer nélkül elképzelhetetlen elérni, emiatt a számviteli rendszer fejlesztése minden közigazgatási reform esetén fontos elemnek

tekinthető[22]. A teljesítménymérés és az eredményesség középpontba kerülése, amely minden tárgyalt elméletnek központi eleme, megköveteli a megfelelő számviteli rendszer alkalmazását, vagyis az eredményszemléletű számvitel bevezetése egyfajta modernizációs kényszernek is tekinthető. Ez természetesen nem jelenti azt, hogy a vállalatok körében is alkalmazott számviteli rendszereket célszerű lenne gondolkodás nélkül az államháztartásban meghonosítani. Viszont a számviteli információs rendszer eredményszemléletű alapra történő helyezése számos kedvező hatással járhat. A következő fejezetben megismerhetjük, hogy az eredményszemléletű számvitel miként is lehet képes betölteni a neki szánt szerepet, majd a dolgozat további részében kitérünk arra, hogy a magyar önkormányzati rendszer milyen tapasztalatokat szerzett a 2014-es államszámviteli reform kapcsán.

[22] Az eredményszemléletű számvitel közszférában való terjedése kapcsán legjelentősebbnek az NPM hatását szokták tekinteni, ugyanis ezen irányzat sürgette először a vállalati gyakorlatot jellemző számvitel közszférában való meghonosítását (pl. Hood 1995). Ez időben egybeesik az eredményszemlélet ausztrál és új-zélandi államháztartásban történő megjelenésével (Tóth 2021b). A másik két bemutatott állammenedzsment-modell esetében inkább indirekten, a célok elérésének támogatása iránti igényen keresztül figyelhetjük meg az eredményszemléletű gyakorlat implementálását.

2. Államháztartási számviteli rendszerek és változásaik

Az előző fejezetben láthattuk, hogy az államszervezetek reformjai, megújulásai nem függetleníthetők a globális és lokális társadalmi gazdasági helyzettől, ugyanis az állam és a társadalom viszonya alapjaiban határozza meg az állam működésének módját. Ennek ellenére a számviteli rendszerek fejlődése kapcsán első ránézésre kissé eltérő képet láthatunk, ugyanis az eredményszemléletű számvitel megjelent különböző stílusú közigazgatásokban, különböző gazdaságpolitikát folytató államokban, ráadásul az utóbbi évtizedekben megfigyelhető terjedése is töretlen. Ennek okát az előző fejezetben ismerhettük meg: **az egyes állammenedzsment-elméletek közös metszete az eredményes, hatékony, átlátható és elszámoltatható állam kialakításának motivációja volt. Ez egy olyan cél, amelyet az eredményszemléletű számvitel képes támogatni,** mivel az a gazdasági eseményeket azok felmerülésekor rögzíti (van der Hoek 2005, Európai Bizottság 2013)

Az eredményszemlélet meghonosodásában az állam szerepének elméleti felfogása mellett másik, gyakorlatiasabb jellegű ok, hogy az OECD (más nemzetközi szervezetekkel együtt) aktívan támogatta az eredményszemléletű számvitel közszférában való megjelenését (Adhikari–Garseth-Nesbakk 2016), illetve ilyen tényezőnek tekinthetjük a 2011/85/EU irányelvet is. Mindezek következtében az eredményszemléletű számviteli információs rendszerek közszférákban való megjelenése általánossá vált. Erre világít rá a PwC 2015-ös felmérésében, a trend felerősödése figyelhető meg, az OECD-országok 80, míg a nem OECD-országok 68 százaléka jelezte szándékát az eredményszemléletű számvitel közszférába való bevezetésére (PwC 2015). Ez utóbbit egy kényszerítő izomorfizmusnak is tekinthetjük, míg Ezzamel és szerzőtársai (2014) az utánzó izomorfizmus szerepét emelik ki. Az elterjedésben szerepe volt a normatív izomorfizmusnak is, hiszen az eredményszemlélet számos, jelen fejezetben ismertetetendő, szakmai előnyt is biztosít az alkalmazók számára.

Annak ellenére, hogy az elmúlt évtizedekben egyre nagyobb szerepet kapott az eredményszemlélet a közszférában, az elért eredmények már nem tekinthetőek egyértelműen kedvezőnek. Az elméleti előnyök sok esetben nem érvényesülnek, több problémára is felhívva a figyelmet. Az egyik egy koncepcionális kérdés, miszerint az eredményszemlélet közszférában való alkalmazhatósága megkérdőjelezhető, illetve az

sem egyértelmű, hogy a könyvelési rendszernek mekkora hatása van a gazdálkodás hatékonyságára (Arnaboldi–Lapsley 2009).

Az empirikus tapasztalatok szerint az eredményszemlélet bevezetése általában nem annyira sikeres, mint amennyire azt elvárnák, aminek okai lehetnek a reform nem várt hatásai, az információk téves felhasználása, vagy a reform végrehajtására fordított elégtelen figyelem. **Az előálló többletinformációkat gyakran nem, vagy nem megfelelően használják, a bevezetést sok esetben rosszul menedzselik** (Christiaens–Rommel 2008).

A fejezet célja bemutatni, hogy az államnak miért lehet szüksége speciális, a magánszférától eltérő számviteli információs rendszerre. Ezt követően az alapvető modellekre (pénzforgalmi szemlélet és az eredményszemlélet) és jellemzőikre, előnyeikre és hátrányaikra térünk ki. A fejezet kitér továbbá a megfigyelhető nemzetközi trendekre, sztenderdekre és azok szerepére, majd az államszámviteli reformokkal kapcsolatos tapasztalatokat is górcső alá vesszük. Azáltal, hogy összevetjük kerül a közfeladat-ellátás centralizáltságát és az alkalmazott számviteli gyakorlatot az európai uniós tagállamok körében, lehetőség nyílik a második hipotézis értékelésére.

Ezen túlmenően a hazai számviteli reform folyamatát tekintjük át röviden, illetve a 2014-től érvényben lévő rendszer alapvetőbb vonásait és más kutatások tapasztalatait ismerhetjük meg. A fejezet végén megvizsgáljuk, milyen tényezők lehetnek hatással egy-egy államszámviteli reform kimenetelére, miért lehetséges, hogy ennyire eltérő tapasztalatok figyelhetők meg a reformok kapcsán. A fejezet megállapításai, következtetései megalapozzák azokat a kutatási kereteket, amelyek alapján lehetséges a 2., 3., 4. és 5. hipotézis vizsgálata.

2.1. A számviteli információs rendszer érintettjei

Könnyen belátható, hogy az állam - mint a gazdaság egyik legjelentősebb szereplője - a gazdasági szereplők többségével (gyakorlatilag mindenkivel), több csatornán keresztül is kapcsolatban áll. Így gazdálkodásának minősége, illetve az arról szóló információk megbízhatósága fontosnak tekinthető. Azt is megállapíthatjuk, **hogy az állam érintettjeinek köre eltér a vállalatok körében megfigyelhető szereplőktől**. Az állam esetében nem beszélhetünk tulajdonosokról, illetve nincs olyan adózási és támogatási kapcsolata, mint a vállalatoknak van az állammal, illetve a vállalati

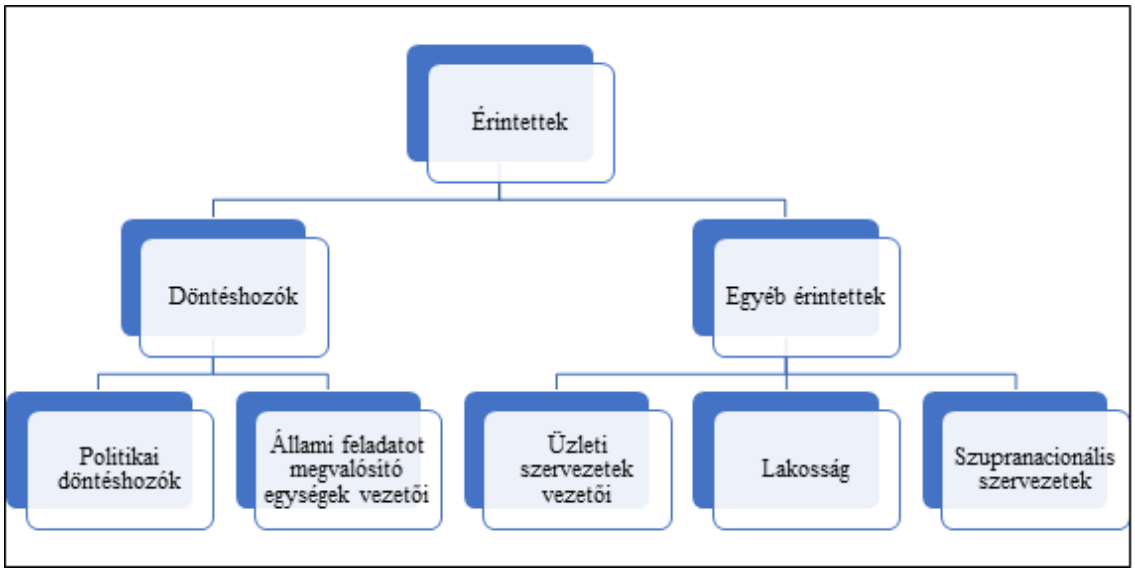
döntéshozatalokban más típusú szereplők akarata és eltérő logika is érvényesül. Ez utóbbinak oka az, hogy **a működés célja és ezáltal annak logikája is erősen eltérő**. A vállalatok céljának a profitmaximalizálást, vagy a vállalat értékének maximalizálását tekinthetjük, míg **az állam esetében inkább az állampolgári jólét fokozását, a közjó megteremtését tekinthetjük fő célkitűzésnek**. Így az állam esetében a nyereségszerzés motívuma nem jelenik meg. Így kirajzolódik egy éles különbség a két szektor között.[23]

Az államháztartási számviteli információs rendszer érintettjeit alapvetően két nagyobb csoportba sorolhatjuk (6. ábra). Simon (2011) kategorizálása alapján az egyikbe a **döntéshozók** tartoznak, míg a másikba az **egyéb érdekeltek**. A döntéshozókon belül kiemelhetjük a politikai döntéshozókat (ide sorolhatjuk a számvevőszékeket és az ellenőrzést végző intézményeket is). Számukra az intézmények és a feladatok finanszírozásának transzparenciája rendelkezik nagy relevanciával. Ezek a szereplők érdekeltek a gazdasági növekedés elősegítésében, valamint kiemelt jelentőségű számukra, hogy a költségvetési szervek kiadásai a tervezett időpontokban kerüljenek teljesítésre. Ez utóbbi miatt a szolvens és likvid működés biztosítása is kulcsfontosságú számukra.

A döntéshozókon belül a másik csoportba az állami feladatokat megvalósító egységek vezetői kategorizálhatók, akiket a politika operatív végrehajtóiként is jellemezhetünk. Számukra az a fontos, hogy az általuk vezetett szervezet gazdálkodásának törvényessége, illetve annak minősége és megítélhetősége bír nagy jelentőséggel, ugyanis felelősséggel tartoznak a lakosság és a politikusok felé, biztosítaniuk kell az eredményes közpénzfelhasználást. Másképpen fogalmazva, ezek a szereplők **az elszámoltathatóság támogatását várják el a számviteli információs rendszertől.** A beszámoló segítségével az adott költségvetési év gazdálkodása értékelhetővé, minősíthetővé válik. Nagy jelentősége van az ellenőrzéseknek, amelyek során a hibás folyamatok és a visszaélések is felderíthetővé válnak, valamint **a gazdasági elemzések eredményei hozzájárulnak a feladatellátás hatékonyságának javításához.**

[23] Természetesen ki lehet emelni, hogy emiatt önmagában az államot még nem feltétlenül lehet teljesen különbözőnek tekinteni, mint ahogy Weber is a modern gyárakhoz hasonlónak titulálta a modern államszervezetet, valamint ennek kapcsán hasonló számviteli rendszer alkalmazása iránti javaslatot fogalmazott meg (Weber 1968, 1970).

6. ábra Az államháztartási számviteli információs rendszer érintettjei



Forrás: Simon (2011) alapján saját szerkesztés

Az egyéb érdekelteken belül szétválaszthatjuk az üzleti élet szereplőit és a lakosságot. Az állami feladatok egy részét magántulajdonban lévő vállalatok is elláthatják, valamint beszállítói pozícióba is kerülhetnek magánvállalatok. Mindemellett közvetetten is érintettjei a számviteli információs rendszernek, ugyanis a nemzetgazdasági statisztikák pontos ismerete az üzleti életben is nagy jelentőséggel bír. A társadalom tagjai megfogalmazhatnak igényeket a korrupció háttérbe szorítása iránt. Fontos lehet számukra a törvények betartása a közpénzek felhasználása során, a közpénzeket kezelő szervezetek és személyek elszámoltathatósága, illetve az adófizetők által biztosított források hatékony felhasználása. Ezért **az államnak információkat kell biztosítani a teljesítményéről**, a nyújtott szolgáltatások minőségéről kvalitatív adatokat kell megosztania, és tájékoztatnia kell a makroökonómiai és költségvetési helyzetről, a gazdasági növekedésről, stabilitásról, az inflációról is (Oulasvirta 2014). Arra is tekintettel kell lennünk, hogy a pénzügyi információk nem minden esetben elégítik ki a lakosság igényeit, ugyanis az állampolgárok elsősorban nem a pénzügyi információk iránt érdeklődnek, hanem az egyes közszolgáltatások minősége iránt (Lombrano–Zanin 2013). Simon (2011) csoportosítását a szupranacionális szervezetekkel egészítenénk ki. Az euróövezetbe tartozó országok körében a 2011. november 8-án megjelent 2011/85/EU irányelve részletes szabályokat állapított meg a nemzeti költségvetésekre vonatkozóan,

amelynek célja annak biztosítása, hogy a gazdasági és monetáris unió követelményeit tiszteletben tartsák, és ne termeljenek túlzott hiányt. Az irányelv a költségvetési adatok közzétételére vonatkozó szabályok módosítása mellett a számviteli rendszerrel szemben is fogalmazott meg követelményeket. Az uniós kormányoknak olyan számviteli rendszert kell működtetniük, amely átfogóan kiterjed minden bevételi és kiadási területre.[24] Az Európai Unió számára a számviteli adatok a tagállamok közötti összehasonlítás lehetősége, a felügyeleti hatékonyság javítása, valamint a makrogazdasági előrejelzések kapcsán fontosak. A szupranacionális szervezetek számára a költségvetési szabályok érvényesítése (és olyan pontos előrejelzések léte, amelyek csökkentik a helytelen költségvetési fegyelem kialakulását) és a gyors és hatékony beavatkozási lehetőséget biztosító számviteli és statisztikai adatszolgáltatások bírnak kiemelt jelentőséggel[25].

Jobban megvizsgálva az állam érintettjeinek körét, megállapíthatjuk, hogy az bizonyos szempontból hasonlít a vállalatok érintetti köréhez. Egyrészt az állam is kapcsolatban áll szállítókkal és hitelezőkkel, akik számára fontos, hogy az állam képes-e megfelelő ütemezéssel teljesíteni a velük szemben már fennálló, vagy potenciális, később keletkező kötelezettségeit. A vállalatok esetében beszélhetünk vevőkről is, akik megvásárolják a különböző termékeket és szolgáltatásokat. Egyszerűsítéssel élve, az állampolgárok személyében találhatunk ilyen szereplőket az állam esetében is. Az állampolgárokat fogyasztóként kezelő megközelítés jellemző az angolszász országok esetében (van der Hoek 2005). Igaz, az adófizetők általában nem fizetnek közvetlenül az állam által előállított javakért, szolgálatatásokért.

A vállalatok esetében az információs igényt leginkább a tulajdonosok határozzák meg (Barton 2005), viszont az állam és az adófizetők közötti kapcsolat sokkal közvetettebb. Ráadásul, az állampolgárok beavatkozásának lehetősége, érdekérvényesítőképessége sokkal indirektebb és gyengébb, mint a tulajdonosoknak a vállalatok esetében (Oulasvirta 2014). Továbbá a magánszféra esetében érintettként tudjuk feltüntetni az államot, amely számára adókat fizet, és amelyiktől támogatásokat kap. Az állam esetében hasonló kapcsolatként foghatjuk fel a korábban említett nemzetközi donorszervezeteket, amelyek támogatásokat, forrásokat biztosíthatnak az

[24] https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:ec0021
[25] https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/?uri=CELEX:32011L0085

államnak[26]. Mindezek miatt **a vállalati modellek átvételének helyessége egyszerre igazoltnak és kétségesnek is tekinthető.** [27]

Mindez megerősíti azt az elképzelést, miszerint az állam szerepe speciális egy gazdaságon belül, és ebből eredően különleges érintetti körrel is rendelkezik. A számviteli információs rendszer feladata, hogy a bemutatott érintettek információs igényét kielégítse. Emiatt a társadalmi viszonyok és igények, még ha közvetett módon is, de formálói az állam számviteli rendszerének. **Véleményünk szerint a vállalati szférában alkalmazott számviteltől különböző, de nem végletesen, alapjaiban eltérő számviteli információs rendszerre van szükség a közszférákban.** A különbözőségre az eltérő információs igény és eltérő működési logika miatt lehet szükség, viszont mint láthattuk, az állam nem különbözik teljesen a vállalatoktól. Bár működésének célja és koncepciója más, a transzparencia, a hatékonyság és eredményesség kérdése ugyanúgy fontos az államok és a vállalatok esetében is. Emiatt **az eredményszemlélet ebből a szempontból is relevánsnak tekinthető a közszférában is**, még ha nem is célszerű egy az egyben a vállalati gyakorlatot alkalmazni.

2.2. Milyen előnyök származhatnak az eredményszemlélet bevezetéséből?

Hazánkban a 2014 előtt alkalmazott számviteli információs rendszer jelentős hiányosságokkal rendelkezett, amely (más egyéb problémákkal együtt) végső soron az önkormányzati rendszer működésének zavaraihoz, eladósodottságához vezetett (Lentner 2019). **A számviteli rendszert nem tekinthetjük a pazarló gazdálkodás fő okának, viszont hozzájárult ahhoz, hogy bizonyos problémákra később derült fény.** Adhiakari és Garseth-Nesbakk tanulmánya (2016) szintén rávilágít arra, hogy a pénzforgalmi szemlélet oka lehet a pazarló működésnek, és így az adósságállomány

[26] Ez a hasonlat tetten érhető az említett 2011/85/EU irányelvben is.

[27] A már működő rendszerek vizsgálata mellett az egyes reformok érintettjeit, illetve annak lefolyását befolyásoló érintetteket is érdemes beazonosítani kutatásunk elején. A számviteli rendszerek átalakulása és a sztenderdek létrehozása kapcsán Oulasvirta (2014) tanulmánya négy főbb csoportot különböztetett meg. Ilyen kulcsszereplőknek tekinthetjük a pénzügyi jelentések külső felhasználóit, mint a szavazók és adófizetők, akik jellemzően alulinformáltak az államháztartási számvitel terén. Számukra az információk könnyebb rendszerezését, feldolgozását teszi lehetővé a megfelelő számviteli rendszer. Második kulcsszereplő csoport a jelentések készítői, a vezetők, akik általában nem túl lelkesek a könyvelési rendszerek megváltoztatása iránt. Harmadik kulcsszereplőként a donorokat és hitelezőket említhetjük, akiknek megbízható és átlátható pénzügyi kimutatásokra van szükségük. Negyedik kulcsszereplőnek a nemzeti szabályalkotókat tekinthetjük.

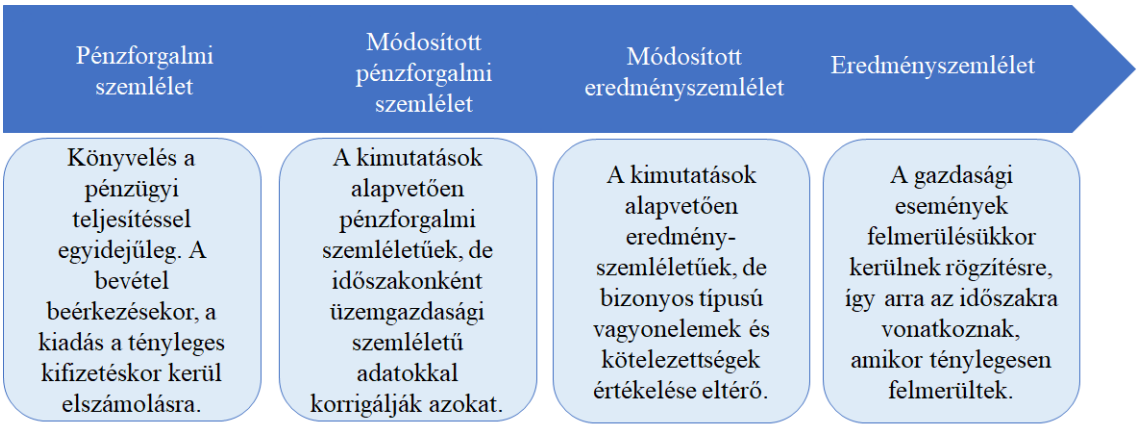
növekedésének is. A szuverén adósságválságok fel is hívták a figyelmet a téma fontosságára, valamint a közszféra működésével szembeni bizalmat is aláásta, tovább fokozta az elszámoltathatóság iránti igényt (Brusca–Martínez 2016). Az adósságválságok hatásaival párhuzamosan a kormányzati gazdálkodás információi iránt is emelkedett az érdeklődés (Pina és szerzőtársai 2009). Mindezt felismerve egyre több és több ország döntött számviteli rendszerének megújítása mellett. Jelen szerkezeti egység célja bemutatni, hogy az eredményszemléletű számvitel hogyan képes kiküszöbölni az említett problémákat.

2.2.1. A számviteli információs rendszerek alapvető vonásai

A számviteli rendszerek kapcsán két alapvető modellt különböztethetünk meg, a pénzforgalmi eljárást és az eredményszemléletű megközelítést. A **pénzforgalmi szemlélet** a pénzmozgással egyidejűleg rögzíti a gazdasági események hatásait, míg az **eredményszemléletű számvitel** a gazdasági események felmerülésekor ragadja meg azok hatásait (7. ábra). A pénzforgalmi szemlélet alkalmazása során több számviteli alapelv sérül, mint például a teljesség elve (Simon 2009, 2010).

A két alapvető modell tiszta alkalmazása meglehetősen ritkának tekinthető, a gyakorlatban jellemző a módosított pénzforgalmi szemlélet és a módosított eredményszemlélet alkalmazása is (van der Hoek 2005). A módosított pénzforgalmi szemlélet annyiban tér el a hagyományos pénzforgalmi szemlélettől, hogy annak adatait üzemgazdasági adatokkal is korrigálhatják, míg a módosított eredményszemléletben szintén egy-egy vagyonrész rendelkezik speciális nyilvántartással.

7. ábra A számviteli információs rendszerek alapvető módozatai



Forrás: PwC (2015) alapján saját szerkesztés

A számviteli rendszer alapjának megválasztása mellett fontos kérdés, hogy a költségvetés tervezése milyen módszerrel történik. A költségvetés esetében is beszélhetünk pénzforgalmi és eredményszemléletű megközelítésről. Van der Hoek (2005) megközelítésében a költségvetések jövőorientált tervek, az erőforrások egyes alternatívák közötti felhasználásához. A közszférában különleges jelentőségük van, míg a vállalati szféra esetében nem kötelező költségvetést készíteni, addig a közszféra esetében a legfontosabb pénzügyi dokumentumnak tekinthetjük. A pénzforgalmi logika esetében a költségvetés feljogosítja az adott szervet, hogy rendelkezzen a hozzá rendelt források felett, míg az eredményszemléletű logika az egyes tevékenységek költségeit, az eszközök és kötelezettségek változásait ragadja meg. **Tekintettel arra, hogy az elszámoltathatóság alapja a költségvetés végrehajtása** (Vértesy 2020), **a költségvetési logika és a számviteli információs rendszer összhangja nagy jelentőséggel bír.**

Amennyiben az államháztartás költségvetése pénzforgalmi szemléletű, a számviteli információs rendszer adatai nem használhatók fel közvetlenül (Simon 2009, Bathó 2012). Habár az eredményszemléletű számvitel egyre inkább teret nyer, mégis azt tapasztalhatjuk, hogy az elhatárolás alapú (eredményszemléletű) költségvetés kisebb népszerűségnek örvend (van der Hoek 2005, Adhikari–Garseth-Nesbakk 2016). Azokban az esetekben, amikor csak a számviteli rendszer lesz eredményszemléletű, és a költségvetés marad pénzforgalmi szemléletű, a számviteli rendszer megújítását csupán egy könyvelési gyakorlatnak tekintik a különböző érintettek (Vértesy 2020).

Mindezekből láthatjuk, hogy a számviteli rendszer alapjainak megválasztása, valamint az információs rendszer kiépítése nem választható el más rendszerek és folyamatok működésétől. Tehát annak megítélése, hogy mennyire működik jól az államszámviteli rendszer, attól is függ, hogy mennyire van szinkronban más nyilvántartásokkal, folyamatokkal.

2.2.2. Az eredményszemléletű számvitel előnyei és hátrányai

A pénzforgalmi szemléletről az eredményszemléletre történő áttérés olyan horderejű változás, amely a számviteli paradigma legmélyebb tartalmát érinti, azokat a közös vélekedéseket, amelyeket a szabályozások a mögöttes feltételezések szintjén érintenek (Kovács–Deák 2012). A bevezetés mellett vagy ellen szóló érvek vizsgálatakor az egyik legfontosabb szempontnak tekinthetjük az egyes módszerek elvi előnyeinek és hátrányainak összességét, valamint a belőlük származó következményeket.

Az eredményszemléletű számvitel egy általánosan elfogadott információs rendszer, amely teljes és megbízható képet nyújt egy szervezet pénzügyi, gazdasági pozíciójáról és teljesítményéről. Figyelembe veszi az eszközök és kötelezettségek teljes körét. A pénzforgalmi szemlélettel szemben **nem a pénzmozgásokat, hanem a gazdasági értékek létrejöttét ragadja meg**, emiatt sokkal pontosabb képet nyújt a folyamatokról (Európai Bizottság 2013). Mindebből adódóan az eredményszemléletű rendszerek gyorsabban biztosítanak pénzügyi információkat (Guthrie 1998), valamint azok torzítási lehetőségét is korlátozzák (Pályi 2015). Az eredményszemlélet előnyeként szokták említeni, hogy **lehetővé teszi a költségek teljes körű felmérését és a teljesítmények értékelését** (Robinson 1998, Ouda 2003).

Annak köszönhetően, hogy a pénzügyi rendezés nem szükséges, szigorúbb elszámolást biztosít, **hamarabb nyújt információt a felhasznált erőforrásokról**, valamint a tevékenységek és az előállított javak költségeiről (Lapsley és szerzőtársai 2009, Lentner 2014). Ezáltal támogatja a hosszú távra kiható döntések meghozatalát és az egyes döntések értékelését, ezzel hozzájárulva a hatékonyság és eredményesség értékeléséhez, valamint az elszámoltathatóság fokozásához (Tickell 2010, PwC 2015). Ezeket a vezetői számviteli funkciókat, illetve a költséginformációk hasznosíthatóságát a 2.2.4. számú alfejezetben tárgyaljuk részletesebben.

A szigorúbb elszámolásnak köszönhetően az adatszolgáltatás pontosabbnak és gyorsabbnak tekinthető, mint a pénzforgalmi rendszerek esetében, ezáltal **a tervezési folyamat megbízhatóságát is nagymértékben fokozza**. Az eredményszemléletű rendszerek akár már rövid távon belül is megváltoztathatják a közép- és felsővezetők gondolkodását, támogatva ezzel a gazdasági döntések megalapozottságát, valamint azok társadalom általi elfogadottságát is (Balog–Jakab 2017). A harmonizált mikroszintű könyvelési rendszerek mellett a belső kontrolloknak és a külső auditoknak is nagy jelentősége van az információk magasabb színvonalat képviselő előállításában (Európai Bizottság 2013). **A szemlélet által biztosított magasabb fokú transzparencia pedig a kontrollfolyamatok fejlődéséhez is lehetőséget biztosít** (Ilie–Miose 2012). Az eredményszemléletű **számvitel jobban képes bemutatni a szabályoknak való megfelelést,** a források allokációját, a finanszírozási igényt, az egyes tevékenységek finanszírozását, valamint a kötelezettségek teljesítését is támogatja (Nasi–Steccolini 2008).[28]

Az eredményszemléletű bázison készülő nyilvántartások konzisztensebbek és **összehasonlíthatóbbak**, mint a pénzforgalmi szemléleten alapuló rendszerek (Sevic 2004, 5. ábra). Azzal, hogy a pénzmozgásokkal nem járó eseményeket is rögzíti, a szervezetek pontosabb információkkal rendelkezhetnek, **a nyilvántartások naprakészek** (Jakab–Balog 2017). Ezen túlmenően a szervezetek kötelezettségeiről és megbízhatóbb képet ad, és jobb rálátást biztosít az állami szervek pénzügyi pozíciójára (Sevic 2004, Simon 2009), valamint a döntések hosszabb távú hatásaira is (Balog–Jakab 2017). Ráadásul a szervek vezetőinek gondolkodásmódjában is segíthet előtérbe helyezni egy üzletiesebb, menedzseri szemléletmódot (PwC 2015). Ez azért is fontos szempont a reform sikere szempontjából, mert **az új számviteli információs rendszer csak akkor tud megfelelően hasznosulni, ha a keletkező adatokat felhasználják a döntéshozatal és az ellenőrzések során** (Simon 2009, Simon és szerzőtársai 2018).

[28] Az eredményszemléletű számvitel bevezetése azért is fontos lehet, mert a számviteli információs rendszer különböző statisztikák, adatszolgáltatások számára szolgáltat inputot. Egyrészt ilyennek tekinthetjük az SNA (System of National Accounts) mutatószámokat, amelyek elhatárolásalapú logikára épülnek (van der Hoek 2005), így a könyvelési rendszer elvi alapja ebből a szempontból sem tekinthető mellékesnek. Az adatszolgáltatások jelentőségére az Európai Tanács 2011/85/EU irányelve hívja fel a figyelmet, ami szorgalmazza az eredményszemléletű számviteli rendszerek bevezetését (Lentner 2019).

5. táblázat Az eredményszemlélet elméleti előnyei és hátrányai

Előnyök	**Hátrányok**
Naprakész információk	A magánszféráétól eltérő információigény
Pontosabb adatok a költségekről, önköltségszámítás fejlődése	A profit relevanciája megkérdőjelezhető
Vezetői számviteli megfontolások, hatékonyabb gazdálkodás	Hatékonyság és eredményesség másféle megközelítést igényel
Átláthatóság	Bonyolultabb a rendszer
Belső kontrollok és külső auditok javulása	Munkaráfordítás növekedése (miközben a szektorban jellemző a munkaerőhiány)
Összehasonlíthatóság	
Pontosabb kép a vevői és szállítói állományokról	
Tárgyieszköz-menedzsment javulása	
Hosszabb távra kiható döntések összehasonlíthatósága	

Forrás: Tóth (2020) alapján saját szerkesztés

Az eredményszemlélet az időbeli elhatárolások bevezetése által képes biztosítani a többéves rálátást az egyes gazdasági eseményekre (Lentner 2014). Ezek **által képes lehet túllépni a pénzforgalmi szemlélet azon egyszerűsítésén, miszerint az egyes tevékenységek költsége megegyezik a tevékenységekre elköltött pénzösszeg értékével** (van der Hoek 2005). A felhasznált források értékének bemutatása pedig azt az illúziót kelti, hogy a feladatok teljesültek, függetlenül a ténylegesen elért eredményektől (Simon 2009). Az amortizáció költségnemként való elszámolásával a tárgyi eszközök elhasználódását is képes figyelembe venni a gazdálkodó az önköltség számítása során, valamint ennek következtében a vagyongazdálkodás tere is kibővül (Lentner 2014).

Mindezekkel összhangban, az ilyen jellegű könyvviteli rendszerek jobban tudják támogatni a döntéshozatalt (Hyndman–McKillpop 2019). Tehát az eredményszemléletű számvitel támogatja a hatékony és eredményes gazdálkodást, valamint segít biztosítani a megfelelő likviditásmenedzsmentet, ami kulcsfontossággal bír a közszféra esetében is.

Végső soron a transzparenciát, az elszámoltathatóságot és a pénzügyi elszámolások összehasonlíthatóságát is képes támogatni.

A korábbi rendszer által előírt, valamint szolgáltatott adatok egy része a döntéshozatal során feleslegesnek bizonyult, a közfeladatok ellátásához szükséges erőforrások köre nem volt meghatározható az információs rendszer adataiból (Balog–Jakab 2017, Lentner 2019). **A pénzforgalmi szemlélet keretein belül az amortizáció és ebből következően az eszközpótlási igény nem jelenik meg**, az eszközök hatékony menedzselése nem kivitelezhető a számviteli információk alapján (Barton 2009, Simon 2009, 2010), továbbá az erőforrások felhasználásának bemutatását, a teljesítmények értékelését és a nemzetközi összehasonlíthatóságot sem teszi lehetővé (Vértesy 2020). **Az elemi beszámolók és a zárszámadási törvények adatai nem voltak alkalmasak elemzésekre, és nem feleltek meg a szakmai elvárásoknak sem.** A pénzforgalmi szemlélet egyik elvi problémájának tekinthető az is, hogy csak a múltra vonatkozó adatokat közöl, és a korábban zajló folyamatokat is csak korlátozott mértékben tükrözi. Ez a kontrollingrendszerek megbízhatóságát is csökkentette, hiszen így többek között a bekerülési értékek meghatározása, valamint a teljesítményértékelés is meglehetősen hiányosnak volt tekinthető (Bathó 2012). Az adatok értékelése nagyfokú szubjektivitásnak engedett teret (ugyanazon adatot lehetett kedvezőnek és kedvezőtlennek ítélni, ráadásul a fiktív adatok gyakorisága sem volt elhanyagolható. Ezek következtében a pénzforgalmi szemléleten alapuló rendszer lehetőséget biztosít a pazarló gazdálkodás fenntartására, és nem szolgálta az érintettek megfelelő tájékoztatását sem (Simon 2009, 2010). A korábbi szabályozás égisze alatt készülő zárszámadási rendeletek tartalma nem volt megfelelően definiált a jogszabályok által, valamint azok valóságtartalma is megkérdőjelezhető volt (Simon 2010).

Salleh és szerzőtársai (2014) a pénzforgalmi szemlélet több gyengeségét is említették. Ilyen például az, hogy az eljárás nem képes az államháztartás működésének megfelelő leírására, külső szemlélők számára nehezen értelmezhető rendszernek tekinthető, ami túlságosan a működés szabályosságára koncentrál, az eredményesség vizsgálata helyett, ezáltal az adófizetők számára sem képes igazolni az adók szükségességét. Továbbá nem akadályozza meg a nem hatékony erőforrásfelhasználását sem. Ezzel szemben **az eredményszemlélet egyszerre input és output szemléletű**, a

gazdálkodó egészéről szolgáltat információkat, és lehetővé teszi a gazdasági teljesítmény mérésének fejlesztését (Lentner 2014).

A számviteli rendszer megújítása ellen említhetjük azt, hogy a pénzforgalmi szemlélet gyakorlati előnyének lehet tekinteni a „megszokást", a működtetésével szerzett több évtizednyi tapasztalatot, valamint hogy a rendszer alacsonyabb szintű szakmai képzettséget igényel, egyszerűen kezelhető (Simon 2009, Bathó 2012).

Az eredményszemléletű számvitel államháztartásbeli alkalmazásával szembeni kritika az is, hogy az érintett szervezeti kör esetében a profit nem releváns mérőszám, a működés során nem cél a nyereség létrehozása, ugyanis a társadalmi hatásoknak sokkal nagyobb jelentősége van**. A közszférában az egyes bevételek nehezen állíthatók szembe az egyes tevékenységek költségeivel, ráfordításaival, így a jövedelmezőség mérése korlátokba is ütközhet** (van der Hoek 2005). A finanszírozási szerkezet és a szolvencia szintén kevésbé releváns a közszférában, a kibocsátás mérése sem megoldott, szolgáltatások költségeire és hatékonyságára koncentrál (Hyndman–Connolly 2011). Amellett, hogy az eredményszemlélet államháztartási működéshez való viszonya többek szerint kétséges, hátrányként lehet említeni **a munkamennyiség és ezáltal a működtetési költségek megnövekedését, a számviteli rendszer bonyolultságának növekedését** (Hyndman–Connolly 2011, PwC 2015).

Az üzleti gyakorlatok átültetésével (mint a hasonló számviteli gyakorlatok bevezetésével) kapcsolatban további kritikaként lehet megfogalmazni, hogy bizonyos vagyonrészek értékelésére nem alkalmasak a vállalati szférában megjelenő gyakorlatok. Bizonyos eszközöknek nincs likvid és kimutatható piaca, ezek piaci értékelése egyrészt kivitelezhetetlen, másrészt értelmezhetetlen is (Carnegie–West 2003, Lapsley és szerzőtársai 2009). Továbbá az államháztartás egyes szervezeteinek jellemzően vannak olyan eszközei is, amelyek elidegenítése egyenesen tiltott is (6. táblázat). A hazai önkormányzatok esetében ilyennek tekinthetjük a helyi feladatellátást biztosító törzsvagyont, amelyek forgalomképtelenek, vagy korlátozottan forgalomképesek (Hegedűs 2019). Ezen vagyonrészek piaci alapon történő értékelése irreleváns és lehetetlen is.

6. táblázat Az eredményszemléletű számvitel SWOT–elemzése

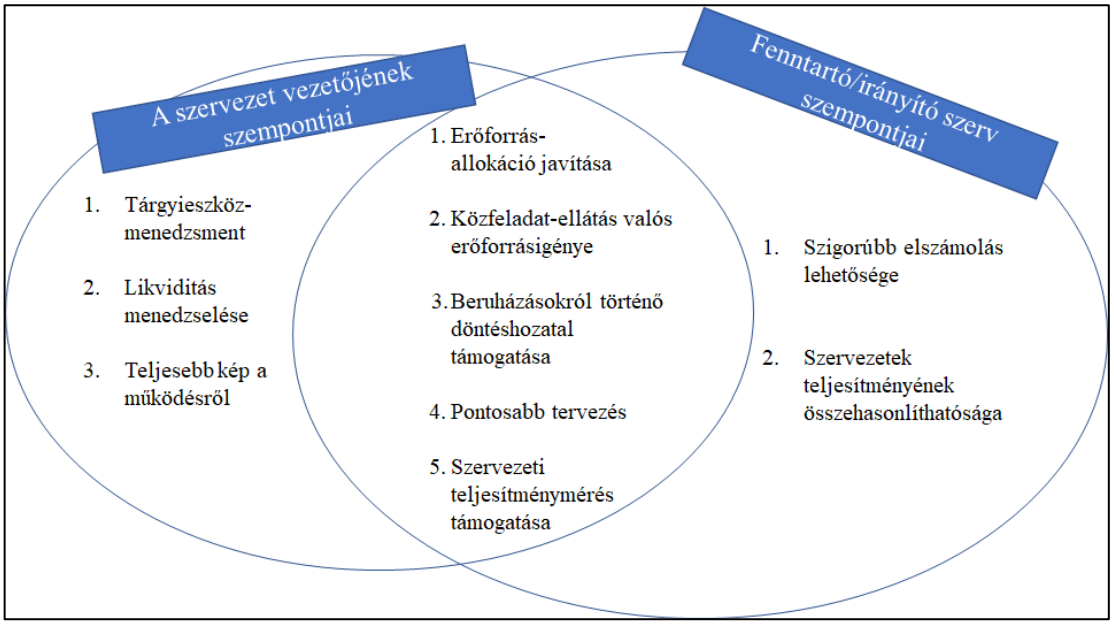
Erősségek	**Gyengeségek**
– Az **átláthatóság és elszámoltathatóság** jobban biztosítható. – A k**öltséghatékonyság** biztosítása sokkal hangsúlyosabb, a felhasznált erőforrásokkal való jobb elszámoltathatóság a jellemző. – A tárgyi eszközökkel való gazdálkodás pontosabb (például az értékcsökkenés figyelembevétele is megtörténik). – **Naprakész információ** a vevői követelésekről és a szállítói tartozásokról, mivel teljesítés alapú szemlélet érvényesül. – **Többéves rálátás** az állami szerv pénzügyi pozíciójára és a döntések hosszú távú hatásaira.	– A **profit az állami szektorban nem lehet teljesítménymérő eszköz**, ugyanis számos közfeladat ellátása során nem tekinthető célnak a nyereség elérése. – A vagyonelemek szélesebb spektrumon mozognak, mint a magánszektorban, ezért a vállalatok körében elterjedő értékelési eljárások nem alkalmazhatók. – Nagyfokú szaktudást igényel, bevezetése és működtetése **idő- és költségigényes**. – A pénzforgalmi szemléletben elfogadott költségvetési keretszámok teljesítésének ellenőrzését önmagában kevésbé képes biztosítani.
Lehetőségek	**Veszélyek**
– **Összehasonlíthatóvá** teszi a felhasznált erőforrások költségét az elért eredményekkel. Ezáltal a döntéshozók teljesítményük alapján történő elszámoltathatósága is jobban érvényesíthető. – A jobb minőségű információ **hatékonyabb gazdálkodás**hoz vezethet. – Az egységes nyilvántartásoknak köszönhetően hatékonyabb pénzügyi ellenőrzést tesz lehetővé, így jobb gazdasági döntéseket eredményezhet. – A politikák hatása jobb megértésének köszönhetően **szigorúbb politikai ellenőrzést tesz** lehetővé.	– Az elért eredmények ellentmondásosak, és nincsenek empirikus bizonyítékok arra, hogy javult volna a döntéshozók és az egyéb érintettek számára nyújtott információk minősége. – Ha párhuzamosan működik a pénzforgalmi szemléletű költségvetési számvitel az eredményszemlélet mellett, nem veszi át a fő információs szerepet, így az előállított **információk alkalmazása csekély mértékű**.

Forrás: Jakab és Balog (2017) alapján saját szerkesztés

Borbély és szerzőtársai (2021) az eredményszemlélet előnyeit különböző érintetti körök szempontjából is csoportosították (7. ábra). Mindkét fél számára előnynek tekinthető az erőforrás-allokáció javítása, a közfeladat-ellátás erőforrás igényének javulása, a beruházási döntések támogatása, a pontosabb tervezés lehetővé tétele és a szervezeti teljesítménymérés támogatása. A belső érdekeltek, mint a szervezet vezetője, számára a tárgyieszköz-menedzsment és a likviditásmenedzsment javulása mellett a

működésről kapott teljesebb kép is fontos előnynek minősíthető. A fenntartó szempontjából a szigorúbb elszámolás és elszámoltatás lehetősége, valamint a teljesítmények összehasonlításának lehetősége.[29]

8. ábra Az eredményszemlélet előnyei a szervezet vezetője és fenntartója/irányítója szempontjából

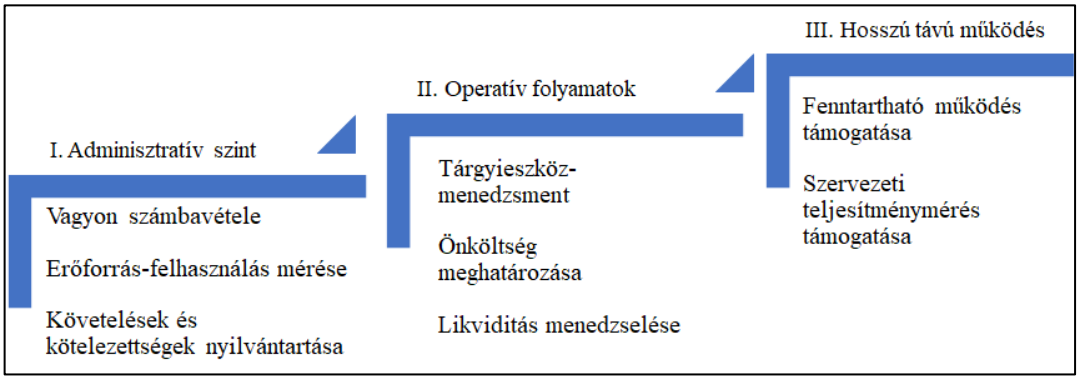


Forrás: Borbély és szerzőtársai (2021, 55. o.) alapján saját szerkesztés

Az eredményszemléletű számvitel hasznosulását Borbély és szerzőtársai (2021) tanulmánya adminisztratív szintre, operatív folyamatokra és a hosszú távú működésre tagolta. A jogszabályok és az irányító szervek által előírt adatszolgáltatások alapjaiban határozzák meg az – egyes szervezetek adminisztratív működését. Az ide sorolt előnyöket a szigorúbb, nem csak pénzforgalommal járó eseményeket figyelembe vevő elszámolás következményének tekinthetjük. Az operatív folyamatok szintjén már stratégiai szempontok is érvényesülhetnek, a gazdálkodók nemcsak nyilvántartják a vagyonelemeket, hanem vizsgálják is azok kihasználtságát, elhasználtságát, a számviteli információkat figyelembe veszik az önköltségszámítás és a likviditás menedzselése során. Az eredményszemlélet hosszú távú működés során a fenntartható működésben a szervezeti teljesítmény mérésében valósulhat meg (9. ábra).

[29] Ezt a két csoportot a korábban bemutatott csoportosításban a döntéshozókhoz sorolhatnánk. Az egyéb érdekeltek számára inkább a fenntartó/irányító szerv számára fontosabb előnyök lehetnek érdekesebbek.

9. ábra Az eredményszemléletű számvitel hasznosulásának szintjei



Forrás: Borbély és szerzőtársai (2021, 56. o.) alapján saját szerkesztés

Nasi és Steccolini (2008) kiemelték, hogy a számviteli reformok sokszor figyelmen kívül hagyják a hosszabb távú célokat, valamint előfordult, hogy az elszámoltathatóság fokát is csökkentették. Ezen túlmenően **a vezetők és külső érintettek számára biztosított információk is csak limitált mértékben fejlődtek**. További kritikaként fogalmazható meg az is, hogy a közszférában a döntéshozatal módja és információigénye is eltér a magánszféráétól, illetve, mint ahogyan azt a korábbiakban láthattuk is, az érintettek köre is eltérő az államháztartás esetében. Christiaens és Rommel (2008) kihangsúlyozta, hogy az eredményszemléletű információk közszférában való alkalmazhatóságának módja megkérdőjelezhető, míg Arnaboldi és Lapsley kutatása (2009), valamint Paulsson (2006) tanulmánya meg is erősítette **az eredményszemléletű könyvelési információk jellemzően marginális szerepét**.[30]

Balog és Jakab (2017) kiemelte, nem egyértelmű, hogy mi számít a legjobb megoldásnak, viszont abban konszenzus volt, hogy **a pénzforgalmi szemlélet** hiába alkalmazható és értelmezhető egyszerűen, **nem felel meg a modern információs rendszerrel szemben támasztott elvárásoknak**. Bizonyos problémák egy része kezelhető lenne különböző analitikák beiktatásával (mint ahogy itthon a kötelezettségek nyilvántartását is előírták az önkormányzatoknak), viszont az eredményszemléletű megközelítés ennél szélesebb körű hatásokat képes kiváltani. Ráadásul az információk

[30] Arnaboldi és Lapsley (2009) tanulmánya azt állapította meg, hogy a helyi döntéshozatal során jellemzően nem támaszkodnak a számviteli jelentésekre, míg Paulsson (2006) tanulmánya, Carlin (2005) dolgozatához hasonlóan azt emelte ki, hogy ha elérhetők pénzforgalmi és eredményszemléletű adatok is, akkor az előbbi élvez preferenciát a döntések megalapozása során.

ily módon történő nyomon követése, előállítása jelentős többletköltséggel is jár (Simon 2010).

Véleményünk szerint az eredményszemléletű számvitelt olyan módszernek tekinthetjük, amely képes megfelelni a modern információs rendszerekkel szembeni elvárásoknak, valamint képes támogatni az állam működését oly módon, hogy az megfeleljen a köz elvárásainak. Ezt tárjuk fel részletesebben a következő szerkezeti egységben.

2.2.3. Az államszámviteli reformok és az állammenedzsment elméletek

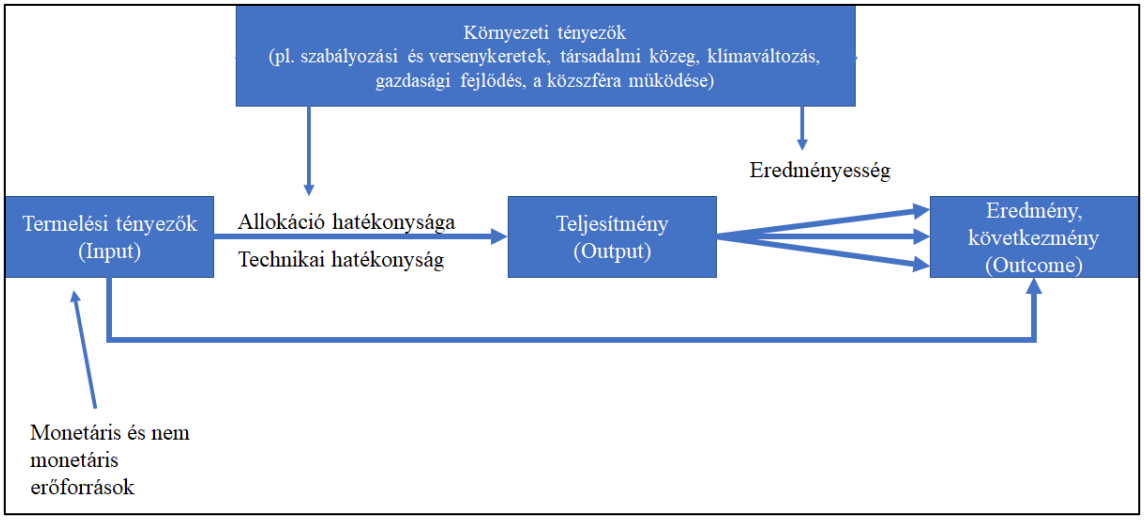
Az első fejezet végén láthattuk, **a modern állammal szembeni elvárás, hogy az eredményes, hatékony, transzparens és elszámoltatható legyen**. Irányzattól függően még egyéb jellemzők is feltűnnek, viszont ezek, a professzionális közszolgáltatás motívumától eltekintve (amit az említett tényezők „következményeként" is felfoghatunk), inkább politikatudományi szempontok, mintsem gazdálkodási jellemzők. Illetve azt is megállapíthatjuk ezekkel kapcsolatban, hogy a számviteli információs rendszer és a különböző adatszolgáltatások nem rendelkeznek befolyással. Így a számviteli reformoktól nem lehet elvárni mást, csak a közös metszet támogatását. Ezen alfejezet célja definiálni a közös metszet elemeit, valamint megállapítani, milyen tényezők mentén érhetők el, hogy az államszámvitel támogassa ezen célok megvalósulását.

Domokos (2015) tanulmányában **transzparencia alatt azt a követelményt érthetjük, miszerint a közpénzekkel való gazdálkodásnak nyitottsággal kell társulnia**. Az Állami Számvevőszék alapelveiben is nagy jelentősége lett a szervezett feladatellátás szabályainak ellenőrzésének a megfelelő belső szabályzatok kidolgozásának. Az átláthatóság fontos eleme az, hogy a szervezetek időben eleget tesznek adatszolgáltatási kötelezettségüknek, nyilvánosságra hozzák alapító okiratukban foglalt közfeladatukat. Továbbá a szervezet vezetői kialakítják a szervezeten belüli és azon kívüli információáramlás visszakereshető rendszerét, amely megfelelő és biztonságos módon működtethető (Domokos 2015). A számviteli információs rendszer elsősorban az adatszolgáltatások tartalmának minőségi javulását képes támogatni a pontosabb és naprakész információk által, illetve egy jól működő számviteli információs rendszer az adatszolgáltatások könnyebb elkészítését is elősegíti.

Az átláthatóság fontosságát, illetve azt, hogy az eredményszemléletű számvitel ezt hogyan képes támogatni, már láttuk jelen fejezet korábbi részében. Amit érdemes szem előtt tartani, hogy **a számviteli információs rendszer naprakészsége és az adatok pontosabb nyilvántartása nem csak magát a transzparenciát fokozza, hanem ezzel párhuzamosan támogatja az erőforrások hatékony és eredményes felhasználását is.** De mit is értünk hatékony és eredményes gazdálkodás alatt?

A hatékonyságot a létrehozott teljesítmények és a felhasznált erőforrások hányadosaként határozhatjuk meg. Tehát elsősorban az inputok és outputok megfelelő mérésére van szükség, valamint annak nyomon követésére, hogy az egyes erőforrásokat milyen tevékenységek támogatásának érdekében hozták létre. Azt is ki kell emelni, hogy a közszférában nehezebb számszerűsíteni, pénzben kifejezni a termelési tényezők értékét, mint a magánszektor esetében, és ugyanez mondható el az outputokról is (Mihaiu és szerzőtársai 2010). A hatékonyság technikai és allokációs hatékonyságra bontható. Előbbi az egyes erőforrások és az outputok közötti tiszta kapcsolatot méri, míg utóbbi az egyes erőforrás-felhasználások különböző lehetséges kombinációinak teljesítményre gyakorolt hatásait.

10. ábra A hatékonyság és az eredményesség kapcsolata



Forrás: Mandl és szerzőtársai (2008) alapján saját szerkesztés

A hatékonysággal szorosan összefüggő fogalom az eredményesség (10. ábra). Amíg előbbi kifejezés az outputok és inputok arányához fűződik, addig **az eredményesség az outputok és a kiváltott hatások közötti kapcsolatként írható le**. A gyakorlatban viszont sokszor csak az elért hatásokat lehetséges összevetni az inputokkal,

így nehéz izolálni a két fogalmat. **Fontos tekintettel lenni arra, hogy a hatékonyság és az eredményesség nem csak az állam szervezetein múlik, hiszen hatással vannak rá különböző környezeti tényezők is, amelyeket nehéz a vizsgálatok során kiszűrni.**

Az effektív és hatékony gazdálkodás mellett az elszámoltathatóság is egy fokozott szereppel bíró tényezőnek számít a közpénzügyek vizsgálatakor. Az **elszámoltathatóság** azt a követelményt jelenti, miszerint a köztisztviselők és a döntéshozók felelősséggel tartoznak azokért az erőforrásokért, amelyeket felhasználnak, valamint azért a hatáskörért is, amivel rendelkeznek (Mulgan 2000). Az elszámoltathatóság felöleli a jogi keretrendszert, a beszámolási kötelezettséget, a szervezeti felépítést, a stratégiát, az eljárásokat és a tevékenységeket, amelyek garantálják, hogy a szervezet meghatározott keretek között eleget tegyen jogszabályi kötelezettségeinek, összhangban az alapító dokumentumban meghatározott, közpénzből finanszírozott közfeladatával és beszámolási kötelezettségével (Domokos 2015).

Az elszámoltathatóság kulcseleme a megfelelő beszámolási rendszer, illetve a követelményeinek való megfelelés. A megfelelő számviteli adatok elősegítik az elszámoltathatóság érvényesülését. Azáltal, hogy egy szervezetről megbízható és valós képet látunk, jobban értékelhető az intézmény teljesítménye, valamint céljainak teljesülése. A szervezetek vezetői által hozott döntések hatásai jobban nyomon követhetők, a döntéshozók számonkérhetővé válnak. Így az elszámoltathatóság érvényre juttatható. Tehát az elszámoltathatóság nem választható el a hatékonyság és az eredményesség fogalmától (Simon 2009).

Domokos (2015) rávilágít arra, hogy az elszámoltathatóság nem választható el élesen az átláthatóságtól. Láthattuk, hogy mindkét fogalomhoz szorosan kapcsolódik a beszámolási és adatszolgáltatási kötelezettség. Véleményünk szerint a transzparenciától nehezen függetleníthető a hatékonyság és az eredményesség témaköre.

Vagyis az állam számviteli rendszerének támogatnia kell az erőforrások hatékony felhasználását, folyamatának ellenőrzését, továbbá lehetővé kell tennie, hogy az erőforrások felett rendelkező személyek és szervezetek megfelelő információk birtokában legyenek. Ezen túlmenően pedig támogatnia is kell az egyes döntési alternatívák összehasonlításának folyamatát, amelyet a korábban bemutatott vezetői számviteli módszerek segítségével lehet elősegíteni. Ezért nagy jelentősége van annak, hogy az

állami vagyont, annak minden specialitását figyelembe véve, megfelelő módon értékelje és benne a változásokat eredeztető folyamatokat időben és pontosan képezze le. Így **a naprakészség követelménye is fontossá válik.** Ezek következtében is vált az államháztartási számvitel az államháztartások működésének egyik kritikus elemévé.

Összegezve, a korábban tárgyalt állammenedzsmentelméletek céljai akkor garantálhatók, ha tudjuk mérni a felhasznált erőforrások körét és értékét, az általuk létrehozott teljesítményeket és azok hatásait. Ezen túlmenően garantálni kell azt, hogy az erőforrásokat szabályosan és átlátható módon használják fel a felettük rendelkező érintettek. A korábban bemutatott irodalmak alapján feltételezhetjük azt, hogy az eredményszemléletű számvitel eleget tesz a naprakészség követelményének, amely az elszámolások szigorúságát és pontosságát fokozza. Ezáltal lehetővé teszi az elszámoltatás motívumának érvényesülését, hiszen az egyes döntések hatásairól, az erőforrások felhasználásáról pontosabb képet nyújt. Ehhez hasonlóan a transzparencia fokozódása is várható az eredményszemléletű számvitel bevezetésétől. **Azt viszont meg kell jegyeznünk, hogy az elszámoltathatóság és az átláthatóság biztosítása nem csak az előálló adatok minőségén, hanem az azokkal kapcsolatos kommunikációs döntéseken, szabályokon is múlik.**

Szintén nagy jelentőséggel bír a számviteli információs rendszer és az eredményesség és a hatékonyság vizsgálata közötti kapcsolat. Véleményünk szerint a kiváltott hatások értékelése nem lehetséges tisztán számviteli adatok alapján, hiszen, mint ahogy jelen dolgozatban is említettük, az externáliák hatását az eredményszemléletű megközelítés sem képes kezelni. Az állam által kiváltott hatások túl szerteágazók és széles körűek ahhoz, hogy azokat megfelelően becsüljük. Természetesen lehetséges egyéb kvalitatív információk összegyűjtésével (például fel lehet mérni a lakosság véleményét egy-egy közszolgáltatás vonatkozásában) kiegészíteni a vizsgálatokat, de ez már meghaladja a számviteli rendszer feladatkörét. Így megmarad feladatnak **az inputok és outputok vizsgálata**, amely relevánssá teszi a vezetői számviteli kérdések tárgyalását a közszférában.

2.2.4. Hogyan lehet a vezetői számvitel releváns a közszférában?

Az előző fejezetekben láthattuk, hogy a közszféra számviteli információs rendszere sok gazdasági szereplőt érint, illetve a döntések előkészítésében is jelentős szerepre tehet szert, a vezetői számviteli szemlélet erősítése által**. A vezetői számvitel képes támogatni a gazdálkodási döntések jobb megalapozottságát és ezáltal fokozni a hatékonyságot és az eredményességet.** Jelen szerkezeti egység célja elméleti oldalról körbejárni a lehetséges alkalmazási lehetőségeket, valamint megvizsgálni azok korlátait.

De mit is értünk vezetői számvitel alatt? A vezetői számvitel az a tevékenység-sorozat, amely az információ felhasználói számára lehetővé teszi a megalapozott döntéshozatalt a gazdasági információk beazonosítása, mérése és kommunikálása által. **A vezetői számvitel jövőorientált információk előállítására is törekszik**, amely elsősorban a szervezeten belüli érintettek információs igényeit igyekszik kielégíteni. Ezáltal a vezetői számvitel **közvetlenül befolyásolhatja az egyes döntések előkészítését és meghozatalát**, a tervezést, az egyes tevékenységek értékelését, valamint azok kontrollját (Prowle 2021).

Hasonlóan más szempontokhoz, a vezetői számvitel eszköztárának is figyelembe kell vennie a közszféra és a vállalati szféra eltéréseit. Fő különbség, hogy a költségvetési szerveknél nem értelmezhetjük ugyanúgy pozitívumként a profitot, mint a vállalatok esetében, hiszen lehet, hogy ez amiatt áll elő, mert egy közszolgáltatás túlárazott, vagy a lakosság túladóztatott. Ezek pedig nem szolgálják a közjó létrejöttét[31]. Viszont a fenntartható működés kérdésköre már kulcsfontosságú, hiszen ez a szempont a hatékonysággal és az átláthatósággal kiegészülve már társadalmi érdekeket szolgál (Borbély és szerzőtársai 2021). Mindezen megállapításoknak arra is tekintettel kell lenniük, hogy a közszféra egyes intézményei is nagyon széles körű feladatkörökkel és ezáltal eltérő működéssel rendelkeznek. Teljesítményértékelési rendszer felállításakor a szervezet működésére ható valamennyi tényezőt fel kell térképezni, amelyet követően lehetőség nyílik megfelelő, vezetői döntéseket támogató indikátorok létrehozására (Borbély és szerzőtársai 2021). Emiatt még a közszférán belül sem lehetséges egy egységes vezetői számviteli információs rendszert létrehozni, **módosított**

[31] A helyzet megítélését nehezíti, hogy ezen a ponton az állam paradox helyzetbe kerül. Az erőforrások tulajdonosaként érdekelt lenne a felhasználás jövedelmezőségének növelésében, viszont szolgáltatói szerepében a közjó maximalizálását kell elérnie. Így a döntések során ezen két szempont mentén is optimalizálni kell az állam működését.

megközelítéseket kell alkalmazni. Továbbá, a vállalatokkal ellentétben, a közszféra jellemzően nem válogathatja meg a tevékenységeit, feladatait akkor is el kell látnia, ha veszteségesen vagy alacsony hatékonysággal tudja azt kivitelezni. A két szektor közötti főbb különbségeket a 7. táblázat összegzi.

Megállapítható, hogy a közszférában más típusú döntéseket más logika mentén kell meghozni, annak ellenére is, hogy a vállalati szférában is egyre nagyobb jelentőségre tettek szert különböző szociális szempontok (Mihaiu és szerzőtársai 2010). További probléma, hogy a szolgáltatásokat jellemzően nem értékesítik (vagy másképp megfogalmazva, nincs közvetlen ellenértékük), **illetve a közforrások felhasználásának jellemzően párhuzamosan több célja is van** (Mandl és szerzőtársai 2008). Ennek következtében az eredményességet és a hatékonyságot is eltérő módon értelmezhetjük, így más vezetői számviteli információkra is lesz szükség, mint a magánszféra esetében.

7. táblázat A közszféra és a magánszféra összehasonlítása

Közszféra szervezetei	**Magánszférabeli szervezetek**
Jellemzően monopol helyzetben működnek	Piaci versenykörnyezetben működnek
A gazdaság szereplőit szolgálják ki	A befektetők hozamát és a vállalat értékét maximalizálják
Direkt vagy indirekt módon politikusok vezetik, akiknek az állampolgárok érdekeit kell képviselni	A vállalat vezetői a tulajdonosok felé tartoznak felelősséggel
Az állam intézményei mereven működnek, ami tükröződik a döntéshozatalban és a kivitelezésben is	A szervezetek sokkal rugalmasabbak, vezetésük egyszerűbb, mivel a döntéseket egy-egy személy hozza meg
Az erőforrásokat elosztja, újraelosztja és szabályozza	Előállít és eloszt erőforrásokat
Lehetnek többé-kevésbé alulfinanszírozottak	A finanszírozása a termelékenységen múlik, illetve újabb befektetések is bevonhatók
Az állampolgárok kevésbé informáltak és jellemzően gyanakvóak a kormánnyal, vezetéssel szemben	A befektetők és tulajdonosok jól informáltak, a vállalat folyamatban lévő tevékenységei és a piac fejlődik

Forrás: Mihaiu és szerzőtársai (2010) alapján saját szerkesztés

Tehát a **profit és a bevétel mérése nem tekinthető kézenfekvőnek**, az erőforrások felhasználása lehetővé teszi a hasonló tevékenységet végző intézmények (költséghelyek) összehasonlíthatóságát, valamint a szolgáltatásnyújtásban eszközölt változtatások pénzügyi hatásait is követhetővé teszi. Emellett, a közszolgáltatások árazásánál is megfelelő kiindulási alapot jelenthet (Prowle 2021). A szolgáltatások költségeinek megfelelő becslése az eredményességi és hatékonysági vizsgálatok egyik alapvető eleme lehet, amely segíthet döntéseket megalapozni, támogathatja a szolgáltatásszervezési döntések meghozatalát, valamint ezekkel szoros összefüggésben a költségvetési tervezés folyamatát is támogathatja (Simon 2009, Sisa –Veress 2014). A költséginformációk potenciális alkalmazási lehetőségeit a 8. táblázat foglalja össze.

8. táblázat A költséginformációk alkalmazásának lehetőségei

Szempont	**Rövid leírás**
Tevékenységek költségelemzése	Hasznos lehet egyes termékek vagy szolgáltatások önköltségének meghatározásakor, illetve annak vizsgálatakor is, hogy mely tevékenységek generálnak veszteségeket. Alkalmas annak megítélésére is, hogy miként változik a szervezet eredménye, ha változtat a kibocsátásán.
Költségvetési jelentések, tervezések	A költséginformációk pontos ismerete nagymértékben hozzájárul a pénzügyi tervezés minőségjavulásához. A költségvetés pontosabban előrejelezhetővé, tervezhetővé válik, így a finanszírozási igények is pontosabban felmérhetők.
Árazás	A közszolgáltatások árazása fontos kérdés a közszféra szervezetei számára. Bár az árképzés célja alapjaiban eltér a vállalati szférához képest, az előállításhoz felhasznált erőforrások értékének becslése, illetve azok megtérülésének biztosítása az esetükben sem mellékes.
Teljesítményjavítás és benchmarking	A költségek változásait össze lehet hasonlítani más, hasonló szervezetek költségeinek alakulásával. Az ilyen jellegű vizsgálatok segíthetnek a szervezeti hatékonyság javításában. Ez a megközelítés lehetővé teszi a „make or buy" típusú döntések meghozatalát, vagyis segíthet azt vizsgálni, hogy mely tevékenységeket érdemes kiszervezni és melyeket saját kivitelezésben végrehajtani.
Stratégiai pénzügyi tervezés	A költséginformációk segíthetnek kiértékelni az egyes stratégiai döntések és szervezeti változások hatásait.
Tőkeigény becslése	A közszféra szervezeteinek beruházásaihoz, új tevékenységeihez tőkét is kell allokálniuk. A költségek megfelelő ismerete fontos a stratégiai jellegű tőkebevonások, valamint az operatív feladatokhoz fűződő tőkebevonások kapcsán is.

Forrás: Prowle (2021) alapján saját szerkesztés

Az önköltségek becslése különösen fontos az önként vállalt, vállalkozási tevékenységek esetében, ahol a vezetőknek van lehetőségük dönteni a folytatást illetően (Borbély és szerzőtársai 2021).

Mikesell (2006) kiemelte, hogy az előny-költség elemzések nagy fontossággal bírnak, hiszen ezek által **visszaszorítható az adófizetők által biztosított források pazarlása**. Illetve így a döntések számonkérhetősége is fokozható. A gyakorlatban viszont a döntéshozatali folyamatokban nagy szerepe van a politikai tényezőknek (Brorstörm 1998, Prowle 2021), ráadásul előfordulhat az is, hogy az eredményszemléletű adatok még más számviteli információknál is jelentéktelenebbeknek bizonyulnak (Pollanen–Loiselle-Lapointe 2012). **Tehát az új adatok előállítása önmagában nem képes javítani a hatékonyságot.**

A szervezeti és környezeti sajátosságokat figyelembe vevő cél- és indikátorrendszer alkalmazását javasolják Hegedűs és szerzőtársai (2014) is tanulmányukban. A szerzők a Balance Scorecard (BSC) megközelítés önkormányzati stratégiaalkotásba való bevonását ajánlják. A módszer rugalmas, a szervezetekre egyedileg szabható, saját stratégiai célokat és ezek teljesülését mérő indikátorokat lehet hozzájuk rendelni. A BSC alkalmazása növelheti az elszámoltathatóságot, illetve a stratégiai gondolkodásra ösztönző hatása mérsékelheti az önkormányzati vagyon eróziót, ezáltal a hatékonyság fokozódását és a közszolgáltatások színvonalának javulását idézheti elő. Könnyű belátni, hogy ilyen módszer alkalmazása garantáltan elégtelen eredményeket ért volna el a korábbi, eredményszemléletet nélkülöző számviteli rendszer adataira alapozva.

Természetesen itt is tekintettel kell lenni arra, hogy a közszféra esetében nem lehet egy az egyben átemelni a vállalati szférát jellemző megoldásokat, mint ahogyan a vállalati szférában sem iparágsemlegesek a költségeket és teljesítményt mérő számviteli rendszerek (Flury–Schedler 2006). Ráadásul, mint ahogy a korábbi fejezetekben is láthattuk, az érintettek köre is eltérő.

Prowle (2021) kiemeli azt is, hogy a költségelemzések bevonásának korlátai is vannak. Ennek egyik oka az, hogy az állami szféra szervezetei többnyire nem termékeket, hanem szolgáltatásokat hoznak létre[32]. **A közszolgáltatások rendelkeznek a szolgáltatásokat alapvetően jellemző vonásokkal**, mint a megfoghatatlanság, az

[32] Természetesen a szolgáltatások (egészségmegőrzés, oktatás, rend és védelem biztosítása stb.) mellett számos olyan tevékenysége is van az államnak, ahol tárgyiasult produktum jelenik meg. Többek között ilyennek tekinthetjük a közúthálózat létrehozását, fejlesztését, tömegközlekedési eszközök beszerzését és a tömegközlekedés feltételeinek biztosítását, vagy a telekommunikáció feltételeinek kialakítását. Az ilyen feladatok esetében kevésbé érvényesülnek a szolgáltatások értékelésének nehézségei.

elválaszthatatlanság, a mulandóság (a szolgáltatások nem készletezhetők), vagy a minőség ingadozása. Ezekből eredően **nehéz lehatárolni, hogy mi is az a produktum, amihez a költségeket rendeljük** (például egy kórház esetében releváns költségviselő egység lehet egy beteg, egy betegség, vagy egy kezelés is). További probléma, hogy a szolgáltatások jellemzően munkaerő-intenzívek. A gyakorlatban viszont nehéz a ténylegesen felhasznált munkaerőt egy adott tevékenységhez, teljesítményhez rendelni. Mindemellett fokozza a nehézségeket az is, hogy **magas a közvetett költségek értéke**. Habár a költségfelosztási módszertanok jellemzően védhetők, sok esetben mégsem elég szofisztikáltak ahhoz, hogy pontosan osszák fel az egyes tevékenységek között a közvetett költségeket. Mandl (2008) és szerzőtársai tanulmánya felhívja a figyelmet arra, hogy a közszférában a felhasznált erőforrások körének vizsgálata is komplikált, és ez különösen igaz a közvetett költségek és az alternatíva költségek esetében. Mindemellett a hatékonyság vizsgálata az output értékének meghatározásának problémájától sem függetleníthető. Ehhez hasonlóan az eredményesség megítélése is képlékeny, hiszen az egyes tevékenységek hatásait nagy mértékben befolyásolják általánosabb gazdasági és társadalmi tényezők.

Az előállítási költségek pontos becslése még az eredményszemlélet mellett is nehézkes. A tevékenységek eredményességének és hatékonyságának értékelése szintén akadályokba ütközik, ugyanis az egyes bevételek és költségek nehezen köthetők össze egy-egy outputtal. További probléma, hogy **a közszféra tevékenységei sok esetben pénzben nem kifejezhető**, közvetett társadalmi hatásokat váltanak ki.[33] A vállalati gyakorlatok átvétele ellen szól az is, hogy a magánszféra szervezetei szabadon válogathatnak a tevékenységeik közül, a nyereséges folyamatokat megtartva, az állam esetében a közszolgáltatások társadalmi jelentősége miatt nincs ilyen döntési lehetőség, vagyis **a szolgáltatásokat akár veszteség árán is, de el kell végezni** (Mihaiu és szerzőtársai 2010).

Flury és Schedler (2006) egyenesen lehetetlennek tartja, hogy a költségeket és teljesítményt a középpontba helyező számviteli rendszereket tisztán érintett szervezeti kör belső menedzsmentje számára megfelelően alakítsák ki. Felhívják arra a figyelmet, hogy a szervezetek vezetői és a politikusok más-más jellegű információk iránt

[33] Erre példaként említhetjük az egészségügyi szolgáltatásokat, vagy az oktatást, ahol a pozitív hatások (pl. egészséges élettartam növelése) pénzben kifejezett értékét nehéz megítélni, illetve az extern hatásokról sem szabad elfeledkezni.

érdeklődnek. A szervezetekben dolgozó érintettek vezetői számviteli elemek eredeti, döntéstámogató funkcióit próbálják előtérbe helyezni, míg a politikusok számára kimondottan egy-egy tevékenység teljes költségei iránt érdeklődnek. Mivel utóbbi csoportnak is van szerepe az alkalmazott számviteli rendszer formálásában, az akár el is térhet az elvi-számviteli értelemben vett ideális megoldástól.

Mindemellett gyakorlatiasabb okok is elképzelhetők, amelyek gátolják a vezetői számviteli közszférában való meghonosodását. Ilyen lehet például a releváns képzések hiánya, vagy a munkaerő terén fellépő kapacitáshiány, ami miatt a közszféra szervezetei nem rendelkeznek olyan munkavállalókkal, akik érdemben tudnának foglalkozni a kötelező adatszolgáltatásokon felüli teendők ellátásával. Illetve az sem garantált, hogy ha létre is hoznak releváns információkat (vagy esetleg ennek létrehozását a szabályozás kötelező erejével kikényszerítik), azokat ténylegesen fel is fogják használni a döntéshozatal során.

Simon (2009, 2010) kiemelte, hogy fontos korlát lehet a finanszírozási rendszer kialakítása is. Amíg a szervezetek intézménycentrikusan és nem feladatalapúan gazdálkodnak, addig nem lehet megfelelően bemutatni a közpénzek hasznosulását, az elvégzett tevékenységeket nem lehet egyedileg értékelni. Viszont ehhez szükséges a megfelelő számviteli szemlélet alkalmazása is, amelyre alapozva a finanszírozási rendszert is feladatalapúvá lehet tenni. Így az egyes tevékenységek és azok hatásainak értékelése lehetővé válik, és jobban érvényesíthetők a vezetői számviteli eszköztár elemei is.

Összegezve, habár a vezetői számvitel által biztosított lehetőség az eredményszemlélet bevezetése melletti érvek közül az egyik legvonzóbb, **a gyakorlatban számos korláttal rendelkezik a megközelítés.** Véleményünk szerint a megfelelő vezetői számviteli módszerek kijelölése mellett nagy figyelmet kell fordítani az alkalmazásra megfelelő területek kiválasztására is. Tehát **a megújított államszámviteli információs rendszertől túlzó elvárni azt, hogy az minden egyes tevékenység részletes értékelését képes támogatni**. A vállalati gyakorlathoz hasonlóan a közszféra esetében sem az egész szervezetre kell kiterjeszteni a vezetői számvitelt, hanem **egy-egy tevékenységet célszerű kiragadni**. Ez a megközelítés alkalmas lehet arra, hogy egy-egy hasonló feladatot ellátó intézmény hatékonyságát vizsgáljuk, vagy azt, hogy érdemes-e kiszervezni egy adott tevékenységet, vagy saját kivitelezésben

végrehajtani. Az eredményszemléletű számviteltől várható hatások és az általa biztosított lehetőségek feltárása után pedig rátérünk a szemlélettel kapcsolatos nemzetközi tapasztalatokra, amelyeket a következő szerkezeti egység mutat be.

2.3. Az államszámviteli reformok nemzetközi környezetben

Az eredményszemléletű számvitel egyre több és több államháztartásban vert gyökeret az utóbbi évtizedek során. Ebben a szerkezeti egységben áttekintjük, hogy az egyes államháztartásokban milyen megközelítésre alapuló számviteli információs rendszereket implementáltak, milyen típusú modelleket tudunk Európában megkülönböztetni. Emellett áttekintjük a nemzetközi sztenderdek szerepét, valamint kitérünk a reformokkal kapcsolatos nemzetközi és hazai tapasztalatokra is. Mindez segít kijelölni azokat a tényezőket, amelyek befolyásolják egy-egy reform kimenetelét, valamint jelen dolgozat empirikus kutatásának vázát is adják.

2.3.1. Államszámviteli trendek Európában és a nemzetközi sztenderdek

Az eredményszemlélet korai adaptálóinak Új-Zélandot és Ausztráliát tekinthetjük, hiszen náluk már az 1990-es években megjelent a közszférában ez a megközelítés. Őket további angolszász országok (Egyesült Királyság, Kanada, Amerikai Egyesült Államok), majd több OECD–ország követte (Carlin 2005). A PwC (2015) felmérése pedig mind az OECD– és a nem OECD–országok többségében is az eredményszemlélet bevezetése iránti hajlandóságot állapította meg.

Az eredményszemléletű számvitelre való áttérést az Európai Bizottság is szorgalmazta, hiszen az Unió költségvetési ellenőrzései az elhatárolásalapú ESA (European System of Accounts) 95 sztenderdeken alapulnak. Ezt azért fontos kiemelni, mert ha a közszféra számviteli információs rendszere pénzforgalmi szemléletben működik, míg az ott keletkező adatokat egy elhatárolás alapú szemléletben kívánják alkalmazni, akkor a felhasználandó adatok körén egy transzformációt kell végrehajtani, amelyek torzíthatják azokat és sértheti a megbízható és valós kép kialakulását. A közszféra harmonizált eredményszemléletű számviteli rendszereinek kialakítását az Eurostat is javasolta (Európai Bizottság 2013). Így az előző fejezetben említett szervezeti szintű előnyök mellett makroszintű tényezők miatt is érdemes szorgalmazni a könyvviteli rendszerek megújítását. Az előző évszázadban nem volt nemzetközi sztenderdek irányába való törekvés, az egyes államháztartások különböző kiinduló helyzetekből hoztak meg

eltérő költségvetési és számviteli reformokat kiváltó döntéseket (Oulasvirta 2014). Ennek következtében **a kontinensen alkalmazott számviteli információs rendszerek terén sokféle megoldás figyelhető meg, ráadásul** akár a központi és helyi kormányzati szint számviteli szabályozása is eltérhet. A korábban felvázolt négy modellből a tisztán pénzforgalmi szemlélettől eltekintve az összes számviteli modell megfigyelhető Európában (9. táblázat).

9. táblázat Központi és helyi szintű kormányzatok számviteli rendszerei
(piros: centralizált, zöld: decentralizált, narancssárga: köztes)

		Központi szint		
		Módosított pénzforgalmi szemlélet	**Eredményszemlélet**	**Módosított eredményszemlélet**
Helyi szint	**Módosított pénzforgalmi szemlélet**	Luxemburg Olaszország Szlovénia	Ausztria	
	Eredményszemlélet	Görögország Írország Németország Portugália Ciprus Hollandia	Bulgária Csehország Egyesült Királyság Észtország Franciaország Lengyelország Litvánia Románia Spanyolország Svédország Málta	
	Módosított eredményszemlélet	Finnország		Horvátország Lettország Magyarország[34] Szlovákia Belgium

Forrás: Lentner és szerzőtársai (2020) és Balázs (2015) alapján saját szerkesztés

A fenti táblázatból (9. táblázat) kitűnik, **hogy az Európai Unió tagállamai körében csak három olyan állam van, amelynél nem jelenik meg az eredményszemléletű megközelítés**, a többi állam esetében legalább az egyik szinten sikerült az eredményszemlélet vagy a módosított eredményszemlélet meghonosítása. Továbbá azt is megállapíthatjuk, hogy az alkalmazott számviteli rendszerek

[34] Balázs (2015) Magyarországot a vegyes és a centralizált szervezeti típusú államok közé sorolta

meglehetősen heterogének, viszont az eredményszemléletű számvitel terjedése egyértelműen kirajzolódik.

Ez a heterogenitás megfigyelhető abból a szempontból is, hogy **az egyes számviteli gyakorlatok megjelennek különböző állammenedzsment–modellek mellett**. A 8. táblázatban Balázs (2015) kategorizálása alapján jelöltük be a centralizált (piros), decentralizált (zöld) és az ebből a szempontból köztesnek tekinthető államokat (narancssárga), illetve az átmeneti esetekben vegyes színeket alkalmaztunk. A hatósági feladatellátás modelljei alapján történő csoportosítás alapján vegyes képet láthatunk, az eredményszemléletű számvitel megjelenése nem a decentralizált államszervezetek egyedi vonása. Ez újfent megerősíti azt a következtetésünket, hogy az eredményszemléletű számviteli rendszer közszférákban való megjelenése nem az új közszolgálati menedzsment vívmánya, hanem attól függetlenül terjedő jelenségnek tekinthető.[35]

Azt is ki kell emelnünk, hogy **a reformok kivitelezése, az új szemlélet implementálása terén is figyelhetők meg eltérések.** Jakab és Balog (2017) a reformok kapcsán három különböző csoportot különböztetett meg. Az egyik a „Nagy robbanás" nevet kapta. Az ide sorolható országok egyszerre újítják meg az államháztartás valamennyi szintjét (központi, regionális, helyi). Az Európai Unióhoz 2004-ben, vagy utána csatlakozó államokat többnyire ilyen újítóknak tekinthetjük. A másik csoport, a megfontoltabb adaptálókat magába foglaló „Lépésről-lépésre" csoport, amelyek fokozatosan vezetik be az eredményszemléletet a közszféra szervezeteinél. Ide az Európai Unió legrégebbi tagjait sorolhatjuk. Ezek az országok jellemzően a helyi önkormányzati szint módszertanának megújításával kezdik, bár ezt befolyásolja az önkormányzati rendszer karaktere is. A harmadik csoport a „Kulisszák mögött" elnevezést kapta. Ezen csoport esetében a régi és az új rendszer párhuzamosan működött tesztüzemben, és a végleges szabályozást a próbaidőszak tapasztalatai alapján alkották meg.

A nemzetközi trendek és reformok kapcsán szintén kirajzolódtak a DiMaggio és Powell (1983) által felvázolt izomorfizmusok. Egyrészt a nagy könyvvizsgáló cégek is támogatják az eredményszemlélet és az IPSAS adaptálását, amely egyfajta szakmai oknak, **normatív izomorfizmus**nak tekinthető. Viszont ezen izomorfizmus szerepét árnyalja, hogy a gyakorlatban sok esetben nem volt jellemző a számviteli információk

[35] Például hazánk esetében is egy centralizáció irányába történő elmozdulással jellemezhető időszakban jelent meg az eredményszemléletű számvitel.

felhasználása, vagyis ezek a szakmai szempontok végső soron mégsem érvényesültek számottevő mértékben. Az IPSAS fejlődő országokban való megjelenése betudható a **kényszerítő izomorfizmus** érvényesülésének következményeként is, hiszen a nemzetközi hitelező és donorszervek, mint az Nemzetközi Valutaalap, a Világbank, vagy az ENSZ is olyan eszköznek tekintette az IPSAS-t, amely az átláthatóság és az elszámoltathatóság fokozásában játszott szerepet. Ráadásul a politikusok és a felsővezetők körében szintén népszerű ötlet volt az IPSAS és az eredményszemléletű számvitel átvétele, mivel úgy vélték, hogy ez **fokozza a legitimációt**, valamint a szervezeteket modernnek és hatékonynak tünteti fel a köz szemében, ezért nyomást gyakorolhatnak a sztenderdalkotókra (Oulasvirta 2014). Habár az eredményszemlélet bevezetése önkéntes döntésnek tekinthető, a kényszerítő izomorfizmus egyre jelentősebbnek tekinthető, a legtöbb bevezető esetében volt szerepe a külső nyomásnak (Adhikari–Garseth-Nesbakk 2016).

A számviteli reformok kapcsán még fontos kérdés a harmonizáció megteremtése is. Egyrészt, mint láthattuk, az egyes államháztartásokon belül is lehetnek eltérések, amelyek kezelése kulcsfontosságú, és folyamatos vizsgálatot igényel. Ezért az államháztartások egy részében a nagyobb horderejű reformok után is vannak újítások a harmonizáció jegyében (Jakab–Balog 2017). Másrészt az államháztartások közötti nemzetközi harmonizáció is nagy jelentőséggel bír. Habár a számviteli rendszerek elvi alapjai hasonló logikákon alapulnak, mégis nagyon egyedi megoldások jöttek létre. Ezeket a különbségeket hivatottak áthidalni a nemzetközi sztenderdek, mint az IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) és az EPSAS (European Public Sector Accounting Standards).

A legtöbb európai ország számviteli rendszere nem IPSAS alapú, valamint nem is tervezik az IPSAS adaptálását, holott **a nemzetközi sztenderdek fejlesztése további teret nyitna a hatékonyságot, eredményességet és teljesítményt jobban mérő számviteli információs rendszereknek**, illetve az IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board) függetlensége és objektivitása is pozitív hozadékkal rendelkezne. Viszont azt sem lehet figyelmen kívül hagyni, hogy a nemzetközi sztnderdek jelenleg nem fedik le az egyes közszférák minden specialitását, valamint a szabályaik is túlzottan bonyolultak (Harsányi és szerzőtársai 2016).

Az IPSAS harmonizációjának hatásait a 9. táblázat foglalja össze. A sztenderdek alapján készült pénzügyi kimutatások fokoznák az összehasonlíthatóságot, valamint az információk költségeit is csökkentenék, illetve az információs aszimmetriát is mérséklik (De Lange–Howieson 2006). Harsányi és szerzőtársai tanulmánya (2016) szerint a sztenderd erősségei és a benne rejlő lehetőségek lényegében megegyeznek az eredményszemlélet előnyeivel, annyi kiegészítéssel, hogy itt már megjelenik egy **független sztenderdalkotó**, aki objektív véleményével, tanácsaival tudja támogatni a számviteli információs rendszer fejlesztését (10. táblázat).

10. táblázat Az IPSAS-ok harmonizációjának SWOT analízise

Erősségek	**Gyengeségek**
– hatékonyságot, eredményességet mérő számviteli információs rendszer – az IPSASB független és objektív módon alkot szabályokat és biztosít segítséget	– az IPSAS-ok nem fedik le a közszféra minden specialitását – túlzottan bonyolult szabályokból áll – az áttérés költséges és időigényes
Lehetőségek	**Veszélyek**
– az IPSAS megteremti az eredményszemléletű költségvetésre való áttérés lehetőségét – fokozza az összehasonlíthatóságot, a transzparenciát és az elszámoltathatóságot	– az IPSASB-nek nincs felhatalmazása a bevezetés kikényszerítésére – az IPSAS-ok átvétele nem teljes körű

Forrás: Harsányi és szerzőtársai (2016) alapján saját szerkesztés

A sztenderdekkel kapcsolatos probléma, hogy jelenleg még nem fedik le a közszféra gazdálkodásából és finanszírozásából eredő specialitásokat. Az átállás terén pedig gyakori probléma az, hogy kevés a megfelelően képzett szakember, valamint az informatikai rendszerek hiányosságai sem könnyítik meg a helyzetet. Ráadásul az átállás jellemzően 3–5 éves időtartamot ölel fel. Viszont az IPSAS terjedésének egyik lehetséges gátja, hogy **az IPSASB-nek nincs lehetősége kötelezően előírni a sztenderdek alkalmazását**. Ennek ellenére, voltak olyan esetek, amikor az izomorfizmusok nem érvényesültek. Olyan államháztartások esetében, ahol a számviteli rendszernek mélyebb

gyökerei vannak, egyfajta ellenállás alakulhat ki a nemzetközi gyakorlatok átvételével szemben (Oulasvirta 2014). **Az IPSAS elsősorban az angolszász országokban jellemző számviteli logikát követi** (Tóth 2021b), ezért más területeken nem tett szert népszerűségre (vagy nem tűnt megvalósíthatónak az elvek átvétele), ami miatt az Európai Bizottság elkezdte szorgalmazni a EPSAS kidolgozását.

Összességében azt mondhatjuk, hogy a korábbi rendszerek hibái életre hívták az eredményszemléletű számvitel bevezetése iránti igényt, viszont annak elterjedésében jelentős szerepe volt a különböző izomorfizmusoknak és nyomásoknak is. **A reformok különböző időpontokban, eltérő ütemezéssel valósultak meg, valamint különböző hatásokat is váltottak ki.** A reformok eredményességét befolyásoló tényezőket a következő alfejezet igyekszik feltárni.

2.3.2. Az államszámviteli reformok tapasztalatai

Milyen hatásokat váltottak ki a számviteli reformok? A PwC 2018-ban publikált tanulmánya különböző állami intézmények körében vizsgálta, hogy milyen várakozások voltak a számviteli információs rendszer megújításával kapcsolatban, illetve a várt előnyök közül melyek és milyen mértékben érvényesültek. A kutatás eredményeit a 11. táblázat összegzi.

A vizsgálatba két városi önkormányzatot (Barcelona és Essen), három központi kormányzatot (Csehország, Észtország és Franciaország), egy tartományi kormányzatot (flamand kormányzat) és az Európai Unió intézményeit vonták be. A számviteli reformok kivétel nélkül jelentős előnyöket biztosítottak a pénzügyi jelentéstételben, a felhasználók számára biztosított riportok minősége számottevően javult. Ehhez szorosan kapcsolódik az is, hogy az ESA–kimutatásoknál is fejlődés figyelhető meg, illetve a számviteli rendszer fejlesztése nemcsak az eredményszemlélet bevezetése miatt bizonyult hasznosnak, hanem a megmaradó pénzforgalmi szemléletű nyilvántartások esetében is jótékony hatással rendelkezett. Az eszközkezelés (vagyongazdálkodás) terén pozitív változások figyelhetők meg. A hosszabb távú költségvetési tervezés kapcsán is többségben vannak a pozitív változások (egyedül Barcelona önkormányzatánál nem látható fejlődés), viszont ezek mértéke igencsak eltérő, vagy több esetben nem is mérhető.

11. táblázat A reformok hatásainak összegzése

Intézmény / Várt előny	Barcelona város önkormányzata	Essen város önkormányzata	Cseh központi kormányzat	Észt központi kormányzat	Flamand kormányzat	Francia központi kormányzat	EU intézmények
Hatékony pénzügyi jelentéskészítés, jelentéstétel minőségjavulása	Jelentős	Jelentős	Jelentős	Jelentős	Jelentős	Jelentős	Jelentős
Pénzforgalmi szemléletű nyilvántartások fejlődése	Mérsékelt	Jelentős	Nem értelmezhető	Jelentős	Jelentős	Jelentős	Nem értelmezhető
ESA kimutatások fejlődése	Mérsékelt	Nem értelmezhető	Jelentős	Jelentős	Mérsékelt	Mérsékelt	Nem értelmezhető
Vagyongazdálkodás javítása	Nem minősített	Jelentős	Mérsékelt	Jelentős	-	Jelentős	Mérsékelt
Hosszú távú költségvetési tervezés javulása	Nem sikerült	Jelentős	Elhanyagolható	Mérsékelt	Elhanyagolható	Mérsékelt	-
Költségelemzés javulása	Nem minősített	Nem sikerült	Nem minősített	Mérsékelt		Mérsékelt	-
Kontroll és adminisztratív folyamatok költségcsökkentése	Nem mérhető	Nem mérhető	Jelentős	Jelentős	Jelentős	Nem mérhető	-
Kockázatkezelés fejlesztése	Nem minősített	-	-	Jelentős	-	Jelentős	-

Forrás: PwC (2018) alapján saját szerkesztés

A költségelemzés terén (amely központi eleme a számviteli reformokhoz kapcsolódó célkitűzéseknek) csak Essen város esetében nem érvényesültek a számviteli információs rendszer megújításától várt előnyök, viszont a többi vizsgált alanynál sem figyelhető meg mérsékeltnél nagyobb előrelépés. Ennek több oka is lehet. Egyrészt a megfigyelés **megkérdőjelezi azt, hogy a számviteli rendszer mennyire alkalmas a vezetői számviteli törekvések támogatására**. Viszont a pénzügyi beszámolás színvonalának emelkedése inkább arra enged következtetni, hogy inkább a vezetői számvitel közszférában való értelmezése és alkalmazása terén lehetnek akadályozó tényezők.

Kedvezőbb kép alakult ki a kontroll- és adminisztratív folyamatok terén, ahol a költségek csökkentésével kapcsolatban megfogalmazott célkitűzések teljesültek, még ha eltérő mértékben is. A kockázatmenedzsment terén szintén kedvező folyamatokat váltottak ki a számviteli reformok, bár ezzel a szemponttal kapcsolatban csak három vizsgálati alany várt előnyöket.

Összességében azt állapíthatjuk meg a PwC (2018) tanulmányából, hogy többnyire beváltották a számviteli rendszerek a hozzájuk fűzött reményeket, de a jelen vizsgálatunk középpontjában szereplő vezetői számviteli elemek terén nagyobb előre lépésre számítottak az érintettek. Természetesen **a helyzet értékelésekor kérdéses, hogy a realizált előnyök haszna meghaladja-e az átállás költségeit**. A vizsgált szervezetek további lépéseket fogalmaztak meg a rendszer tökéletesítése érdekében. Ilyen például a könyvelési folyamatok fejlesztése, az adatbevitel automatizálása, az eredményszemléletű adatok döntéshozatalhoz való előkészítése és bevonása, vagy a vezetők és számviteli szakemberek továbbképzése. Ezen megállapítások meglehetősen hasonlók a hazánkban megfigyelhető helyzethez is, amit később mutatunk be részletesebben (PwC 2018).

Kuroki és szerzőtársai (2021) japán önkormányzatok esetében vizsgálták a vezetői számviteli gyakorlatban bekövetkező változásokat, az eredményszemlélet bevezetését követően. Eredményeik rávilágítottak arra, hogy a belső kontroll esetében nem következett be az a fejlődés, amire számítottak, a központi forrásoktól jobban függő intézmények nagyobb eséllyel tapasztalták az előnyöket, valamint hogy azon önkormányzatok esetében, ahol erősebb volt az utánzó izomorfizmus, kisebb eséllyel realizálták a reformtól várt pozitív változásokat.

2.4. A jelenleg érvényes magyar számviteli és információs rendszer

A nemzetközi tapasztalatok, trendek és sztenderdek megismerése után a hazai számviteli reformot vesszük górcső alá. Először a 4/2013-as rendelet megszületésének körülményeit, majd a rendelet következtében kialakuló rendszer alapvető vonásait ismerhetjük meg. Ezt követően kitérünk a reform hatásait vizsgáló hazai kutatások eredményeire.

2.4.1. A 4/2013-as kormányrendelet életbe lépése

Az eredményszemléletű államháztartási számvitel bevezetésére hazánkban az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I.11) kormányrendelet 2014. január 1-jei hatálybalépésével került sor. A szabályozás kiterjedt az államháztartás egészére: a központi és a helyi önkormányzati szintre, és változás az államháztartás számviteli – könyvvezetési és beszámolási – rendszerére vonatkozóan hozott nagy horderejű változásokat.

Habár az államszámviteli rendszer megújítása már korábban is közbeszéd tárgya volt, a közpénzügyi reformok részeként megfogalmazott eredményszemléletű számvitel bevezetéséről szóló szakmai vita 2012-ben vett új lendületet. Ebben a Nemzetgazdasági Minisztérium mellett jelentős szerepet vállalt az Állami Számvevőszék (Jakab–Balog 2017). A Számvevőszék konferenciák, konzultációk, előadások megrendezésével támogatta a folyamatot. Ezen fórumok központi eleme a meglévő **módosított pénzforgalmi szemléletű államháztartás számviteli rendszere gyengeségeinek feltárása** volt, és ezzel együtt az eredményszemléletű számvitelre való átállás szükségességének a hangsúlyozása (Pályi 2015).

Az államháztartás számviteléről szóló kormányrendelet 2013. január 11-én került kihirdetésre, majd 2014. január 1-től lépett hatályba. A számviteli rendszer megújításának célja volt, hogy az államháztartás egészére egységes számviteli szabályozást hozzon létre. A hatálybalépéstől egységes számviteli szabályozás vonatkozik a központi, helyi önkormányzati, helyi és országos nemzetiségi, köztestület költségvetési szervekre, valamint a fejezeti kezelésű előirányzatokra, elkülönített állami pénzalapok és a tb-alapok kezelő szerveire, a társulásokra, térségi fejlesztési tanácsokra, továbbá a tulajdonosi joggyakorló szervezetekre az állami vagyon tekintetében és a központi kezelésű előirányzatok beszámolási és könyvvezetési feladatait ellátó szervekre (Horváthné

Adácsi 2013a). **A hatálybalépéssel párhuzamosan szükséges volt az államháztartás rendszerének folyamatait és gazdálkodását meghatározó jogszabályokat módosítani.** Különös tekintettel kellett lenni az államháztartási törvény és annak végrehajtására vonatkozó kormányrendelet módosítására is. Ezek a változtatások összefüggő módon harmonizálták és egységes fogalomhasználatot biztosítottak a jogszabályokhoz. Ilyennek tekinthetjük többek között az egységes rovatrend kialakítását és annak összehangolását a költségvetési és pénzügyi számvitellel, a beszámolóval és a zárszámadással vagy a vagyonkimutatásokkal (Jakab–Balog 2017).

A kormányrendelet az államháztartási számvitelt **költségvetési és pénzügyi számvitelre** osztja. A költségvetési számvitel elsősorban az előirányzatok, a kötelezettségvállalások és pénzforgalmi teljesítések alakulásával kapcsolatos események hatását ragadja meg. Ez egy kettős könyvvezetésen alapuló pénzforgalmi szemléletű számviteli rendszer, amelyben csak a tárgyévben pénzügyileg is rendezett kiadások és bevételek kerülnek elszámolásra. A pénzügyi számvitel egy olyan módosított eredményszemléletű kettős könyvvitelen alapuló rendszer, amely a vagyonra, illetve a tevékenység eredményére vonatkozóan biztosítja a folyamatos, zárt rendszerű nyilvántartást. A pénzügyi számvitel figyelembe veszi olyan események hatásait, amelyek az adott évre vonatkoznak, de pénzmozgással nem jártak. Viszont nem jelennek meg az előirányzatok és kötelezettségvállalások, igaz, utóbbiak már a pénzügyi számvitelt is érintik, ugyanis kötelezettségként megjelennek, ha végleges kötelezettséggé válnak. A pénzügyi számvitel lehetővé teszi a nemzeti vagyon mérését, valamint az eredményszemléletű bevételeken és költségeken alapuló eredménykimutatás létrehozását (Horváthné Adácsi 2013a, Jakab–Balog 2017). Tehát **egy-egy gazdasági eseményt általában rögzíteni kell mindkét számvitelben, ami lényegében „kettőször kettős" könyvvitelt hoz létre** (Lentner 2019).

A költségvetési számvitel hasonlít a korábban, 2014 előtt az államháztartás egészében alkalmazott módosított pénzforgalmi számvitelhez, míg a pénzügyi számvitel a vállalkozási számvitelben alkalmazott definíciókat és megközelítést tükrözi (Balog–Jakab 2017). Az Áhsz. alapvetően a számviteli törvény rendelkezéseit, fogalomkészletét veszi alapul, viszont attól több ponton is egyedi megközelítést alkalmaz (többek között ilyennek tekinthetők a behajthatatlan követelések és a jelentős összegű hibák), de teljesen egyedülálló fogalmakat is bevezet, mint például a végleges kötelezettségvállalások. A

költségvetési számvitel a ténylegesen pénzforgalommal járó bevételek és kiadások mellett egyéb tételekkel is számol, valamint vannak olyan pénzmozgással járó tételek is, amelyek hatását nem számolja el bevételként vagy kiadásként (Osgyáni 2015a). A mérleg összeállítása is rendelkezik több speciális vonással (lásd bővebben Horváthné Adácsi 2013b).

A költségvetési szerveknek teljeskörűen kellett leltározni az eszközöket, a forrásokat és a kötelezettségvállalásokat 2013. december 31-ig, illetve ezek alapján egy rendezőmérleget is össze kellett állítaniuk (amely miatt a függő és átfutó kiadások valamint bevételek bizonyos körét tisztázni kellett), és ugyanekkorra létre kellett hozni az egységes számlakeret alapján az egységes számlarendet és a számviteli politikát is (Horváthné Adácsi 2013b).

2.4.2. A 2014–től érvényes számviteli rend főbb vonásai

Az Áhsz. számottevő mértékben integrálja az államháztartás gazdálkodó szervezeteinek számviteli rendszerét. **A korábbi szabályozásokhoz képest „szigorúbb" előírásokat fogalmaz meg** a könyvvezetés, a bekerülési érték, az egyes értékelési eljárások és a számlakeret, számlarend használatát illetően, lecsökkentve a gazdálkodó számviteli politikájában meghatározandó kérdések körét. A jogszabály tételesen felsorolja és mellékleteiben meghatározza a beszámoló költségvetési számvitellel és pénzügyi számvitellel alátámasztó részeit (Jakab–Balog 2017). Az új rendszer beszámolási kötelezettségét a 12. táblázat foglalja össze. Osgyáni (2015b) tanulmánya kiemeli, hogy az egységes számviteli rend biztosítása érdekében az értékelés szabályait is egységesítette a jogalkotó, hiszen így biztosíthatók az átlátható és összehasonlító adatok. Így az Áhsz. a számviteli törvény által biztosított szabadság (például devizás ügyletek értékelése, jelentős összeg meghatározása értékvesztésekre) nagy részét leszűkítette, aminek következtében a számviteli politika keretein belül meghozandó döntések köre is jelentősen szűkült.

12. táblázat A költségvetési beszámoló részei, és az alátámasztó számviteli rendszerei

Költségvetési számvitel	**Pénzügyi számvitel**
– költségvetési jelentés – maradványkimutatás – adatszolgáltatás a személyi juttatások és a foglalkoztatottak, választott tisztségviselők összetételéről – önkormányzati alrendszer sajátos gazdálkodásához kapcsolódó elszámolások	– mérleg – eredménykimutatás – költségekről és megtérülő költségekről szóló kimutatás – kiegészítő melléklet

Forrás: Jakab és Balog (2017), 228. o.

Jelentős különbség található a vállalati és államháztartási számvitel között a tárgyi eszközök értékelése kapcsán a bekerülési érték meghatározásában (az előzetesen felszámított nem levonható áfa nem része a bekerülési értéknek az Áhsz. szerint), illetve az értékcsökkenési leírás elszámolásában is („diktált” leírási kulcsok). Ezek az egyediségek rávilágítanak arra, hogy a számviteli törvény logikája nem mindig tud érvényesülni az államháztartásban.

Az új Áhsz. beszámolási kötelezettség tartalma megváltozott (11. táblázat). A jogszabály tételesen felsorolja és mellékleteiben meghatározza, hogy a beszámoló mely részeit támasztja alá a költségvetési számvitel és mely részeit a pénzügyi számvitel. A költségvetési számvitelből előállítható mellékletnek tekinthető a költségvetési jelentés, ami az egységes rovatrend szerint tagolja az eredeti és módosított előirányzatokat, az azokra vonatkozó kötelezettségeket, valamint az előirányzatok teljesülését, továbbá a teljesített bevételek és kiadások kormányzati funkciók szerinti megoszlását. Szintén a költségvetési számvitel adatain alapszik a maradványkimutatás, amely az alap és vállalkozási tevékenységek bevételeit és kiadásait foglalja össze, továbbá a kötelezettségvállalással terhelt maradványokat, a szabad maradványokat és a vállalkozási maradványt terhelő befizetési kötelezettséget. Emellett a személyi juttatásokról és a foglalkoztatottak, valamint választott tisztségviselők összetételéről szóló kimutatás is a költségvetési számvitelhez kapcsolható, éppúgy, mint az önkormányzati alrendszer sajátos gazdálkodásához kapcsolódó elszámolásokról szóló kimutatás (Horváthné Adácsi 2013b).

A beszámoló pénzügyi számvitellel alátámasztott része a mérleg és az eredménykimutatás. A mérleg a gazdálkodó vagyoni helyzetét mutatja be, az eredménykimutatás az adott időszak tevékenységének eredményét számszerűsíti. A költségekről és megtérült költségekről szóló kimutatás szakfeladatok szerinti bontásban mutatja be az egyes tevékenységek önköltségét, megtérült és meg nem térült önköltségét, a kiegészítő melléklet az eszközoldalon található vagyonelemek alakulására és értékvesztésére vonatkozóan ad kiegészítő információkat (Jakab – Balog 2017).

2.4.3. A hazai átállás tapasztalatai

A hazai átállásra a nemzetközi környezetben megfigyelhetőnél rövidebb idő alatt került sor, mivel a vonatkozó rendelet megjelenése és annak hatályba lépése között kevesebb, mint egy év telt el. A 2014-től érvénybe lépő számviteli rend hatásait több kutatás is vizsgálta. Molnár és Hegedűs (2017) az átállással kapcsolatos tapasztalatokat tanulmányozta négy különböző szektor állami intézményénél. Kutatásukban egy államigazgatási szerv, egy egészségügyi intézmény, egy felsőoktatási intézmény és egy szociális szektorban tevékenykedő költségvetési szerv szakembereinek tapasztalatait összegezték. A mélyinterjúk alátámasztották, hogy **az átállás gyorsasága sok problémát okozott, kezdetben sokkal bonyolultabb volt az új rendszer**. Az új rendszer bevezetése miatt jelentősen elszaporodtak a túlórák, valamint az átállás költségvonzata is jelentősnek tekinthető. Viszont ennek ellenére is számos előnyt említettek a megkérdezettek. A gazdálkodásuk naprakészebb, pontosabb lett, a tárgyévi szabad előirányzatok a 0-s nyilvántartási számlaszámok alapján sokkal könnyebben lekérdezhetők. A **naprakész könyvelés** miatt a kórházak összehasonlíthatóvá váltak, az egységes számviteli rendszer megalapozta a központi kontrollingrendszert, aminek támogatásával a felmerülő költségek és kiadások összehasonlíthatóvá váltak. A keretgazdálkodás, kötelezettségvállalás **átláthatóbbá vált**, és az új számviteli rendszer további előnye az is, hogy hasznos összefüggésekre hívja fel a figyelmet, valamint sokkal több adatot is biztosít a szervezetek számára, folyamatosan látják az egyes előirányzatokhoz rendelt felhasználásokat és a bevételek tervezetthez viszonyított alakulását. A legnagyobb nehézségeket az egészségügyi intézmény tapasztalta, ennek oka az, hogy ezen szerv működése a legnehezebben előre tervezhető. Bár a kezdeti időszakban voltak nehézségek, de ezeket az akadályokat többnyire sikerrel vették az érintett szervezetek és több szempontból is pozitív változásnak tekintették az eredményszemléletű számvitel

bevezetését. Viszont **számos kérdés övezi még az új információs rendszer hasznosulásának szintjét.**

Jakab és Balog tanulmánya (2017) a reformfolyamat lebonyolítását is ismertette. A tényleges könyvelési szabályokat rögzítő 38/2013. (IX.19.) NGM rendelet 2013. szeptember közepén jelent meg, a kormányzati funkciók és szakfeladatok használatának rendjéről szóló 68/2013. (XII.29) NGM–rendeletet pedig 2013 decemberének legvégén hirdették. Mindez az informatikai, fejlesztő és szolgáltató cégeket is nagy kihívás elé állította. **A könyvelő-programok érdemi módosítását, fejlesztését ténylegesen szeptemberben lehetett megkezdeni**, úgy, hogy decemberben már szükség lett volna az azokban történő munkavégzésre. A helyzetet bonyolította az is, hogy az államháztartás számvitelét biztosító szoftverek nem egyszerű könyvelést, hanem integrált gazdálkodást (könyvelést, készletgazdálkodást, tárgyieszköz-nyilvántartást stb.) támogató programok. Így a modulok közötti kapcsolat megteremtése még bonyolultabbá tette az átalakítást Mindezek következtében az államháztartás központi és önkormányzati alrendszerében **2014-ben komoly problémát generált a jogszabályban előírt adatszolgáltatási kötelezettség határidőre történő és pontos teljesítése** (Jakab–Balog 2017).

Sokkal pozitívabb következtetésekre jutottak Lentner és szerzőtársai (2020), akik szintén a hazai államszámviteli reform hatásait vizsgálták. Kérdőíves kutatásuk eredményei rávilágítottak arra, hogy a szervezetek **irányítása és átláthatósága pozitív irányba változott**. A 2014-ben érvénybe lépő számviteli rend elősegítette a közszféra forrásainak hatékony felhasználását, valamint az új rendszernek köszönhetően előálló többletinformációk fokozták a döntéshozatal minőségét. A számviteli reform javította az Állami Számvevőszék ellenőrzéseinek minőségét is, és a pénzügyi ellenőrzés hatékonysága is emelkedett. **A pénzügyi jelentések minőségében folyamatos fejlődést fedeztek fel a szerzők**. A hazai átállás tapasztalatait szintén lehet SWOT-analízis segítségével összegezni (13. táblázat).

13. táblázat Az eredményszemléletű számvitel hazai bevezetésének SWOT–elemzése

Erősségek	**Gyengeségek**
– Az átállás az államháztartás egészére vonatkozóan megtörtént – A politikai környezet alapvetően egységes volt, ami megkönnyítette a bevezetését, ami így rövid idő alatt megtörtént – **Pontos, naprakész**, nagy mennyiségű adatállomány a gazdálkodó pénzügyi, vagyoni helyzetéről (naprakész vevői, szállítói állomány, tárgyi eszközök akkurátus értékelése) – A gazdálkodó egységes tevékenységeinek számszerűsítése (COFOG és szakfeladat rend).	– **Kevés a rendelkezésre álló idő**, mind az alkalmazók, mind az informatikai szolgáltató cégek vonatkozásában. – Az új számviteli rendszer bevezetésének és működtetésének is **idő- és költségigény**e is magas volt. – A költségvetés továbbra is módosított pénzforgalmi szemléletből készül
Lehetőségek	**Veszélyek**
– A nagyobb mennyiségű adatállományból **jobb minőségű információt lehet előállítani**. Ennek következtében a vezetői számviteli szemlélet is előtérbe kerülhet, ami hatékonyabb gazdálkodáshoz vezethet. – Az előállított információk a költségek tervezésekor nagy hozzáadott értékkel bírhatnak (pl. költségvetés tervezése, beruházás döntések tervezése, szolgáltatások saját kivitelezése vagy megvásárlása esetén stb.) – **Teljesítménymérés** a COFOG és szakfeladat rend segítségével, az egyes tevékenységek valódi erőforrásigénye és eredménye számszerűsíthető. – A **naprakész nyilvántartás**oknak köszönhetően a pénzügyi ellenőrzés hatékonyabbá válhat.	– A bevezetésre rendelkezésre álló **rövid idő** következtében megkérdőjelezhető az előállított adatok megbízhatósága, főként az átállás időszakában. – Mivel a **költségvetés tervezése** megmaradt módosított pénzforgalmi szemléletben, az előállított adatokat és információkat kis mértékben használják fel a tervezéskor. – Az eredményszemlélet és a pénzforgalmi szemlélet párhuzamos alkalmazásakor **az eredményszemlélet szerepe másodlagos marad**, így annak jótékony hatásai kevésbé tudnak érvényesülni

Forrás: Jakab és Balog (2017) alapján saját szerkesztés

Borbély és szerzőtársai (2021) múzeumi tevékenység és szakmai középfokú oktatás államháztartási intézmények körében vizsgálták a gazdálkodási szokásokat és a vezetői számviteli-kontrolling elemek megjelenését. Kutatásuk tapasztalatai szerint **az eredményszemlélet nem töltötte be a várt döntéstámogató szerepet.** Véleményük szerint az egyik fő akadályt a pénzforgalmi szemléletű költségvetési tervezési gyakorlat képezi. Ezt amiatt is tekinthetjük valós oknak, mert a megkérdezettek a számviteli adatok felhasználását elsősorban a tervezés kapcsán vélték relevánsnak.

Véleményünk szerint az eredményszemléletű számvitel a vegyes empirikus tapasztalatok ellenére is egy előremutató, modern megközelítésnek tekinthető, amely komplex módon képes jellemezni a gazdálkodási folyamatokat. Ez nem merül ki az eredménymegállapítás folyamatában, nem tekinthetjük egy olyan rendszernek, amely az eredmény megállapítását helyezi a középpontba. Az eredmény pontosabb megállapítása csak következménye a szemlélet többi előnyének, így fontos, hogy megfelelően kezeljük a reform hatásait. Továbbá azt sem szabad figyelmen kívül hagynunk, hogy az eredményszemlélettel kapcsolatban nincs akkora tapasztalat, mint a korábban alkalmazott rendszerrel, így hiba lenne elvárni az előnyök teljes körű érvényesülését rövid időtávon belül.

2.5. A reformok megvalósulását befolyásoló tényezők

Jakab és Balog (2017) tanulmánya kiemeli, hogy az eredményszemléletű számvitel adaptálása során az európai országokban jelentős akadály volt a **képzett szakemberek hiánya**. Mivel az eredményszemléletű számvitel sokkal összetettebb rendszer, mint a pénzforgalmi szemlélet, viszont a számviteli szakemberek és egyéb érintettek nem mindig rendelkeztek megfelelő képzettséggel. Emellett az információtechnológiai rendszerek sem voltak sok esetben megfelelőek, aminek következtében új **IT–rendszerek**et is be kellett vezetni, ez pedig a reformok idő- és erőforrásigényességét is növelte. A **költségigényesség** ezen túlmenően a közszféra dolgozóinak képzésében is megjelent. A reformokat tovább nehezítette a politikai konszenzus hiánya, amely több európai országnál is megfigyelhető volt. Egyrészt amiatt, mert **a döntéshozók a pénzforgalmi szemlélet adataira alapozva hozzák meg döntéseiket**, másrészt a reformig alkalmazott számviteli rendszert alkalmasnak találták az információs szükségletük kielégítésére.

A reformok sikerét nagymértékben befolyásolja az átállási folyamat, valamint a bevezetéshez szükséges erőforrások rendelkezésre állása. **A korábban alkalmazott rendszer minőségének jelentőségét** igazolta Simon és szerzőtársai (2018) tanulmánya Ausztria példáján keresztül, ugyanis az esetükben jelentősen egyszerűsítette az átállást, hogy a nyilvántartások pontosak és naprakészek voltak. Becker és szerzőtársai szerint (2013) a bevezetés eredményességét nagymértékben befolyásolja **az államháztartás könyvelőinek képzettsége**, a szükséges képzések biztosítása. Ennek az elégségességét különböző tréningek segítségével lehet biztosítani. Ezenkívül az adaptációs folyamat nyomon követése, a gyengeségek megállapítása és kezelése szintén pozitív hatást gyakorolhat a reform eredményére (Simon és szerzőtársai 2018).

Az Egyesült Királyságban megfigyelhető tapasztalat szerint a számviteli rendszer sokkal bonyolultabb lett, ellenben a létrehozott információk nem rendelkeznek nagy hozzáadott értékkel. A reformokkal kapcsolatos elégedetlenséget fokozza az is, hogy **az eredményszemlélet bevezetése önmagában nem oldja meg az államháztartás egyéb problémáit** (Hyndman–Connolly, 2011). A könyvelési rendszerrel való elégedettséget nagymértékben befolyásolja annak egyéb dokumentumokkal (elsősorban a költségvetéssel) való összhangja (van der Hoek, 2005, Hyndman – Connolly, 2011).

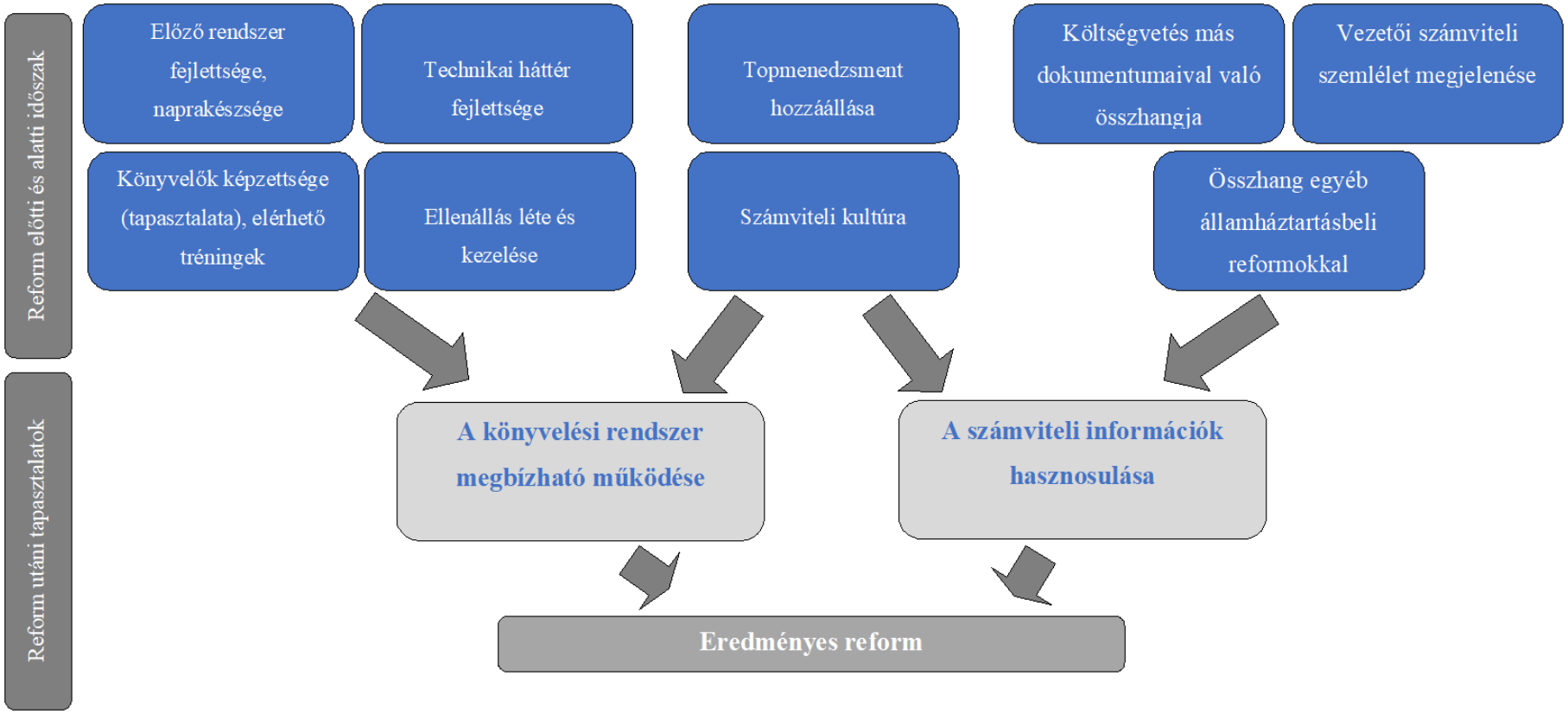
Az eltérő eredmények oka lehet az érintettek esetleges ellenállása is. Ahmad (2016) kiemelte, hogy új rendszerek bevezetésekor az érintettek fenyegetve érezhetik magukat a munkakörnyezetük megváltozása miatt. Az ellenállás olyan országokban sokkal erősebbnek is tekinthető, amelyek esetében mélyen gyökerező számviteli kultúráról beszélünk (Oulasvirta 2014). Bathó (2012) is az egyik potenciális akadályként említette az érintettek ellenállását, hiszen a pénzforgalmi szemlélet leváltása drasztikus lépésnek tekinthető. Tehát az **ellenállás** léte, felismerése és feloldása nagymértékben befolyásolhatja a reform megvalósulása által kiváltott hatásokat.

A fejezetben bemutatottak alapján az államszámviteli reformokra ható tényezőket a 11. ábra segítségével foglalhatjuk össze. Az eredményes reform alapvetően két szempont érvényesülésével érhető el. Az egyik a **könyvelési rendszer megbízható működése**, vagyis hogy a számviteli információs rendszer képes-e biztosítani a megbízható és valós képet, amely az elszámoltathatóság és transzparencia iránti igényt tudja kielégíteni. Viszont több reform kapcsán láthattuk, hogy ez önmagában még nem vezet eredményes reformhoz. Ugyanis ezen túlmenően **a számviteli információknak is**

hasznosulniuk kell, hiszen a számviteli információs rendszer csak akkor járulhat hozzá az állam eredményes és hatékony működéséhez, ha annak outputját fel is használják a gazdálkodási döntések során.

Természetesen ezek **nem függetleníthetők a reform előtt és közben megfigyelhető jelenségektől**. Az előző számviteli rendszer fejlettsége és naprakészsége nagy jelentőséggel bír, hiszen ha a korábbi rendszer adatai pontosak, könnyebb az új rendszert bevezetni. Például jelentős akadályt képezhet az, ha a reformmal párhuzamosan még az előző rendszerben felhalmozódó lemaradást is le kell dolgozniuk a számviteli szakembereknek az új rendszer alapjainak megismerésével. A szakemberek előzetes képzettsége és tapasztalata szintén fontosnak nyilvánítható, hiszen a felkészültebb közigazgatási apparátus könnyebben alkalmazkodik ekkora horderejű változásokhoz. Mindemellett az sem tekinthető mellékesnek, hogy az érintettek, legyen szó akár a számviteli szakemberekről, vagy politikai döntéshozókról, hogyan viszonyulnak a reformhoz, valamint hogy esetleges ellenvetéseik hogyan nyilvánulnak meg, kialakul-e ellenállás. Ha igen, akkor annak megfelelő kezelése is kulcsfontosságú.

11. ábra Az államszámviteli reform eredményességét befolyásoló tényezők



Forrás: Tóth (2020) alapján saját szerkesztés

Az állami és vállalati top-menedzsment reformhoz való hozzáállása hatással van a reform implementálására, emiatt a kialakuló rendszer megbízható működésére is. A számviteli kultúra a szabályozás kialakítása terén bír befolyással, ami végsősoron az új rendszerben alkalmazandó szabályokban ölt testet, így értelemszerűen közvetlen módon befolyásolja a számviteli információs rendszer naprakészségét. Ráadásul ez a két faktor hatással van a számviteli információk gazdálkodásban betöltött szerepére is. A vezetők és döntéshozók különböző mértékben támaszkodhatnak számviteli információkra, valamint a számviteli kultúra amiatt releváns, mert az előállítható adatok körére és azok megfelelő bemutatására lehet hatása. Ezekkel szorosan összefügg, hogy **mennyire van lehetősége és értelme a vezetői számvitelnek meghonosodnia a közszférában**, ami szintén befolyást gyakorol a felhasznált számviteli információk körére. **Az információk felhasználásának szándéka** mellett fontos azt is szemügyre venni, hogy azok egyáltalán felhasználhatók-e, mennyire konzisztensek más államháztartási reformokkal, illetve mennyire vannak szinkronban a költségvetési tervezéssel.

A bemutatott tényezők vizsgálata és feltárása fontos a reform hatásainak vizsgálatakor. Emiatt a dolgozat további fejezetei az itt leírt tényezőket járják körül, a következő fejezetben a dolgozat eddig megismert tartalmára épülő interjús kutatást mutatjuk be.

3. A 2014-es államszámviteli reform a személyes megkérdezések tapasztalatainak tükrében

Az államháztartási számviteli rendszerek gazdálkodásban betöltött szerepének, illetve az eredményszemlélet karakterisztikájának megismerése után részletesebben vizsgálhatjuk a hazai reform hatásait. Ezt jelen dolgozat két szakaszban kivitelezi, amelyből az első egy kvalitatív, személyes megkérdezéseket alkalmazó kutatás. Az előző fejezetben a reformokat befolyásoló tényezőket megismerve kialakíthattunk egy olyan keretet, amely lehetővé teszi a 4/2013-as kormányrendelet bevezetéskori tapasztalatok rendszerezett megismerését, az új számviteli renddel kapcsolatos vélemények és tapasztalatok összegyűjtését.

Jelen fejezetben a személyes megkérdezés módszertani háttere tárul elénk, valamint megismerhetjük a beszélgetések alanyainak főbb jellemzőit és a beszélgetések főbb témaköreit. Ezeken túlmenően bemutatjuk és összegezzük kerülnek a főbb megállapításokat és tapasztalatokat, amelyek alátámasztására az interjúalanyoktól származó idézetek erősítenek meg. A tervezett témakörökön túlmenően egyéb, releváns idézeteket és megállapításokat is közlünk, amelyek segítik a megfelelő kontextus kialakítását, illetve a következtetések levonását. A fejezet végül a tapasztalatok összegzésével és a javaslatok megfogalmazásával zárul. A személyes megkérdezéseken alapuló kutatás célja a későbbi, kérdőíves kutatás megalapozása volt, a témák leszűkítése, a vizsgálandó témák feltárása. A bemutatásra kerülő tapasztalatok és eredmények inkább csak árnyalják, kiegészítik a kérdőíves kutatás eredményeit.

3.1. A személyes megkérdezések módszertana

Az alfejezet bemutatja, hogy a kutatás során milyen szempontok alapján választottuk ki a megkérdezések jellemzőit, valamint górcső alá vesszük az egyes megkérdezési módok karakterisztikáját is. A kvalitatív interjú egyedülálló módon képes biztosítani, hogy megismerjük az alanyok mindennapi környezetükből merített tapasztalatait. A megkérdezés során az alany a saját helyzetét a saját szókincsével, terminológiáival mutathatja be másoknak (Gyulavári és szerzőtársai 2012). [36]

Az interjúk esetében megkülönböztethetünk strukturált és nem strukturált interjúkat. A kvalitatív kutatás estében inkább a nem strukturált, iteratív interjúk tekinthetők megfelelőnek. Ezekben az esetekben az interjúztató nagyjából tudja, hogy mit szeretne megtudni, így csak tereli a beszélgetés irányát, és ideális esetben az interjúalany ki tud bontakozni. Azzal, hogy nem konkrét, előre meghatározott kérdéseket teszünk fel, kisebb az esélye annak, hogy azok determinálják az alany válaszait. A módszer előnyének tekinthető annak adaptivitása is, az interjú során kapott válaszok alapján át lehet fogalmazni a kérdéseket, hozzá lehet igazítani az alany tulajdonságaihoz, ismereteihez, érdeklődéséhez. A beszélgetés során viszont figyelni kell arra, hogy az alanyt ne szakítsuk meg, illetve arra is, hogy a kérdések és témák közötti váltások logikusak és gördülékenyek legyenek, ne törjék meg a beszélgetés dinamikáját (Babbie 2001).[37]

Egy félig strukturált interjú esetében lehetőség nyílik a beszélgetés rugalmas terelésére, viszont az alanyt mégis vissza lehet vezetni azokra a területekre, amelyek a vizsgálat szempontjából fontosnak tekinthetők. Ezért esett választásunk erre a típusú interjúra.

---

[36] A mélyinterjús megkérdezést akkor érdemes alkalmazni, ha:

- részletekbe menő információgyűjtésre van szükség;
- a kutatás témája szenzitív, zavarba ejtő (pl. pénzügyi vagy egészségügyi kérdések, amelyről az egyén csoportban nem szívesen nyilatkozik);
- olyan témák esetében, ahol a társadalmi nyomás erős (pl. etikus magatartás);
- speciális fogyasztói magatartás megértése esetén;
- bármilyen esetben, amikor az egyéni szempontok alapos megértése a cél (Gyulavári és szerzőtársai 2012).

[37] A strukturált interjúk olyan esetekben tekinthetők relevánsnak, amikor a kutató pontosan tudja, hogy milyen részletekre kíváncsi. A jelen kutatás esetében az igaz, hogy a vizsgálandó témakörök, területek lehatároltak, viszont a válaszok esetében ez az állítás nem igaz. A strukturált interjúval sok hasznos információ nem kerülhetett volna felszínre.

A kutatás során több kiscsoportos megkérdezés is történt. A többféle módszertan, hazai és nemzetközi tapasztalatok alapján növeli a válaszadói hajlandóságot, valamint az eltérő kutatási módszerek rugalmas kombinálásával a megismerés határait is ki lehet tolni (Neulinger 2016). A kutatás során előfordult egyszerre hat alannyal lebonyolított beszélgetés is. Ezt a létszám miatt fókuszcsoportnak is tekinthetnénk, viszont tekintettel a megismerés céljára, a beszélgetés hosszára, valamint annak dinamikájára, nem minősíthetjük fókuszcsoportos megkérdezésnek, ezért a fókuszcsoportos vizsgálatokhoz kapcsolódó módszertani alapok áttekintését a dolgozat mellőzi.

3.2. A kivitelezett kvalitatív kutatás jellemzői

A kutatás keretein belül több módszertant alkalmazva, **interjúk és kiscsoportos megkérdezések** segítségével mértük fel a hazai önkormányzati szféra eredményszemléletű számviteli információs rendszerrel kapcsolatos tapasztalatait. Mivel az alkalmazott kutatás módszertana nagy hatást gyakorol az adatok megbízhatóságára és érvényességére, végső soron a kutatás eredményére, így annak megfelelő kezelése kulcsfontosságú (Kallio és szerzőtársai 2016). Félig strukturált beszélgetések alapján történt a tapasztalatok felmérése. Ahogy Babbie (2001) is rávilágít, ez a módszer biztosítja azt, hogy a kérdések feltevése nem befolyásolja a megkérdezettek válaszait és gondolatmenetét, viszont lehetőséget biztosít arra, hogy azok tartalma lehatárolt és lényegre törő legyen.

A félig strukturált interjúk lehetővé teszik az interjúk és egyéb kiscsoportos megkérdezések vegyítését (DiCicco-Bloom–Crabtree 2006), valamint a kérdező és az alanyok közötti együttműködéséhez is hozzájárul. Mindemellett lehetőséget biztosítanak arra, hogy a kérdező az alany korábbi válaszaihoz igazítsa a kérdéseit, továbbá arra is teret biztosítanak, hogy az alany a saját kifejezéseivel válaszoljon a kérdésekre (Kallio és szerzőtársai 2016). Az eljárás kifejezetten illeszkedik jelen kutatáshoz, ugyanis a félig strukturált interjúk esetében a kérdéseknek valamilyen előzetes ismeret alapjain kell nyugodniuk (Turner 2010).

3.2.1. Az alanyok kiválasztása

A vizsgálat alanyai elsősorban önkormányzatok számviteli szakemberei voltak, de a kutatás nem korlátozódott rájuk. Előzetesen érdekes felvetésnek bizonyult a Magyar Államkincstár témában jártas szakembereinek a bevonása, hiszen a Kincstár, mint az önkormányzatok pénzügyi szabályszerűségének ellenőre a folyamatokat másik szemszögből látja. Így lehetőség nyílt arra is, hogy **ugyanazt a problémát több megközelítésből véleményezhessük**. Az önkormányzati interjúalanyok kiválogatásakor is célszerűnek tűnt diverzifikálni: a különböző méretű és típusú települések (megyei jogú városok, városok, nagyközségek, községek) különböző forrásokkal és kötelezettségekkel rendelkeznek. A pénzügyi kötelezettség mellett az ellátandó feladatok, a köz javára nyújtandó szolgáltatások köre is eltér. Emiatt az **egyes településtípusok gazdálkodása is eltérő, valamint a különböző döntési körökből eredően az új számviteli rendszer által előállított felhasználhatóságát is eltérően értékelhetik a megkérdezettek**. Az alanyok felkeresésénél a reprezentativitás jellemzően nem szempont, mint általában a kvalitatív kutatás esetében. Egyrészt ennek kivitelezése meglehetősen problémás lenne, másrészt a kutatásban nem az egész sokaságra vonatkozóan szándékoztunk következtetéseket levonni, hanem a megkérdezettek tapasztalataival kívántunk megmagyarázni jelenségeket. A kvalitatív kutatásba bevont alanyok jellemzőit és számát a 14. táblázat szemlélteti.

14. táblázat A megkérdezettek intézmények szerinti megoszlása

Intézmény típusa	**Elért intézmények száma**	**Alanyok száma**
Község	2	2
Nagyközség	1	1
Város	2	5
Megyei jogú város	2	4
Kincstár	1	6
Összesen	8	18

Forrás: saját szerkesztés

Összesen 8 intézmény 18 munkavállalójának véleményét ismerhettük meg a kutatás során. Az interjúalanyok többnyire a városokból és a Kincstárból kerültek ki, így ez a minta közel sem reprezentatív.

A résztvevők anonimitása érdekében az alanyok nevét kódokkal helyettesítettük. Itt követhető még a település típusa, ami a kontextus értékelése és megfelelő figyelembevétele miatt fontos (15. táblázat).

15. táblázat A megkérdezettek jelölése

Községek	
K/1, K/2	Községek számviteli szakemberei
K/3	Nagyközségi alpolgármester
Városok	
V/1, V/2, V/3, V/4	Városok számviteli szakemberei
V/5	Város pénzügyi és költségvetési irodavezető
Megyei jogú városok	
M/1	Költségvetési és számviteli osztályvezető
M/2, M/3,	Megyei jogú városok számviteli szakemberei
M/4	Megyei jogú város pénzügyi és gazdasági osztály osztályvezető-helyettese
Magyar Államkincstár	
E/1, E/2, E/3, E/4, E/5, E/6	Kincstár pénzügyi ellenőrei

Forrás: saját szerkesztés

3.2.2. Tájékoztatás mértéke

A tájékoztatás mértékének meghatározásakor tekintettel kellett lenni a kutatás céljára, ami az átállás folyamatának és az új rendszer előnyei érvényesülésének vizsgálata. Feltételezhetően **az elméleti hátterek ismertetése túlságosan befolyásolta volna a megkérdezettek válaszait** (például ha az alannyal ismertetnénk az eredményszemléletű számvitel elméletbeli gyengeségeit). Emiatt a kutatás célja, témája mellett a megkérdezettek kérdések köréről, témáiról való tájékoztatása csak felületes mértékben tűnt praktikusnak. Ezáltal sokkal megbízhatóbb, valóságot jobban bemutató válaszokat kaphattunk. Emellett a részletes előre tájékoztatás ellen szólt az is, hogy az ilyen informálások mellett az alany sokkal könnyebben tér ki az interjú elől, tagadja meg a válaszadást, mintha nem kapott volna tájékoztatást (Hetesi–Tarjányi 1999). A tudatosság fokát nyitott szituációnak tekinthetjük, az említett korlátozás a szakmai részletekre vonatkozik.

3.2.3. Adatfeldolgozás

Mivel nem strukturáltnak tekinthető a megkérdezési eljárás, standardizált válaszok feltételezése mindenképpen hiba lenne. Az információkat nem lehet úgy elemezni, mint egy kérdőíves megkérdezés esetében. Így a kutatás ezen **szakaszában a válaszok feldolgozása kvantifikálás nélkül került kivitelezésre**. Az elemzések típusát esetorientáltnak és esetközinek lehet tekinteni. Az esetorientált elemzések esetében egy-egy alany részletes elemzését, jellemzői közötti összefüggéseket lehet feltárni. Az esetközi elemzésnél ugyanazokat a (fontosnak vélt) faktorokat lehet elemezni több alany esetében (Babbie 2001). Jelen kutatásban utóbbi megközelítés volt kézenfekvőnek tekinthető. Az esetközi elemzések elvégzésével meg lehetett állapítani, hogy **mennyire hasonló vagy különböző jellemzőkkel bírnak az önkormányzati rendszer tagjai**, kirajzolódik-e valamilyen mintázat, az egyes településtípusoknak van-e valamilyen speciális jellemzője. Statisztikai eljárás tekintetében elsősorban említési gyakoriságok, valamint egyéb leíró statisztikai módszerek segítségével lehetett volna vizsgálódni, de tekintettel arra, hogy ez alapvetően egy feltáró jellegű kutatás volt, ezek használatától eltekintettünk.

Rabbiee (2004) Krueger és Casey tanulmányára alapozott javaslata szerint a válaszok feldolgozását az alábbi 4 kérdés mentén végeztük:

- Az alany hozzászólása a kérdésre válaszolt-e?
- Az alany más kérdést megválaszolt-e az adott hozzászólással?
- A hozzászólás tartalmaz-e a témához fűződő fontos információt?
- Mondtak már korábban valami hasonlót?

Az adatok interpretálásánál megfelelő figyelmet fordítottunk a kutatás minőségét befolyásoló, Krueger által kritikusnak vélt területekre, mint a szavak adott kontextusbeli jelentésére, a **kontextus megítélésére**, a megszólalások gyakoriságára és hosszára, a válaszok intenzitására, a belső konzisztenciára, a válaszok sajátosságaira és a beszélgetéseken átnyúló tapasztalatokra (Rabbiee 2004). A 2019 nyarán készült beszélgetésekről hangfelvételek készültek. A hanganyagok Barriball és While (1994) tanulmánya szerint csökkentik a feldolgozási hibák esélyét, növeli a válaszok teljességét és pontosságát, ezáltal a kutatás megbízhatóságát.

3.2.4. A beszélgetések témakörei

A beszélgetések tartalmát három nagyobb szerkezeti egységre lehetett osztani (16. táblázat). Az első rész az átállás folyamatával foglalkozott, nyolc kérdést tartalmazva a 4/2013-as kormányrendelet életbelépési időszakára vonatkozóan. A beszélgetések második témacsoportja az új rendszerrel kapcsolatos tapasztalatokat, véleményeket mutatta be, így megismerhetjük a 2014-től érvényes számviteli rend főbb gyakorlati vonásait, előnyeit és hátrányait. A harmadik szerkezeti egység a számviteli információk gazdálkodásban, valamint azok gazdálkodás értékelésében betöltött szerepét járta körül, illetve azt volt hivatott felmérni, mennyire tud érvényesülni az eredményszemléletű megközelítés a pénzforgalmi logika mellett.

16. táblázat A beszélgetések témakörei

Átállás időszaka	**Új rendszerrel kapcsolatos tapasztalatok**	**Számviteli információk gazdálkodásban betöltött szerepe**
Átállás zökkenőmentessége	Mennyire illik a közszférához az eredményszemlélet?	Mennyire kerülnek felhasználásra számviteli információk?
Információk rendelkezésre állása	Milyen előnyei vannak az új rendszernek?	Mennyire van összhangban az eredményszemlélet egyéb rendszerekkel?
Képzések elérhetősége	Milyen hátrányai vannak az új rendszernek?	Az egyes gazdasági évek összehasonlíthatósága fokozódott?
Tanagyagok elérhetősége	Átláthatóság növekedett-e?	Egyes önkormányzatok, intézmények összehasonlíthatósága növekedett?
Ellenállás léte/változás elfogadottsága	Tárgyi eszközök értékelése	Eredményszemlélet vagy pénzforgalmi dominancia?
Korábbi rendszer naprakészsége	Költségek vizsgálata és önköltségszámítás	
Az új számviteli rendszer kialakításának feltételei mennyire voltak adottak?	Vevői és szállítói állomány nyilvántartása	
Mennyire volt lehetőség visszacsatolás nyújtására?	Több évet értintő események kezelése	
	Naprakész-e az új rendszer?	

Forrás: saját szerkesztés

3.3. Az interjús kutatás eredményei

A kutatás eredményeinek bemutatása a megkérdezések struktúráját követi, vagyis először az átállás időszakával és folyamatával kapcsolatos tapasztalatokat ismertetjük, majd az új számviteli renddel kapcsolatos vélemények tárulnak elénk. Végül a számviteli információk gazdálkodásban betöltött szerepét, valamint az eredményszemléletű számvitel és a pénzforgalmi szemléletű számvitel viszonyát elemezzük.

3.3.1. Átállás folyamata

Az átállás időszaka több szempontból is problémásnak volt tekinthető az önkormányzatoknál (17. táblázat). Az önkormányzatokra az átálláshoz kapcsolódó teendők – mint például a rendezőmérlegek készítése, vagy a teljes körű leltározás – jelentős terhet róttak, amelyek mellett az új rendszerrel kapcsolatos ismereteket is el kellett volna sajátítani. Ez még jobban **felhívta a figyelmet a szakképzett munkaerő hiányára**. A szférát általánosan jellemző munkaerőhiány mellett súlyos probléma volt az is, hogy az új rendszerről kevés, hiányos, vagy gyakran változó információkat kaptak az érintettek.

Az információk elérhetősége mellett a **képzési anyagok** terén is akadtak gondok, igaz, itt a tapasztalatok már kevésbé tekinthetők homogénnek. Ez egyrészt a települések (hivatalok) méretéből is eredhet (a kisebb települések szakemberei jobban elszigetelődtek), másrészt abból is, hogy ebben az időszakban **nem volt egységes az alkalmazott informatikai háttér,** és ebből adódóan az informatikai szolgáltatók által biztosított továbbképzésekben is voltak különbségek. A kisebb településeknél további gond volt, hogy egy-egy ember kiesése nagyobb hatással bír, így az ott dolgozó szakemberek nem hagyhatták figyelmen kívül operatív teendőiket, illetve specializálódásra sem volt lehetőségük. **További problémát generáltak a szabályozásban gyakorta bekövetkező változások** is, amelyek elévültté tették a korábban megismert anyagokat.

Az elérhető tananyagok sok esetben kevésnek bizonyultak, illetve az sem volt kedvező, hogy ezek sokszor csak egyes problémák jelentkezése után készültek, vagy váltak elérhetővé. Ráadásul ezek gyakran nem ismertették a jelentősebb összefüggéseket teljes részletességgel, így az átállás során az önkormányzatok saját tapasztalata, az ott dolgozók önálló tanulása is nagy jelentőséggel bírt.

17. táblázat Az átállási időszak tapasztalatai –képzések és tananyagok

Témakör	**Jellemző tapasztalat**	**Idézetek**
Átállás zökkenőmentessége	Problémás	*„Véleményünk szerint, ahogy ez a közpénzügyi reform megtörtént, az önkormányzatokra nem nagyon lehet rámondani, hogy azt zökkenőmentesen vették az akadályt. Úgy gondolom, hogy most már teljes mértékben átvezetésre került a számviteli rendszerükön."* – E/1 *„…nem tudtunk kitől kérdezni és így lassabban haladt a munka, ha lett volna egy kialakult módszertan, vagy valaki le tudta volna írni a működésének az elvét ennek az új könyvelési rendszernek, akkor könnyebb lett volna az."* – K/1
Információk rendelkezésre állása	Hiányos, a szabályozás gyakran változott	*„Ha lett volna egy kialakult módszertan, vagy valaki le tudta volna írni a működésének az elvét ennek az új könyvelési rendszernek, akkor könnyebb lett volna az [könyvelési feladatok ellátása]."* – K/1
Képzések elérhetősége	Vegyes	*„Amikor a rendezőmérleget csináltuk, akkor jártunk fel elég sűrűn Budapestre. Mert ugye az volt a másik nagy szívfájdalmunk, hogy hiába vagyunk nagyváros itt nem volt semmi. Sőt, nemcsak nálunk, hanem a többi nagyvárosban sem […]"* – M/1 „*Voltak mérlegképes ügyviteli továbbképzések, oda nyilván mi évente rendszeresen járunk.*" – M/3
Tanagyagok elérhetősége	Az elérhető anyagok elégtelenek voltak, vagy későn jelentek meg.	*„… a probléma inkább abból adódott, hogy meg kellett találni azokat a forrásokat, amikből fel tudtak készülni. A Magyar Államkincstár honlapjára rendszeresen kerültek fel anyagok, tehát azokkal én is rendszeresen találkoztam, illetve láttam, hogy a Nemzetgazdasági Minisztérium is több anyagot publikál, viszont nem voltak olyan mélységűek, hogy komplett módon fel lehetett volna ezekből készülni.* […] *Ilyen teljes részletezettséggel, és az alapvető összefüggéseket nem mutatták be, vagy legalább is szerintem, nem nagyon jött át az anyag, nem volt érthető, úgy és abban a formában. Tehát amikor hozzákezdtünk az igazi könyveléshez, és eltelt úgy egy negyedév, akkor kezdtek tisztulni a könyvelések, hogy mi mivel függ össze, mit hol találunk."* – M/3

Forrás: saját szerkesztés

A megszokott rendszer megváltoztatását nem üdvözölték, viszont **ellenállás jellemzően nem alakult ki** a megkérdezettek elmondása szerint (18. táblázat). Ez a feldolgozott irodalmakat tekintve egy várható megállapítás, ugyanis a munkavállalók, az emberek jellemzően nem szimpatizálnak a jól megszokott környezetben vagy folyamatokban bekövetkező változásokkal. Viszont az mindenképp kedvezőként értékelhető, hogy a reformot a népszerűtlensége ellenére sem akadályozták az érintettek. Esetleges ellenállásról egy interjúalany sem tudott beszámolni, a kapcsolódó válaszok vagy beletörődést, vagy közömbösséget tükröztek az újítás kapcsán.[38]

A változás az önkormányzati szektort felkészületlenül érte, az adaptációhoz rendelkezésre álló idő kevésnek bizonyult. Az önkormányzatoknak az államszámviteli reform miatt újra kellett szervezniük az ügyviteli folyamataikat és a hivatalok működését is. Mindezen tényezők együttes jelenléte az átállás problémáinak kialakulásához vezettek. A helyzet az átállási időszak elnyújtása mellett, Bathó (2012) javaslatával is javítható lett volna, amely szerint először a központi szintnek kellett volna bevezetni az új számviteli rendszert, majd ezt követően (tekintettel az alacsonyabb adaptációs képességére) az önkormányzati szektornak. A fokozatos átállás a megkérdezettek szerint is könnyebbé és átláthatóbbá tette volna a helyzetüket.

A problémákat fokozta az, hogy **a korábbi számviteli nyilvántartások számos hiányossággal rendelkeztek**, így a folyamatok újjászervezése és azok megtanulása mellett a korábbi adatokat is alkalmassá kellett tenni ahhoz, hogy felhasználhatók legyenek a rendezőmérleg összeállításhoz. Így az érintett szakemberek munkaterhelése több okból is emelkedett. Mindezt tovább erősítette az is, hogy az új rendszer elméleti síkon is magasabb munkaerőigénnyel bír (az ezzel kapcsolatos tapasztalatokat a következő alfejezetben tárgyaljuk). A munkaerőhiány mellett itt is meg kell említenünk az információk elégtelenségét is, melyeknek kiderítése, vagy pótlása tovább aprózta a kapacitásokat. A folyamatok és a szabályozás optimalizálásába az önkormányzatoknak jellemzően nem volt módjuk, visszacsatolás nyújtására nem volt lehetőség. Pár esetben a könyvviteli szoftver fejlesztésében tudták az önkormányzatok megosztani a tapasztalataikat és a meglátásaikat.

[38] Ez eredhet abból is, hogy a köztisztviselők alapvetően fegyelmezett végrehajtók a bürokrácián belül.

18. táblázat Az átállási időszak tapasztalatai – egyéb feltételek

Témakör	Jellemző tapasztalat	Idézetek
Ellenállás léte/változás elfogadottsága	Ellenállás jellemzően nem alakult ki, de a reform nem volt népszerű.	*„Úgy gondolom, hogy ezt elfogadtuk, mert muszáj volt.”* – M/1
Korábbi rendszer naprakészsége	Nem tekinthető naprakésznek, a jelenlegi rendszer pontosabb képet mutat.	Implicit módon utaltak rá.
Az új számviteli rendszer kialakításának feltételei mennyire voltak adottak?	A munkaerőhiány általános jelenség volt, de említették az információk hiányát is.	*„Meg ha tudnánk is több információt, meg ha tudnánk is annyi adatot bevinni, ez mind azon múlik, hogy milyen részletességgel töltjük fel azokat, hogy is fogalmazzak, ha a program adta összes mezőt kitöltenénk, akkor tudnánk információhoz jutni, viszont nagyon sok kis önkormányzat van az országban, ahol szintén ezt használják, és létszámban nem nagyon tudunk fejlődni sem anyagilag, sem lehetőségileg, mert nagyon nehéz kapni pénzügyest, és ezáltal nem tudjuk azokat a lehetőségeit kihasználni, amiket ki lehetne.”* – K/1
Mennyire volt lehetőség visszacsatolás nyújtására?	Jellemzően nem volt rá mód.	Implicit módon utaltak rá.

Forrás: saját szerkesztés

A félig strukturált interjúk lehetővé tették azt, hogy az alanyok a tervezett témákon túlmenően is megoszthassák tapasztalatukat véleményük szerint releváns témákról. Ez segít kiküszöbölni azokat a hibákat, amelyeket a témák összeállítása során lehetett véteni. Így a tervezett témakörök mellett, vagy azokhoz közvetetten illeszkedő meglátások is megjelentek a vizsgálat során. Ezek a tapasztalatok segítik kontextusba helyezni és pontosabban értékelni a korábban látottakat, illetve támogatják a megfelelő következtetések levonását is. Az átállási időszak kapcsán fontos tapasztalat volt, hogy a **működési folyamatokat újra kellett szervezni**, ami tovább nehezítette a helyzetet:

„Az összes szabályzatunkat is nulláról kellett írni. Gyakorlatilag az új államháztartási számvitellel, a számviteli politika, a számlarend, a bizonylati album, az értékelési szabályzat, csak a leltár, ami rendben maradt. Ezeket gyakorlatilag a nulláról kellett

felírni. Annyit kell még hozzátenni, hogy még a régi számvitelben a számviteli politikában rögzítettük a sajátosságokat, vagy a döntési lehetőségeket, addig az új számvitelben erre vajmi kevés lehetőség van, gyakorlatilag annyira kötött, hogy a felhasználók általi döntés, vagy a szabad döntés lehetősége teljesen le van korlátozva. – M/1

„És persze nem csak a […] iroda pénzügy meg számviteli területét érinti, hanem az egész hivatali munkafolyamatokat, meg munkamegosztást is. Át kellett akkor gondolni és átszervezni. – M/2

Az egyik megkérdezett véleménye szerint az átállás eredményesebb lehetett volna, ha egy hosszabb „**próbaüzem**" keretein belül tesztelhették volna az új rendszert. Ezalatt egy olyan gazdasági évet értett, amelyben párhuzamosan üzemeltették volna a régi és az új rendszert. Ez természetesen fokozta volna a munkamennyiséget. Továbbá az is megerősítést nyert, hogy sok esetben a **munkaerő hiánya is fokozta a nehézségeket**, ami csökkentette az önkormányzatok reagálóképességét:

„[…] ez a szakember hiány is hozzájárul, hogy ez a jogszabály így nem tudott olyan gyorsan érvényesülni, mint ahogy azt szeretnék. Meg gondolom még mindig szeretnék, az összes változás afelé megy, hogy valamiféle EU-konform dolog jöjjön ki ebből, de ez a másik oldala, hogy hozzá a megfelelő szaktudás még. Tehát nagyon kevés olyan szakember van, aki megértette volna, hogy ez miről szól." – E/2

3.3.2. A számviteli rendszer megfelelő képet ad-e az állami szervekről?

Az alanyok tapasztalatai alapján a rendszer elvi előnyei és hátrányai közül inkább az utóbbiak bizonyultak dominánsnak. A rendszer bonyolultsága és munkaerőigénye egyértelműen emelkedett (19. táblázat). **Az eredményszemléletű megközelítés logikáját nem érzik a közszféra folyamataihoz illőnek az önkormányzati szakemberek.** Ennek viszont elsősorban az lehet az oka, hogy **az eredményszemléletet nagyon szűkkörűen értelmezik az érintettek**, ugyanis, mint ahogy a kapcsolódó idézetek is mutatják, sokan csak az eredményesség vizsgálatát tartják az eredményszemlélet céljának. Bár a szemlélet magyar elnevezése erre utal, láthattuk a dolgozat második fejezetében, hogy ennek a számviteli metódusnak nem ez az egyetlen jellemző vonása. Emiatt is lehetne sokszor szerencsésebb teljesítés-, vagy elhatárolásalapú szemléletnek nevezni az ilyen rendszereket. A rendszer előnyei abból származnak, hogy a gazdasági folyamatokat pontosabban és megbízhatóbban ragadja meg, így képes bemutatni az eredményt is. **A tapasztalatok alátámasztják, hogy a rendszer célját, és ebből eredő előnyeit nem sikerült tudatosítani a rendszer felhasználóiban**, így azok azt félreértelmezve, az eredménylevezetés folyamatában keresik az előnyöket. Az eredmény vizsgálatának relevanciáját jelen dolgozat is firtatta, és véleményünk szerint abban igazuk van az alanyoknak, hogy **a számviteli eredmény fontossága kétségbevonható a közszféra szervezetei körében**, hiszen sokkal nagyobb jelentősége van az elért társadalmi hatásoknak, kiváltott folyamatoknak.

Mint ahogy a korábbiakban láthattuk, az eredményszemléletű megközelítés az eredmény pontosabb bemutatásán kívül más erősségeivel képes támogatni a megbízható és valós kép bemutatását. Ennek ellenére azt is megállapíthatjuk, hogy **az eredményszemlélet szerepe és célja félreértelmezett, amely aláássa azon pozitív hatásokat, amelyeket a reformtól várhattunk**. Viszont az eredményszemlélet félreértelmezése mellett is több előnyt tapasztaltak az érintettek. Pozitívumként említették a **szabályozás egységességét**, ami fokozza az átláthatóságot, az egyes szervezetek összehasonlíthatóságát és az elszámoltathatóságot is. Említették került a **költségek pontosabb követését** is, amely szintén egy olyan pozitív változásnak tekinthető, ami elősegíti a vezetői számviteli törekvéseket, és mindezek által támogatja a társadalom modern állammal szembeni elvárásainak teljesülését. Ez arra utal, hogy a számviteli információs rendszer képes lehet azokat ez előnyöket elérni, amely miatt bevezették. Ezt

árnyalja, hogy az említett előnyöket nem minden szervezet tapasztalta, valamint a rendszerrel kapcsolatban hátrányok is érvényesültek, mivel az **munkaerőigényesebb, összetettebb és bonyolultabb lett.**

19. táblázat Az új rendszerrel kapcsolatos tapasztalatok – általános megítélés

Témakör	Jellemző tapasztalat	Idézetek
Mennyire illik a közszférához az eredményszemlélet?	Az általános vélemény szerint nem illik a közszférához ez a megközelítés, de bizonyos esetekben hasznos lehet.	*„Az eredményszemlélettel annyira nem foglalkozunk, arra figyelünk, hogy a törvényi előírásoknak megfeleljen, de amúgy nekünk nem is fontos az eredményszemlélet, a pénzforgalmi szemlélet szerintem meg jól működik.”*– V/1 *„Én ilyen szempontból feleslegesnek tartom, hogy belerakták azokat a részeket, amelyek az eredménykimutatást szolgálják, mert ez nem az az ágazat, ahol igazán az eredményesség a lényeg, hanem, hogy a lakosságot a kötelező feladatokkal ellássuk. Nyilvánvaló, hogy nagy önkormányzatoknál vannak olyanok is, ahol eredményességet lehet kimutatni, mondjuk vagyontárgyak bérbeadásával, vagy valamilyen szabad kapacitás hasznosításával, hogy ha azt kihasználják, de kicsi településen ennek aztán nincs létjogosultsága.*” – K/2 *„az önkormányzatnál az eredmény, ebben a szektorban, nem azt mondom, hogy nem releváns, de egyébként az eredménykimutatás űrlapból sok információt kinyerni, vagy azt felhasználni nem nagyon tudunk”* – M/1
Milyen előnyei vannak az új rendszernek?	Az összehasonlíthatóságot, elszámoltathatóságot, szabályozás egységességét, költségek pontosabb követését említették, igaz, 3 intézmény megkérdezettjei nem tapasztaltak érvényesülő előnyt.	*„…egy komplexebb, jobb, hogy mondjam, aprólékosabb képet lehet kapni az önkormányzat vagyonáról és pénzügyi helyzetéről, az biztos. "* – M/1 *„Ami fontos, hogy nagyon látszódik a rendszeren, hogy önköltség alapon működik az információ nyilvántartás, egy megbízhatóbb képet nyújt talán és az új rendszer bevezetésével az átláthatóság talán nőtt és javult az elszámoltathatósági lehetőség.”* – E/1
Milyen hátrányai vannak az új rendszernek?	Többletmunka, bonyolultabb, az előirányzatok kevésbé alábontottak.	*„A munkamennyiség megnövekedése jellemző volt.”* – K/1 *„Maradjunk annyiban, hogy akkor egy pár hónap volt mire át is láttuk az egészet.*” – V/1

Forrás: saját szerkesztés

Az említett előnyök egy részét a vonatkozó témakörnél is megerősítették a megkérdezettek (20. táblázat). A megkérdezettek véleménye szerint inkább **fokozódott a transzparencia**, amit elméletben is a megközelítés fő előnyének tartanak. **Az**

eredményszemlélet képes a megbízható és valós kép biztosítására, a gazdasági folyamatok pontosabban nyomon követhetők, így az elszámoltathatóság is fokozódott. Mindez egybevág a korábban tárgyalt államменedzsment–elméletek törekvéseivel.

Sokkal egyértelműbb volt a tapasztalat a naprakészség megítélése kapcsán. A 2014-től érvénybe lépő számviteli rend kikényszeríti a gazdasági események hatásainak azonnali rögzítését. Ebben nagy szerepe van a kötelező adatszolgáltatások követelményeinek, valamint azok súlyának is. Ez szinkronban van az átláthatóság fokozódásával, hiszen így a könyvelés elmaradása nem torzítja a rendelkezésre álló adatok hitelességét.

A fentiekkel összhangban a korábban kritikusnak tekinthető **vevői és szállítói állományok értékelése átláthatóbbá vált**, az ezekkel kapcsolatos információkat megbízhatónak lehet tekinteni, továbbá a 2014-től érvényes rendszert a megkérdezettek mindegyike naprakésznek titulálta. Korábban a nem megfelelő számviteli nyilvántartások fokozták az önkormányzati rendszer eladósodását és nehezítették annak felmérését (Lentner 2019). Ezért a szállítói kötelezettségek megfelelő bemutatása meglehetősen nagy jelentőséggel bír. Igaz, az egyik alany kiemelte, hogy a megfelelő és naprakész analitikus nyilvántartásuk esetében az előző számviteli rendszer alkalmazásakor sem volt probléma a szállítói kötelezettségek kezelésével:

„Szerintem akkor is ki lehetett mutatni. Szerintem ez nem sokban változott. Talán annyi, hogy maga a program maga könyveli már, de ez nem e miatt az átállás miatt, hanem akkor egy másik programra tértünk át, mert a régiben úgy volt, hogy negyedévente tényleg mi könyveltük, de analitika, meg az, hogy tudjuk, hogy mennyi a követelésünk, az körülbelül ugyanaz. Azt mindig kellett tudni, hogy mennyi az annyi, és hogy az miből jön össze. Nem okozott nagy fejtörést, hogy akkor most, hogy csináljuk. Ugyanígy a szállítóknál se." – V/2

Összegezve a megkérdezettek tapasztalatait, a döntéshozók pontosabb és megbízható információk alapján hozhatnak meg gazdálkodási és finanszírozási döntéseket[39], amelyek elősegíthetik a társadalom számára optimális döntések meghozatalát, ezáltal a közjó megvalósulását.

[39] Amennyiben ténylegesen támaszkodnak is az eredményszemléletű számviteli adatokra

20. táblázat Az új rendszerrel kapcsolatos tapasztalatok – a várható előnyök érvényesülése

Témakör	Jellemző tapasztalat	Idézetek
Az átláthatóság növekedett-e?	4 intézmény véleménye szerint igen, 2 esetben nem tapasztaltak ilyen jellegű változást, míg 2 esetben nem tudták megítélni.	*„Ami fontos, hogy nagyon látszódik a rendszeren, hogy önköltség alapon működik az információ nyilvántartás, egy megbízhatóbb képet nyújt talán és az új rendszer bevezetésével az átláthatóság talán nőtt és javult az elszámoltathatósági lehetőség."* – E/1
Naprakész-e az új rendszer?	Igen (minden megkérdezett szerint).	*„Korábban is a kincstárnak szolgáltattunk adatot, volt egy havi adatszolgáltatás, volt a negyedéves és volt az év végi. És ebben az új rendszerben gyakorlatilag úgy kell adatot szolgáltatnunk, hogy az a főkönyvi kivonat is alátámasztja, tehát vannak űrlapok, amik teljesítjük az adatszolgáltatást, beküldted, olyan volt amilyen, nyitás-zárás ha nem voltál kész beírtad és beküldted. Most főkönyvi kivonatot csatolni kell az adatszolgáltatás mellé, amit program vizsgál. Magyarul, ha nem könyveltél, akkor nem tudsz adatot szolgáltatni, mert látják, hogy a főkönyvi kivonatod üres, vagy nem teljes."* – M/1 *„A mostani nyilvántartás végül is naprakész, a számlák beérkeztetése, könyvelése, rendes új utalványrendeleten elutalni egy számlát, úgy szoktunk, hogy ki van kontírozva, tehát naprakész a könyvelésünk."* – K/1
Vevői és szállítói állomány nyilvántartása	Az újonnan kialakuló rendszer naprakész adatokat közöl. 3 intézmény megkérdezettjei szerint nem biztosít többletelőnyt az új rendszer.	Kérdező*: „Hogy, ha már ez a követelés-kötelezettség témakör elhangzott, akkor előtte [2014 előtt] ez még problémásabb volt? Vagy előtte is pont ugyanennyire problémás volt?* *„Én úgy gondolom, hogy nem egyáltalán nem volt problémás, mert ott nem is figyelte a rendszer. Egyáltalán nem volt nyilvántartás."*- E/1 *„Előny, hogy a kötelezettségeket is folyamatosan figyeli, az előirányzatokat figyeli, tehát azért nem lehet úgy kiadást teljesíteni, hogy nincs hozzá előirányzat és kötelezettségvállalás, tehát ilyen szempontból ez megkönnyíti."* – M/4

Forrás: saját szerkesztés

A potenciális előnyök több esetben sem érvényesültek a kívánt módon (21. táblázat). Például a költségek kezelésében és **az önköltségszámítás terén nem következett be szignifikáns változás, a tevékenységek értékelése nem fejlődött**. Habár elképzelhető, hogy a rendszer a megbízható és gyorsabban rendelkezésre álló adatokkal képes lenne ezt támogatni, a gyakorlatban ezek hatása nem jelent meg. Ennek kapcsán –

az átállási időszakhoz hasonlóan – a munkaerőhiányt is lehet okként említeni. A kötelező számviteli feladatok ellátása mellett nincs lehetőség a számviteli elemzésre is erőforrásokat fordítani, **az önköltség számítása megmaradt a jogszabályi kötelezettség szintjén, lényegi, közgazdasági funkcióval nem rendelkezik**. Így az eredményes és hatékony gazdálkodás megvalósulása és a reform sikere kétségessé válik.

A több évet érintő gazdasági események terén szintén nem következett be számottevő fejlődés. Az időbeli elhatárolások alkalmazása sokszor pontatlan, és a gazdálkodás során nem is fordítanak nagy figyelmet erre az érintettek. Az időbeli elhatárolások tartalma, későbbi eredményre gyakorolt hatása nem bír az önkormányzatok számára jelentőséggel, ráadásul sok esetben elszámolásra sem kerülnek. A szemlélet jelentős hozadéka lenne a több évet érintő gazdasági események hatásainak pénzmozgástól való elkülönítése és a hatások bemutatása abban az évben, amelyet ténylegesen érint az adott folyamat.

A tárgyi eszközök értékelése terén sem következtek be azok a változások, amelyekre a rendszer lehetőséget biztosítana. Az eszközök elhasználódását jellemzően nem veszik figyelembe a tevékenységek értékelésekor, a vonatkozó önköltségszámításoknál nem jelennek meg ilyen jellegű költségfelosztások. Így itt is az állapítható meg, hogy a kötelező jellege miatt elszámolják az amortizációt, de annak valós közgazdasági tartalmát már nem értelmezik, a döntéshozók a tárgyi eszközök megtérülésével, illetve az idővel szükségessé váló pótlás kérdésével nem foglalkoznak a tevékenységek ellátása során.

21. táblázat Az új rendszerrel kapcsolatos tapasztalatok – elmaradó előnyök

Témakör	Jellemző tapasztalat	Idézetek
Költségek vizsgálata és önköltségszámítás	Nincs jelentős változás, a munkaerőhiány gátat szab az új lehetőségek kiaknázásának.	*„Hát itt is arra tudnék visszakapaszkodni, hogy nincs szabad kapacitásunk, hogy ezt kielemezzük, ez egy külön feladatkör lenne. És az eredményszemléletű számvitelnek a könyvelése alapján lehetne ezt megcsinálni, de sajnos nincs rá kapacitásunk és nem tudjuk úgy használni.”* – K/1 *„hogy ténylegesen forintban mennyibe kerül egy adott feladat, ezt még senki nem vizsgálta”* – E/2
Több évet érintő események kezelése	Nincs jelentős változás	*„A pályázati támogatások passzív időbeli elhatárolása egyáltalán nem jelenik meg, rögtön itt kezdődik, hogy meg se csinálják, innentől kezdve az eredményszemlélet megint csak jobban sérül, de ez nagyon jól látszik a mérlegüknél”* – E/2
Tárgyi eszközök értékelése	Nincs jelentős változás. A rendszer biztosítana lehetőségeket a fejlődésre, de ezek nem érvényesülnek.	*„…az ellenőrzéseinknél még látjuk, hogy az önkormányzat még mindig azt, hogy pénzforgalomban megtörténnek, magyarul a koppanó forint lekönyvelésre kerül, de sajnos még mindig nem érték el az, hogy év végén ezek az időbeli elhatárolások, ami a valódiság elvét tükrözné, például bér, nem történnek sok esetben meg, azaz eredménytorzító hatást fognak náluk kiváltani, ami számukra még nem fontos. Ugyanúgy értem ezt értékcsökkenésnél is. Az amortizáció, nem úgy, mint egy vállalkozásnál, hogy az csökkentő tétel, itt még nem lépte át ezt a küszöböt, én úgy látom.”* – E/1 *„Nem foglalkoznak azzal, hogy egy feladattal kapcsolatban van értékcsökkenés.”* – E/2

Forrás: saját szerkesztés

3.3.3. A számviteli információk szerepe az önkormányzati gazdálkodásban

A reformtól várt pozitív hatások érvényesültek az összehasonlíthatóság terén (22. táblázat). Bár az egyes gazdasági évek összehasonlítása terén nem voltak egyértelműen megítélhetők a tapasztalatok, az egyes intézmények, önkormányzatok esetében pozitív kép rajzolódott ki. Az egységes rovatrend és az önköltség-számítási kötelezettség lehetővé teszi, hogy egy-egy adott tevékenység vonatozásában összehasonlíthassuk az önkormányzatokat. Az egységes szabályozás és módszertan mellett sztenderdizált formában állnak rendelkezésre a kimutatások, így **az összehasonlító értékelés is könnyebben kivitelezhető**. Ráadásul a közszférán kívüli szervezetekkel való

összehasonlítás is könnyebbé válhat a reform következményeként. Ez összhangban van a transzparencia és az elszámoltathatóság fokozódásával.

Az már más lapra tartozik, hogy az elméleti lehetőség a gyakorlatban nem biztos, hogy ennyire érvényesül. Ugyanis, mint fentebb láthattuk, az önköltségszámítás terén nem teljesülnek azok a hatások, amelyeket várhatnánk. Így valószínűleg hiába fokozódott az összehasonlíthatóság, sok esetben az összehasonlítandó adatok illúziója megtévesztheti az elemzőket (előfordulhat, hogy a helyesnek hitt adatok pontatlanok, hibásak). Az egyes üzleti évek összehasonlítása nem került megítélésre, az interjúk alapján nem bír nagy jelentőséggel. Az üzleti évek összehasonlítása mellőzésének oka lehet egyrészt az említett kapacitáskorlát is, illetve az eredményszemlélet félreértelmezése, az eredménylevezetés középpontba helyezése.

22. táblázat A számviteli adatok összehasonlíthatósága

Témakör	**Jellemző tapasztalat**	**Idézetek**
Az egyes gazdasági évek összehasonlíthatósága fokozódott?	Nem került megítélésre.	-
Egyes önkormányzatok, intézmények összehasonlíthatósága növekedett?	Igen, bár nem mindenki tudta megítélni.	*„Igen, és pedig ennek az egész rendszernek a leglényegesebb dolog az önköltség számítás lenne, ezért is vitte volna efelé a vállalkozói világ felé, hogy szeretnének egy összehasonlító mérést tenni a vállalkozói világgal a közszférát, ami még nem teljesen sikeredik szerintem. Szerintem a statisztikák nagyban tükrözik még ezt.”* – E/1 *„Meg korábban 2013 meg előtte, külön vonatkozott a központi szervekre, az önkormányzatokra és ez lett egységesítve, gyakorlatilag az országban most az összes költségvetési szerv ez alapján a kötött rovatrend alapján könyvel.”* – M/1 *„Igen, biztos, hogy javult. ”* – M/3

Forrás: saját szerkesztés

Az eredményszemléletű megközelítés egyik elvi előnyének a gazdálkodás hatékonyságának növelése tekinthető. Ennek viszont egyik alapvető feltétele lenne, hogy a számviteli információs rendszer adatait felhasználják a gazdasági döntések során. A gyakorlatban ez alig jelenik meg (23. táblázat). **A számviteli adatok nem képezik gazdálkodási döntések alapját, ráadásul amikor felhasználnak is adatokat, akkor is**

a pénzforgalmi szemlélet adatait vonják be. Elmondások szerint ennek egyik oka az önkormányzatok gazdasági mozgásterének szűkössége, ami determinálja a gazdasági döntéseket. Mivel az önkormányzatok csak korlátozott módon válogathatják meg teendőiket, sokszor **nincsenek valós vezetői döntéshelyzetek**. A jelenséggel összhangban áll a Carlin tanulmányában (2005) említett megállapítás, amely szerint azokban az esetekben, amikor párhuzamosan működik pénzforgalmi szemléletű és eredményszemléletű rendszer, a pénzforgalmi adatok tekinthetőek dominánsnak. Egyik megyei jogú város esetében tekintették a két szemléletet egyenlő súlyúnak a megkérdezettek, viszont minden más megkérdezett véleménye szerint másodlagosnak tekinthető ez a megközelítés. **Az irodalmakban sokszor előnyként emlegetett szemléletváltozás 5 év alatt sem következett be a hazai önkormányzati rendszerben.**

23. táblázat Eredményszemlélet vagy pénzforgalmi szemlélet

Témakör	Jellemző tapasztalat	Idézetek
Mennyire használják fel számviteli információkat?	Kismértékben, akkor is jellemzően a pénzforgalmi adatokat. Egyik megyei jogú városban viszont igyekeznek vezetői számviteli szemléletet illeszteni a számviteli információs rendszerre.	„*Megkapják a vezetők havi szinten, visszacsatolás nincs, szóval erről nem, nincs információ. Nyilván elég teljes körű anyag, amiből tudnak tájékozódni, ha akarnak, de hogy ezt hogy használják fel, nem tudom.* ” – M/1 *„aminek jelenleg nem látjuk az értelmét, hogy ezt most miért csináljuk, tehát azt tapasztaljuk, hogy nagyon sokat dolgozunk, sokkal részletesebb egy beszámoló a korábbi évekhez képest, viszont arra már nincs időnk, a rendelkezésre álló létszámot figyelembe véve, hogy valaki ezt részletesen kielemezze. Lehet, hogy ez a rendszer nagyon jó, de mi még nem tudjuk, hogy ezt nekünk kellene-e kielemezni*” – M/4
Mennyire van összhangban az eredményszemlélet egyéb rendszerekkel?	Nem kerül megítélésre az eredményszemlélet marginális szerep miatt.	Kérdező: *„Gyakorlatilag így megvan párhuzamosan az eredményszemlélet és pénzforgalmi szemlélet, ez mennyire zavaró, vagy mennyire indokolt?”* *„Igazából nem zavaró, mert az eredményszemléletet nem használjuk. A költségvetési szervek nem profitorientáltak, tehát amit a program megad nekünk eredménykimutatást, azt elfogadjuk, de így azzal nem foglalkozunk, hogy felfogjuk, hogy mi is történik, igazából csak a pénzforgalmat nézzük. Tehát az eredményre soha senki nem kérdez rá, hogy mennyi a mérleg szerinti eredmény* – V/1

		„jó kérdés, hogy ezt [pénzforgalmi és eredményszemlélet közti különbség] hogy lehetne áthidalni, hiszen ugyanúgy a költségvetésben is meg lehet tervezni, hogy mi azok a várható költségek, ugyanúgy a vállalkozásoknál üzleti terv is készül, teljesítményszemléletben, eredményszemléletben el tud készülni, ugyanilyen alapon, itt is lehetne.” – K/1
Eredményszemlélet vagy pénzforgalmi dominancia?	Egy esetben egyenrangúnak tekintették a két szemlélet gyakorlatban betöltött szerepét, a többi esetben pénzforgalmi dominanciát erősítettek meg.	*„Inkább ez a pénzforgalmi, mert ott vannak a bevételek és a kiadások, a vezetés arra kíváncsi.[…] levezetett eredmény, meg ilyenek, és azt se tudják, hogy micsoda, azt szeretjük, hogy pozitív az eredmény, de nem mindig az. Azokkal a táblákkal nem foglalkozunk. Ez nem egy gazdasági társaság ahol eredményt kell elérni. Helyben információt nem jelent. Vagy legalább is nem kíváncsi erre a vezetés.”* – V/5 *„Az eredményszemlélettel annyira nem foglalkozunk, arra figyelünk, hogy a törvényi előírásoknak megfeleljen, de amúgy nekünk nem is fontos az eredményszemlélet, a pénzforgalmi szemlélet szerintem meg jól működik.”* – V/1. *„[az önkormányzatok számára] a pénzforgalom fontosabb, mint az eredményre gyakorolt hatás”* – E/1 *„A kettő párhuzamosan így nem működik, mert őket [önkormányzatokat] mindig az érinti, hogy most van a bankszámlán pénz, vagy nincs a bankszámlán pénz. ”* – E/2

Forrás: saját szerkesztés

A gazdasági elemzések hiányát a gazdálkodási döntések számviteli adatokat mellőző jellege is indokolja:

„Hiába pénzügy és gazdasági osztály, és hiába vagyunk közgazdászok, nekünk mindig a testület elvárásainak kell megfelelnünk, nyilván a jogszabályok betartásával. És akkor folyamatosan meghatározzák, hogy ők mit szeretnének látni, azt nyilván kielemezzük. De azon kívül, más elemzésre tényleg nem marad idő.” – M/3

Az eredményszemléletű adatok érvényesülését a finanszírozás jellegének változtatása is elősegíthetné. Amíg az egyes feladatok önköltségei, illetve a feladatellátás hatékonysága nem jelent értékelési szempontot, feltételezhető módon a költségvetési szervek sem fognak maguktól ilyen szempontokat megfogalmazni. **A döntéshozókat elsősorban a költségvetéssel kapcsolatos információk érdeklik, és így ameddig azok a**

pénzforgalmi szemlélet alapján készülnek, a számviteli adatok terén is a pénzforgalmi adatok fognak nagyobb érdeklődésre számot tartani.

Ahogy arra Simon (2009) tanulmánya is rávilágított, a számviteli rendszer megújítása megteremtheti az alapot a finanszírozási rendszer javításához. Ez hazánkban a államszámviteli szabályozás reformját követően meg is valósult, hiszen a feladatalapú finanszírozás a közszféra reorganizációjának egyik kulcseleme volt (Hegedűs és szerzőtársai 2019, Rácz–Tóth 2021). Ennek ellenére a gyakorlatban megmaradt az intézményi jellegű finanszírozás[40]:

„A feladatalapú finanszírozás nem valósult meg igazából. Tehát ilyen féllábasan, olyan konkrét felmérés nem készül, hogy az adott tevékenység mibe kerül az önkormányzatnak, és annak nincs semmiféle indikátora, amire levetíti, hogy akkor általánosságban meg tudjon valamit állapítani, hanem egyszerűen van egy rész, hogy körülbelül ennyibe kerül, és akkor kap, mondjuk elszámolható per fő ennyi támogatás. De hogy az miért annyi..., azért, mert a költségvetési törvényben ezt határozták meg, de annak nincs semmiféle olyan számítási alapja, hogy ami a feladatalapú finanszírozás lenne, hogy az ebben az évben kimutathatóan ennyi.” – E/2

A finanszírozási jelleg megváltoztatása mellett a szabályozás ösztönző erejét lehet felhasználni az eredményszemléletű adatok előtérbe helyezéséhez. Bár ez a felvetés számos további kérdést von maga után**. Véleményünk szerint nagy előrelépést** a Jakab és Balog tanulmányában (2017) **megfogalmazott meglátás, az eredményszemléletű költségvetési tervezés hozhatna**.

[40] A feladatalapú finanszírozás hazai megvalósításának hiányaira Bordás (2017) tanulmánya is felhívta a figyelmet. Megállapítása szerint a szakirodalmakban feladatalapú finanszírozásnak tekinthető megoldásoktól (1. melléklet) jelentősen eltér a hazai gyakorlat, hiszen a hazai feladatfinanszírozás keretein belül kötött felhasználású normatív támogatásokat biztosít a központi szint a helyi önkormányzatok számára. A feladatfinanszírozás lényegében nem valósult meg, inkább csak feladat és kiadásorientált szabályozásról beszélhetünk.

3.4. A személyes megkérdezések tapasztalatainak összegzése

A reform hatásait és eredményességét nehéz tömören jellemezni. Jelen alfejezet a korábban kiemelt tényezők interjúk alapján történő összegzését mutatja be. A 9. ábrán a piros jelöli a negatívan megítélhető, vagy elégtelen mértékű tényezőket, a zöld az egyértelműen pozitív faktorokat, a sárga pedig a köztes minőségűeket. Továbbá színátmenetes ábrázolásokat is alkalmaztunk, tekintettel arra, hogy néhány esetben nehéz lett volna egyik vagy másik minősítésűnek tekinteni az adott szempontot.

A korábbi, csak módosított **pénzforgalmi szemléleten alapuló számviteli információs rendszer elégtelennek bizonyult**, még ha különböző analitikák enyhítettek is a hiányosságokon, az önkormányzatok könyvelési rendszere nem volt naprakész. Emiatt az átállással kapcsolatos teendők a vártnál is nagyobb kihívás elé állították az önkormányzatokat.

A technikai háttér alapvetően megfelelő volt, illetve több esetben is arról számoltak be a megkérdezettek, hogy volt lehetőségük a fejlesztőkkel kapcsolatos konzultációra. A helyzetet nehezítette, hogy ekkor még nem volt egységes könyvviteli szoftvere az önkormányzatoknak, így a tapasztalatok meglehetősen vegyesek, de inkább pozitívak.

A könyvelők képzettsége és az elérhető képzések terén is meglehetősen vegyes tapasztalatok figyelhetők meg. Bár a nagyobb települések esetében pozitívan ítélhető meg ez a faktor, a kisebb települések jobban elszigetelődtek ebből a szempontból.[41] A rendelkezésre álló információk gyakran változóak és sokszor hiányosak voltak, az elkészülő tananyagok sokszor csak a problémák jelentkezése után jelentek meg. A képzési anyagok hibákra való reflexióját pozitívumként is értékelhetjük. Ez a megállapítás **támogatja az 5. hipotézis megfogalmazását**, amelyet a kérdőíves kutatás eredményei alapján fogunk értékelni.

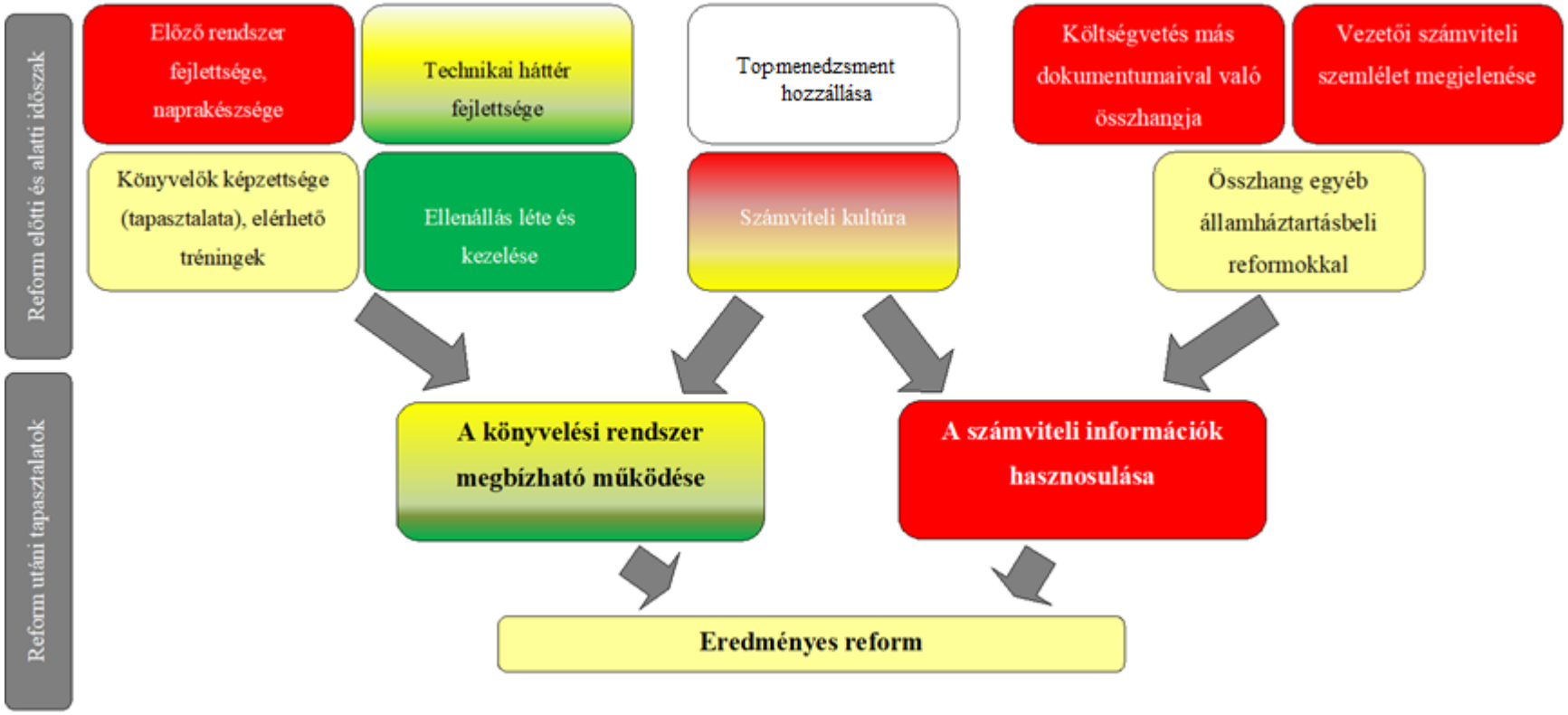
[41] Az érintett önkormányzati kör problémái központi szinten is érzékelhetővé váltak, erre a helyzetre reflektált a kormány 1562/2018. számú határozata. Ennek keretein belül elindult egy pilot projekt, amelynek célja a 3000 lakos alatti önkormányzatok számára biztosítani egy kincstári könyvvezetési szolgáltatást az ASP-rendszer kibővítésével. Így a kisebb településekre nehezedő nyomás nagymértékben csökkenhet (Tóth 2020).

Az interjúk alapján a szervezetek vezetőinek hozzáállása nem volt megítélhető (ezért is jelöltük fehér színnel a 12. ábrán), **míg a számviteli kultúrával kapcsolatban levonható következtetések elmaradottságról tettek tanúbizonyságot**. Ez elsősorban az eredményszemlélet félreértelmezésében tükröződött, vagyis a reform koncepcióját és célját legtöbb esetben csak szűkkörűen értelmezték, az eredménylevezetést középpontba helyezve.

Az adatokat naprakésznek és pontosabbnak ítélték, mint korábban, pár terület esetében (mint például a tevékenységek önköltségszámítása), mégis maradt még hely a fejlődésnek. Viszont elképzelhető, hogy ebből a szempontból ellentmondanak egymásnak a két kutatási fázis eredményei, hiszen a további két rendelkezésre álló év során felhalmozódó tapasztalatok segítségével akár orvosolhatóvá is válhattak az interjús kutatás alkalmával feltárt hiányosságok. Továbbá azt is érdemes szem előtt tartanunk, hogy ezen kutatási fázis tapasztalatai alapján nem tudunk tudományos megalapozottsággal dönteni a hipotézisekről.

A számviteli információk hasznosulására hatást gyakorló tényezők közül csak egy tényező, az egyéb államháztartásbeli reformokkal (például belső kontroll fejlesztése, feladatalapú finanszírozás) való összhang értékelhető közepesnek, míg a más dokumentumokkal való összhang nem valósult meg, és a vezetői számviteli szemlélet sem jelent meg az önkormányzatok körében. **A számviteli rend a költségvetés tervezésével nincs összhangban**, és habár az eredményszemlélet összeillik a feladatalapú finanszírozás logikájával, utóbbi sem érvényesül egyértelműen a gyakorlatban. **Emiatt a számviteli információs rendszer adatai sokszor nem használhatók fel közvetlenül a gazdálkodás során.** Ráadásul, a gazdálkodási döntéseket középpontba helyező és előkészítő **vezetői számviteli megközelítések sem jelennek meg**. Ennek oka egyrészt az, hogy jellemzően nincs kapacitás a kötelező adatszolgáltatásokon felüli számviteli teendőket ellátni, másrészt feltételezhetően nem is használnák fel ezeket az információkat a gazdálkodás során. Ezen tapasztalatok alapján azt is mondhatjuk, hogy **a hazánkban érvényes államszámviteli rendszer** (több, jellemzően gyakorlati okból eredően) **nem támogatja azokat a törekvéseket, amelyeket az új közszolgálati menedzsment, a jó kormányzás és a jó kormány is megcélzott.**

12. ábra Az államszámviteli reform eredményességét befolyásoló tényezők - tapasztalatok



Forrás: saját szerkesztés

A tapasztalatokat összegezve az állapíthatjuk meg, hogy a reform még nem váltotta ki teljeskörűen a várt következményeket, viszont számos pozitív hatása is volt, amelyek által **az elszámoltathatóság és a transzparencia fokozódott** (összhangban a könyvelési rendszer fejlődésével). Viszont amíg a gazdálkodási gyakorlatok és az azokhoz fűződő logika nem változik meg, addig a reform sem tud teljesen érvényesülni, vagyis a számviteli rendszer jelen helyzetben (még) **nem tölti be az eredményes és hatékony gazdálkodás megvalósulását támogató szerepet**, annak ellenére sem, hogy alapvetően megbízhatónak és valós adatokat létrehozó rendszernek tartják a megkérdezettek.

A személyes megkérdezések segítettek feltárni a helyi önkormányzatoknál érzékelt főbb problémákat, illetve a gazdálkodási gyakorlat főbb jellemzőit. A megismert tapasztalatok rávilágítottak azokra a témákra, amelyek vizsgálata kulcsfontosságúnak tekinthető a reform hatásainak értékelése során. A megfigyelt előnyök, be nem teljesülő potenciálok és a megjelenő hátrányok szélesebb körben történő elemzése számos következtetés levonására biztosít lehetőséget. Mindez lehetővé és szükségessé teszi azt, hogy egy nagyobb mintán, jobban strukturált, kérdőíves formában tárjuk fel a reform megítélését és az általa kiváltott gyakorlatokat. Ilyen területnek tekinthető a szabályozás egyértelműsége, a költségvetési és pénzügyi számvitel gazdálkodáshoz való hozzájárulása, valamint egyes dokumentumoknak szánt szerep. A dolgozat következő fejezete a szóbeli megkérdezések tapasztalataira alapozott kérdőíves kutatás bemutatásával és eredményeinek elemzésével foglalkozik.

4. A 2014-es államszámviteli reform a kérdőíves megkérdezés tapasztalatainak tükrében

A kvalitatív kutatás eredményeire alapozva egy nagyobb mintán vizsgálódó kérdőíves kutatással mértük fel, hogy a számviteli információs rendszer felhasználói milyen véleményt alkottak a 2014 óta érvényes szabályozásról. Ezt mutatja be a dolgozat jelen szerkezeti egysége. A következő oldalakon megismerhetjük a kutatás módszertani hátterét, a kitöltők jellemzőit, valamint a kérdőív kérdéseire adott válaszokat. A fejezet bemutatja, hogy a kitöltők milyen mértékben tartják megbízhatónak és naprakésznek a számviteli információs rendszert, illetve tapasztalataik alapján használják fel a különböző számviteli adatokat a gazdálkodás során. A fejezet célja a 2., 3., 4. és 5. hipotézis értékelésére alkalmas adatok bemutatása.

4.1. A kérdőív adatai és a feldolgozás módszertana

Jelen alfejezet célja ismertetni az adatgyűjtés menetét, illetve az adatok feldolgozásának módszertani hátterét. Továbbá a fejezetben összefoglaljuk a főbb elemzési lépéseket is.

4.1.1. Adatok

Hipotéziseink további vizsgálatához online kérdőíves felmérést végeztünk a hazai önkormányzatok körében. A kérdőívet három nagyobb szerkezeti egységre osztottuk (2. melléklet): **az első blokk az államháztartási számviteli információs rendszer naprakészségéről, megbízhatóságáról és átláthatóságáról alkotott véleményeket hivatott felmérni**, vagyis azt, hogy a rendszer felhasználói tapasztalják-e azokat az előnyöket, amelyeket a szakirodalom alapján várhatunk. **A második egység a számviteli információk gazdálkodás során történő felhasználására, hasznosságára tért ki, míg a harmadik a kitöltőkkel és a településsel kapcsolatos információkat mérte fel.** A kérdőívet tartalmazó linket e-mailben juttattuk el az intézményeknek, amelyet **2021. május 10-én összesen 2131 különböző címre küldtünk ki**[42]. A csatolt levélben kiemelten kértük, hogy a kérdőívet szakmai munkatárs, lehetőleg gazdasági vagy pénzügyi vezető töltse ki. **A kitöltési lehetőséget 2021. június 4-én zártuk le, mely időpontig összesen**

[42] Több önkormányzat esetében azonos e-mail-cím volt megadva.

216 darab legalább részben kitöltött kérdőív érkezett be, ami az összes hazai önkormányzat 6,83 százaléka[43]. Minden egyes kérdésre 198 kitöltő válaszolt. A települések méretét tekintve többségében községek, ezen belül 2000 fő alatti (34,26%), illetve 2000 és 5000 fő közötti (31,48%) lakónépességgel rendelkező települések képviselték magukat. Földrajzi elhelyezkedés tekintetében a legnagyobb arányban az Alföld és Észak-Magyarország statisztikai nagyrégióból (49,04%) töltötték ki (3. melléklet). A kérdőív kitöltőinek köre nem tekinthető reprezentatívnak (sem a területi megoszlás, sem a települések méretei alapján). A kis települések (2000 lakos alatti települések) jelentős mértékben felülreprezentáltak és ugyanez mondható el a Dunától nyugatra eső régiók esetében is (4. melléklet). Így a kitöltésekből levonható következtetések nem érvényesíthetők a sokaság egészére.[44]

A kitöltők beosztására vonatkozó kontrollkérdés szabadszavas válaszlehetőséggel rendelkezett, ebből megállapítható, hogy többségében gazdasági, pénzügyi osztályvezetők és ügyintézők végezték a kitöltést, de jelentős számban akadtak jegyzők és polgármesterek is a kitöltők között (5. melléklet).

4.1.2. A kérdőív elemzése – módszertani háttér

Az alfejezet bemutatja az elemzés során használt módszertanok alapjait, amelyekről részleteiben az eredmények interpretálásánál írunk.

A kérdőívben elsősorban eldöntendő és 1–5 értékű **Likert-skála** típusú kérdések szerepeltek, ahol az 1-es végpont az abszolút ellenkezést, míg az 5-ös az abszolút egyetértést jelöli. Az öt fokozatú skála a közepe által hagy lehetőséget a semleges álláspont kifejezésére. A változók mérési szintjéből adódóan az elemzések során lineáris és rangkorrelációs kapcsolatvizsgálatok, párosított átlagtesztek (t–próbák), illetve varianciaanalízisek (F–próba) segítségével minden esetben 5 százalékos szignifikancia szintek mellett döntöttünk az előzetesen felállított hipotéziseinkről.

A kérdőívre adott válaszokat először egyváltozós elemzések keretein belül vizsgáljuk. Az ilyen típusú elemzések bármilyen adatbázison alkalmazhatók. Használatuk

[43] Feltételezve, hogy nem történtek többszöri kitöltések

[44] A kistelepülések felülreprezentáltsága maga után vonhatja az inkább őket jellemző problémák generalizálását, így érdemes figyelmet fordítani arra, hogy a kapott eredmények valójában mennyire méretspecifikusak.

segítségével megismerhetjük, hogy az egyes kérdésekre melyek a legjellemzőbb válaszok, illetve a változók jellemzőit is jobban megismerhetjük, amely elősegíti a megfelelő többváltozós módszerek kiválasztását is (Sajtos–Mitev 2007).

A számviteli rendszer megítélésével és a különböző számviteli eszközök alkalmazásával kapcsolatos kérdéscsoportok esetében főkomponens-elemzések segítségével a kérdésekből látens változókat hoztunk létre. A **főkomponens-elemzés** egy olyan statisztikai eljárás, amely változószettel lineáris transzformáció segítségével alakítja át az eredeti változószettet egy kisebb változószetté. A létrejövő változószett a főkomponensek halmaza, amelyek egymással korrelálatlanok, viszont az eredeti változók által hordozott információ lehető legnagyobb részét megőrzik (Székelyi–Barna 2002).

A dimenzióredukcióra a kérdőív egyes blokkjaiban szereplő alkérdések eltérő darabszáma, illetve a kérdések között fennálló szoros kapcsolatok miatt volt szükség, amelyek együttes vizsgálata egyrészt torzított volna az eredményeken, másrészt megnehezítette volna az eredmények interpretálását. A főkomponens-elemzés alkalmazáshatóságát a Bartlett-féle gömbölyűségi próbával teszteltük, melynek nullhipotézise, hogy a megfigyelt változóink páronként korrelálatlanok. A modell illeszkedésének jóságát a Kaiser–Meyer–Olkin (KMO) mérték segítségével ellenőriztük, amely a megfigyelt változók korrelációs együtthatóinak nagyságát veti össze a parciális korrelációs együtthatók nagyságával. A főkomponensek számát a Kaiser–kritérium alapján határoztuk meg, vagyis az 1-es sajátértékkel rendelkező sajátvektorokat tartottuk meg (Kovács 2014). A látens változókat úgynevezett min-max normalizációs eljárás segítségével 1 és 5 közötti értékekké alakítottuk vissza, hogy az eredmények a Likert-skálán szereplő válaszlehetőségekkel konzisztens módon kerüljenek bemutatásra.

Az elemzés megkezdése előtt áttekintettünk egy korábban már említett vizsgálatot is. Lentner és szerzőtársai (2020) kutatásukban **kereszttábla–elemzés**t alkalmaztak. Az eljárást két nem paraméteres (legalább nominális) változó összefüggésének vizsgálatánál lehet alkalmazni (Gyulavári és szerzőtársai 2012). A számítások eredményeképp kapott értékek információt nyújtanak a két változó közötti összefüggésről. A kereszttábla elemzések közül a **Cramer V** tekinthető az egyik legmegbízgatóbbnak (Sajtos–Mitev 2007).

A kereszttábla-elemzéseket megelőzően gyakran használt hipotézis-vizsgálati módszer a Pearson-féle khí-négyzet próba. A próba nullhipotézise, hogy a vizsgált változók között nincsen összefüggés. Az ellenőrzés során ezen nullhipotézis helytállósága kerül vizsgálat alá. Amennyiben a khí-négyzet értékhez tartozó szignifikanciaszint kisebb, mint 0,05, elvetjük a nullhipotézist, ellenkező esetben megtartjuk (Tóthné Parázsó 2011). Amennyiben az összefüggés statisztikailag szignifikánsnak bizonyul, a Cramer–V mutatót lehet használni, amely a kapcsolat erősségét mutatja be. Az elemzés elvégzésekor nagy figyelmet kell fordítani az egyes változók közötti összefüggésre, vagyis hogy melyik változó magyarázhatja a másik értékét (Gyulavári és szerzőtársai 2012). Ezt a módszert a klaszterek jellemzőinek vizsgálatakor tudjuk alkalmazni, ugyanis ezek nem metrikus adatok. **A Likert-skálák közötti kapcsolatok vizsgálatánál, mivel azokat metrikus változóknak tekinthetjük, rangkorrelációt alkalmaztunk.** A rangkorrelációs eljárás első lépésként rangokat társít az egyes változókhoz, majd az így kialakuló rangok közötti kapcsolatot vizsgálja (Abdi 2007). A számítás eredményeképp létrejövő koefficiens értéke –1 és +1 közé eshet, ahol az előjel a kapcsolat irányát, míg az abszolútérték a kapcsolat erősségét mutatja. A rangkorrelációs eljárás során (két kivételtől eltekintve) Kendall-tau féle rangkorrelációs együtthatók kerültek kiszámításra. Ennek oka az, hogy a legtöbb kérdés esetében nem feltételeztünk monoton kapcsolatot[45], amely a Spearman–korrelációnál követelménynek minősül (Kovács 2014). A két esetben (kitöltők munkaviszonyának ideje, és a település, valamint a méretének kapcsolata a számviteli rendszer megítélésével kapcsolatban), ahol Spearman–korrelációs együtthatót számoltunk feltételeztük a monoton kapcsolat létét.

A kérdőívre adott válaszok elemzése mellett kísérletet teszünk a válaszadók számvitelhez kapcsolódó viszonyuk szerinti csoportosítására, amelynek elméleti hátterét és kapott eredményeit a 4.4. szerkezeti egységben tárgyaljuk.

A fent bemutatott módszerek segítségével egyrészt **a sokaság általános jellemzői** is megismerhetővé válnak, vagyis meg tudjuk válaszolni azt a kérdést, **mennyire használják fel a számviteli információkat az önkormányzati gazdálkodás** során, másrészt **miként vélekednek a számviteli információs rendszerről annak felhasználói**. Emellett fény derülhet arra is, hogy léteznek-e gazdálkodási szokások szempontjából értelmezett önkormányzat–típusok, valamint arra is rá lehet világítani, hogy ezek a típusok

[45] http://ljs.academicdirect.org/A09/179_200.htm

miben és miért térnek el egymástól. Mindezek lehetővé teszik, hogy megállapítsuk, mely tényezők befolyásolják azt, hogy a számviteli információkat felhasználják-e a döntés meghozásához. Ezekre a megfigyelésekre alapozva a számvitel döntéstámogató funkciójának megerősítése érdekében is lehet javaslatokat megfogalmazni.

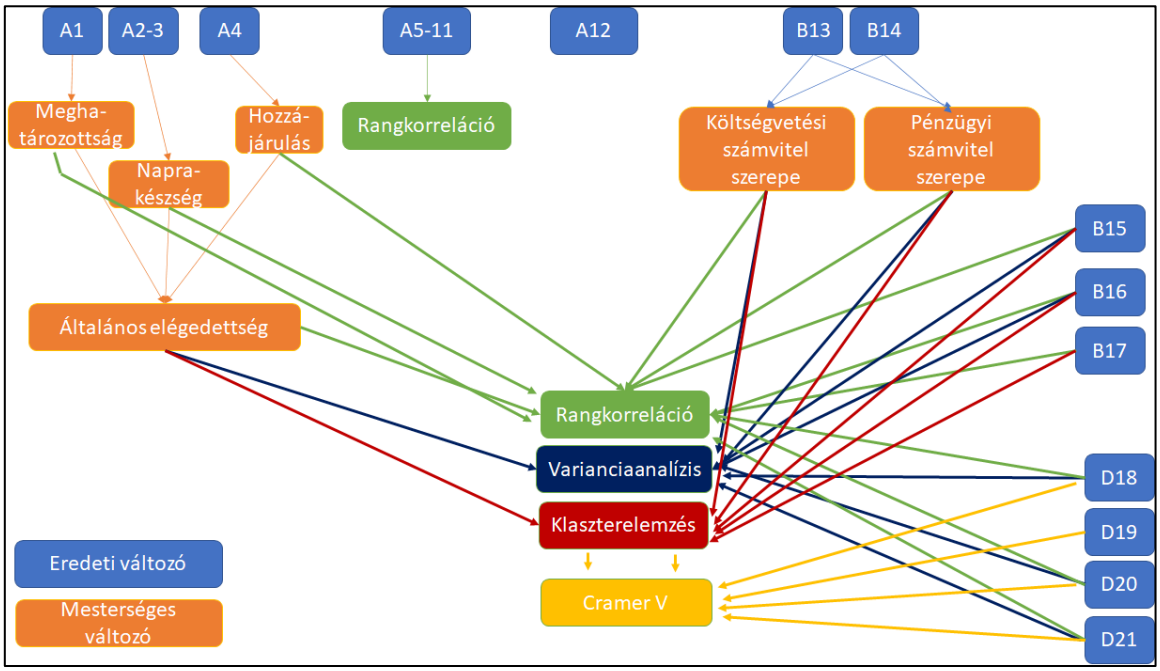
4.1.3. A kérdőív elemzésének főbb lépései

A kérdésekre adott válaszok elemzése több lépésben történt. Az elemzés logikai ívének átláthatósága érdekében az eredmények bemutatása előtt ismertetjük, hogy az előző szerkezeti egységben leírt módszereket mely változóknál és hogyan alkalmaztuk (13. ábra). Az egyes kérdésekre adott válaszokat[46] egyváltozós statisztikai vizsgálat tárgyává tesszük, továbbá ezzel párhuzamosan a létrehozott mesterséges változókat (illetve azok kialakításának folyamatát) is bemutatjuk. Ezt követően főkomponensek segítségével mesterséges változókat hoztunk létre, melyek összegezték egy-egy eredeti változó tartalmát. Így lehetőségünk nyílt a tartalmi és statisztikai szempontból is összefüggő változókat együttesen kezelni.

Az A12 kérdést a válaszok nehezen kezelhetősége miatt nem vontuk be egyváltozós elemzéseken túlmutató vizsgálatokba, míg a B19 (szabadszavas kitöltést megengedő kérdés lévén) sem képezte bővebb elemzés tárgyát. A mesterséges változók közötti kapcsolatokat rangkorrelációs eljárással és varianciaanalízissel vizsgáltuk, valamint az általános elégedettség, a költségvetési és a pénzügyi számvitel szerepe, továbbá a B15, B16 és B17 kérdések alapján klaszterezési eljárást hajtottunk végre. Végül az így létrejövő csoportok jellemzőit (a település elhelyezkedése és mérete, a kitöltő munkatapasztalata) Cramer V mutató segítségével jellemeztük.

[46] Leszámítva a D18–D20 kérdéseket

13. ábra A kérdőív kérdései, illetve azok kapcsolata az elemzés egyes fázisaival



Forrás: saját szerkesztés

4.2. A kérdőíves megkérdezés tapasztalatai

Az alfejezet bemutatja a kérdőívre adott válaszok jellemzőit, illetve az azokból levonható következtetéseket. Először a számviteli információs rendszerről alkotott általános véleményeket, majd a költségvetési és pénzügyi számvitelről kialakuló tapasztalatokat ismerhetjük meg. Végül az önkormányzatokat különböző jellemzőkkel bíró csoportokba soroljuk klaszterelemzés segítségével.

4.2.1. A számviteli információs rendszerről alkotott általános vélemények

A szerkezeti egység célja ismertetni a kérdőív első blokkjára adott válaszok főbb jellemzőit, a dolgozat törzsszövegében található ábrák és táblázatok, valamint a kapcsolódó mellékletek segítségével. A Likert-skálával mért változók esetében az átlagok, a szórások, a módusz és a medián kerül bemutatásra, az érvényes válaszok számának (érvényes elemszám) ismertetése mellett. Ezen kérdéseknél a válaszok részletesebb megoszlását a mellékletben található oszlopdiagramok prezentálják. A többi kérdésnél osztott oszlopdiagramokkal mutatjuk be a kitöltők által adott válaszokat.

A kérdőív első kérdése a rendszer felhasználóinak egyértelműségéről, megfelelő körülhatároltságáról alkotott véleményt mérte fel. A gazdasági események költségvetési

számviteli elszámolása esetében a költségvetési számvitel és a pénzügyi számvitel esetében minimális eltérés volt (24. táblázat), ugyanis a költségvetési számvitel esetében 4,22-es, míg a pénzügyi számvitel esetében 4,21-es átlag alakult ki. A kitöltők kedvezőtlenebbül ítélték meg a COFOG szerinti elszámolásokat, valamint az eszközök és források értékelésének szabályait. Előbbinél a mintaátlag 3,99, míg utóbbinál 3,79 volt. A leggyakoribb válaszok minden kérdésnél a kedvező 4-es vagy 5-ös értékek voltak. A gazdasági események költségvetési számvitelben történő elszámolásánál 90-90 darab 4-es és 5-ös értékelést adtak a kitöltők (így két módusz lett), míg a gazdasági események pénzügyi számvitelben történő elszámolása esetében az 5-ös volt a jellemző válasz. A másik két kérdés esetében a 4-es volt a jellemző.

24. táblázat A szabályozás világossága

	Átlag	Érvényes elemszám	Szórás	Módusz	Medián
Gazdasági események költségvetési számviteli elszámolása	4,22	213	0,803	4; 5	4
Gazdasági események pénzügyi számviteli elszámolása	4,21	212	0,836	5	4
Gazdasági események kormányzati funkciók (COFOG) szerinti elszámolása	3,99	212	0,954	4	4
Eszközök és források értékelésének szabályai	3,79	213	0,944	4	4

Forrás: saját szerkesztés

A medián mind a négy szempont esetében 4 volt, illetve a 6. mellékletben is látható, hogy minden kérdésnél 4-es vagy 5-ös értékelésből volt a legtöbb. Ezek alapján azt a következtetést vonhatjuk le, hogy **a kitöltők alapvetően pozitívan értékelik a számviteli szabályozás világosságát. Ez egybevág azokkal a várakozásokkal, amelyek szerint a jelenleg érvényes számviteli rend egyértelműbben és egységesebben működtethető.**

A követelések és kötelezettségek állományának értékelését is megfelelőnek ítélték a kitöltők. A kitöltők megítélése szerint **az államháztartás számviteli rendszeréből naprakész információk nyerhetők a követelések és a kötelezettségek állományáról**. A követeléseknél az értékelések átlaga 4,00 volt, míg a kötelezettségek esetében 4,04 (25. táblázat). A medián ezen kérdések esetében is 4 volt, vagyis a megkérdezettek több mint

fele inkább megfelelőnek, vagy megfelelőnek ítélte a helyzetet. A leggyakoribb válasz mindkét esetben a 4-es volt (7. melléklet).

25. táblázat A követelések és kötelezettségek értékelése

	Átlag	Érvényes elemszám	Szórás	Módusz	Medián
Követelések naprakész értékelése	4	215	0,889	4	4
Kötelezettségek naprakész értékelése	4,04	213	0,86	4	4

Forrás: saját szerkesztés

Ezen vagyonrészek megfelelő értékelése igen nagy jelentőséggel bír. Az önkormányzati rendszer eladósodásában jelentős szerepe volt annak, hogy a kötelezettségek nem megfelelően voltak bemutatva, így az önkormányzatok valós likviditási helyzetéről, pénzügyi kockázatairól nem rendelkeztek információkkal az érintettek. A 2014-től érvényes államszámviteli rend mellett viszont ez már másképp ítélhető meg, az interjú tapasztalataihoz hasonlóan a kérdőíves válaszok is azt igazolják, **hogy a szabályozás megfelelően reagált a korábbi rendszer hiányosságaira**, valamint a követelések és kötelezettségek megfelelő értékelését segítik elő. A kérdésre adott válaszokat azért is értékelhetjük pozitívan, mert az eszközök és források értékelésének meghatározottságától (26. táblázat) is kedvezőbben ítélik meg ezen vagyonrészek értékelését.

26. táblázat Véleménye szerint az államháztartás számviteli rendszere mennyiben járul hozzá az alábbi tevékenységekhez?

	Átlag	Elemszám	Szórás	Módusz	Medián
Kötelezettségvállalások naprakész nyilvántartásához	4,09	211	0,901	4	4
Tevékenységek önköltség számításához	3,23	209	1,085	3	3
Előirányzatokkal történő jogszabály szerinti gazdálkodáshoz	4,02	210	0,975	4	4
Vezetői döntések megalapozottságához	3,7	210	1,039	4	4
Költségvetési rendelet tervezéséhez	3,86	209	0,985	4	4
Hatékony gazdálkodáshoz	3,69	211	0,998	4	4

Forrás: saját szerkesztés

Kérdőívünk a számviteli rendszer gazdálkodáshoz való hozzájárulását is igyekezett feltárni, azon belül arra voltunk kíváncsiak, hogy a kitöltők véleménye szerint mennyire támogatja a számviteli információs rendszer a kötelezettségek naprakész nyilvántartását, a tevékenységek önköltségszámítását, az előirányzatokkal való szabályos gazdálkodást, a vezetői döntések megalapozását, a költségvetési rendelet tervezését és a hatékony gazdálkodást. Ennél a kérdésnél a kapott válaszok jobban megoszlottak, mint a korábban bemutatott kérdések esetében. Ez tükröződik a szórások magasabb értékeiben (25. táblázat), illetve a válaszok megoszlását bemutató oszlopdiagramokon (8. melléklet). Az önköltségszámítást leszámítva minden kérdésnél 4-es volt a medián és a módusz is, míg az önköltségszámításhoz való hozzájárulás esetében mindkettő eggyel alacsonyabb volt. Az átlag két esetben haladta meg a 4,00-s értéket, méghozzá a két költségvetési számviteli elem, a kötelezettségvállalások nyilvántartása és az előirányzatokkal történő jogszabály szerinti gazdálkodás esetén. **A pénzügyi (illetve vezetői) számviteli területekhez kapcsolható szempontok** (önköltségszámítás, döntések megalapozása, hatékony gazdálkodáshoz való hozzájárulás) **kapcsán kedvezőtlenebb válaszokat figyelhettünk meg.** Mindez arra utal, hogy a számviteli információk nem (vagy ritkán) képezik gazdálkodási döntések alapját, a reformtól várt szemléletmódbeli hatások nem jelentkeztek. **A számviteli információs rendszeren belül a költségvetési számvitel**

dominanciája körvonalazódik. Ez szinkronban van az interjús kutatás során feltárt jelenségekkel. [47]

A változók számára tekintettel dimenzióredukciót alkalmaztunk, amely lehetővé teszi kérdések együttes vizsgálatát, az egyedi információk többségének megőrzése mellett. A kérdőív első négy kérdéséből három mesterséges változót hoztunk létre. Az első kérdés a számviteli információs rendszer pontos szabályozását vizsgálta, a 4 szempontra adott válasz alapján egy „Meghatározottság" nevű változót alkottunk. A mesterséges változó magyarázó ereje 66,21%-os, megfelelőnek tekinthető, az eredeti változók közepesnél erősebben, pozitívan korrelálnak vele (27. táblázat). A második és harmadik kérdés válaszaiból képzett „Naprakészség" változó nagyobb arányban képes megőrizni az eredeti változók információtartalmát és erősen korrelált is azokkal. A negyedik kérdés hat szempontból vizsgálta a számviteli információs rendszer különböző tevékenységekhez való hozzájárulását. A válaszokból képzett főkomponens a „Hozzájárulás" nevet kapta. Az információk 68,03%-át őrizte meg, az eredeti változók közepesnél erősebb mértékben korrelálnak a mesterséges változóval. A három mesterséges változó összevonásával létrehoztunk egy „Általános elégedettség" nevű változót, amely az 1. szintű mesterséges változók által hordozott információk 75,5%-át őrizte meg.

[47] A magasabb szórásértékek az egyes kitöltők különböző beosztásából is származhat. A felvetés részletesebb vizsgálatát a dolgozat 4.2.4. alfejezetében kerül részletesebben mutatjuk be.

27. táblázat Mesterséges változókhoz kapcsolódó korrelációs együtthatók és megőrzött információtartalmának értékei

<table>
<tr><th>Kérdések</th><th>R
(1. szint)</th><th>Mesterséges
változók
(1. szint)</th><th>R
(2. szint)</th><th>Mesterséges
változó
(2. szint)</th></tr>
<tr><td colspan="4">1. kérdés: Jól meghatározott rendszer</td><td rowspan="12">Általános
elégedettség
(R^2 = 75,50%)</td></tr>
<tr><td>1.1. Költségvetési elszámolás</td><td>0,888</td><td rowspan="4">Meghatározottság
(R^2 = 66,21%)</td><td rowspan="4">0,843</td></tr>
<tr><td>1.2. Pénzügyi elszámolás</td><td>0,876</td></tr>
<tr><td>1.3. COFOG szerinti elszámolás</td><td>0,727</td></tr>
<tr><td>1.4. Értékelési szabályok</td><td>0,751</td></tr>
<tr><td colspan="4">2–3. kérdés: Naprakész információk</td></tr>
<tr><td>2. Követelések állománya</td><td>0,965</td><td rowspan="2">Aktualitás
(R^2 = 93,15%)</td><td rowspan="2">0,868</td></tr>
<tr><td>3. Kötelezettségek állománya</td><td>0,965</td></tr>
<tr><td colspan="4">4. kérdés: Tevékenységekhez való hozzájárulás</td></tr>
<tr><td>4.1. Kötelezettségvállalások nyilvántartása</td><td>0,799</td><td rowspan="6">Hozzájárulás
(R^2 = 68,03%)</td><td rowspan="6">0,895</td></tr>
<tr><td>4.2. Önköltség számítás</td><td>0,735</td></tr>
<tr><td>4.4. Szabályszerű gazdálkodás</td><td>0,829</td></tr>
<tr><td>4.4. Vezetői döntéshozatal</td><td>0,854</td></tr>
<tr><td>4.5. Rendelettervezés</td><td>0,858</td></tr>
<tr><td>4.6. Hatékony gazdálkodás</td><td>0,865</td></tr>
</table>

Forrás: Tóth és szerzőtársai (2022, 38. o.) alapján saját szerkesztés

A faktorokra létrehozásuk során elvégeztük a KMO– és a Bartlett–tesztet. A Kaiser–Meyer–Olkin számításakor az egész minta megfelelőségét vizsgáljuk. Minél magasabb értéket vesz fel, annál alacsonyabbak a parciális korrelációk (Kovács 2014), vagyis egyre kevésbé lehet magyarázni egy tényező változásával a faktor változását.[48] A tesztek elvégzése után azt láthattuk, hogy a Bartlett teszt nullhipotézisét minden esetben elvethettük, míg a KMO–nál legalább megfelelőnek minősült (28. táblázat).

[48] Ha értéke meghaladja a 0,5-et, megfelelőnek tekinthetjük A Bartlett–teszt a változók függetlenségére vonatkozó vizsgálat. A teszt nullhipotézise szerint a változók egymástól függetlenek, a faktor létrehozását pedig ezen feltételezés elvetése után tekinthetjük megfelelőnek (Kovács 2014).

28. táblázat A KMO– és Bartlett–tesztek eredményei

Változó	**Tesztek eredményei**		
Meghatározottság		KMO mintamegfelelőségi mérték	0,772
	Bartlett–teszt	Közelítőleges khí-négyzet	345,202
		df	6
		Szignifikancia	0,000
Változó	**Tesztek eredményei**		
Naprakészség		KMO mintamegfelelőségi mérték	0,5
	Bartlett–teszt	Közelítőleges khí-négyzet	287,567
		df	1
		Szignifikancia	0,000
Változó	**Tesztek eredményei**		
Hozzájárulás		KMO mintamegfelelőségi mérték	0,874
	Bartlett–teszt	Közelítőleges khí-négyzet	756,468
		df	15
		Szignifikancia	0,000
Változó	**Tesztek eredményei**		
Általános elégedettség		KMO mintamegfelelőségi mérték	0,715
	Bartlett–teszt	Közelítőleges khí-négyzet	245,647
		df	3
		Szignifikancia	0,000

Forrás: saját szerkesztés

A mesterséges változókat visszaalakítottuk Likert-skálás változókká. A 29. táblázatban látható, hogy a mindhárom kérdéscsoportban **esetében a felhasználók általában elégedettek voltak az új számviteli rendszerrel**. Szignifikánsan csak az utolsó szempont, a tevékenységekhez való hozzájárulás átlagos értéke volt alacsonyabb a másik két tényezőhöz és az átlagos elégedettséghez képest ($t = 7{,}254$, $p<0{,}001$). Ez elsősorban annak köszönhető, hogy a felhasználók az önköltségszámítás során kevésbé találják hasznosnak a számviteli rendszer nyújtotta információkat, amelynek módusz és medián értéke egyaránt 3-as, átlagos értéke pedig 3,23 volt (Tóth és szerzőtársai 2022). Ezzel szemben a medián az összes többi kérdés esetében 4-es, míg a módusz legalább 4-es értéket vett fel.

29. táblázat A számviteli rendszer különböző szempontok alapján történő általános megítélését reprezentáló mesterséges változók leíró statisztikái

Statisztika		Meghatározottság	Aktualitás	Hozzájárulás	Általános elégedettség
Elemszám	**Érvényes**	211	213	209	205
	Hiányzó	6	4	8	12
Átlag		**4,09**	**4,02**	**3,78**	**3,98**
Medián		4,09	4,00	3,86	4,01
Módusz		5,00	4,00	5,00	5,00
Szórás		0,71	0,84	0,82	0,66
Ferdeség		-0,85	-0,63	-0,59	-0,44

Forrás: Tóth és szerzőtársai (2022, 39. o.) alapján saját szerkesztés

Az alfejezetben tárgyalt kérdéseket vizsgálva összességében azt állapíthatjuk meg, hogy **a kitöltők megfelelően részletezettnek, alaposan kidolgozottnak ítélik meg a szabályozást, ami jó alapokat teremt a megfelelő működéshez.** A rendszer naprakészségéről is pozitív vélemény alakult ki, a számviteli információs rendszer által biztosított képet aktuálisnak ítélték meg. A képet viszont árnyalja, hogy a számviteli információs rendszer hozzájárulása a gazdálkodási döntésekhez már alacsonyabb. Ezek a megfigyelések szintén egybevágnak az interjús kutatás tapasztalataival. A kitöltők tapasztalatai alapján azt érzékelhetjük, hogy az eredményszemléletű számvitel előnyei adminisztratív szinten érvényesülnek, viszont a Borbély és szerzőtársai (2021) tanulmányában operatív, vagy stratégiai szintre sorolt előnyök már kevésbé, vagy egyáltalán nem figyelhetők meg.

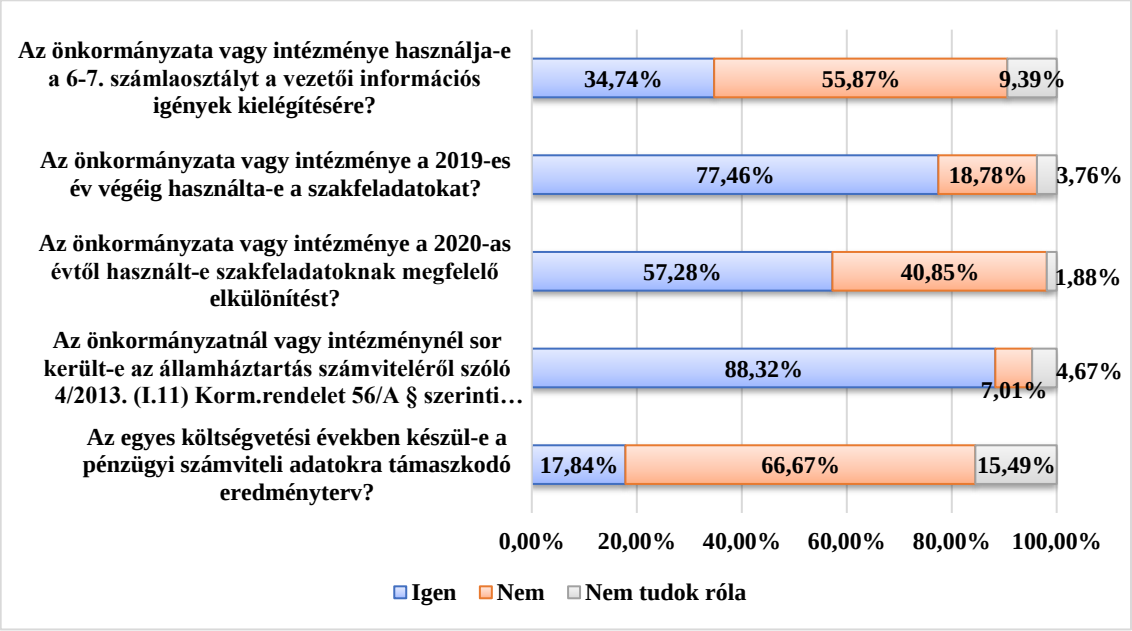
4.2.2. A költségvetési és pénzügyi számvitel értékelése, a vezetői számvitel érvényesülése

Az 5–14. kérdés a pénzügyi és költségvetési számviteli eszközök alkalmazásához, felhasználásához kapcsolódott. Az 5–8. kérdések arra vonatkozott, hogy az intézmények élnek-e a különböző pénzügyi számvitel által nyújtott lehetőségekkel, mint a 6–7. számlaosztály alkalmazása (amelyek vezetői számviteli információk előállítását támogathatják), vagy a szakfeladatoknak megfelelő elkülönítés. A 6–7. számlaosztály használata nem kötelező, ezért a gazdálkodók saját hatáskörben dönthetnek arról, hogy az egyes tevékenységek eredményét megállapítsák és értékeljék.

A 9–12. kérdés arra vonatkozott, hogy a különböző pénzügyi számviteli dokumentumok (mérleg, eredménykimutatás, kiegészítő melléklet, eredményterv) részét képezik-e a költségvetési és zárszámadási rendeleteknek, illetve az azt bemutató előterjesztéseknek. Ezen pénzügyi számviteli dokumentumok szerepeltetése nem kötelező, ezért vizsgáltuk, hogy ennek ellenére az eredményszemléletű számvitelből előállítható adatok milyen mértékben kerülnek bele a tervezési és beszámolási alapdokumentumnak számító költségvetési és záró számadási anyagok közé. A 13–14. kérdésben a válaszadóknak Likert-skálás formában kellett értékelniük, hogy a különböző dokumentumokat milyen mértékben veszik figyelembe beruházási és egyéb döntéselőkészítő folyamatokban. A szerkezeti egység bemutatja az egyes kérdésekre adott válaszok jellemzőit, majd ezek összegzésével bemutatjuk következtetéseinket.

A vezetői számviteli motívumok marginális szerepét erősíti meg a 14. ábra. A 6–7. számlaosztály adatai jellemzően nem hordoznak információt a vezetők számára annak ellenére sem, hogy a kitöltők többségénél az önkormányzat alkalmazta a szakfeladatokat, még 2020-ban is. Az említett számlaosztályok nagyjából a válaszadók harmadánál töltötték be azt a közgazdasági funkciót, amelyet várhatnánk tőle. Ez a költségnyilvántartás a tevékenységekhez kapcsolódó önköltségszámítás alapját is képezi, így a korábban látott eredményekkel összhangban van ez a megfigyelés is. Ráadásul az eredményterveknek, illetve a számviteli információk eredménytervekben betöltött szerepének még kisebb jelentősége van. A kitöltők 17,84%-a tud arról, hogy a pénzügyi számviteli adatokat felhasználnák eredményterv készítéséhez, míg a válaszadók nagyjából kétharmada úgy tudja, hogy ezeket nem használják fel.

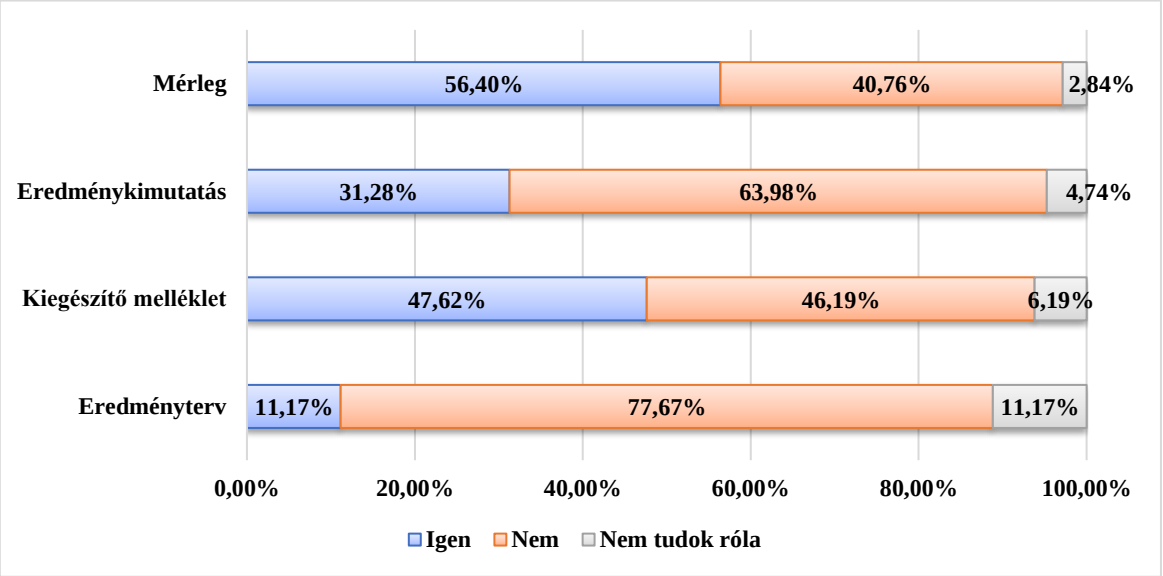
14. ábra A 6–9. kérdésre adott válaszok megoszlása



Forrás: saját szerkesztés Tóth és szerzőtársai (2022) alapján

A következő kérdés a költségvetési előterjesztések és rendeletek elemeire vonatkozott. **Az előterjesztések többségében szerepel mérleg, viszont már más dokumentumok, számítások jellemzően nem képezik előzetes tervezés tárgyát** (15. ábra). A kiegészítő melléklet esetében a válaszadók 47,62%-a erősítette meg, hogy a dokumentum az előterjesztésben megjelenik, ugyanez az eredménykimutatás esetében a válaszok kevesebb mint harmadánál mondható el (31,28%). Az eredményterv ennél a kérdésnél sem bizonyult nagy jelentőséggel bíró dokumentumnak. **Így itt is azt állapíthatjuk meg, hogy a számviteli adatokat jövőorientált módon jellemzően nem használják fel.**

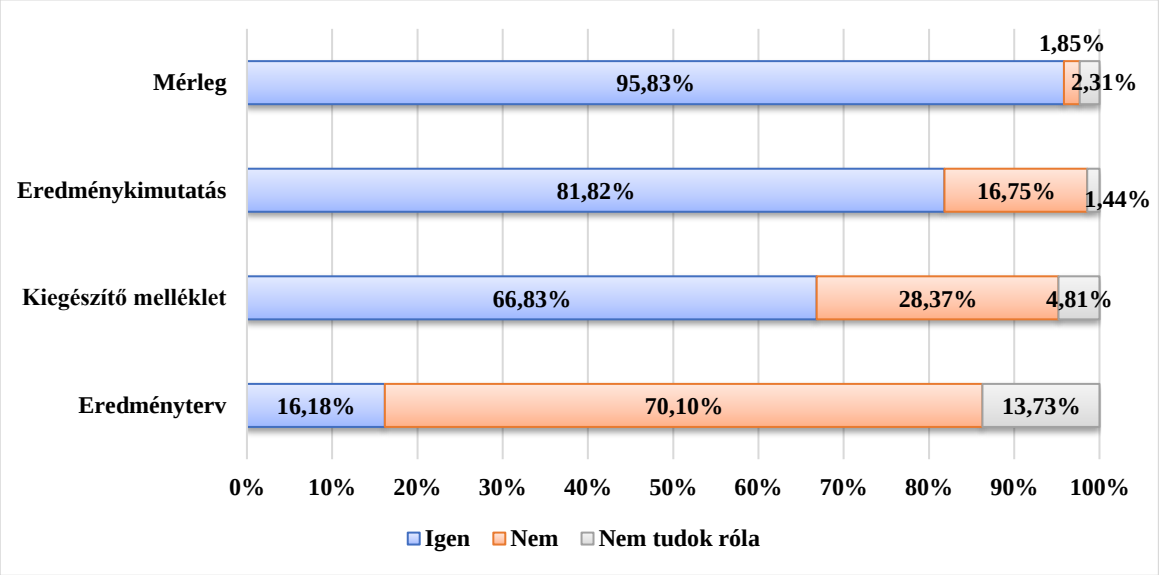
15. ábra Az alábbi dokumentumok részét képezik-e a költségvetési előterjesztésnek/rendeletnek**?**



Forrás: saját szerkesztés Tóth és szerzőtársai (2022) alapján

A zárszámadási rendelet esetében értelemszerűen jóval magasabb volt azon kitöltőknek az aránya (16. ábra), akik azt erősítették meg, hogy a rendeletben, vagy annak előterjesztésében szerepel mérleg (95,83%), eredménykimutatás (81,82%) és kiegészítő melléklet (66,83%). **Mindez azt támasztja alá, hogy a számviteli információs rendszer az utólagos, követő szemléletű feladatait képes megfelelően ellátni, viszont ezen túlmenően nem tölt be jelentősebb szerepet.**

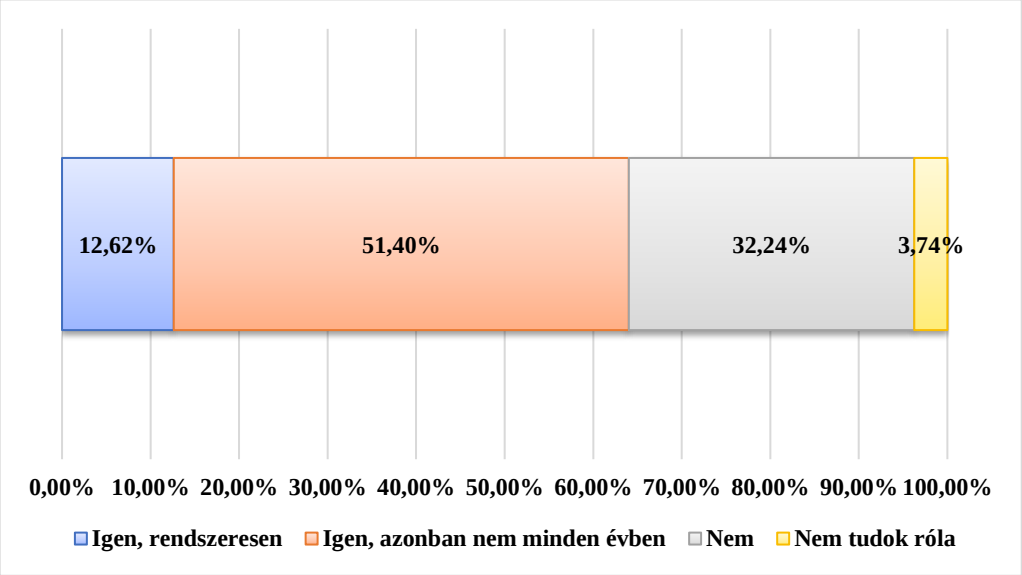
16. ábra Az alábbi dokumentumok részét képezik-e a zárszámadási előterjesztésnek/rendeletnek?



Forrás: saját szerkesztés Tóth és szerzőtársai (2022) alapján

A 12. kérdés válaszai (17. ábra) már kedvezőbb képet festenek az **eredmények értékeléséről**. A kitöltők több mint fele tudja úgy, hogy az intézménynél, ahol dolgozik, összevetik a tárgyévi eredményt a korábbi évek eredményeivel. Viszont ilyen jellegű összehasonlítás nincs minden évben (51,4%). Tekintettel arra, hogy nem tudjuk, milyen gyakorisággal történik meg ez az összehasonlítás, így ezt az eredményt érdemes fenntartásokkal kezelni. Az eredményt rendszeresen összehasonlítók,– akik körében már inkább feltételezhetjük ezen tevékenység gazdálkodáshoz való hozzájárulását – aránya már jóval alacsonyabb (12,62%) volt a válaszadók körében.

17. ábra A tárgyévi eredmények összehasonlításra kerülnek-e a korábbi évek eredményeivel?



Forrás: saját szerkesztés

A kérdőívünkben azt is megkérdeztük a kitöltőktől, hogy az egyes számviteli információk milyen szerepet töltenek be beruházási és egyéb döntések meghozatalakor. A 30. táblázat adatait áttanulmányozva újfent **a költségvetési számvitel dominanciáját láthatjuk**. A kitöltők a legnagyobb hozzájárulást a költségvetési számvitelnek tulajdonították, majd ezt az előzetes és végleges kötelezettségvállalások követték. A három, pénzügyi számvitelhez köthető adat (mérleg szerinti eredmény, időbeli elhatárolások, értékcsökkenés) 3 alatti átlagot ért el, vagyis ezeket jellemzően inkább nem használják fel a beruházási döntések meghozatalakor.

30. táblázat Számviteli adatok hozzájárulása beruházási döntéselőkészítő folyamatokhoz

	Átlag	Elemszám	Szórás	Módusz	Medián
Költségvetési maradvány	4,12	211	1,056	5	4
Mérleg szerinti eredmény	2,45	211	1,349	1	2
Aktív és passzív időbeli elhatárolások	2,42	211	1,355	1	2
Előzetes és végleges kötelezettségvállalások összegei	3,82	211	1,172	5	4
Tárgyévi értékcsökkenés	2,33	211	1,277	1	2

Forrás: saját szerkesztés

A móduszok és a mediánok azt mutatják, hogy a kérdésnél jellemzően a skála két széle felé tolódtak a válaszok, a módusz a költségvetési számvitel adatainál 5-ös volt, míg a pénzügyi számvitel adatainál 1-es. A kérdésre adott válaszok más kérdésekhez képest magasabb szórást mutattak, a válaszadókat jobban megosztotta ez a kérdés (9. melléklet).

A beruházási döntésektől eltérő döntések esetében is hasonló következtetésekre juthatunk (31. táblázat, 10. melléklet). Tehát **az eredményszemléletű számvitel adatai kevésbé érvényesülnek, a döntéshozatalok során kevésbé relevánsak, mint a pénzforgalmi szemléletű számvitel adatai.**

31. táblázat Számviteli adatok hozzájárulása egyéb döntéselőkészítő folyamatokhoz

	Átlag	Elemszám	Szórás	Módusz	Medián
Költségvetési maradvány	4,16	211	1,055	5	5
Mérleg szerinti eredmény	2,52	210	1,37	1	2
Aktív és passzív időbeli elhatárolások	2,37	209	1,291	1	2
Előzetes és végleges kötelezettségvállalások összegei	3,82	211	1,195	5	4
Tárgyévi értékcsökkenés	2,19	210	1,234	1	2

Forrás: saját szerkesztés

4.2.3. A költségvetési és pénzügyi számvitel érzékelt hasznossága

Ezt követően azt is vizsgáltuk, hogy az egyes eszközöket alkalmazó felhasználók körében mennyire van átfedés. **A különböző eszközök alkalmazásában egyfajta konzisztencia rajzolódik ki**, ugyanis több esetben is pozitív irányú szignifikáns kapcsolatok állnak fenn a tényezők között (32. táblázat), tehát azok az önkormányzatok, amelyek alkalmazzák az egyik eszközt, nagyobb valószínűséggel alkalmazzák a többit is.[49] Tehát ezeket a megoldásokat nem egymást kizáró lehetőségeknek, hanem egymás kiegészítőinek tekintik a kitöltők.

[49] A Kendall-tau koefficiens a Spearman–koefficienssel ellentétben az együttmozgás valószínűségét fejezi ki (Fredricks-Nelsen 2007). A koefficiens értelmezése hasonló: a pozitív előjel esetében azt mondhatjuk, hogy ha az egyik kérdésre igennel válaszolt a megkérdezett, akkor a másik kérdésre is nagyobb valószínűséggel válaszolt igent, mint nemet.

32. táblázat 5–11. Eldöntendő kérdések (Igen/Nem) közötti rangkorrelációk

Kendall-tau féle rangkorrelációs együtthatók	6–7. számlaosztály	Szakfeladatok	Szakfeladatoknak megfelelő elkülönítés	Maradványkorrekció	Mérleg	Eredmény–kimutatás	Kiegészítő melléklet	Eredményterv	Mérleg	Eredmény–kimutatás	Kiegészítő melléklet	Eredményterv
6–7. számlaosztály	1,00	**0,24**	**0,28**	0,13	0,09	**0,15**	0,14	0,12	0,10	0,01	0,06	0,05
Szakfeladatok	0,24	1,00	**0,43**	0,11	0,08	0,11	0,11	0,06	**0,15**	0,05	0,14	0,09
Szakfeladatoknak megfelelő elkülönítés	0,28	0,43	1,00	0,00	0,11	0,09	**0,15**	**0,19**	0,06	0,06	0,12	0,12
Maradványkorrekció	0,13	0,11	0,00	1,00	–0,08	0,06	0,02	–0,03	–0,03	0,02	0,04	–0,02
Mérleg	0,09	0,08	0,11	–0,08	1,00	**0,56**	**0,52**	**0,21**	**0,14**	0,13	**0,15**	0,14
Eredménykimutatás	0,15	0,11	0,09	0,06	0,56	1,00	**0,37**	**0,39**	0,09	**0,32**	0,14	**0,28**
Kiegészítő melléklet	0,14	0,11	0,15	0,02	0,52	0,37	1,00	**0,27**	0,13	**0,15**	**0,64**	**0,16**
Eredményterv	0,12	0,06	0,19	–0,03	0,21	0,39	0,27	1,00	0,05	0,14	**0,16**	**0,76**
Mérleg	0,10	0,15	0,06	–0,03	0,14	0,09	0,13	0,05	1,00	**0,16**	**0,19**	0,06
Eredménykimutatás	0,01	0,05	0,06	0,02	0,13	0,32	0,15	0,14	0,16	1,00	**0,27**	**0,20**
Kiegészítő melléklet	0,06	0,14	0,12	0,04	0,15	0,14	0,64	0,16	0,19	0,27	1,00	**0,19**
Eredményterv	0,05	0,09	0,12	–0,02	0,14	0,28	0,16	0,76	0,06	0,20	0,19	1,00

Forrás: Tóth és szerzőtársai (2022, 45. o.) alapján saját szerkesztés

A különböző számviteli adatok döntéselőkészítési folyamatokban való figyelembevételének értékelése kapcsán erős, pozitív irányú kapcsolatok voltak megfigyelhetők a jellemzően költségvetési és a jellemzően pénzügyi számviteli adatok között. Ezért ebben az esetben a két szempontot két főkomponens segítségével különítettük el egymástól. A döntéselőkészítő folyamatok során a költségvetési számvitel szerepét reprezentálja az első főkomponens, amellyel szoros, pozitív kapcsolatban állnak a költségvetési maradványok és a kötelezettségvállalások összegei, míg a második főkomponens a pénzügyi számviteli adatok szerepét tükrözi, amellyel a mérleg szerinti eredmény, az időbeli elhatárolások és az értékcsökkenés állnak szoros, pozitív kapcsolatban. Ez értelemszerűen egybevág az előző alfejezetben látottakkal. A főkomponensek létrehozásakor elvégeztük a KMO– és Bartlett–teszteket, amelyek alapján a főkomponensek létrehozhatónak bizonyultak (33. táblázat).

33. táblázat A Költségvetési számvitel szerepe és a Pénzügyi számvitel szerepe változókhoz tartozó KMO–értékek és Bartlett–tesztek

Költségvetési számvitel szerepe		KMO mintamegfelelőségi mérték	0,675
	Bartlett–teszt	Közelítőleges khí-négyzet	571,545
		df	6
		Szignifikancia	0,000
Változó	**Tesztek eredményei**		
Pénzügyi számvitel szerepe		KMO mintamegfelelőségi mérték	0,763
	Bartlett–teszt	Közelítőleges khí-négyzet	1389,66
		df	15
		Szignifikancia	0,000

Forrás: saját szerkesztés

A főkomponensek 76,35 százalékban képesek megragadni a 10 kérdés által hordozott összes információt, illetve az előzetesen összefüggőnek vélt változók között figyelhető meg erős korreláció (34. táblázat). Ez az eredmény arra enged következtetni bennünket, hogy **a válaszadók tisztában vannak a két típusú számvitel lényegi elemeivel, és egyértelműen el tudják különíteni a költségvetési számvitelhez tartozó fogalmakat a pénzügyi számviteliektől.**

34. táblázat A főkomponensek és a különböző számviteli adatok figyelembevételének értékelései között fennálló korrelációs együtthatók értékei[50]

Fő kérdés: Folyamatok	Alkérdések: Egyes adatok figyelembevételének értékelése	Főkomponensek (R^2 = 76,35%)	
		1. Költségvetési számvitel szerepe	2. Pénzügyi számvitel szerepe
Beruházási döntések	Költségvetési maradvány	***0,830***	0,142
	Mérleg szerinti eredmény	0,154	***0,895***
	Aktív és passzív időbeli elhatárolások	0,179	***0,873***
	Előzetes és végleges kötelezettségvállalások	***0,826***	0,198
	Tárgyévi értékcsökkenés	0,135	***0,859***
Egyéb döntések	Költségvetési maradvány	***0,853***	0,098
	Mérleg szerinti eredmény	0,149	***0,903***
	Aktív és passzív időbeli elhatárolások	0,163	***0,866***
	Előzetes és végleges kötelezettségvállalások	***0,826***	0,198
	Tárgyévi értékcsökkenés	0,129	***0,866***

Forrás: Tóth és szerzőtársai (2022, 40. o.) 40. alapján saját szerkesztés

A két főkomponens 1–5-ig terjedő skálára történő átalakítását követően (35. táblázat) azt láthattuk, hogy a költségvetési számvitel szerepének átlagos értékelése több mint egy teljes egységgel szignifikánsan magasabb volt, mint a pénzügyi számvitelé ($t=11,93$, $p<0,01$). Ez a jelentős különbség a móduszoknál is megfigyelhető. A költségvetési számviteli adatokra vonatkozó minden egyes alkérdés esetében a leggyakoribb értékelés az 5-ös, míg a pénzügyi adatok esetében minden esetben az 1-es volt, ami a főkomponensek móduszaiban is tükröződik. **Vagyis a költségvetési számvitel jelentősebb szerepe újfent megállapítható.**

[50] Az adott főkomponenshez tartozó sorokat félkövérrel emeltük ki.

35. táblázat A költségvetési és a pénzügyi számviteli adatok figyelembevételét reprezentáló mesterséges változók leíró statisztikái

Statisztikai adat		Költségvetési számvitel szerepe	Pénzügyi számvitel szerepe
Elemszám	**Érvényes**	208	208
	Hiányzó	9	9
Átlag		3,79	2,60
Medián		3,92	2,53
Módusz		5,00	1,00
Szórás		0,91	1,12
Ferdeség		-0,74	0,30

Forrás: Tóth és szerzőtársai (2022, 41. o.) alapján saját szerkesztés

Ehhez hasonlóan a kitöltők **általánosságban hasznosabbnak tartják a költségvetési adatokat a pénzügyi adatokkal szemben.** A 15–17. kérdésben az adatok hasznosságát értékelték a válaszadók, amely során rákérdeztünk a két számviteli eljárásból nyert adatok hasznosságára, illetve ehhez kapcsolódóan kontrollkérdésként azt is megkérdeztük, hogy az önkormányzat hatékony gazdálkodásának szempontjából melyiket tartják hasznosabbnak.

A kérdőív 15. kérdésénél azt kértük a kitöltőktől, hogy értékeljék a költségvetési és pénzügyi számvitel adatainak hasznosságát. A válaszok mindkét típusú számvitel esetében jellemzően pozitívak voltak, viszont itt is megfigyelhető a költségvetési számvitel hasznosabbnak való megítélése (36. táblázat, 11. melléklet). A költségvetési számvitel kedvezőbb megítélésére a pénzügyi számvitel megítélésénél magasabb átlag, a válaszok alacsonyabb szórása és az 5-ös módusz is utal.

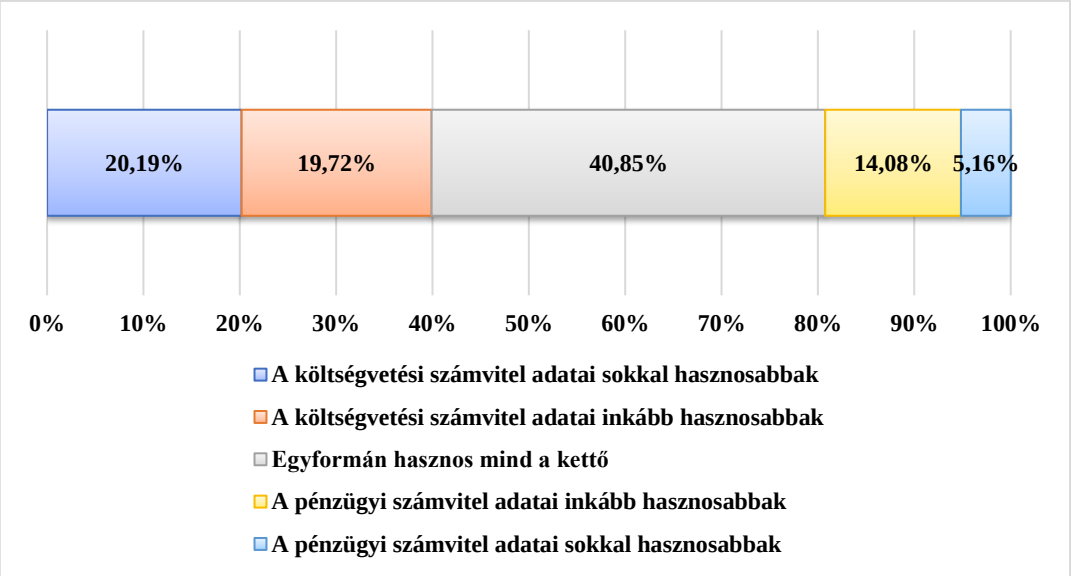
36. táblázat A költségvetés és pénzügyi számvitel információi hasznosságának összehasonlítása

	Átlag	Elemszám	Szórás	Módusz	Medián
Költségvetési számvitelből nyert adatok	4,31	211	0,848	5	4
A pénzügyi számvitelből nyert adatok	3,9	210	1,012	4	4

Forrás: saját szerkesztés

A kitöltők megítélték azt is, hogy véleményük szerint a költségvetési és pénzügyi számvitel közül melyiket értékelik hasznosabbnak (18. ábra). A korábbi kérdésekkel összhangban újfent **a költségvetési számvitel dominanciája rajzolódott ki**, a válaszadók nagyjából 40%-a tartotta hasznosabbnak a pénzforgalmi szemléleten alapuló nyilvántartást, míg közel ugyanennyi kitöltő értékelte egyformán hasznosnak. A pénzügyi számvitelt a válaszok kevesebb mint ötöde jelölte hasznosabbnak a költségvetési számvitelnél.

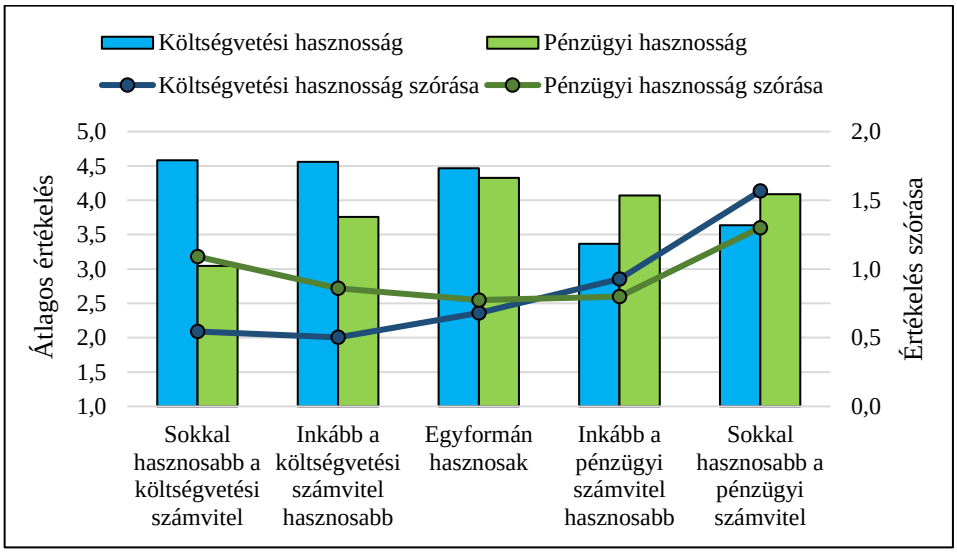
18. ábra A költségvetési és pénzügyi számvitel hasznosságának megítélése



Forrás: saját szerkesztés

Az utóbbi kérdéseknél megfigyelhető jelenségek önmagukban nem hordoztak nagy meglepetést, hiszen már korábbi megállapítások is hasonló következtetések levonását engedték. Viszont ezek arra is utalnak, hogy **a kitöltők konzisztens válaszokat adtak**. További érdekesség, hogy akik szerint a pénzügyi adatok hasznosabbak, azok ugyan általában alacsonyabbra értékelték a költségvetési adatok hasznosságát, de a pénzügyi hasznosság átlagos értéke is alacsonyabb volt, mint azok körében, akik mindkét adatforrást hasonlóan hasznosnak tartják. Emellett a szórás is magasabb volt a pénzügyi számvitelt sokkal hasznosabbnak ítélők körében (19. ábra). Ez véleményünk szerint arra utal, hogy **a pénzügyi számvitelt előnyben részesítő válaszadók értékelése megosztó volt, és jelentős hányaduk egyáltalán nem tartja a pénzügyi számvitelt rendkívül hasznosnak, de a költségvetési számvitelt még annyira sem értékelik, ezért válaszolták azt, hogy a pénzügyi információk hasznosabbak.**

19. ábra A költségvetési és a pénzügyi hasznosság átlagos értékelése és szórása annak függvényében, hogy összességében a kitöltők melyiket tartják hasznosabbnak



Forrás: Tóth és szerzőtársai (2022, 41. o.) alapján saját szerkesztés

Emellett egy rangkorrelációs táblázat segítségével megvizsgáltuk az egyes hasznosságra vonatkozó értékelések és a számviteli eszközök alkalmazását reprezentáló, korábban létrehozott mesterséges változók közötti kapcsolatokat. A 37. táblázatban látható, hogy a két kérdéscsoportra adott válaszok között konzisztencia rajzolódik ki. A két számviteli eljárásból nyert információk hasznosságának megítélése és a döntéselőkészítésekben való szerepe között pozitív irányú kapcsolatok fedezhetők fel, vagyis azok a kitöltők, **akik azt tapasztalják, hogy a számviteli információkat szélesebb körben használják fel, elégedettebbek is a számviteli információs rendszerrel.** Viszont az kérdéses, hogy melyik jellemző okozza melyiket: hiszen az információk felhasználása eredhet a számviteli rendszerrel való elégedettségből, de az elégedettség is eredhet abból, hogy a rendszer gazdálkodást támogató, hasznos információt hoz létre.

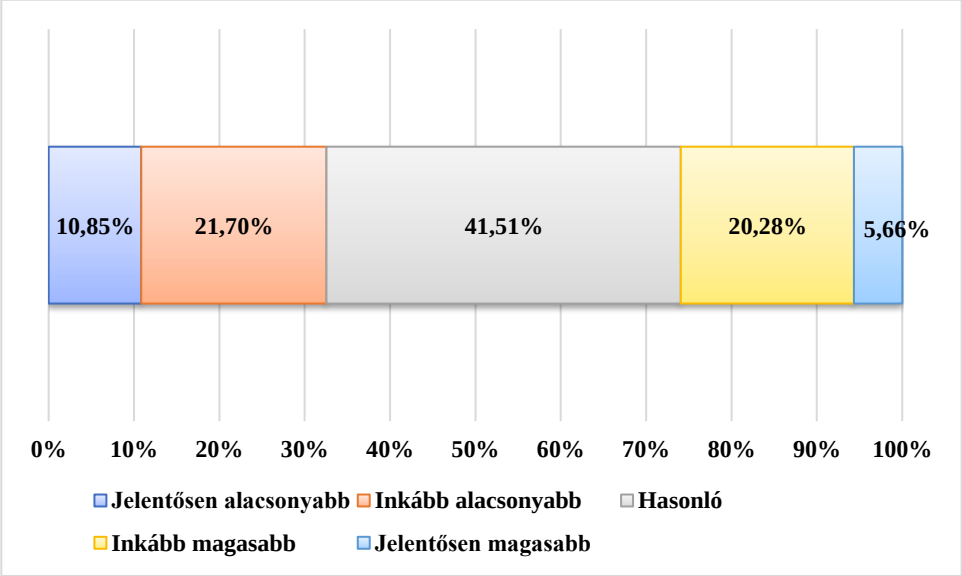
37. táblázat: A költségvetési és pénzügyi számvitel hasznosságának és döntéselőkészítő folyamatokban történő alkalmazásának rangkorrelációs kapcsolatai

Változó	Költségvetési számvitel hasznossága	Pénzügyi számvitel hasznossága	Költségvetési számvitel szerepe	Pénzügyi számvitel szerepe
Költségvetési számvitel hasznossága	1,000	**0,332**	**0,460**	-0,012
Pénzügyi számvitel hasznossága	0,332	1,000	0,097	**0,390**
Költségvetési számvitel szerepe	0,460	0,097	1,000	-0,098
Pénzügyi számvitel szerepe	-0,012	0,390	-0,098	1,000

Forrás: Tóth és szerzőtársai (2022, 42. o.) saját szerkesztés alapján

Végül a befektetett munkamennyiség és az előállított információ viszonyát igyekeztünk felmérni (20. ábra). A megkérdezettek 5,66%-a szerint jelentősen magasabb a számviteli információs rendszer hasznossága, mint a befektetett munka, míg 20,28% százalék szerint kisebb mértékben, de meghaladja a hasznosság a munkaerőigényt.

20. ábra Az információk hasznossága és a befektetett munka viszonya



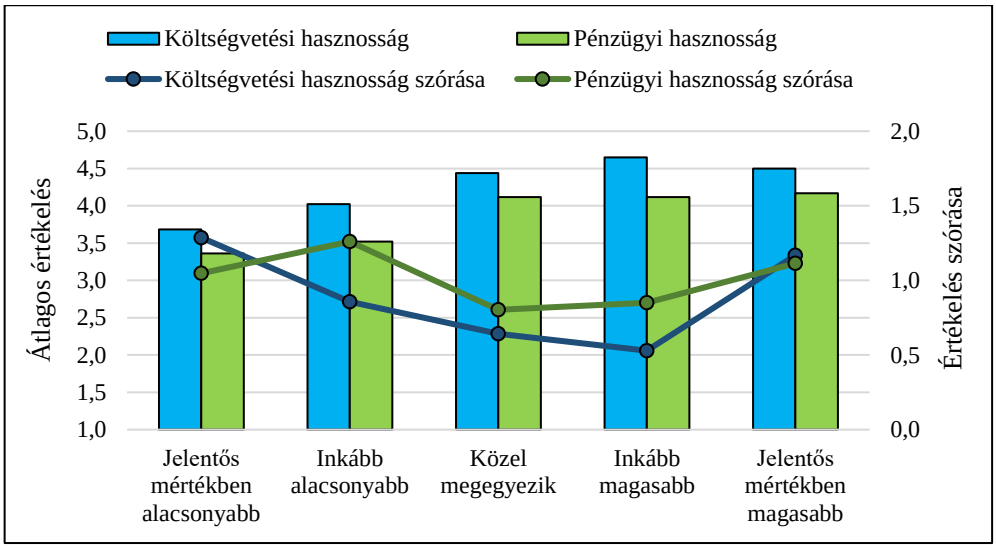
Forrás: saját szerkesztés

Összességében az információk hasznosságával kapcsolatban a kitöltők közel harmada (32,55%) úgy gondolja, hogy az információk hasznossága elmarad az előállításukhoz szükséges költségektől. A leggyakoribb válasz (41,51%) az volt, hogy az információk hasznossága közel azonos az előállításukhoz szükséges energiabefektetéssel,

és **csak közel a negyedük** (25,94%) **szerint éri meg egyértelműen ezeket az információkat előállítani.**

Ezek a válaszok is szignifikáns rangkorrelációs kapcsolatban álltak az adatforrások hasznosságára vonatkozó külön álló kérdésekkel, a költségvetési hasznossággal (r=0,336) és a pénzügyi hasznossággal (r=0,247). Azonban a kapcsolatok gyengébb jellege a magas szórásoknak köszönhető, amely ebben az esetben arra utal, hogy **a kitöltők egy jelentős hányada ugyan hasznosnak tartja a számviteli adatforrásokat, mégis úgy gondolják, jelentős energiabefektetéssel jár ezeknek a kinyerése, ezért nem feltétlenül éri meg az információkat előállítani.** Ez különösen igaz a pénzügyi számviteli adatokra, ahol az alacsonyabb átlagos értékelésekhez általában magasabb szórások, tehát magasabb relatív szórás társult (21. ábra).

21. ábra Számviteli adatok hasznosságának átlagos értéke és szórása annak függvényében, hogy a számviteli információk hasznossága hogyan viszonyul az előállításuk költségéhez



Forrás: Tóth és szerzőtársai (2022, 42. o.) alapján saját szerkesztés

Hasonló eredményekre juthatunk, ha a számviteli források hasznosságára vonatkozó kérdéseket összevetjük az első kérdésblokkban található, a számviteli rendszer elégedettségével kapcsolatos kérdésekkel. A 38. táblázatban látható, hogy **a számviteli rendszerrel való elégedettség és a számviteli információk hasznosságának megítélése között pozitív irányú szignifikáns kapcsolatok állnak fenn**. Azonban a kapcsolatok mértékét illetően nincs jelentősebb különbség a költségvetési és a pénzügyi adatok között,

amit a táblázat ötödik oszlopában található együtthatók is alátámasztanak, amelyek a kitöltők két adatforrás közötti döntését reprezentálják. Ugyan a pénzügyi adatok hasznosságához kapcsolódó rangkorrelációs együtthatók valamivel gyengébbek, mint a költségvetésihez tartozó mutatók, a különbség elsősorban a már korábban említett magasabb szórásokkal magyarázható.

38. táblázat A számviteli rendszer megítélésének különböző szempontjai és a számviteli adatok hasznossága közötti rangkorrelációs együtthatók értékei

Változók	Számviteli információk előállításának megtérülése	Költségvetési adatok hasznossága	Pénzügyi adatok hasznossága	Melyik a hasznosabb a két adatforrás közül?
Általános elégedettség	**0,438**	**0,569**	**0,468**	0,052
Meghatározottság	**0,384**	**0,443**	**0,381**	-0,003
Naprakészség	**0,299**	**0,539**	**0,388**	0,046
Hozzájárulás	**0,373**	**0,519**	**0,442**	0,048

Forrás: Tóth és szerzőtársai (2022, 43. o.) alapján saját szerkesztés

A jelenleg érvényes számviteli renddel jellemzően elégedettek annak felhasználói, azt megbízhatónak és naprakésznek tartják. A szabályozás világos és jól meghatározott, az önkormányzatok pénzügyi helyzete sokkal pontosabban megítélhető, mint a reformot megelőzően. **Az elszámoltathatóság és a transzparencia javult** a reform hatására.

Mindezek ellenére a kitöltők nem feltétlenül érzékelik a gyakorlatban azokat az előnyöket, **amelyeket a számviteli információs rendszer reformjától elvárhatnánk.** Ennek a tapasztalatnak több oka is lehet, például az eredményszemléletű számvitel korábban említett félreértelmezése, vagy a döntéshozatal számviteli adatokat mellőző mivolta.

A kitöltők többsége jellemzően fontosabbnak tartja a költségvetési számvitelt és annak dokumentumait, valamint annak szabályozását is jobbnak gondolja. Viszont felvetődhet a kérdés, hogy ez mennyire általános? Mennyire jellemzi az önkormányzati alrendszer egészét? Az elemzés következő lépéseként megvizsgáljuk az egyes érintetti csoportok közötti különbségeket, illetve klaszter-analízis segítségével vizsgáljuk meg, hogy milyen homogén csoportokba válogathatók szét a kitöltők (4.3. alfejezet). Ezen

túlmenően azt is megvizsgáljuk, hogy rendelkeznek-e egyedi jellemzőkkel ezek a csoportok (4.4. alfejezet).

4.2.4. Az egyes érintetti csoportok tapasztalatai

A kérdőívekre kapott válaszok jelentős szórást mutattak. Ennek oka lehet az is, hogy a megkérdezettek köre vegyes volt, mivel előfordultak számviteli, pénzügyi, költségvetési területen dolgozó vezetők és beosztottak, jegyzők és aljegyzők, valamint politikai döntéshozók is. A szórás magas értéke ebből a diverzitásból is fakadhat, így érdemes megvizsgálni az egyes csoportokra jellemző válaszokat.[51]

Ezek a különbségek származhatnak abból, hogy a különböző érintettek más kontextusban találkoznak a számviteli információs rendszerrel (míg például a könyvelők az adatok rögzítésével és előállításával foglalkoznak, a vezetők ezek alapján javaslatot alkothatnak, döntéseket hozhatnak), illetve az egyes csoportok számára más-más információk lehetnek fontosak.

A csoportosítást követően számított átlagokat vizsgálva azt állapíthatjuk meg, hogy a szabályozás pontos lehatároltságát leginkább politikai döntéshozók és a számviteli szakemberek tapasztalják, míg a jegyzők és aljegyzők a legkevésbé (39. táblázat). A naprakészséget a számviteli szakemberek értékelték a legjobbra, és ugyanez mondható el a döntésekhez való hozzájárulásról is. A három mesterséges változón alapuló általános elégedettség változó esetében a politikai döntéshozók produkálták a legmagasabb átlagot, míg a jegyzők és az aljegyzők a legalacsonyabbat.

Az egyes csoportokon belül továbbra is jelentős szórás figyelhető meg, így a minta magas szórása ezen kérdések esetében feltehetően nem abból származik, hogy beosztás szempontjából heterogén volt a kitöltők halmaza. Az is megállapítható, hogy a számviteli szakemberek tapasztalatai egységesebbek, kisebb szórás mutatkozik az általuk adott válaszok körében, mint az egyéb érintettek esetében.

[51] A kitöltőket két szinten válogattuk szét. Egyrészt megkülönböztettük a számviteli és egyéb érintetteket, illetve a számviteli szakembereken belül elkülönítettük a beosztott és vezető számviteli szakembereket, míg az egyéb érintettek közt a politikai döntéshozó és a jegyzők és aljegyzők csoportját alakítottuk ki.

39. táblázat A számviteli információs rendszerrel kapcsolatos tapasztalatok kitöltői típusok szerint

	Meghatározottság		**Naprakészség**		**Hozzájárulás**		**Általános elégedettség**	
	átlag	**szórás**	**átlag**	**szórás**	**átlag**	**szórás**	**átlag**	**szórás**
Számviteli szakemberek	**4,13**	**0,642**	**4,09**	**0,817**	**3,83**	**0,760**	**4,03**	**0,643**
Beosztott számviteli szakemberek	4,11	0,659	4,11	0,84	3,78	1,067	3,93	0,988
Vezető számviteli szakemberek	4,13	0,628	4,09	0,79	3,77	0,830	3,95	0,816
Egyéb érintettek	**3,92**	**0,787**	**3,55**	**1,076**	**3,28**	**1,007**	**3,69**	**0,699**
Politikai döntéshozók	4,30	0,681	3,62	1,408	3,58	1,313	4,09	0,799
Jegyzők és aljegyzők	3,71	0,786	3,50	0,769	3,10	0,771	3,46	0,539
Nem ismert	3,66	1,271	3,82	0,642	3,30	1,094	3,62	0,810
Teljes minta	**4,09**	**0,706**	**4,02**	**0,844**	**3,78**	**0,821**	**3,98**	**0,663**

Forrás: saját szerkesztés

Nagyobb eltéréseket tapasztalhatunk a pénzügyi és a költségvetési számvitel megítélése kapcsán (40. táblázat), habár itt is jelentős maradt a csoportokon belüli szórások mértéke. Az egyes csoportok kitöltéseit különválogatva az állapítható meg, hogy a nem számviteli szakemberek kisebb szerepűnek érzékelik a pénzügyi számvitel, mint más ismert csoportok. Vagyis a politikai döntéshozók többször érzékelik a pénzügyi számvitelt döntések során való figyelembevételét. A költségvetési számvitel esetében, a jegyzőket és aljegyzőket leszámítva, minden kitöltőtípus magasabb érzékelt szereppel rendelkezik. Az ismert kitöltőtípusok körében a vezető számviteli szakemberek érzékelték a legjelentősebbnek a költségvetési számvitelt.

40. táblázat A pénzügyi és költségvetési számvitel megítélése kitöltői típusok szerint

	Pénzügyi számvitel szerepe		**Költségvetési számvitel szerepe**		**Pénzügyi számvitel hasznossága**		**Költségvetési számvitel hasznossága**	
	átlag	**szórás**	**átlag**	**szórás**	**átlag**	**szórás**	**átlag**	**szórás**
Számviteli szakemberek	**2,54**	**1,092**	**3,83**	**0,865**	**4,38**	**0,798**	**3,93**	**1,000**
Beosztott számviteli szakemberek	2,85	1,093	3,57	1,080	4,13	0,900	4,33	0,812
Vezető számviteli szakemberek	2,27	1,032	3,94	0,871	3,71	0,785	4,43	1,060
Egyéb érintettek	**3,24**	**1,104**	**3,25**	**1,088**	**3,62**	**1,071**	**3,75**	**1,209**
Politikai döntéshozók	3,29	1,550	3,70	1,042	3,88	1,553	3,75	1,389
Jegyzők és aljegyzők	3,20	0,792	2,97	1,060	3,67	0,985	3,54	0,877
Nem ismert	2,27	1,261	4,18	0,889	4,44	0,527	2,00	1,118
Teljes minta	**2,60**	**1,117**	**3,79**	**0,906**	**3,90**	**1,012**	**4,31**	**0,848**

Forrás: saját szerkesztés

A két számvitel hasznosságát illetően azt figyelhetjük meg, hogy a számviteli szakemberek a költségvetési számvitelt, míg egyéb érintettek a pénzügyi számvitelt értékelik hasznosabbnak. A jelenséget okozhatja az, hogy a számviteli szakemberek elsősorban adminisztratív oldalról találkoznak a számviteli rendszerrel, így számukra a szabályoknak való megfelelés bír prioritással, amelyet a költségvetési számvitellel is kell biztosítani.[52]

[52] Ezt erősítheti az is, hogy az események jelentős körét, mint például az előzetes kötelezettségvállalásokat csak a költségvetési számvitelben kell könyvelni. Például egy beszerzési folyamat esetén a szabad előirányzatok létét is ellenőrizni kell, amely szintén felnagyíthatja a költségvetési számvitel szerepét, hasznosságát.

A költségvetési számvitelben jobban nyomon követhető a költségvetés teljesülése, illetve a költségvetési rendeletnek való megfelelés. Így a számviteli szakemberek napi munkájuk során jelentős mértékben támaszkodnak a költségvetési számvitelre. Ennek feltételezése kapcsán meglepő viszont, hogy a jegyzők mégis a pénzügyi számvitelt értékelik fontosabbnak. A politikai döntéshozók esetében a pénzügyi számvitel magasabb értékelése következménye lehet annak, hogy ők már kevésbé adminisztratív oldalról, a szabályok érvényesítésén keresztül értékelhetik a számvitelt, és társíthatnak egy döntéstámogató funkciót is. Ennek viszont első ránézésre ellentmond az, hogy a számviteli adatok gazdálkodáshoz való hozzájárulását alacsonyabbra értékelték, mint a számviteli szakemberek. Ki kell emelni, hogy előfordulhat az is, hogy a politikai döntéshozók kíváncsiak az eredményszemléletű adatokra, viszont a döntéseiket nem ezek alapján hozzák. Ennek a gyakorlatban számos oka lehet, mint például, hogy nincs valós választási lehetőség egy adott folyamat esetében, tehát a közfeladatot mindenképp el kell látni egy meghatározott módon, vagy más társadalmi, esetleg politikai tényezők mentén alakul ki az adott döntés, mint ahogy arra Prowle (2021) és Brorström (1998) is rámutattak.

A hozzájárulás mutató értékét befolyásolja az is, hogy több, különálló tevékenység kapcsán kérdeztük a kitöltőktől[53], hogy a számviteli adatok mennyire járulnak hozzá az egyes döntésekhez, folyamatokhoz. Így célszerű megvizsgálni azt is részletesebben, hogy a tárgyalt jelenség esetleg annak a következménye-e, hogy a politikai döntéshozók csak néhány tevékenység esetében tartják relevánsnak a számviteli adatokat.

Az előző bekezdésekben olvasható felvetések közül nem mind erősíthető meg. Áttekintve a számviteli területen dolgozó beosztottak és vezetők értékeléseit, ők valóban az adminisztratív szinten (kötelezettségvállalások naprakész nyilvántartása, előirányzatokkal történő jogszabály szerinti gazdálkodás, költségvetési rendelet tervezése) tapasztalják a számvitel hozzájárulását az egyes tevékenységekhez, míg az önköltségszámítás, vezetői döntések megalapozása, vagy a hatékony gazdálkodás támogatása kapcsán szerényebb a számvitel hozzájárulása megítélésük szerint (41. táblázat).

[53] A kérdőív negyedik kérdésével.

41. táblázat A számvitel hozzájárulása az egyes tevékenységekhez az egyes kitöltőtípusok szerint

	Kötelezettségvállalások naprakész nyilvántartásához		Tevékenységek önköltség számításához		Előirányzatokkal történő jogszabály szerinti gazdálkodáshoz		Vezetői döntések megalapozottságához		Költségvetési rendelet tervezéséhez		Hatékony gazdálkodáshoz	
	átlag	szórás	átlag	szórás	átlag	szórás	átlag	szórás	átlag	szórás	átlag	szórás
Számviteli szakemberek	**4,16**	**0,851**	**3,26**	**1,072**	**4,10**	**0,922**	**3,79**	**1,007**	**3,94**	**0,901**	**3,78**	**0,941**
Beosztott számviteli szakemberek	4,19	0,770	3,37	1,116	4,11	0,858	3,80	0,986	4,01	0,819	3,86	0,933
Vezető számviteli szakemberek	4,13	0,932	3,15	1,018	4,09	0,990	3,78	1,033	3,88	0,980	3,70	0,949
Egyéb érintettek	**3,52**	**1,030**	**2,90**	**1,136**	**3,57**	**1,121**	**3,24**	**1,136**	**3,19**	**1,249**	**3,19**	**1,123**
Politikai döntéshozók	3,63	1,302	3,13	1,458	3,88	1,246	3,63	1,408	3,63	1,506	3,50	1,604
Jegyzők és aljegyzők	3,46	0,877	2,77	0,927	3,38	1,044	3,00	0,913	2,92	1,038	3,00	0,707
Nem ismert	3,89	1,167	3,33	1,225	3,56	1,333	3,00	1,000	3,63	1,408	3,10	1,287
Teljes minta	**4,09**	**0,901**	**3,23**	**1,085**	**4,02**	**0,975**	**3,7**	**1,039**	**3,86**	**0,985**	**3,69**	**0,998**

Forrás: saját szerkesztés

Kisebb különbségekkel és általában kedvezőtlenebb értékelésekkel ugyan, de hasonló reláció figyelhető meg a többi csoport esetében is. Így ismét azt állapíthatjuk meg, hogy a számviteli rendszer inkább adminisztratív funkciót tölt be jelenleg, és marginálisabb a hozzájárulása a gazdálkodási döntésekhez. Ez összhangban is állhat azzal, hogy emiatt érzékelik a számviteli szakemberek a költségvetési számvitel szerepét jelentősebbnek.

A döntéshozók által érzékelt alacsonyabb hozzájárulás pedig nem abból ered, hogy csak bizonyos tevékenységekben érzik relevánsnak a számviteli adatokat, hanem inkább abból, hogy a döntéshozatal során más, nem számviteli tényezők jelentősebbnek bizonyulnak. Az alfejezetben bemutatott összehasonlítások, illetve a csoportokon belül is fennmaradó jelentős szórások, hogy a kitöltő pozíciója, számvitellel való érintkezésének módja csak némely esetben befolyásolja a különböző tényezők megítélését.

4.3. Az önkormányzatok csoportosítása a számvitelhez való viszonyuk szerint

A korábban részletezett eredmények alapján látható volt, hogy az önkormányzatok többsége ugyan elégedett a számviteli rendszerrel, és hasznosnak tartja mind a költségvetési, mind pedig a pénzügyi számvitelből szerzett információkat, mégis nagy részük úgy gondolja, hogy az ebből szerzett információk hasznossága nem feltétlenül kompenzálja az adatok előállításának költségét. Emellett arról is megbizonyosodhattunk, hogy a válaszadók jelentős része a költségvetési számvitelt részesíti előnyben, míg a pénzügyi számvitelt előnyben részesítő kitöltők aránya igen alacsony. Ráadásul a pénzügyi számvitelt előnyben részesítő önkormányzatok esetében jelentősen nagyobb szórások tapasztalhatók az adatforrások hasznosságának megítélésében.

Ezen összefüggések szemléletesebb ábrázolása érdekében, az eredmények egyfajta összefoglalásaként hierarchikus és nem hierarchikus klaszterezés segítségével homogénebb csoportokba soroltuk az önkormányzatokat, majd a vizsgált szempontok alapján jellemeztük ezeket a tipikus csoportokat. A klaszterezés során összesen hat darab változót használtunk fel: a költségvetési és a számviteli adatok hasznosságát, a két számviteli eljárás döntési folyamatokban való szerepét reprezentáló mesterséges változót, az általános elégedettséget mérő látens változót, és végül az információk megtérülését.

A klaszterelemzés azon többváltozós módszerek közé tartozik, amelyek az objektumok, a megkérdezettek közötti rendszerek tanulmányozására szolgálnak. A klaszterelemzés célja, hogy viszonylag heterogén objektumok (esetünkben államháztartási számviteli szakemberek) jellemzői mentén viszonylag homogén részsokaságokat, csoportokat tárjon fel és képezzen. A gyakorlati felhasználás szempontjából nagyon fontos vonás, hogy az ismérvek egyidejű figyelembevételével tárja fel a struktúrákat, tehát nem szükséges előzetesen meghatározni a csoportokat, vagy azok egyes jellemzőit. A vizsgálat során viszont problémát okozhat az is, hogy az ismérvek esetleges együttmozgása torzíthatja a besorolást. Ezt az akadályt ki lehet küszöbölni az előzetesen a kiinduló adatokon végzett exploratív faktorelemzéssel, vagy az egymással magas szinten korreláló változók kizárásával is (Simon 2006).

A klaszterelemzés megosztó módszer, a tudományos kutatásban való alkalmazása során több kérdésben térnek el a vélemények. Ennek oka elsősorban a klaszterelemzés egyes lépései során fennálló választási lehetőségek miatt alakult ki, mivel – mint a többváltozós eljárásoknál gyakran előfordul – a kutatónak nagy a döntési szabadsága. Az eljárás kapcsán sem a bevont változók számára, sem a bevont elemek mennyiségére vonatkozóan nincs előírás. Az alkalmazás során tekintettel kell lenni arra, hogy olyan változók mentén alakuljon ki az elemek csoportosítása, amelyek relevánsnak tekinthetők a vizsgálat tárgya és tartalmi kerete szempontjából (Simon 2006).[54]

A módszer gyakorlati alkalmazhatóságát jellemzően elismerik, de azt leíró jellegűnek, valamint a statisztikai következtetések levonását nélkülözőnek tekintik. A módszer kevésbé alkalmas arra, hogy az alapsokaságra vonatkozóan vonjunk le következtetéseket. Érzékeny a módszer arra is, ha az adatbázis új változókkal kerül bővítésre, vagy ha a meglévők közül elhagynak változókat. Problémának tekinthető az is, hogy a módszer minden esetben feltár csoportosítási struktúrákat akkor is, ha ezek a struktúrák nem valósak, de megoldást ebben az esetben is kapunk (Simon 2006). A klaszterezés során standardizált változókat használtunk (Z-score), melyek biztosították a kiugró értékek simítását.

[54] A döntési szabadságokból eredő szubjektivitás hatását igyekszünk mérsékelni kétféle klaszterezési eljárás alkalmazásával.

Ahogy Sajtos és Mitev (2007) is kiemelik, ha nincs egyetlen jó megoldás az eljárás során, az nagymértékben függ a választott eljárástól, ezért végeztük el a csoportosítást egy hierarchikus és egy nem hierarchikus eljárással is.

Választásunk először az összevonó hierarchikus Ward–módszerre esett, mivel a hierarchikus módszerek (ellentétben a nem hierarchikus K-közép módszerrel) nem igénylik a klaszterek számának előzetes meghatározását, az optimális klaszterszámot az összevonási séma törései segítségével állapítottuk meg. A nem hierarchikus módszerek alkalmazása előnyös magas elemszámú minta esetén, illetve akkor, ha a kapott eredmények nem függenek a kiugró adatoktól (Sajtos–Mitev 2007). Az utóbbi csoportból a kétlépéses eljárást választottuk.[55]

4.3.1. Csoportosítás hiearchikus klaszterezési eljárással

A kutatás során alkalmazott hierarchikus klaszterezési eljárás lényege, hogy az egyes egyedeket a szoftver úgy kezdi el összevonni és ezáltal egyre kevesebb és egyre nagyobb elemszámú klasztereket létrehozni, hogy az összevonások során keletkező információveszteség minimális legyen, amelyet Ward a megfigyelések csoportátlaguktól való eltéréseik négyzetösszegével definiált (Füstös és szerzőtársai 2004). A Ward–eljárást célszerű alkalmazni, ha minden változót metrikus skálán mértünk, nincsenek kiugró értékek (Sajtos–Mitev 2007).

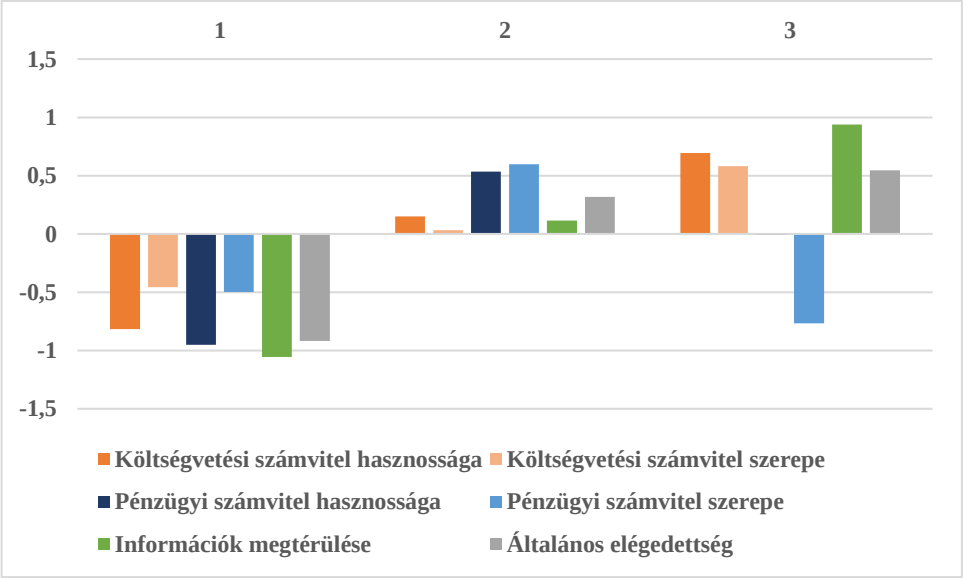
Az összegzési séma (12. melléklet) alapján a 197., 198., 199. és 200. lépésnél változik meredekebben, ami 3, 4, 5 vagy 6 klaszter kialakítását jelenti, vagyis négy megoldási lehetőségünk alakult ki .Így első lépésként létrehoztunk egy három klaszterből álló csoportosítást.

A három részsokaság létrehozásával kialakult egy **elégedetlen csoport** (n=52), amely minden szempontot az átlagosnál negatívabban értékelt. Ők az átlagosnál elégedetlenebbek a számviteli információs rendszerrel, a pénzügyi és költségvetési számvitel hasznosságát és szerepét is kedvezőtlenül ítélik meg, és ezzel összhangban az információk értékét sem tartják arányosnak a létrehozásuk érdekében befektetett munka

[55] Mivel a szakirodalomban nem jellemző, hogy a klaszterezési algoritmusokra nincs általános alkalmazási javaslat, és „nincs arra recept”, hogy mikor melyik eljárást érdemes választani, a módszerek kiválasztását Gelbard és szerzőtársai (2007) összehasonlító tanulmányára alapoztuk. Az említett tanulmányban 11 eljárás eredményeit hasonlították össze 44 futtatás alapján. Az elemzés során a kétlépéses eljárás a legjobb nem hierarchikus módszernek, míg a Ward a legjobb hierarchikus módszernek bizonyult. Így választásunk erre a két módszerre esett.

értékével. **A második csoport** (n=101) **az előbbitől kisebb mértékben, de pozitívan értékelte a vizsgált szempontokat**. **A harmadik csoport** (n=48**) azokat az intézményeket tömöríti magába, amelyek csak a pénzügyi számvitelt értékelik negatívabban**. A csoport tagjai a pénzügyi számvitelből nyerhető adatok hasznosságát nem feltétlenül becsülik alá, de javarészt nem alkalmazzák. Ennek ellenére attól, hogy elsősorban a költségvetési számvitelre támaszkodnak, elégedettek a számviteli rendszerrel és az abból szerzett információkkal (22. ábra).

22. ábra A három csoportot létrehozó eljárás eredménye – Ward-módszer

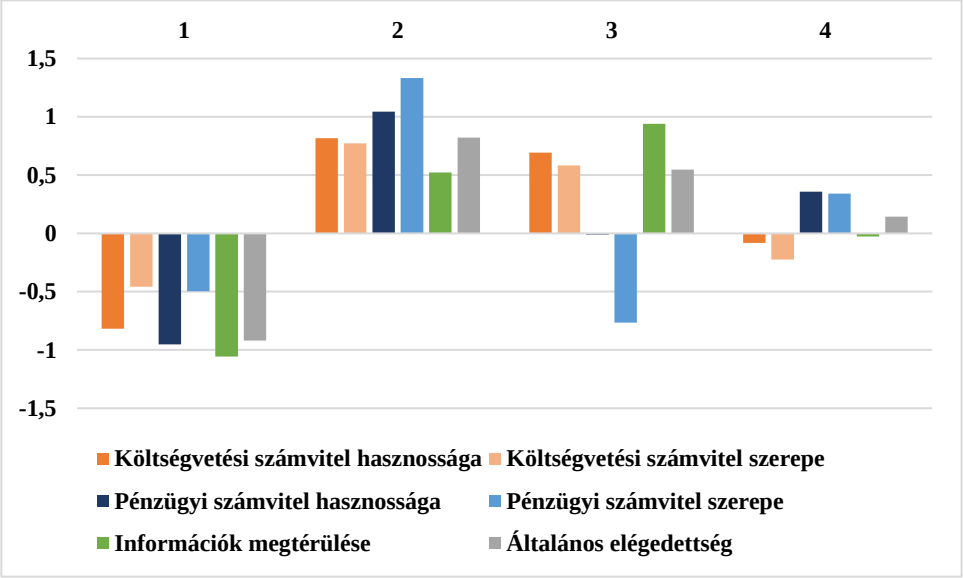


Forrás: saját szerkesztés

Ezt követően 4 csoportot alakítottunk ki (23. ábra). Az előző csoportosításhoz képest annyi változott, hogy a korábbi második csoport felbomlott az itt látható második és negyedik csoportra, az első és a harmadik csoport gyakorlatilag változatlan maradt, amire utal az egyes klaszterek elemszáma is (13. melléklet).

A második csoportba (n=26) sorolt önkormányzatok jórészt egyaránt hasznosnak tartják és alkalmazzák mind a költségvetési, mind pedig a pénzügyi számvitelt **és jobbára elégedettek a számviteli rendszerrel** és az abból gyűjthető információkkal. **A negyedik csoport** (n=75) **az „átlagos" jelzővel illethető**, hiszen ebbe a csoportba tartozik a nagy átlagot jelképező, az önkormányzatok több mint egyharmada, amelyeknél az átlagos értékek egyik tényező esetében sem tértek el a főátlaghoz képest. Nem igazán tartják hasznosnak a nyert információkat, éppen ezért a különböző önkormányzati döntések során sem veszik ezeket figyelembe.

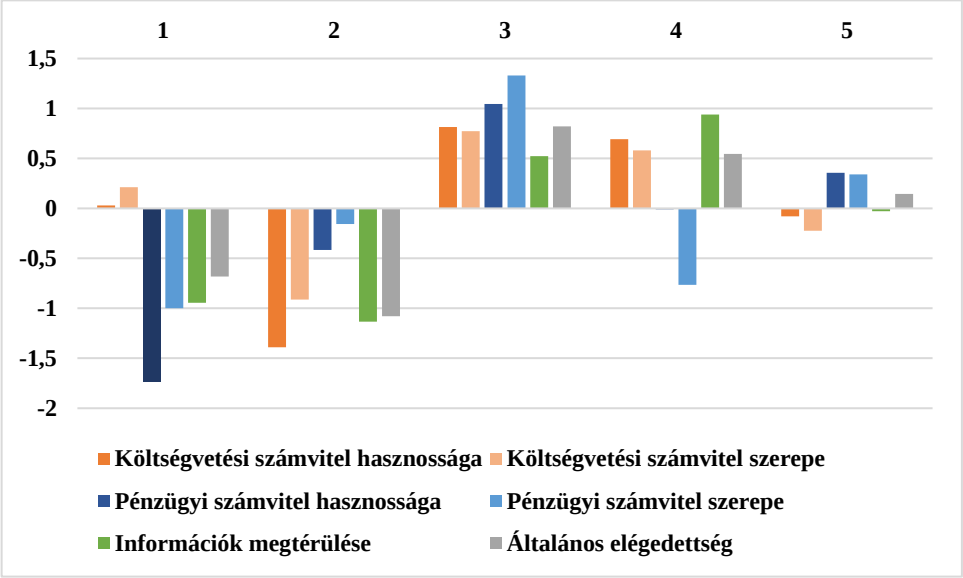
23. ábra A négy csoportot létrehozó eljárás eredménye – Ward-módszer



Forrás: saját szerkesztés

A következő klaszterezés során öt csoportot hoztunk létre. Lényegében négy jellegzetes önkormányzati csoport jött létre (24. ábra). A változás egy csoportot érintett, a korábbi első csoport két egységre bomlott (ezek jelen esetben az első és második klaszterek lettek). Az egyes csoportok elemszámát vizsgálva (13. melléklet) látható, hogy tényleg csak a korábbi első csoport kettéválásáról beszélünk. Az első csoportba (n=21) sorolt önkormányzatok képviselik azokat az intézményeket, amelyek a költségvetési számvitel adatait az átlaghoz hasonlónak ítélik meg, azonban jelentősen alacsonyabbra értékelik a pénzügyi számvitelből nyert adatokat (21. ábra). A második csoportban pedig azok a kitöltők maradtak, amelyek általánosságban elégedetlenebbek a főátlagnál minden vizsgált szempontból.

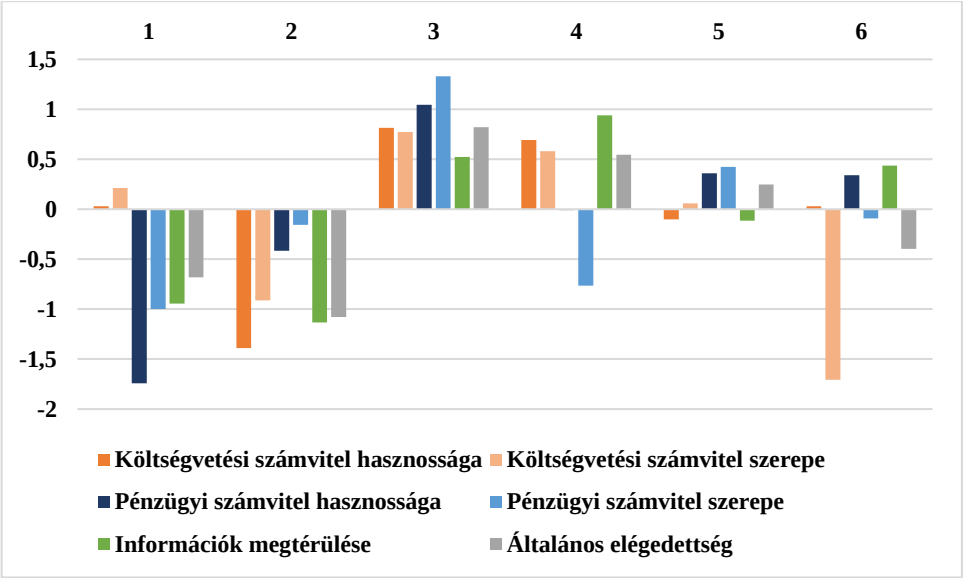
24. ábra Az öt csoportot létrehozó eljárás eredménye – Ward-módszer



Forrás: saját szerkesztés

Végrehajtottunk egy hat csoportot létrehozó eljárást is, amely lényegében az előző bekezdésekben látott csoportosításban annyiban tér el, hogy a korábbi 5-ös csoportot két részre osztotta (25. ábra, 13. melléklet), létrehozva egy új 5. csoportot (n=63), amely az előző 5-ös csoporthoz hasonló jellemzőkkel bír. Az innen kiváló 6. csoport (n=12) leginkább abban tér el az ötödik csoportól, hogy **a költségvetési számvitel szerepét sokkal gyengébbre értékelik.** Továbbá a számviteli információs rendszerrel általánosságban véve elégedetlenek, viszont az információk megtérülését az átlagosnál jobbra értékelik. Így ennek a csoportnak az elnevezése, illetve jellemzése nehézkes feladat.

25. ábra A hat csoportot létrehozó eljárás eredménye – Ward-módszer



Forrás: saját szerkesztés

Mindezek alapján kijelenthetjük, hogy az önkormányzatok jellegzetes csoportokba sorolhatók a számviteli rendszerről alkotott véleményük, illetve a költségvetési és a pénzügyi számvitelhez való viszonyuk alapján. Bár az összevonási séma alapján négy különböző megoldás is kirajzolódik**, véleményünk szerint az öt csoportra való felosztás tűnik a legjobb választásnak**. Annak ellenére is, hogy a hat csoportos megoldásnak magasabb a magyarázó ereje (14–17. melléklet), illetve a csoportjain belüli szórások is alacsonyabbak (18–21. melléklet). Közgazdasági szempontból a legjobban értelmezhető csoportokat az öt csoportot kialakító klaszterezési eljárás hozott létre, valamint magyarázó ereje is csak a pénzügyi számvitel hasznossága szempontjából volt jelentősen alacsonyabb. Így a későbbi elemzéseknek a csoportosítását ez az eljárás adja.

4.3.2. Csoportosítás nem hierarchikus klaszterezési eljárással

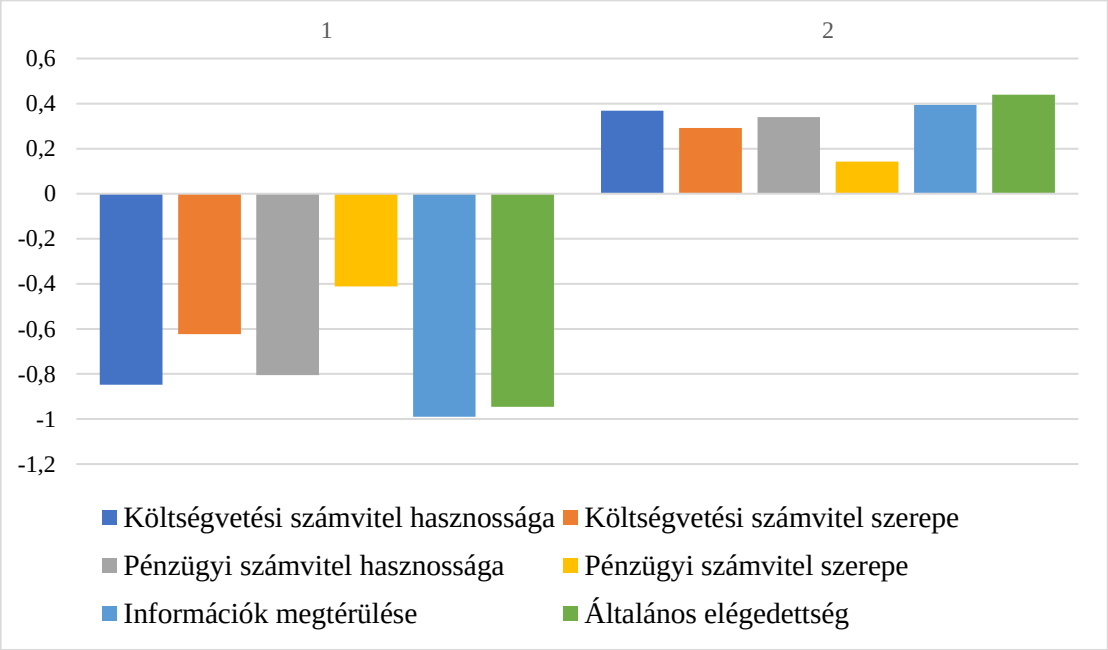
A nem hierarchikus eljárások közül a választásunk a kétlépéses eljárásra esett. Ez a módszer szintén az egyedek között mért távolságok alapján szeparálja a kitöltőket, és nem követeli meg a klaszterszám előzetes meghatározását (Kent és szerzőtársai 2014), továbbá alkalmas kategorikus és ordinális változók alapján történő csoportosításra (Gelbard és szerzőtársai 2007). Az eljárás elvégezhető a létrehozandó klaszterek számának előzetes megadásával is. Az eljárás hátránya, hogy a mintában az elemek sorrendje befolyásolhatja a csoportosítás eredményét (Gelbard és szerzőtársai 2007), ezért önmagában erre a módszerre véleményünk szerint nem érdemes alapozni a vizsgálatot.

Az első futtatás esetében nem adtunk meg elvárást a klaszterek számát illetően, így az SPSS által legjobbnak vélt csoportosítást elemeztük. Ezt követően, a két módszer kombinálásaképp, a Ward–módszer összesítő sémája alapján meghatározott számú klaszterre is próbáltuk bontani a mintát[56].

A legjobb minősítésű csoportosítás egy kétklaszteres megoldás volt. Áttekintve az ide sorolt megfigyelési egységeket, azt állapíthattuk meg, hogy az öt csoport hierarchikus klaszterezés során kialakuló első csoportja, illetve második csoportjának egy része alkotta a kétlépéses klaszter első csoportját, a többi pedig a második csoportot. Az első csoportot (n=56) olyan kitöltők alkották, akik jellemzően minden szempontból átlag alatti értékelést adtak, vagyis mindkét számvitelről negatív véleménnyel rendelkeznek, míg a második csoport (n=145) tagjai minden szempontot az átlagtól pozitívabbra értékeltek, igaz, a náluk megfigyelhető értékek közelebb voltak az átlaghoz, mint a másik csoport esetében (26. ábra). A csoportosítás minőségét a „Fair” kategóriába sorolta az SPSS (22. melléklet).

[56] Az eljárás során csak a kettő, illetve a három csoportot kialakító eljárás során alakultak ki közgazdasági szempontból is értelmezhető csoportok, csak ezen futtatási eredményeket közöljük a dolgozat törzsszövegében, a többit a mellékletekben tüntettük fel.

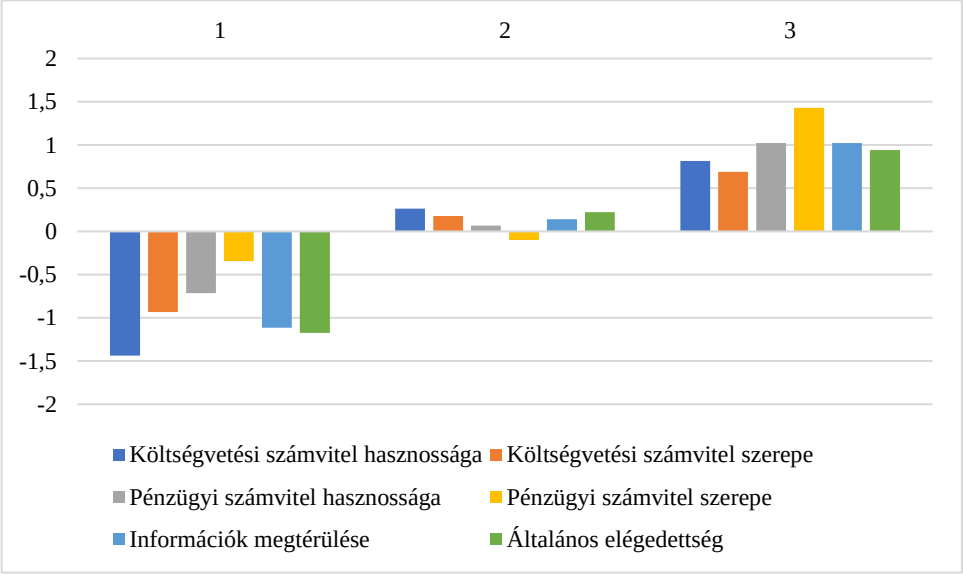
26. ábra A két csoportot létrehozó eljárás eredménye – Kétlépéses módszer



Forrás: saját szerkesztés

Következő lépésként előre megadtuk a kívánt csoportszámot, három klaszterbe soroltuk a kitöltőket. Az eljárás során egy gyengébb minőségű csoportosítás jött létre (23. melléklet). A három csoportot elégedetlenként (első csoport, n=33), semlegesként, vagy átlagosan vélekedőként (második csoport, n=151) és elégedettként (harmadik csoport, n=17) nyilatkozóként jellemezhetjük (24. ábra).

27. ábra A három csoportot létrehozó eljárás eredménye – Kétlépéses módszer



Forrás: saját szerkesztés

Annak ellenére, hogy ennek a csoportosításnak gyengébb (de még megfelelő) a klasszifikációs minősége, egy fontos eredményre enged minket következtetni: a kitöltők kis hányada az, aki kimondottan elégedetlen (a besorolt kitöltők 16,42%-a került az első csoportba), és még kevesebben vannak a kifejezetten elégedettnek tekinthető harmadik csoport tagjai (8,46%).[57] A besorolt kitöltők több mint háromnegyede az átlagosan elégedett csoportba került.

A vizsgálat következő lépéseiben megvizsgáltuk, hogyan nézne ki a négy, öt és hat klaszterre való bontás, viszont ezek esetében több elaprózott méretű csoport is létrejött. Ezeknél egy-egy elem már jelentősen befolyásolhatta az átlagot, illetve az egyes csoportok jellemzői sem voltak jelentősen különbözőek, csak egy-egy dimenzió mentén volt jelentősen eltérő átlaguk. Ezen csoportosítások eredményeit a 24–26. melléklet foglalja össze.

[57] Az itt megfigyelhető 17 fős elégedett csoport a több klaszterre való bontás esetén is együtt maradt. A további csoportosítások során a második csoportból váltak ki újabb kis elemszámú csoportok, míg az első csoportból a második csoportba kerültek át kitöltők. A csoportok szétbontásai nem voltak olyan szabályszerűek, mint a Ward módszer esetében, de ez az eljárások alapvető logikájából következik.

4.4. A kitöltők demográfiai jellemzőinek és a számvitelhez való viszonyának vizsgálata

Az eddig bemutatott elemzéseket követően arra voltunk kíváncsiak, hogy a kitöltő mióta áll alkalmazásban az adott önkormányzatnál, a település mérete, illetve a település földrajzi elhelyezkedése milyen mértékben befolyásolja a korábbiakban részletezett eredményeinket, tehát fennállnak-e különböző kapcsolatok, kereszthatások a demográfiai tényezők és a számviteli rendszer elégedettsége, az adatforrások hasznossága, illetve ezek beruházási és egyéb döntéseknél való figyelembevétele között. Egyes kategóriák alacsony elemszáma miatt szükség volt csoportok összevonására, így a földrajzi elhelyezkedést nagyrégiókra bontottuk, a munkatapasztalatok tekintetében 5 évnél kevesebb, 5 és 10 év közötti, illetve 10 évnél nagyobb munkatapasztalatú egyéneket különböztettünk meg, míg a településméret vonatkozásában 2000 lakos alatti, 2000 és 5000 lakos közötti, 5000 fő feletti lakossággal rendelkező településeket és a megyei önkormányzatokat különböztettük meg.

A kapcsolatvizsgálatok alapján megállapítható, hogy a vizsgált tényezők egyike sem befolyásolja jelentős mértékben az eredményeinket, ugyanis a kitöltő munkaviszonyának ideje, a települések mérete vagy annak elhelyezkedése sem az általános elégedettséggel, sem a költségvetési vagy pénzügyi számviteli adatok hasznosságával nem álltak szignifikáns kapcsolatban (37. táblázat). Kizárólag a számviteli eszközök szerepével voltak szignifikáns kapcsolatok kimutathatók a település méretét illetően, azonban ezek az együtthatók sem túl meggyőzők. A költségvetési adatok szerepét reprezentáló mesterséges változóval a települések mérete gyenge, pozitív kapcsolatban (r=0,214), míg a pénzügyi adatok szerepével szintén gyenge, ám negatív kapcsolatban (r=-0,190) állt. Az együtthatók alacsony értékeit megfigyleve megállapítható, hogy ezek a tényezők nem befolyásolják jelentősebb mértékben az önkormányzatok számviteli rendszerhez és a különböző számviteli adatforrásokhoz való viszonyát.

42. táblázat Releváns változók és különböző demográfiai tényezők közötti rangkorrelációs és varianciaanalízishez tartozó kapcsolatmérő (Eta) mutató

	Általános elégedettség	Költségvetési adatok hasznossága	Pénzügyi adatok hasznossága	Pénzügyi alkalmazás	Költségvetési alkalmazás
Kitöltő munkaviszonyának ideje (Spearman)	0,082	0,014	–0,129	–0,118	0,101
Település mérete (Spearman)	0,088	0,114	–0,136	**–0,190**	**0,214**
Nagyrégió (Eta)	0,036	0,068	0,031	0,124	0,151

Forrás: Tóth és szerzőtársai (2022, 45. o.) alapján saját szerkesztés

A demográfiai tényezők hatásait úgy is elemezhetjük, hogy megvizsgáljuk, milyen kapcsolat áll fenn a kitöltő jellemzői és a klaszterezés során kialakult besorolásai között. A legjobbnak bizonyuló csoportosítások[58] esetében kereszttábla–elemzéssel vizsgáltuk a csoporttagság, a kitöltő munkaviszonyának ideje, a kitöltő településének mérete, a település nagyrégiójának és a kitöltő beosztásának kapcsolatát.

A kereszttábla–elemzés elvégzése előtt végre kell hajtani a khí-négyzet próbát. A vizsgált változók közül mindössze a kitöltő beosztása (általa betöltött pozíció típusa) mutatott szignifikáns kapcsolatot az egyes klaszterezésekkel, viszont a kapcsolat esetében mindegyik klaszterezésnél előfordul olyan cella, ahol nem teljesül a hipotetikus érték[59][60]. Így egyik változó esetében sem igazolható a kapcsolat léte (38. táblázat).

[58] A hierarchikus klaszterezés esetében az öt csoportra osztást, míg a nem hierarchikus klaszterezés esetében a két és három klaszterre való bontást tekintettük a legjobbnak

[59] A hipotetikus értékek eléréséhez megoldás lehet egyes kategóriák egybevonása, de nem ismert beosztású kitöltők beemelését más kategóriába nem éreznénk helyénvalónak, valamint továbbra is fennállna a számviteli beosztottak és a számviteli vezetők mintán belüli túlsúlya. A vizsgálatot próbáltuk kivitelezni az egyéb érintettek összevonásával is, de az említett probléma ebben az esetben is fennmaradt.

[60] A Cramer–V értéke 0,2 körül alakult a vizsgált kapcsolatok esetében (27. melléklet), ami egy gyenge kapcsolatra utal. A helyzet megítélését nehezíti, hogy a mintában túlnyomórészt számviteli szakemberek

43. táblázat A vizsgált változók khí-négyzet próbája

	Kétlépéses klaszter (2 csoport)			Kétlépéses klaszter (3 csoport)			Ward–eljárás (5 csoport)		
	Érték	df	Szignifikan-cia	Érték	df	Szignifikan-cia	Érték	df	Szignifikan-cia
Beosztás	10,822	4	0,029	18,039	8	0,021	36,289	16	0,03
Nagyrégió	0,337	2	0,845	0,835	4	0,934	5,037	8	0,754
Településméret	4,412	2	0,11	1,797	4	0,773	15,403	8	0,052
Tapasztalat	0,62	8	0,733	4,268	4	0,371	14,627	8	0,067

Forrás: saját szerkesztés

Mindebből azt a következtetést vonhatjuk le, hogy nincsenek olyan adottságok, természetes jellemzők, amelyek determinálnák azt, miként érvényesül a szabályozás célja a helyi önkormányzatoknál. A jó és rossz gyakorlatok, a számviteli információk döntésekből való kimaradása, a pénzügyi számvitel marginális szerepe bármilyen önkormányzatra igaz lehet. Ez a megállapítás szemben áll az interjús tapasztalatokkal, amelyek arra utaltak, hogy ezek a problémák inkább a kisebb önkormányzatokat jellemzik. Ennek következtében az is megállapítható, hogy a jó gyakorlatok elterjedéséhez, a vezetői számviteli elemek térnyeréséhez, és a számviteli információk gazdálkodásban való érvényesüléséhez a teljes önkormányzati alrendszert érintő megoldásokra van szükség. Ez megtörténhet oktatások szervezésével, a jó gyakorlatok feltárásával, elemzésével és bemutatásával, vagy akár a jogszabályok kötelező ereje által.

szerepelnek és a kapcsolódó kategóriák túlsúlya „elhúzza” a vizsgálatot. Az egyes csoportok kitöltői típusok szerinti megoszlását a 28–30. melléklet tartalmazza. Ezen megoszlások vizsgálata sem tár fel egyértelmű, indokolható mintázatot a kitöltők szerepköre és a kialakított vélemény között.

5. Eredmények

A fejezet célja bemutatni a dolgozat téziseit, illetve a hozzájuk kapcsolódó főbb következtetéseket. A dolgozat téziseinek ismertetése előtt bemutatjuk a kutatás korlátait, amelyek segítségével pontosabban lehet értékelni a dolgozat eredményeit. A dolgozat tézisei alapján az önkormányzati szektor szereplői, illetve a jogszabályalkotók és a központi szint számára is fogalmaztunk meg javaslatokat. A fejezet a jövőbeli kutatási irányok kijelölésével zárul.

5.1. A kutatás korlátai

Az értekezésben bemutatott kutatás, mint minden más vizsgálat, rendelkezik korlátokkal. Egyik ilyen korlát a dolgozat fókuszából következik: a dolgozat alapján csak az önkormányzati alrendszer tapasztalatait ismerhettük meg. Mivel az államszámviteli rendszer egységesen, az egész államháztartásra vonatkozó érvénnyel újult meg, így **a teljes szektor tapasztalatait előnyös lenne alaposan megismerni**. Elképzelhető, hogy más típusú intézményeknél, vagy akár a központi kormányzatnál eltérő hatásokat figyelhetnénk meg, amelyek más megvilágításba helyeznék azokat a tapasztalatokat, amelyeket ez a dolgozat összegzett. Bár jelen dolgozatban is szerepelt olyan tanulmány, amely más típusú intézmények tapasztalatait vizsgálta[61], ez nem nyújt elegendő alapot ahhoz, hogy a vizsgálat fókuszát képező csoportéhoz hasonló igényességgel mutassuk be az érintettek impresszióit.

Az önkormányzatok tapasztalataira való koncentrálás a szektorral kapcsolatos ismeretek körét is szűkítette, ugyanis elképzelhető, hogy az önkormányzati alrendszer működését a **központi szint**en is értékelik. Az önkormányzatok kötelező adatszolgáltatásai erre nyújtanak lehetőséget, viszont jelen dolgozat nem firtatta azt, hogy ezen adatokkal milyen további lépések történnek, történhetnek. Így a kutatás a későbbiekben javítható lenne azáltal, ha a reform önkormányzatokra gyakorolt hatását a központi kormányzat szemszögéből is vizsgálat tárgyává tennénk.

A dolgozat nem ismerteti teljeskörűen az önkormányzati alrendszert érintő reformokat. **2010 után a hazai települési önkormányzatok működésében számos változás állt be**. Megváltoztak a finanszírozás elemei, illetve a forrásbevonás szabályai,

[61] lásd Molnár–Hegedűs (2017)

és erősödött a költségvetési tervezések szabályozása. Emellett a belső kontrollrendszerek fejlesztése is nagy hatást gyakorolt az önkormányzati működésre, az átláthatóság és a szabályszerűség fokára. Továbbá az ellátandó feladatok köre, a feladatellátások módja is jelentős változáson esett át. Ezek a változások és hatásaik nem jelennek meg a dolgozatban, viszont nem különíthetők el a bemutatott tapasztalatoktól. Például az átláthatóság javulása lehet a számviteli rendszer megújításának és a kontrollrendszer fejlesztésének is a következménye. A változások egy része az önkormányzati döntéseknek a mozgásterét is szűkítette. A döntési lehetőségek megváltozása pedig befolyásolja a számviteli adatok felhasználási gyakorlatát is, ami jelen kutatás egyik központi kérdése volt. Ehhez a korláthoz szorosan kapcsolódik az is, hogy a dolgozat nem veszi figyelembe a **nem számviteli információk** döntéshozatalban betöltött szerepét sem.

A kutatással kapcsolatban azt is ki kell emelni, hogy **az interjúalanyok és a kérdőívkitöltők válaszai sokszor szubjektívek.** A kitöltők pozíciója sokszínű volt, de jellemzően döntéshozók (például polgármesterek) vagy szakemberek, könyvelők, jegyzők töltötték ki. Esetlegesen a kitöltők szakmai felkészültségét, tapasztalatát is kétségbe lehet vonni (bár a többségük már nem tekinthető pályakezdőnek). Ha feltételezzük, hogy a kitöltők nem a legfelkészültebbek, akkor is van relevanciája megismerni az ő véleményüket és tapasztalatukat. Ugyanis a kitöltők közvetlenül kapcsolatban vannak a számviteli információs rendszerrel, vagy az adatok előállítása, vagy azok felhasználása révén. **A számviteli információs rendszer pedig csak annyi előnyt tud biztosítani, amennyit felismernek és kihasználnak az érintettjei.** Ha azt tapasztaljuk, hogy a felhasználók az előnyöket nem érzékelik, másképp látják, akkor is világossá válik, hogy valamelyik működésre ható tényező még finomhangolásra szorul. Természetesen azt nem lehet állítani, hogy indifferens a kitöltők személye és tapasztalata, viszont bármilyen felkészültségi fokot is feltételezünk a részükről, hasznos ismerni a tapasztalataikat.

A két kutatásból **nehéz következtetni a változások dinamikájára**. Bár egy adatfelvétel öt évvel a reformot követően, egy pedig hét évvel azután történt meg, ez az időtáv még nem biztosít megfelelő alapot a változások megítéléséhez. Egyrészt két adatfelvételből nehéz erre vonatkozóan megalapozott következtetéseket levonni, másrészt a kutatások eltérő módszertana miatt sem volna helyes ilyen jellegű

következtetéseket levonni. Jelen dolgozatnak nem is célja ilyen jellegű folyamatok feltárása és értékelése, a kutatás időhorizontja miatt nem is merült fel lehetőségként.

5.2. A dolgozat tézisei

Az értekezés vizsgálatai során azt kívántuk megtudni, hogy az eredményszemléletű számvitel megjelenése a közszférában összefüggésben van-e az állam szerepének alakulásával, illetve függ-e az államменedzsment elvi alapjától. Ezen túlmenően az empirikus vizsgálat keretein belül a 4/2013-as kormányrendelet önkormányzati alrendszerre gyakorolt hatásait igyekeztünk feltárni, egyrészt megismerve a számviteli információs rendszer működéséről alkotott véleményeket, másrészt pedig a számviteli adatok döntés-előkészítésekben betöltött szerepét.

Első hipotézisünk, amely szerint **az eredményszemlélet közszférában való megjelenése relevánsnak tekinthető, nincs szoros korrelációja az állam szerepével kapcsolatos modellekkel,** igazolást nyert. A modern állammal szembeni elvárások közé sorolhatjuk az eredményes, hatékony, átlátható és elszámoltatható működést, függetlenül az állam gazdaságban betöltött szerepétől, szabályozói funkciójának erejétől. Ezen szempontok érvényesülését az eredményszemléletű számvitel képes támogatni az információk gyorsabb, megbízhatóbb és összehasonlíthatóbb biztosításával. Az eredményszemléletű számvitel terjedése így egy tértől, időtől és az állami szerepléstől független trendnek tekinthető[62]. A teljesítménymérés és az eredményesség középpontba kerülése, amely minden tárgyalt elméletnek központi eleme, megköveteli a megfelelő számviteli rendszer alkalmazását, vagyis az eredményszemléletű számvitel bevezetése egyfajta modernizációs kényszernek is tekinthető, a követett állammenedzsment–modelltől függetlenül. Ezek alapján igazoltnak tekintjük az első hipotézisünket, és az alábbi tézist fogalmazzuk meg:

1. **tézis: Az eredményszemléletű számvitel államháztartásban való megjelenése a közszféra működésének logikájától és az állam szerepének alakulásától is függetlennek tekinthető.**

Tekintettel arra, hogy az eredményszemléletű számvitel az állammenedzsment elvi hátterétől függetlenül terjedt el, feltételeztük, hogy az állammenedzsment elméletek

[62] lásd 5. ábra, 9. táblázat

közös céljainak szolgálatában jelent meg. Ez alapján fogalmaztuk meg a második hipotézisünket, amely szerint **a 2014-től érvényes hazai számviteli rendszer képes megbízható és valós képet biztosítani a felhasználói szerint**, ugyanúgy megerősítést nyert. A kérdőíves adatfelvétel eredményei megerősítették azt a feltételezésünket, hogy a szabályozás kiforrott, jól meghatározott[63] és valós képet mutat a gazdálkodó egységekről[64]. A kitöltők tapasztalatai megerősítik azt, hogy a számviteli nyilvántartások naprakészek[65], a vagyonrészek értékelése megfelelő, valamint a gazdasági folyamatok bemutatása is pontosnak tekinthető. Ezzel összhangban az államszámviteli rendszerrel kapcsolatban a felhasználók elégedettsége figyelhető meg[66]. Így a második hipotézist elfogadjuk, ami alapján a következő tézist fogalmazhatjuk meg:

2. **tézis: A 2014-től érvényes számviteli rendszer megbízható és valós képet ad az önkormányzatok működéséről, vagyoni helyzetéről.**

A harmadik hipotézisünket, amely szerint **a rendszer felhasználói mindezek ellenére inkább a pénzforgalmi szemléletű adatokat használják fel a gazdálkodás során**, szintén igazoltuk. A személyes megkérdezések[67] és a kérdőíves kutatás tapasztalatai[68] is azt a külföldön is megfigyelhető jelenséget erősítették meg, hogy amíg párhuzamosan működik a pénzforgalmi és az eredményszemléletű számvitel, addig az előbbi információt preferálják a döntéshozók. Ez elsősorban az eredményszemléletű számvitel tradícióinak hiányára vezethető vissza. A reform jelenlegi formájában inkább csak egy pénzügytechnikai átállásként ragadható meg, amelyben az adminisztratív szintű előnyök érvényesülnek, viszont a gazdasági szemlélet nem módosult. Hiába jött létre a reform eredményeképp egy előremutató, modern számviteli információs rendszer, a pozitív hatások teljes körű érvényesüléséhez több időre és több tapasztalatra van szükség. Az érintetteknek a rendszer alkalmazása mellett annak elvi hátterét is meg kell érteniük, hogy megfelelően támaszkodhassanak az eredményszemléletű számviteli információkra. Véleményünk szerint a jelenség fennmaradását támogatja az is, hogy a költségvetéstervezés pénzforgalmi szemléletű. Így amíg ez a gyakorlat marad, aligha

[63] lásd 24., 25. és 29. táblázat
[64] lásd 29. táblázat
[65] lásd 29. táblázat
[66] lásd 29. táblázat
[67] lásd 21. és 23. táblázat
[68] lásd 35. és 36. táblázat, illetve 18. ábra

várható az eredményszemléletű adatok szerepének növekedése. Ezek alapján az alábbi tézist fogalmazhatjuk meg:

3. **tézis: A rendszer felhasználói jobban támaszkodnak a pénzforgalmi szemléletű adatokra a gazdálkodás során.**

Negyedik hipotézisünket, amely szerint **a pénzügyi számviteli információk nem töltenek be jelentős szerepet a helyi önkormányzatok gazdálkodási döntéseinek meghozatalában,** igazoltnak tekinthetjük. A pénzforgalmi szemlélet dominanciája megvalósulhat úgy is, hogy mind a költségvetési, mind a pénzügyi számvitel nagy jelentőséggel bír (de a költségvetési számvitel fontosabbnak bizonyul), illetve úgy is, hogy csak a költségvetési számvitel bír nagy szereppel, továbbá az is előfordulhat, hogy egyik számvitelt sem tekintik fontosnak a kitöltők, de a pénzügyi számvitel még így is kevésbé fontosnak bizonyul. A kérdőíves kutatás keretein belül azt figyelhettük meg, hogy a tervezési folyamatokban jellemzően nem jelennek meg számviteli adatok[69]. Ez a megfigyelés összhangban áll a személyes megkérdezés tapasztalataival[70]. A költségvetési számvitel adatai, a hozzá kapcsolódó kimutatások adatai elő-előfordultak a döntések megalapozásában, de a pénzügyi számvitel adatai esetében ez már kevésbé igaz[71]. Tehát nem arról van szó, hogy mindkét számvitel fontos szerepet tölt be, de a költségvetési számvitel tűnt fontosabbnak, hanem az nyert igazolást, hogy a pénzügyi számvitel adatai jelenleg még nem töltenek be meghatározó szerepet az önkormányzatok gazdálkodási döntéseiben. Így a következő tézist fogalmazhattuk meg:

4. **tézis: A pénzügyi számviteli információk ma még nem töltenek be meghatározó szerepet az önkormányzatok gazdálkodási döntéseiben.**

A harmadik és negyedik tézis egybevág Vértesy (2020) azon megállapításával, miszerint azokban az esetekben, amikor csak a számviteli rendszer újult meg, viszont a költségvetési tervezés pénzforgalmi alapokon marad, az érintettek a reformot követően csak egy szimpla könyvelési gyakorlatnak tekintik az eredményszemléletű számvitelt. A megfigyelés összhangban áll Borbély és szerzőtársai (2021) megfigyelésével is, akik szintén az eredményszemléletű adatok mellőzését igazolták a hazai költségvetési szervek (igaz, nem önkormányzatok) körében. Ez a két tézis rávilágít arra, hogy a számviteli

[69] lásd 14. ábra, 15. ábra, 30. és 31. táblázat
[70] lásd 23. táblázat
[71] lásd 30., 31., és 35. táblázat

rendszer alkalmazása jelen formájában nem támogatja kellő mértékben az eredményes és hatékony gazdálkodást. A felhasználók többsége szerint az előállítható információk értéke nem haladja meg az előállítás érdekében felhasznált erőforrásokat.

Az ötödik hipotézis, amely szerint **a számviteli rendszerrel való elégedettség és a települések mérete között pozitív irányú kapcsolat áll fenn,** nem nyert megerősítést. A számviteli információs rendszerrel való elégedettséget nem befolyásolta szignifikánsan a kitöltő munkatapasztalata, településének mérete és elhelyezkedése, valamint a kitöltő beosztása sem[72]. Ugyanez állapítható meg a számviteli információkra való támaszkodás mértéke kapcsán is. Ezen tapasztalatok alapján az alábbi tézist fogalmazhatjuk meg:

5. **tézis: A számviteli rendszerrel való elégedettség foka független a kitöltő településének méretétől.**

A tapasztalatokra és a tézisekre alapozva javaslatokat fogalmaztunk meg a szabályozók és a helyi önkormányzatok szakemberei, döntéshozói számára.

5.3.1. Javaslatok

A kutatás eredményei alapján megfogalmazható javaslatainkat két csoportra oszthatjuk aszerint, hogy azok kiknek szólnak. Így megkülönböztetjük a szabályozók és a központi szint, valamint a helyi önkormányzatok számára szóló javaslatokat.

5.3.1. Javaslatok szabályozók számára

Az empirikus tapasztalatok arra a tényre világítottak rá, hogy a számvitelnek az önkormányzatok körében múltorientált, utólagosan jelentő szerepe van. Véleményünk szerint így az önkormányzatok egyelőre nem tudják érvényesíteni azokat az előnyöket, amelyek a reformból származnának. Ezzel összhangban azt is megfigyelhettük, hogy az eredményszemlélet szerepe félreértelmezett, annak logikáját a közszférától idegenként kezelik az érintettek. A szabályozói oldal (vagy a központi szint) releváns információk áramoltatásával képes lehet változtatni ezen. Ez alatt több dolgot is értünk. Egyik lehetőség **a helyes gyakorlatok, a fejlettebb számviteli kultúrával rendelkező önkormányzatok példáinak összegyűjtése és széles körben való ismertetése**. Ehhez

[72] lásd 42. és 43.táblázat

első lépésként el kellene különíteni hatékonyabban és eredményesebben működő önkormányzatokat, majd részletesen megismerve a működésüket, esettanulmányokat lehet létrehozni. Másik lehetőség **a pénzügyi számviteli adatokkal kapcsolatos tudatosság növelése képzések, fórumok szervezésével**. Itt az előbbi lehetőségben említett esettanulmányok mellett az akadémiai szféra meglátásait is be lehetne mutatni. Illetve, ahogy Borbély és szerzőtársai (2021) is rámutattak, a központi szint indikátorok javaslatával, sztenderdek megalkotásával, a beszámoló űrlapjainak ilyen célú módosításaival is tehet lépéseket ezügyben. Ezektől operatív szinten hatékonyabb lehetne különböző számítások előírása, de ez nem feltétlenül vezetne eredményre. Példaként lehet említeni az önköltségszámítási szabályzatot, amelyet ugyan kötelező elkészíteni az önkormányzatoknak, de a gyakorlatban nem tölti be azt a szerepet, amelyre elméleti síkon képes lenne. Így ilyen **kötelező előírások helyett, vagy azok mellett, sokkal fontosabb az, hogy az érintettek szemléletmódjára hasson a központi szint.**

A központi kormányzat számára javasoljuk azt is, hogy a rendelkezésre álló adatok alapján hajtsanak végre **hatékonysági, vagy összehasonlító elemzéseket**. A helyi önkormányzatok frekventáltan és nagy mennyiségben szolgáltatnak adatokat. Ezek alapján meg lehetne állapítani, hogy milyen eltérések vannak az egyes önkormányzatok működése között, illetve hogy azokat a differenciákat milyen tényezők generálják. Erre alapozva akár alaposabb, feltáró jellegű vizsgálatokat is lehet folytatni.

További javaslatunk, több tanulmány (Jakab–Balog 2017, Borbély és szerzőtársai 2021) javaslataival összhangban **az eredményszemléletű költségvetési tervezés adaptálása**, elsősorban annak elméleti előnyei miatt. Véleményünk szerint ezzel a megközelítéssel a költségvetés tervezése inkább gazdasági szemléletű lenne, és kevésbé technikai megközelítést tükrözne. Továbbá a költségvetés-tervezés minősége is javulna, ami hozzájárulna ahhoz, hogy az állam megfeleljen a társadalom elvárásainak, valamint a feladatalapú finanszírozás logikájának érvényesítében is segíthetne. Egy ilyen reform után az eredményszemléletű számvitel előnyei is jobban tudnának érvényesülni.

Véleményünk szerint, összhangban Simon (2009) javaslatával, a számviteli reformra alapozva a finanszírozási rendszer jellegét is át kell alakítani, és azt feladatalapúvá kell tenni. Annak ellenére, hogy ez de jure megvalósult, a gyakorlati tapasztalatok még továbbra is az intézményi jellegű finanszírozás jegyeit hordozzák. Emiatt fontos lenne egy olyan finanszírozási rendszer kialakítása, amely sokkal jobban

alapoz az eredményszemléletű számviteli adatokra. Ezzel a javaslattal összhangban áll a költségvetési tervezés eredményszemléletű alapra való áthelyezése is.

5.3.2. Javaslatok a helyi önkormányzatok számára

Az önkormányzati szereplők számára a pénzügyi számvitel adatainak szélesebb körű bevonását javasoljuk, elsősorban a költségvetési tervezés során. Szorosan kapcsolódó javaslat, hogy az önköltségszámítást ne csak jogszabály szerinti kötelességnek, hanem egy közgazdasági tartalommal bíró tevékenységnek tekintsék. Az **alaposabb önköltségszámítás** lehetővé teszi az egyes döntési alternatívák értékelését, a feladatellátások optimalizálását. Véleményünk szerint hiába mondhatjuk azt, hogy a profit és a jövedelmezőség nem lehet elsődleges a közszférában, a költségek pontosabb nyomon követésének, az erőforrások hatékonyabb és gazdaságosabb felhasználásának fontosságát nem lehet vitatni. Ez pedig jobban kivitelezhető az ellátott feladatok és előállított teljesítmények önköltségének pontos ismerete mellett.

Véleményünk szerint sokat javíthat az önkormányzati gazdálkodás minőségén a **tárgyieszköz-menedzsment fejlesztése**. Ez támogatható egyrészt beruházás-gazdaságossági számításokkal, illetve a beruházások hatásainak, fenntarthatóságának értékelésével. Másrészt fontos az eszközök értékének pontos nyomon követése, amellyel az eszközpótlási igényt lehet meghatározni. Az eszközök megfelelő időben történő cseréje, pótlása a közfeladatok magasabb minőségben való ellátását és kiszámíthatóbb működést eredményezhet. Igaz, ez sok esetben forráshiány miatt hiúsulhat meg.

Ezeken túlmenően általánosságban is javasolt a pénzügyi számvitel adatainak beemelése, akár a költségvetés tervezésébe. Mivel ezek az adatok többéves előrelátást képesek biztosítani, a költségvetés tervezésének pontossága is javítható. Így véleményünk szerint fontos, hogy az eredményszemléletű adatok a tervezési tevékenységekbe is beépüljenek.

Jelentős pozitív hatással járna a stratégiai gondolkodás helyi szinten történő előtérbe helyezése, és olyan eszközök, mint a Balanced Scorecard alkalmazása, ahogy arra Hegedűs és szerzőtársai (2014) is rávilágítottak. Viszont ahhoz, hogy ez ténylegesen kiváltsa a várható pozitív hatásokat, szükség van az eredményszemléletű információk alaposabb bevonására.

5.4. Kitekintés, jövőbeli kutatási irányok

Tekintettel az állam és az önkormányzati szektor szerepére, még számos új kutatást lehet végrehajtani ezen a területen. A hazai közgazdasági szakirodalom gazdag az önkormányzati alrendszert vizsgáló tanulmányokban illetve az államháztartási számvitel témaköre is jelentősnek tekinthető mind itthon, mind nemzetközi színtéren.

Néhány (3-5) év elteltével **a kérdőíves kutatást célszerű lenne megismételni.** Ez segítene megismerni, hogy milyen változások történtek az önkormányzati alrendszer tapasztalataiban, gazdálkodási szokásaiban. Egy ilyen kutatás lehetőséget biztosítana annak megítélésére, hogy mely szempontok javulnak az idő előrehaladtával, és hol lehet szükség a szabályozás és a központi szint közbeavatkozására. Ez lehetővé tenné annak megítélését, melyek azok a jelenlegi hibák, hiányosságok, amelyek begyakorlással, a tapasztalat felhalmozásával megszűnnek, és melyek azok, ahol szükség van a rendszer finomhangolására, a szabályozás korrigálására. Úgy véljük, hogy ez az irányvonal későbbi kutatásaink fő csapása lehet. További következtetésekre adna lehetőséget az, ha a felmérés jobban próbálná bevonni az egyes települések jogállását és méretét. Az így megszülető eredmények alapján a jogalkotó számára is hatékonyabb módon fogalmazhatnánk meg javaslatokat.

További kutatási irány lehet az eredményszemléletű számvitel bevezetésének hatásait más, **önkormányzati rendszert érintő reformokkal együttesen vizsgálni**. Ez más megvilágításba helyezhetné a dolgozatban bemutatott kutatások eredményeit is, feltárhatna olyan tényezőket, amelyek akadályozzák a reformtól várt előnyök érvényesülését, és egy átfogó, komplex képet biztosítana a hazai önkormányzati alrendszer megújulásáról.

Véleményünk szerint érdekes eredményekre vezetne **a központi szint önkormányzati alrendszerrel kapcsolatos tapasztalatainak megismerése** is. Illetve annak feltárása, akár interjúkkal, akár más kvalitatív kutatási eljárással, hogy milyen elemzéseknek és döntéseknek képezik alapját az önkormányzati alrendszer által szolgáltatott adatok. Ugyanis, ha központi szinten érvényesülnek ezek az adatok, akkor az eredményszemléletű számvitel mégis betöltheti az állam hatékonyságát és eredményességét támogató szerepet annak ellenére is, hogy az önkormányzati

döntéshozatalban közvetlenül nem érvényesül. Emiatt egy ilyen kutatás a dolgozat eredményeit kiegészítheti, árnyalhatja.

További érdekes kutatási irányt képezhet annak vizsgálata is, miként lehet optimalizálni a bürokrácia és a számvitel kapcsolatát, és úgy kialakítani az államszervezet működését, hogy a számviteli információs rendszer kellő mennyiségű és jó minőségű adatot állítson elő oly módon, hogy ezzel párhuzamosan ne legyen jellemző a túlzott adatigénylés és az adatszolgáltatók túlterheltsége.

A kutatás kapcsán további irány lehet az integritás és a számvitel kapcsolatának elemzése, a számviteli rendszer korrupció elleni harchoz való hozzájárulásának tanulmányozása. A hazai tudományos közegben is egyre nagyobb jelentőségre tett szert az integritás vizsgálata. A megfelelően működő számviteli rendszer az átláthatóság és az elszámoltathatóság megteremtése által hozzájárulhat a köz által biztosított erőforrások etikus felhasználásához.

Ezeken túlmenően érdekesnek és hasznosnak tartjuk **esettanulmányok készítését** különböző típusú, karakterű önkormányzatoknál. Ezek lehetővé tennék hibás és jó gyakorlatok megismerését, valamint a számviteli adatok felhasználásával kapcsolatos gyakorlatok teljesebb körű, operatív szintű megismerését. Ráadásul a vezetői számviteli eszközök alkalmazási lehetőségeiről és annak korlátairól, akadályairól is átfogóbb képet kapnánk. Egy ilyen kvalitatív megközelítés lehetővé tenné annak vizsgálatát is, hogy a számviteli adatok mellett milyen döntést befolyásoló tényezők jelennek meg, s azok miként viszonyulnak a számviteli információkhoz.

Összegzés

Az önkormányzatokkal és államháztartással foglalkozó tudományos művek nagymértékben járulnak hozzá a hazai akadémiai élethez, a témakör folyamatosan foglalkoztatta a hazai tudományos társadalmat. Ez igaz még napjainkra is, ahol az állam szerepének alakulása és az általa alkalmazott módszerek kérdésköre aktuálisnak számít. Hasonlóképpen jellemezhetjük a nemzetközi környezetet is, ahol ezen témák mellett az államháztartási számvitel témaköre is nagy hatással bír. Az eredményszemléletű számvitel közszférában való térnyerése egyre több és több kutatás tárgyát képezte az idő előrehaladtával. Kutatások sora firtatta a szemlélet relevanciáját a szektorban, illetve a reformok várható és tényleges hatásaival is számos tanulmány foglalkozott. Ezen tudományos munkák keltették fel az érdeklődésünket és ösztönöztek arra, hogy hajtsunk végre egy olyan átfogó, elméletileg is erősen megalapozott kutatást, ami a hazai önkormányzati alrendszer reformmal kapcsolatos tapasztalatait tárja fel.

A dolgozat céljának meghatározását követően az alábbi hipotéziseket fogalmaztuk meg:

1. **hipotézis: Az eredményszemlélet közszférában való megjelenése relevánsnak tekinthető, függetlenül az állam szerepének alakulásától.**
2. **hipotézis: Felhasználói szerint 2014-től érvényes államszámviteli rendszer képes megbízható és valós képet adni.**
3. **hipotézis: A rendszer felhasználói inkább a pénzforgalmi szemléletű adatokat használják fel a gazdálkodás során.**
4. **hipotézis: A pénzügyi számviteli információk nem töltenek be jelentős szerepet a helyi önkormányzatok gazdálkodási döntéseinek meghozatalában.**
5. **hipotézis: A számviteli rendszerrel való elégedettség és a települések mérete között pozitív irányú kapcsolat áll fenn.**

Az első hipotézist a szakirodalmak feldolgozásával, rendszerezésével és elemzésével válaszoltuk meg, míg a további hipotézisek helytállóságát egy kérdőíves felmérés segítségével vizsgáltuk, amelyet egy személyes megkérdezéseken alapuló kutatással készítettünk elő.

A dolgozatot öt fejezetre tagoltuk. Az első fejezetben bemutattuk az állami szerepvállalás alakulását, illetve kitértünk annak kapcsolatára a feladatellátás során megfigyelhető megoldások módszertanára. Ezt azért tartottuk szükségesnek, mert az eredményszemléletű számvitelt a szakirodalom sok esetben az új közszolgálati menedzsment nevű irányzathoz köti, viszont beigazolódott, hogy tévesen. Az eredményszemléletű számvitel közszférában való megjelenése egy irányzattól, tértől és időtől független globális trendnek bizonyult. Az állammenedzsment–modellek kapcsán megfigyelhettük, hogy számos szempont esetében jutnak különböző javaslatokra, mint például az önkormányzatiság esetében, ahol a neoweberiánus vonal kisebb, az új közszolgálati menedzsment és a jó kormányzás jelentősebb szerepet delegál az önkormányzati alrendszerhez. A hatékony önkormányzati működés (szereptől függetlenül) elképzelhetetlen adekvát számviteli rendszer nélkül, ezért is lehetséges az, hogy a tárgyalt állammenedzsment–elméletek mindegyikéhez illik az eredményszemléletű számvitel közszférában való megjelenése.

A második fejezetben az eredményszemléletű számvitel közszférához való illeszkedésének témakörét vizsgáltuk, annak előnyeinek és hátrányainak feltárása mellett. Továbbá a reformokat befolyásoló tényezőket is azonosítottuk. A két fejezet során megerősítést nyert, hogy az eredményszemléletű számvitel képes lehet arra, hogy támogassa az államot a hatékony, eredményes, átlátható és elszámoltatható működésében, amely állammenedzsment irányzattól függetlenül fontos a modern államok számára.

A harmadik szerkezeti egységben egy személyes megkérdezéseken alapuló kutatást mutattunk be, amely megerősítette, hogy a 2014-től érvényes számviteli rend képes megbízható képet nyújtani az önkormányzatok működéséről. Ennek ellenére a reform mégsem váltotta ki azokat a hatásokat, amelyeket elméleti síkon lehetett tőle várni. A számviteli információs rendszer által biztosított adatok ritkán képezik gazdálkodási döntések alapját, ráadásul a reform eredményeképp megjelenő eredményszemléletű pénzügyi számvitel csak marginális szereppel bír. A költségvetési számvitelt, illetve a pénzforgalmi szemléletű adatokat hasznosabbnak ítélik a szférában, így azokat nagyobb eséllyel is vonják be különböző elemzésekhez, döntések megalapozásához. Ezen kutatás tapasztalatai lehetőséget biztosítottak arra, hogy a vizsgálódást jobban fókuszáljuk, és nagyobb minta vételével folytathassuk a dolgozat elején bemutatott hipotézisek vizsgálatát.

A negyedik szerkezeti fejezetben egy kérdőíves kutatást és annak eredményeit ismertettük. A kutatás eredményei hasonlóak voltak az interjús vizsgálat eredményeihez, igaz, sokkal jobban kirajzolódott a költségvetési számvitel dominanciája, annak ellenére is, hogy már két további év tapasztalatával voltak gazdagabbak a megkérdezettek. Az ötödik szerkezeti egységben az eredmények összegzése mellett kitértünk a kutatás korlátaira, bemutattuk a megfogalmazott téziseket, javaslatokat fogalmaztunk meg a jogszabályalkotók és az államháztartás központi szintje, valamint a helyi önkormányzatok számára.

Az elvégzett kutatás alapján a következő téziseket fogalmaztuk meg:

1. **tézis: Az eredményszemléletű számvitel államháztartásban való megjelenése a közszféra működésének logikájától és az állam szerepének alakulásától is függetlennek tekinthető.**
2. **tézis: A 2014-től érvényes számviteli rendszer megbízható és valós képet ad az önkormányzatok működéséről, vagyoni helyzetéről.**
3. **tézis: A rendszer felhasználói jobban támaszkodnak a pénzforgalmi szemléletű adatokra a gazdálkodás során.**
4. **tézis: A pénzügyi számviteli információk nem töltenek be jelentős szerepet az önkormányzatok gazdálkodási döntéseiben.**
5. **tézis: A számviteli rendszerrel való elégedettség foka független a kitöltő településének méretétől.**

A kutatás egyim fontos korláta, hogy kimondottan a számviteli reformra fókuszál, és a megfigyelhető jelenségeket a számviteli információs rendszer következményeinek tekinti, miközben az önkormányzati alrendszer (és az államháztartás egésze) jelentős megújuláson esett át az utóbbi évtizedben. Másik korlát, hogy a kutatás alapján nincs lehetőség véleményt formálni a megfigyelhető trendekről, két különböző módszertanú pillanatfelvételnek tekinthető.

Eredményeink és tapasztalataink alapján javaslatokat is megfogalmaztunk. A szabályalkotók és a központi szint számára tanácsoljuk az eredményszemléletű számviteli információk felhasználását ösztönző környezet létrehozását. Ehhez hozzájárulhatnak a mintaértékű gyakorlatok feltárásával és a jó gyakorlatok terjesztésével, vagy releváns,

vezetői számviteli szemléletet magába foglaló ismeretterjesztő anyagok, képzések létrehozásával.

Megfontolandó a költségvetési tervezés eredményszemléletű alapra való helyezése is, amely a tevékenységek és azok hatásaik pontosabb értékelését, előrejelezhetőségének javítását tenné lehetővé. Egy ilyen reform a saját jótékony hatásai mellett a számviteli rendszer megújítása előnyeinek érvényesülését is segítené, egyfajta pozitív szinergia jelenne meg a költségvetési tervezés és a számviteli információs rendszer szinkronizálása által. Ezzel összhangban az önkormányzati alrendszer feladatalapú finanszírozása is javítható lenne, ily módon kevésbé lennének markánsak az intézményi finanszírozási rendszer lenyomatai.

Az önkormányzatok számára javasoljuk a pénzügyi számvitel információinak alaposabb bevonását a gazdálkodási döntések meghozatalába. Egyrészt a számviteli eszközök alkalmazása segítheti a tevékenységek pontosabb értékelését, amelyek alapján jobban megítélhető a feladatellátás hatékonysága. Másrészt, a tárgyi eszközök menedzselésében, a beruházások előzetes értékelésében is nagy szerepe lehet a számviteli információknak, amelyeket emiatt érdemes figyelembe venni. Ezekkel szinkronban a költségvetési tervezés folyamatába is érdemes bevonni az eredményszemléletű számviteli információkat.

Véleményünk szerint a téma még több szempontból vizsgálható. Habár maga a reform egyre kevésbé tekinthető aktuálisnak, a számviteli rendszer összhangja a költségvetéssel és más adminisztratív folyamatokkal, valamint a számviteli információk gazdálkodásra gyakorolt hatása folyamatos aktualitással bír.

A jövőbeli kutatási irányok közül, amelyeket részletesebben ismertettünk az 5.4 alfejezetben, hármat emelünk ki. A kutatás eredményei megalapozottabban értékelhetők egyrészt a központi szint tapasztalatainak megismerésével, illetve annak vizsgálatával, hogy milyen további elemzéseknek képezik tárgyát az önkormányzatok által szolgáltatott adatok. Másrészt érdekes eredményre vezetne annak részletes feltárása, hogy az önkormányzati rendszer reorganizációjának egyes lépései miként alakították át az önkormányzatok döntési jogköreit és gazdálkodási gyakorlatát. Ezeken túlmenően érdemesnek találjuk a kutatás későbbi megismétlését, annak érdekében, hogy kiragadható

legyen a reformot követően kialakuló gyakorlatok jellemzőinek változása, azok dinamikája.

Reméljük, hogy ezen doktori értekezés és a hozzá kapcsolódó publikációk hozzájárulhatnak a téma bő hazai szakirodalmához, valamint, hogy az általunk megfogalmazott javaslatokat mind a szabályalkotók, mind az önkormányzatok hasznosítani tudják a jövőben.

Felhasznált irodalom

Abdi, H. (2007): *The Kendall Rank Correlation Coefficient*. Interneten: https://personal.utdallas.edu/~herve/Abdi-KendallCorrelation2007-pretty.pdf. Letöltve: 2022. január 17.

Adhikari, P.–Gårseth-Nesbakk, L. (2016): Implementing public sector accruals in OECD member states: Major issues and challenges. *Accounting Forum* 40(2), 125–142. o. DOI: https://doi.org/10.1016/j.accfor.2016.02.001

Ahmad, N.N (2016): Investigating the Factors Influencing Users' Resistance towards Accrual Accounting. *Procedia Economics and Finance* 35, 17–26. DOI: https://doi.org/10.1016/S2212-5671(16)00005-8

Ajibade, O.–Ibietan J. (2016): Public Bureaucracy and service delivery in Nigeria: The neo-weberian explanation. .*Revista de Administratie Publica si Politici Sociale 17(2)*, 5–18. o.

Aristovnik, A.–Murko E.–Ravselj D. (2022): From Neo-Weberian to Hybrid Governance Models in Public Administration: Differences between State and Local Self-Government. *Administrative Sciences* 12(1), 26-44. o. DOI: https://doi.org/10.3390/admsci12010026

Arnaboldi, M.–Lapsley, I. (2009): On the Implementation of Accrual Accounting: A Study of Conflict and Ambiguity. *European Accounting Review*, 18(4), 809–836. o., DOI: https://doi.org/10.1080/09638180903136225

Babbie, E. (2001): *A társadalomtudományi kutatás módszertana*. Balassi Kiadó, Budapest

Balázs I. (2015): Az államigazgatási hatósági szolgáltatások közigazgatás-szervezési modelljei. *Új Magyar Közigazgatás*, (8)3, 2–13. o.

Balog E.–Jakab Á. (2017): Az eredményszemléletű számvitel bevezetése a nemzetközi tapasztalatok tükrében. In Farkas B. & Pelle A. (eds): Várakozások és gazdasági iterációk. JATE Press, Szeged, 81–94. o.

Barriball, K.L.–While, A. (1994): Collecting data using a semi-structured interview: a discussion paper. *Journal of Advanced Nursing-Institutional Subscription*, 19(2), 328–335. o.

Barton, A. (2005): Professional accounting standards and the public sector — a mismatch. *Abacus*, *41*(2), 138–158. o. DOI: https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2005.00173.x

Barton, A. (2009): The Use and Abuse of Accountin in the Public Sector Financial Management Reform Program in Australia. *Abacus*, 45(2), 221–248. o. DOI: https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2009.00283.x

Bathó F. (2012): Melyik úton, merre tovább? Az eredményszemléletű számvitelre történő áttérés elvi programja. *Pénzügyi Szemle*, 57(4), 426–443. o.

Báger G.–Pulay Gy.–Vigvári A. (2010): A magyar államműködés jellemzői és a szükséges változtatások irányai. *Pénzügyi Szemle* 55(2), 217–243. o.

Báger G. (2006): A köz- és magánszféra együttműködése és a számvevőszéki ellenőrzés. *Pénzügyi Szemle*, 51(1), 57–78. o.

Becker, S.–Jagalla, T.–Skærbæk, P. (2013): The translation of accrual accounting and budgeting and there configuration of public sector accountant's identities. *Critical Perspectives on Accounting*, 25 (4–-5), 324–338 o., DOI: https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.05.004

Beshi, T. D.–Kaur R. (2020): Public Trust in Local Government: Explaining the Role of Good Governance Practices. *Public Organization Review*, 20, 337–350. DOI: https://doi.org/10.1007/s11115-019-00444-6

Blomqvist, P. (2004): The choice revolution: Privatization of Swedish welfare services in the 1990s. *Social policy & administration*, 38(2), 139–155. o., DOI: https://doi.org/10.1111/j.1467-9515.2004.00382.x

Bod P. Á. (2013): Heterodox gazdaságpolitika korszaka? *Köz-gazdaság* 8(2), 89–101. o.

Borbély T.–Szikszainé Király M.–Kakas S. (2021): Eredményszemléletű számvitel – egy kihasználatlan lehetőség a költségvetési szervek teljesítményének mérésére. *Pénzügyi Szemle*, 66(2. különszám), 51–72. o. DOI: https://doi.org/10.35551/PSZ_2021_k_2_3

Bordás P. (2017): Feladatfinanszírozás-e a feladatfinanszírozás? A magyar önkormányzatok támogatási rendszerének értékelése. *Közjogi Szemle* 10(2), 56–64. o.

Bouckaert, G.–Vitalis, N.–Nemec, J. (2011): Public Administration and Management Reforms in CEE: Main Trajectories and Results. *The NISPACEE Journal of Public Administration and Policy*, 4(1), 9–29. o., DOI: https://doi.org/10.2478/v10110-011-0001-9.

Brorström, B. (1998): Accrual Accounting, Politics and Politicians. *Financial Accountability & Management*, 14(4), 319–333. o., DOI: https://doi.org/10.1111/1468-0408.00068

Brusca, I.–Martínez, C. M. (2016): Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challange for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4), 724–744. o., DOI: https://doi.org/10.1177/0020852315600232

Buhr, N. (2012): Accrual accounting by Anglo-American governments: Motivations, developments, and some tensions over the last 30 years. *Accounting History*, 17(3–4), 287–309. o., DOI: https://doi.org/10.1177/1032373212443956

Carlin, T. M. (2005): Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector. *Financial Accountability and Management*, 21, 309–336. o., DOI: https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2005.00223.x

Carnegie, G. D.–West, B. P. (2003): How Well Does Accrual Accounting Fit the Public Sector? *Australian Journal of Public Administration*, 62(2), 83–86. o., DOI: https://doi.org/10.1111/1467-8497.00327

Christaens, J.–Rommel, J. (2008): Accrual Accounting Reforms: Only for Businesslike (Parts of) Governments. *Financial Accountability and Management*, 24(1), 59–75. o., DOI: https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2008.00443.x

Christensen, M.–Newberry, S.–Potter, B. N. (2018): Enabling global accounting change: Epistemistic communities and the creation of a 'more business-like' public sector. *Critical Perspectives on Accounting*, 58., 53–76. o., DOI: https://doi.org/10.1016/j.cpa.2018.04.006

Christensen, T.–Laegreid, P. (2007): The Whole-Government Approach to Public Sector Reform. *Public Administration Review*, 67(6), 1059–1066. o., DOI: https://doi.org/10.1111/j.1540-6210.2007.00797.x

Csaba L. (2010): Keynesi reneszánsz? Pénzügyi Szemle, 54(1) 5–22. o.

Csaba L. (2018): A 21. század a világ közgazdaságtanában. *Köz-gazdaság*, 13(2), 113–126. o., DOI: https://doi.org/10.14267/RETP2018.02.26

De Lange, P.–Howieson, B. (2006): International accounting standards setting and US exceptionalism. *Critical perspectives on accounting*, *17*(8), 1007–1032. o., DOI: https://doi.org/10.1016/j.cpa.2005.08.011

DiCicco-Bloom, B.–Crabtree, B. F. (2006): The qualitative research interview. *Medical Education*, 40, 314–321. o., DOI: https://doi.org/10.1111/j.1365-2929.2006.02418.x

DiMaggio, P. J.–Powell, W. W. (1983): The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147–160. o., DOI: https://doi.org/10.2307/2095101.

Domokos L. (2015): Átláthatóság, elszámoltathatóság, integritás – az etikus közpénzügyi menedzsment három alapelve. *Polgári Szemle* 11(4–6).

Domokos L.–Várpalotai V.–Jakovác K.–Németh E.–Makkai M.–Horváth M. (2016): Szempontok az állammenedzsment megújításához. Fókuszban az állami és önkormányzati tulajdonú gazdasági társaságok irányítása. *Pénzügyi Szemle* 60(2), 185–200. o.

Dreschler, W. (2005): The rise and demise of the new public management. Post-autistic Economics Review. 33(14), 17–28. o.

Dunleavy, P.–Hood, C. (1994): From Old Public Administration to New Public Management. *Public Money&Management*, 14(3), 9–16. o., DOI: https://doi.org/10.1080/09540969409387823.

Dunn, W. N.–Miller, D. Y. (2007): A Critique of the New Public Management and the Neo-Weberian State: Advancing a Critical Theory of Administrative Reform. *Public Organiztation Review*, 7(4), 345–358. o., DOI: https://doi.org/10.1007/s11115-007-0042-3

Európai Bizottság (2001): *European Governance – A White Paper*. Európai Bizottság, Brüsszel. Interneten: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52001DC0428&from=EN. Letöltve: 2021.szeptember 28.

Európai Bizottság (2013): Report from the Commission to the Council and the European Parliament. Towards Implementing Harmonised Public Sector Accounting standards in Member States. The Suitability of IPSAS for Member States, Interneten: http://www.epsas.eu/en/documents/1_EN_ACT_part1_v5.pdf. Letöltve: 2018. december 15.

Ezzamel, M.–Hyndman, N.–Johnsen, A.–Lapsley, I. (2014): Reforming central government: An evaluation of an accounting innovation. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(4–5), 409–422. o., DOI: https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.05.006

Farkas P. (2011): Mégis szükség van gazdaságszervező államra? *Gazdaság és Társadalom*, 3(2), 39–60. o., DOI: https://doi.org/10.21637/gt.2011.2.04.

Farkas P. (2017a): Az állam szerepével kapcsolatos gazdaságelméletek módosulása a világgazdasági válságok nyomán 1. rész. *Köz-gazdaság*, 12(2), 41–64. o.

Farkas P. (2017b): Az állam szerepével kapcsolatos gazdaságelméletek módosulása a világgazdasági válságok nyomán 2. rész. *Köz-gazdaság*, 12(5), 127–149. o.

Flury, R. – Schedler, K. (2006): Political Versus Managerial Use of Cost and Performance Accounting. *Public Money and Management,* 26(4), 229-234. o. DOI: https://doi.org/10.1111/j.1467-9302.2006.00530.x

Fodor G.–Stumpf I. (2007): A jó kormányzás két értelme. Avagy a demokratikus kormányzás programja és feltételei. *Századvég Műhelytanulmányok 6.*, Századvég Alapítvány, Budapest, 76–94. o.

Fredricks G. A.–Nelsen R. B. (2007): On the relationship between Spearman's rho and Kendall's tau for pairs of continuous random variables. *Journal of Statistical Planning and Inference*, 137, 2143-2150. o. DOI: https://doi.org/10.1016/j.jspi.2006.06.045

Füstös L.–Kovács E.–Meszéna Gy.–Simonné Mosolygó N. (2004): *Alakfelismerés* (Sokváltozós statisztikai módszerek). Új Mandátum Kiadó, Budapest.

Gelbard, R.–Goldman, O.–Spiegler, I.: Investigating diversity of clistering methods: An empirical comparison. *Data & Knowledge Engineering*, 63, 155–166. o.

Guthrie, J. (1998): Application of Accrual Accounting un the Australian public Sector – Rhetoric or Reality? *Financial Accountability & Management*, 14(1), 1–19. o., DOI: https://doi.org/10.1111/1468-0408.00047

Gyulavári T.–Mitev A.–Neulinger Á.–Neumann-Bódi E.–Simon J.–Szűcs K. (2012): *A marketingkutatás alapjai.* AULA Kiadó, Budapest

Hansen K. (2001): Local Councillors: Between Local 'Government' and Local 'Governance', *European Forum,* 79(1), 105–123. o. DOI: 10.1111/1467-9299.00248

Harsányi G.–Lukács L. I.–Ormos M.–Sisa K.–Szedlák K.–Veress A. (2016): EPSAS: befektetés a jövőbe. A közösségi költségvetési számvitel jelen és jövője. *Pénzügyi Szemle*, 61(4), 493–511. o.

Hartley, J. (2005): Innovation in Governance and Public Services: Past and Present. *Public Money and Management*, 25(1), 27–34. o.

Hegedűs Sz. (2019): A megyei jogú városok gazdálkodása az adósságkonszolidáció után – Különös tekintettel a modern városok programra, *Új Magyar Közigazgatás*, 12(1), 18–26. o.

Hegedűs Sz.–Gácsi R.–Zéman Z. (2014): Javaslat Balance Scorecard alkalmazására az önkormányzati vagyongazdálkodásban, különös tekintettel a felújításokra. *Taylor: Gazdálkodás– és Szervezéstudományi Folyóirat.* 6(1–2), 89–98.o.

Hegedűs Sz.–Lentner Cs.–Molnár P. (2019): Múlt és jövő: az önkormányzati (vagyon) gazdálkodás új útjai az adósságkonszolidációt követően: Fókuszban a megyei jogú városok. *Pénzügyi Szemle,* 64(1), 49–69. o.

Hegedűs Sz.–Molnár P. (2020): Új trendek a közszolgáltatás menedzsmentben – A remunicipalizáció. *Taylor Gazdálkodás– és Szervezéstudományi Folyóirat* 38(1), 31–41. o.

Hetesi E.-Tarjányi J. (1999): Szociológiai interjú készítése. *TÁRKI.* http://www.tarki.hu/adatbank-h/kutjel/html/a509.html, Letöltve: 2019.06.17.

Hood, C. (1995): The „new public management" in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organisation and Society*, 20(2–3), 93–109. o. DOI: https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)e0001-w

Hoque, Z. (2021): *Public Sector Refomr and Performance Management in Developed Economies – Outcome-based approaches in practice*. Routledge, New York

Horváthné Adácsi J. (2013a): Új Államháztartási számvitel – I. rész. *SZAKma – Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat*. 55(11), 51–-513. o.

Horváthné Adácsi J. (2013b): Új Államháztartási számvitel – II. rész. *SZAKma – Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat*. 55(12), 552–554. o.

Hosszú H. (2018): A kormányzás állam-központú elméleteinek reneszánsza. *Új magyar közigazgatás.* 11(3), 1–8. o.

Hyndman, N.–Connolly, C. (2011): Accruals accounting in the public sector: A road not always taken. *Management Accounting Research*, 22(1), 36–45. o., DOI: https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.10.008

Hyndman, N.–McKillop, D. (2019): Accounting for the Public Sector at a Time of Crisis. *Abacus* 55(3), 437–451. o., DOI: https://doi.org/10.1111/abac.12170

Ilie, E. – Miose, N.M., (2012): IPSAS and the Application of These Standards in the Romania. *Procedia-Social and behavioral sciences*, 62, 35–39. o., DOI: https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2012.09.008

Jakab Á.–Balog E. (2017): Mit, miért, hogyan? Az eredményszemléletű államháztartási számvitel bevezetése Magyarországon a nemzetközi tapasztalatok tükrében. *Közgazdaság* 12(4), 219–240. o.

Jenei Gy. (2016): Max Weber bürokráciaelmélete és a neoweberiánus szintézis. *PRO PUBLICO BONO – Magyar Közigazgatás*, 4(3), 42–55. o.

Józsa Z. (2019): A közigazgatás funkciói és feladatai. in Jakab A.–Könczöl M.–Menyhárd A.–Sulyok G. (szerk.): *Internetes Jogtudományi Enciklopédia* (Közigazgatási jog rovat, rovatszerkesztő: BALÁZS István) [8]. Interneten: https://ijoten.hu/szocikk/a-kozigazgatas-funkcioi-es-feladatai. Letöltve: 2022.03.03.

Jung, J.S. (2009): The Limits of Post: New Public Management and Beyond. *Public Management Review*, 69(1), 161–165. o.

Kallio, H.–Pietila, A.–Johnson, M.–Kangasniemi, M. (2016): Systematic methodological review: developing a framework for a qualitative semi-structured interview guide. *Journal of advanced nursing*, 72(12), 2954–2965. o., DOI: https://doi.org/10.1111/jan.13031

Kaplan, B. H. (1968): Notes on a Non-Weberian Model of Bureaucracy: The Case of Development Bureaucracy. *Administrative Science Quarterly*, 13(3), 471–483. o., DOI: https://doi.org/10.2307/2391054

Kárpáti J. (2011): Magyary Zoltán nyomában – egy átfogó közigazgatási kontrolling rendszer lehetőségei. *A Virtuális Intézet Közép-Európa Kutatására közleményei*, 3(1–2), 182–191. o.

Kent, P.–Jensen, R. K.–Kongsted, A. (2014): A comparison of three clustering methodsfor finding subgroups in MRI, SMS or clinical data: SPSS TwoStep Cluster analysis, Latent Gold and SNOB. *BMC Medical Research Methodology*, 14 (1), 1–14. o., DOI: https://doi.org/10.1186/1471-2288-14-113

Kernaghan, K. (2000): The post-bureaucratic organization and public service values. *International Review of Administrative Sciences*, 66(1), 91–104. o.

Kochanek, S. A. (1996): Liberalisation and business lobbying in India. *Journal of Commonwealth & Comparative Politics*, 34(3), 155–173. o.

Kolodko, G. W. (2000): A posztszocialista átalakulás tíz éve – a gazdaságpolitikai reformokkal kapcsolatos tanulságok. *Közgazdasági Szemle*, 47(3), 197-214. o.

Kovács Á. (2014): *Vázlatos betekintés a közpénzügyi döntéshozatalba*. Oktatáskutató és fejlesztő intézet, Budapest

Kovács E. (2014): *Többváltozós Adatelemzés*. Typotex Kiadó, Budapest.

Kovács Zs. I.–Deák I. (2012): Számvitel – szakma versus tudomány. *Pénzügyi Szemle*, 57(4), 458–468. o.

Kuhlmann, S.–Bogumil, J.–Grohs, S. (2008): Evaluating Administrative Modernization in German Local Governments: Success or Failure of the „New Steering Model”? *The NISPAcee Journal of Public Administration and Policy,* 1(2), 31–54. o., DOI: https://doi.org/10.1111/j.1540-6210.2008.00927.x

Kuroki, M.–Ishikawa, K.–Yamamoto, K. (2021): Understanding the impact of mandatory accrual accounting on management practices: interpretation of Japanese local governments' behavior. *International Review of Administrative Sciences, 88(3), 862–881. o. DOI:* https://doi.org/10.1177/0020852321988956

Lapsley, I. (2009): New Public Management: The Cruellest Invention of the Human Spirit? *Abacus*, 45(1), pp. 1–21. DOI: https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2009.00275.x

Lapsley, I.–Mussari, R.–Paulsson, G. (2009): On the Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector: A Self-Evident and Problematic Reform. *European Accounting Review*, 18(4), 719–723.o., DOI: https://doi.org/10.1080/09638180903334960

Lawton, A.–Macaulay, M. (2013): Localism in Practice: Investigating Citizen Participation and Good Governance in Local Government Standards of Conduct. *Public Adminsitration Review*, 74(1), 75–83. o. DOI: 10.1111/puar.12161.

Lentner Cs. (2014): A vállalkozás folyatása számviteli alapelvének értékelése profi- és közjószág-előállító gazdálkodónál – II. rész. *SZAKma – Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat*, 56(3), 130–132. o.

Lentner Cs. (2019): *Önkormányzati pénz- és vagyongazdálkodás.* Dialóg Campus, Budapest

Lentner Cs. (2022): Az államháztartás belső ellenőrzésének egyes rendszertani elemei és oktatásának tapasztalatai a Nemzeti Közszolgálati Egyetemen. *Pénzügyi Szemle* 64(1. különszám), 7–26.o. DOI: https://doi.org/10.35551/PSZ_2022_k_1_1

Lentner Cs.–Hegedűs Sz. (2019): Az önkormányzati tulajdonú gazdasági társaságok szerepe a feladatellátásban – az állampénzügyi menedzsmentbe ágyazottság szemszögéből. *JURA*, 25(1), 357-366. o.

Lentner Cs.–Molnár P.–Nagy V. (2020): Accrual accounting and public finance reforms in Hungary: the study of application in the public sector. *Economic Annals – XXI*, 183 (5–6), 89–105. o. https://doi.org/10.21003/ea.v183-09

Lokuwaduge, C. S. D. S.–Godage, K. M. D. (2020): Accounting Reforms for Accountable Public Sector Management: A Sri Lankan Study. In: Azavedo et al.

(eds): *Tools, Strategies, and Practices for Modern and Accountable Public Sector Management*, IGI Global, 41–61. o.

Lombrano, A.–Zanin, L., (2013): IPSAS and local government consolidated financial statements—proposal for a territorial consolidation method. *Public Money & Management*, 33(6), 429–436. o., DOI: https://doi.org/10.1080/09540962.2013.836004

Lynn, L. E. (2008): What is a Neo-Weberian State? Reflection on a Concept and its Implications. *The NISPAcee Journal of Public Administration and Policy* 1(2), 17–30. o.

Maesschalck, J. (2004): The Impact of New Public Management Reforms on Public Servants' Ethics: Towards a Theory. *Public Administration*¸ 82(2), 465–489. o., DOI: https://doi.org/10.1111/j.0033-3298.2004.00403.x

Mandl U.–Dierx A.–Ilzkovitz F. (2008): The effectiveness and efficiency of public spending. *European Economy: European Comission - Directorate General for Economic and Financial Affairs Economic Papers – 301*. Interneten: https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/pages/publication11902_en.pdf. Letöltve: 2021.november 20., DOI: https://doi.org/10.2765/25272

Meyer-Sahling J.–Yesilkagit, K. (2011): Differential Legitacy Eddects: Three propositions on the impact of administration reformi in Europe East and West. *Journal of European Public Policy,* 18(2), 311–322. o., DOI: https://doi.org/10.1080/13501763.2011.544515

Meyer-Sahling J. (2009): Varieties of legacies: a critical review of legacy explanations of public administration reforms in East Central Europe. *International Review of Administrative Sciences*, 75(3), 509–528. o. DOI: https://doi.org/10.1177/0020852309337670

Mihaiu, D. M.–Opreana, A.–Cristescu, M. P. (2010): Efficiency, Effectiveness and Performance of the Public Sector. *Romanian Journal of Economic Forecasting*, 13(4), 132–147. o.

Mikesell, J., L. (2006): *Fiscal Administration: Analysis and Applications for the Public Sector*. Thompson Wadsworth, Belmont

Molnár P.–Hegedűs Sz. (2017): Az államháztartási számvitel változásának hatásai a munkafolyamatokra és szervezési kérdésekre költségvetési szervek példáján keresztül. *Controller Info,* 5(3), 37–41. o. DOI: https://doi.org/10.24387/CI.2017.3.7

Mulgan, R. (2000): ‘Accountability’: An ever-expanding concept? *Public Administration*, 78(3), 555–573. o.

Muraközy L. (2009): Állam és piac Magyarországon – Spontán rend vagy bürokratikus rendetlenség. *Közgazdasági Szemle*, 61(3), 270–288. o.

Nasi, G.–Steccolini, I. (2008): Implementation of accounting reforms: An empirical investigation into Italian local governments. *Taylor&Francis: Public Management Review*, 10(2), 175–196. o., DOI. https://doi.org/10.1080/14719030801928573

Netherlands Court of Audit (2014): Annual Report 2013. https://english.rekenkamer.nl/publications/annual-reports/2014/03/25/annual-report-2013. Letöltve: 2020. július 25.

Neulinger Á. (2016): Több-módszertanú és vegyes módszertanú kutatások. *Vezetéstudomány* 47(4) 63–66. o.

Oparin-Salamon M. (2013): A közmenedzsment evolúciója: az új közmenedzsmenttől a hálózati kormányzásig. *Marketing & Menedzsment*, 47(1), 77–88. o.

Ouda, H. G. A. (2003): Accrual Accounting in the Government Sector. *Public Fund Digest*, 3(2), 52–73. o.

Oulasvirta, L. (2014): The reluctance of a developing country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives of Accounting*, 25(3) 272–285. o. DOI: https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.12.001

Osgyáni J. (2015a): A számviteli törvény államháztartási vonatkozásai – I. rész. *SZAKma – Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat*. 57(10),461–462. o.

Osgyáni J. (2015b): A számviteli törvény államháztartási vonatkozásai – II. rész. *SZAKma – Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat*. 57(11), 511–512. o.

Paulsson, G. (2006): Accrual Accounting in the Public Sector: Experiences from the Central Government in Sweden. *Financial Accountability & Management*, 22 (1), 47–62. o. DOI: https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2006.00392.x

Pályi Á. K. (2015): A Számvevőszék hozzájárulása a jó kormányzáshoz és a számvitel megújulásához. *Pénzügyi Szemle*, 60(4), 536–556. o.

Peters, G. B.–Pierre, J. (1998): Governance Without Government? Rethinking Public Administration. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 8(2), 223–243. o., DOI: https://doi.org/10.1093/oxfordjournals.jpart.a024379

Pina, V.–Torres, L.–Yetano, A. (2009): Accrual Accounting in EU Local Governments: One Method, Several Approaches. European Accounting Review, 18.(4), 765–807. o., DOI: https://doi.org/10.1080/09638180903118694

Pollanen, R.–Loiselle-Lapointe, K. (2012): Accounting reform in the government of Canada: Exploratory evidence on accrual accounting adoption and impact. *Financial Accountability & Management*, 28(4), 359–377. o., DOI: https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2012.00551.x

Pollitt C. (2008): An Overwiew of the Papers and Propositions of the First Trans-European Dialogue. *The NISPAcee Journal of Public Administration and Policy,* 1(2), 9–16. o.

Pongrácz A. (2016): A közmenedzsment-reformok metamorfózisai. *Új Magyar Közigazgatás,* 9(1), 1–12. o.

Prowle, M. J. (2021): *Management Accounting in Public Service Decision Making.* Routledge, London.

Puri, S–Jones, M. (2007): *Governance Matters. 2007: Worldwide Governance Indicators 1996–2006.* Világbank. Interneten: https://documents1.worldbank.org/curated/en/573111468314083144/pdf/436210NEWS0BOX0327375B01PUBLIC1.pdf. Letöltve: 2021.szeptember 28.

PwC (2015): *Towards a new era in government accounting and reporting, 2nd edition.* Interneten: https://www.pwc.se/sv/pdf-reports/towards-a-new-era-in-government-accounting-and-reporting-july-2015.pdf. Letöltve: 2019. január 5.

PwC (2018): Support for the development of harmonised European public sector accounting standards and analysis reports to support the implementation of EPSAS. Interneten: https://ec.europa.eu/eurostat/documents/9101903/9700113/Item+3+and+4+-+PwC+report+on+the+potential+impacts+of+accruals+implementation.pdf/8512d9dd-06e5-4a32-b750-29456518dbaa. Letöltve: 2021. február 05.

Rabbiee, F. (2004): Focus-group interview and data analysis. *Proceedings of the Nutrition Society*, 63(4), 655–660. o., DOI: https://doi.org/10.1079/PNS2004399

Randma-Liiv, T. (2008): New public management versus neo-Weberian State in Central and Eastern Europe. *The NISPAcee Journal of Public Adminisration and Policy,* 1.(2), 49–71. o.

Rácz T. A.–Tóth B. (2021): A hazai önkormányzatok pénzügyi zavarai az adósságkonszolidáció és az önkormányzati rendszer reorganizációjának tükrében. *Pénzügyi Szemle*, 66(1), 88-108. o., DOI: https://doi.org/10.35551/PSZ_2021_1_5

Robinson, M. (1998): Accrual Accounting and the Efficiency of the Core Public Sector. *Financial Accountability & Management*, 14(1), 21–37. o., DOI: https://doi.org/10.1111/1468-0408.00048

Rosta M. (2012a): Az új közszolgálati menedzsment célja. *Társadalomkutatás*, 30(2), 169–185. o.

Rosta M. (2012b): Az új közszolgálati menedzsment és a Magyary Zoltán Közigazgatás-fejlesztési Program viszonyáról. *Polgári Szemle*, 8(3–6), 32–65. o.

Rosta M. (2015): Kakofónia a közmenedzsmentben. - A New Public Management és a Post-New Public Management kapcsolata. *Köz-Gazdaság*, 10(3), 205-218. o.

Sajtos L.–Mitev A. (2007): *SPSS Kutatási és Adatelemzési Kézikönyv.* Alinea Kiadó, Budapest

Salleh, K.–Aziz, A.–Bakar, Y. (2014): Accrual accounting in government: Is fund accounting still relevant? *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 164, 172–179. o., DOI: https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.11.065

Serpa, S.–Ferreira, C. M. (2019): The Concept of Bureaucracy by Max Weber. International Journal of Social Science Studies. 7, 12–18. o., DOI: https://doi.org/10.11114/ijsss.v7i2.3979

Sevic, Z. (2004): Accounting aspects of 'new public management': accrual accounting in the public sector. *The Journal of Finance and Management in Public Services*, 4(1), 51–66. o.

Simon J. (2006): A klaszterelemzés alkalmazási lehetőségei a marketingkutatásban. *Statisztikai Szemle* 84(6), 627–651. o.

Simon J. (2009): Önkormányzati gazdálkodás az elszámolási és beszámolási rendszer fogságában. *Tér és Társadalom*, 23(4), 161–172. o.

Simon J. (2010): Államszámviteli szabályozás és számvevőszéki ellenőrzés *Pénzügyi Szemle*, 55(1), 180–189. o.

Simon J. (2011): *A központi és a helyi kormányzat információs rendszerének kérdései.* Doktori Értekezés, Pécsi Tudományegyetem Közgazdaságtudományi Kar – Regionális Politika és Gazdaságtan Doktori Iskola

Simon J.–Fejszák T.–Schatz, B.–Donchev, T.–Ivanov, M. (2018): Az eredményszemléletű számvitelre áttérés tapasztalatai számvevőszéki aspektusból. *Pénzügyi Szemle*, 63(4), 145–160. o.

Sisa K. A.–Veress A. (2014): A pénzügyi számvitelben rejlő lehetőségek az önkormányzati szektorban. *SZAKma – Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat*, 56(3), 125–127. o.

Stiglitz, J. E. (1999): More Instruments and Broader Goals: Movin Toward the Post-Washington Consensus. Interneten: https://academiccommons.columbia.edu/doi/10.7916/D8K93JGF/download. Letöltve: 2020. július .25.

Stumpf I. (2009): Az állam újrafelfedezése és a neoweberiánus állam. in: Virág Gy. (szerk) *ORKI Szemle: Megjelent az ORKI fennállásának 50. évfordulója alkalmából*. 110–124. o.

Szentes T. (2006): Az állam szerepe a felgyorsult globalizációban. *Köz-gazdaság*,1(1). 15–46. o.

Székelyi M.–Barna I. (2002): *Túlélőkészlet Az SPSS-hez*. Typotex Kiadó, Budapest.

Tickell, G. (2010): Cash to Accrual Accounting: One Nation's Dilemma. *International Business & Economics Research Journal*, 9(11), 71–78. o., DOI: https://doi.org/10.19030/iber.v9i11.32

Torma A. (2010): Adalékok a közmenedzsment-reformok elméleti hátteréhez és főbb irányzataihoz. Publicationes Universitatis Miskolcinensis. Sectio Juridica et Politica, *28*(1), 315–328. o.

Tóth B. (2020): A 2014-es államszámviteli reform az önkormányzati tapasztalatok tükrében. *Pénzügyi Szemle,* 65(2), 244-260. o., DOI: https://doi.org/10.35551/PSZ_2020_2_6

Tóth B. (2021a): Milyen kapcsolatban állnak a közszféra reformjai a gazdaságpolitikai paradigmákkal? *Közgazdasági Szemle,* 68(2), 205-222. o., DOI: https://doi.org/10.18414/ksz.2021.2.205

Tóth B. (2021b): How Can Accrual Accounting Be Suitable for the Public Sector? The Possible Determinants of the Successful Reforms. IN: Procházka, D. (ed): Digitalization in Finance and Accounting. Springer International Publishing. pp. 243–253.

Tóth B.–Jakab Á.–Rácz T. (2022): Eredményszemlélet vagy pénzforgalmi szemlélet? Az államháztartási számvitel alkalmazásának tapasztalatai a hazai önkormányzati rendszerben. *Új Magyar Közigazgatás*, 15(2), 33–46. o.

Tóthné Parázsó L. (2011): *A kutatásmódszertan matematikai alapjai*. Eszterházy Károly Főiskola.

Tullock, G. (1965): *The Politics of Bureaucracy*. Public Affairs Press, Washington D. C.

Turner, D. W. (2010): Qualitative Interview Design: A Practical Guide for Novice Investigators. *The Qualitative Report*, 15(3), 754–760. o.

van der Hoek, P. M. (2005): From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience. *Public Budgeting&Finanace*, 25(1), 32–45. o., DOI: https://doi.org/10.1111/j.0275-1100.2005.00353.x

Vértesy L. (2014): *Az állami beavatkozás joga és hatékonysága*. Nemzeti Közszolgálati Egyetem, Budapest

Vértesy L. (2020): The Conformity of the Hungarian Public Sector Accounting Regulation with the EPSAS Conceptual Framework. *Jogelméleti Szemle*, 20(2), 55–73. o., DOI: http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3649915

Vigvári A. (2010): Megtelt-e a konfliktuskonténet? – Néhány pénzügyi szempont a helyzetértékeléshez és a rendszer átalakításához. *Pénzügyi Szemle*, 55(3), 465–487. o.

Voszka É. (2015): Államosítás, privatizáció és gazdaságpolitika – a főirány széttöredezése. *Közgazdasági Szemle*, 62(7–8), 717–748. o.

Wade, R. (2010): After the Crisis: Industrial Policy and the Developmental State in Low-Income Countries. *Global Policy*, 1(2), 150–161. o., DOI: https://doi.org/10.1111/j.1758-5899.2010.00036.x

Wade, R. (2014):'Market versus State' os 'Market with State': How top Impart Dicertional Thrust. Developement and Change, 45(4), 777–798. o., DOI: https://doi.org/10.1111/dech.12099

Weber, M. (1968): *The Theory of Social and Economi Organization*. The Free Press, New York.

Weber, M. (1970): *Állam Politika Tudomány*. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest

Wise, L. R. (2002): Public Management Reform: Competing Drivers of Change. *Public Administration Review*, 62(5), 555–567. o., DOI: https://doi.org/10.1111/1540-6210.00237

Wright, V. (1994): Reshaping the state: The implications for public administration. *West European Politics*, 17(3), 102–137. o., DOI: https://doi.org/10.1080/01402389408425032

Az értekezés témakörében megjelent saját publikációk

Rácz T. A. – Tóth B. (2021): A hazai önkormányzatok pénzügyi zavarai az adósságkonszolidáció és az önkormányzati rendszer reorganizációjának tükrében. *Pénzügyi Szemle,* 66(1), 88-108. o., DOI: https://doi.org/10.35551/PSZ_2021_1_5

Tóth B. (2020): A 2014-es államszámviteli reform az önkormányzati tapasztalatok tükrében. *Pénzügyi Szemle,* 65(2), 244-260. o., DOI: https://doi.org/10.35551/PSZ_2020_2_6

Tóth B. (2021): Milyen kapcsolatban állnak a közszféra reformjai a gazdaságpolitikai paradigmákkal? *Közgazdasági Szemle,* 68(2), 205-222. o., DOI: https://doi.org/10.18414/ksz.2021.2.205

Tóth B. (2021): How Can Accrual Accounting Be Suitable for the Public Sector? The Possible Determinants of the Successful Reforms. IN: Procházka, D. (ed): Digitalization in Finance and Accounting. Springer International Publishing. 243-253. o.

Tóth B. (2021): Releváns lehet-e a vezetői számvitel a közszférában. In: Kovács-Szóka (eds): XV. Soproni Pénzügyi Napok „Fenntartható gazdaság – fenntartható pénzügyek" pénzügyi, adózási és számviteli szakmai és tudományos konferencia : Konferenciakötet. Sopron, Magyarország : A Soproni Felsőoktatásért Alapítvány. 272-282. o.

Tóth B.–Lippai-Makra E.–Rácz T. A. (2021): Belső kontroll és pénzügyi kockázatok vizsgálata a helyi önkormányzatoknál. Új Magyar Közigazgatás, 14(4), 45-55. o.

Tóth B.–Jakab Á.–Rácz T. (2022): Eredményszemlélet vagy pénzforgalmi szemlélet? ¬ Az államháztartási számvitel alkalmazásának tapasztalatai a hazai önkormányzati rendszerben. Új Magyar Közigazgatás, 15(2), 33–46. o.

Mellékletek

1. melléklet Glosszárium

államháztartási számvitel	A közszféra számviteli rendszerének feladatai (Simon, 2010, 182. o.): „- a gazdasági rendszerek működése kapcsán a megtörtént események, illetve az ezek következtében kialakult állapot megfigyeléséből, méréséből, értékeléséből származó adatok feljegyzése, - az információk zárt rendszerben történő feldolgozása és összehasonlítása, - az újratermelési folyamat közvetítése a termelés, elosztás, csere, fogyasztás részfolyamatait gazdaságilag elkülönülő szervezetekben, - az érdekeltek információigényének kielégítése, - az érdekeltek érdekeinek érvényesítése.” Az államszámviteli rendszert Simon 2010-es tanulmányához hasonlóan az államháztartás információs rendszer elemének tekintjük, csakúgy mint a költségvetési információs és kontrollrendszert, valamint a statisztikai rendszert. A dolgozat az államszámvitel két területére, a nyilvántartási és beszámolási rendszerre fókuszál. A magyar államháztartási számvitel két részre, pénzügyi és költségvetési számvitelre osztható.
állammenedzsment	„Az állammenedzsment mindazokat a tervezési, szervezési, vezetési és ellenőrzési tevékenységeket foglalja magában, amelyek állami funkciók ellátását biztosító intézményrendszer kialakításához és működtetéséhez szükségesek” (Domokos és szerzőtársai 2016, 187. o.). Véleményünk szerint ez a definíció magába foglalja azokat a szempontokat, amelyek mentén a közszféra működésének kialakítása és az állam vezetésének stílusa a dolgozat fókuszához illeszkedő módon jellemezhető.
elhatárolásalapú számvitel	lásd eredményszemléletű számvitel

eredményszemléletű számvitel	Egy általánosan elfogadott információs rendszer, amely teljes és megbízható képet nyújt egy állam pénzügyi, gazdasági pozíciójáról és teljesítményéről. Figyelembe veszi az eszközök és kötelezettségek teljes körét. A pénzforgalmi szemlélettel szemben, nem a pénzmozgásokat, hanem a gazdasági értékek létrejöttét ragadja meg, emiatt sokkal pontosabb képet nyújt a folyamatokról (Európai Bizottság 2013).
feladatalapú finanszírozás	A feladatfinanszírozás egy olyan finanszírozási rendszer, amely a jogszabályokban meghatározott szakmai színvonal eléréséhez biztosítja a forrásokat, a feladatokkal járó működési kiadások fedezésére. Ezt a fedezetet előzetes kalkulációkra alapozva lehet megfelelően meghatározni (Bordás 2017). Ez a meghatározás közelebb áll a nemzetközi irodalomban definiált fogalomhoz, és eltér a hazai környezetben kialakult gyakorlattól.
good governance	**A modell az új közszolgálati menedzsmenttel ellentétben nem az üzleti szférát, hanem a civil szférát helyezi a középpontba.** A döntéshozatalt kompromisszumkeresés és széles társadalmi konzultáció jellemzi (Kovács 2014).
helyi önkormányzat (önkormányzat)	A dolgozatban ez a definíció megegyezik a 2011. évi CLXXXIX. Magyarország helyi önkormányzatairól szóló törvény definíciójával.
költségvetési számvitel	A költségvetési számvitel elsősorban az előirányzatok, a kötelezettségvállalások és pénzforgalmi teljesítések alakulásával kapcsolatos események hatását ragadja meg. Ez egy kettős könyvvezetésen alapuló pénzforgalmi szemléletű számviteli rendszer, amelyben csak a tárgyévben pénzügyileg is rendezett kiadások és bevételek kerülnek elszámolásra (Horváthné Adácsi 2013a, Jakab – Balog 2017).
közigazgatás	A közigazgatás a politikai hatalom céljait valósítja meg, közhatalom birtokában a jogállamiság követelményeinek megfelelően. Alapvető eleme a

	döntések előkészítése és végrehajtása (Józsa 2019).
neoweberiánus elmélet	A neoweberiánus állam koncepciójának említése Pollitt és Bouckaert 2004-es munkájához köthető. A koncepció négy alapelvre támaszkodik. Az egyik (az előző alfejezetekben bemutatott koncepciókkal ellentétben) az állam középpontba helyezése. Fontos eleme a közigazgatás szabályainak megújítása és alkalmazása, valamint a közszolgáltatások megőrzése és a reprezentatív demokrácia (Dunn – Miller 2007). A problémamegoldás aktora a demokratikus kormány, amelynek célja a közjó biztosítása (Stumpf 2009).
pénzforgalmi szemlélet	Az pénzforgalmi elszámolások esetében az ügyleteket a pénzügyi teljesítésük időpontjában kell elszámolni (Kovács 2014). A pénzmozgásokat rögzíti, a gazdasági eseményeket csak az eseményhez kapcsolódó pénzmozgásokkal ragadja meg (van der Hoek 2005).
pénzügyi számvitel	A pénzügyi számvitel egy olyan módosított eredményszemléletű kettős könyvvitelen alapuló rendszer, amely a vagyonra, illetve a tevékenység eredményére vonatkozóan biztosítja a folyamatos, zárt rendszerű nyilvántartást. A pénzügyi számvitel figyelembe veszi olyan események hatásait, amelyek az adott évre vonatkoznak, de pénzmozgással nem jártak. Viszont nem jelennek meg az előirányzatok és kötelezettségvállalások, igaz, utóbbiak már a pénzügyi számvitelt is érintik, ugyanis kötelezettségként megjelennek, ha végleges kötelezettséggé válnak. A pénzügyi számvitel lehetővé teszi a nemzeti vagyon mérését, valamint az eredményszemléletű bevételeken és költségeken alapuló eredménykimutatás létrehozását (Horváthné Adácsi 2013a, Jakab–Balog 2017).
új közszolgálati menedzsment (NPM)	Axiomatikus kiindulópontja szerint az állami kiadások csökkentése, valamint a közszolgáltatások minőségének javítása a piaci

	koordináció és a verseny fokozásával érhető el (Rosta 2012a).
vezetői számvitel	A vezetői számvitel az a tevékenység-sorozat, amely az információ felhasználói számára lehetővé teszi a megalapozott döntéshozatalt a gazdasági információk beazonosítása, mérése és kommunikálása által. **A vezetői számvitel jövőorientált információk előállítására is törekszik**, amely elsősorban a szervezeten belüli érintettek információs igényeit igyekszik kielégíteni. Ezáltal a vezetői számvitel **közvetlenül befolyásolhatja az egyes döntések előkészítését és meghozatalát**, a tervezést, az egyes tevékenységek értékelését, valamint azok kontrollját (Prowle 2021).

Forrás: saját szerkesztés

2. melléklet A kérdőív felépítése

Az államháztartás számviteli rendszerének átláthatósága		
Kérdés	**Válaszlehetőségek**	**Kód**
1. Az államháztartás számviteli rendszerén belül mennyire tartja egyértelműen meghatározottnak, körülhatároltnak az alábbi tényezőket?		
Gazdasági események költségvetési számviteli elszámolása	1–5 skála	A1_1
Gazdasági események pénzügyi számviteli elszámolása	1–5 skála	A1_2
Gazdasági események kormányzati funkciók (COFOG) szerinti elszámolása	1–5 skála	A1_3
Eszközök és források értékelésének szabályai	1–5 skála	A1_4
2. Mennyire ért egyet az alábbi állítással? Az államháztartás számviteli rendszeréből naprakész információk nyerhetők a követelések állományáról.	1–5 skála	A2
3. Mennyire ért egyet az alábbi állítással? Az államháztartás számviteli rendszeréből naprakész információk nyerhetők a kötelezettségek állományáról	1–5 skála	A3
4. Véleménye szerint az államháztartás számviteli rendszere mennyiben járul hozzá az alábbi tevékenységekhez?		
Kötelezettségvállalások naprakész nyilvántartásához	1–5 skála	A4_1
Tevékenységek önköltség számításához	1–5 skála	A4_2
Előirányzatokkal történő jogszabály szerinti gazdálkodáshoz	1–5 skála	A4_3
Vezetői döntések megalapozottságához	1–5 skála	A4_4
Költségvetési rendelet tervezéséhez	1–5 skála	A4_5
Hatékony gazdálkodáshoz	1–5 skála	A4_6
5. Az önkormányzata vagy intézménye használja-e a 6-7. számlaosztályt a vezetői információs igények kielégítésére?	Igen/nem /nem tudok róla	A5_K
6. Az önkormányzata vagy intézménye a 2019-es év végéig használta-e a szakfeladatokat?	Igen/nem /nem tudok róla	A6_K
7.Az önkormányzata vagy intézménye a 2020-as évtől használt-e szakfeladatoknak megfelelő elkülönítést?	Igen/nem /nem tudok róla	A7_K
8. Az önkormányzatnál vagy intézménynél sor került-e az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I.11) Korm.rendelet 56/A § szerinti maradványkorrekcióra?	Igen/nem /nem tudok róla	A8_K
9. Az egyes költségvetési években készül-e a pénzügyi számviteli adatokra támaszkodó eredményterv?	Igen/nem /nem tudok róla	A9_K

10. Az alábbi dokumentumok részét képezik-e a költségvetési előterjesztésnek/rendeletnek?		
Mérleg	Igen/nem /nem tudok róla	A10_1_K
Eredménykimutatás	Igen/nem /nem tudok róla	A10_2_K
Kiegészítő melléklet	Igen/nem /nem tudok róla	A10_3_K
Eredményterv	Igen/nem /nem tudok róla	A10_4_K
11.Az alábbi dokumentumok részét képezik-e a zárszámadási előterjesztésnek/rendeletnek?		
Mérleg	Igen/nem /nem tudok róla	A11_1_K
Eredménykimutatás	Igen/nem /nem tudok róla	A11_2_K
Kiegészítő melléklet	Igen/nem /nem tudok róla	A11_3_K
Eredményterv	Igen/nem /nem tudok róla	A11_4_K
12. A tárgyévi eredmények összehasonlításra kerülnek-e a korábbi évek eredményeivel? Például a tervezéskor/zárszámadások/döntés előkészítéskor a tárgyévi eredmények összehasonlításra kerülnek-e a korábbi évek eredményeivel?	Igen, rendszeresen/ Igen, azonban nem minden évben/Nem/Nem tudok róla	A12_K
	Az államháztartás számviteli rendszeréből nyert információk hasznosítása	
13. Kérjük értékelje, hogy az önkormányzat beruházási döntéselőkészítő folyamatában az alábbi adatok milyen mértékben kerülnek figyelembevételre		
Költségvetési maradvány	1–5 skála	B_13_1
Mérleg szerinti eredmény	1–5 skála	B_13_2
Aktív és passzív időbeli elhatárolások	1–5 skála	B_13_3
Előzetes és végleges kötelezettségvállalások összegei	1–5 skála	B_13_4
Tárgyévi értékcsökkenés	1–5 skála	B_13_5
14. Kérjük értékelje, hogy az önkormányzat egyéb döntéselőkészítő folyamatában az alábbi adatok milyen mértékben kerülnek figyelembevételre.		
Költségvetési maradvány	1–5 skála	B_14_1
Mérleg szerinti eredmény	1–5 skála	B_14_2
Aktív és passzív időbeli elhatárolások	1–5 skála	B_14_3
Előzetes és végleges kötelezettségvállalások összegei	1–5 skála	B_14_4
Tárgyévi értékcsökkenés	1–5 skála	B_14_5
15. Az önkormányzat hatékony gazdálkodásának szempontjából a mennyire tartja hasznosnak az alábbi adatforrásokat?		
Költségvetési számvitelből nyert adatok	1–5 skála	B_15_1
A pénzügyi számvitelből nyert adatok	1–5 skála	B_15_2

16. Véleménye szerint, összességében megéri-e ezeket az információkat előállítani? Mennyire áll arányban az előállított információk hasznosulása az előállításukhoz szükséges befektetésekkel (idő-, erőforrás és költségigényekkel) ?	Az információk hasznossága jelentős mértékben alacsonyabb, mint az előállításukhoz szükséges befektetések értéke/Az információk hasznossága inkább alacsonyabb, mint az előállításukhoz szükséges befektetések értéke/ Az információk hasznossága közel megegyezik, az előállításukhoz szükséges befektetések értékével/ Az információk hasznossága inkább magasabb, mint az előállításukhoz szükséges befektetések értéke/ Az információk hasznossága jelentős mértékben magasabb, mint az előállításukhoz szükséges befektetések érték	B_16_K
17. Az önkormányzat hatékony gazdálkodásának szempontjából Ön szerint a költségvetési vagy pedig a pénzügyi számviteli információk a hasznosabbak	A költségvetési számvitel adatai sokkal hasznosabbak/ A költségvetési számvitel adatai inkább hasznosabbak/ Egyformán hasznos mind a kettő/ A pénzügyi számvitel adatai inkább hasznosabbak/ A pénzügyi számvitel adatai sokkal hasznosabbak	B_17_K
Munkatapasztalat és demográfiai adatok		
18. Mióta áll Ön alkalmazásban a jelenlegi önkormányzatánál / intézményénél?	Kevesebb, mint 1 éve/ 1-5 éve/ 5-10 év / Több, mint 10 éve	D_18_K
19. Mi az Ön jelenlegi beosztása?		D_19_K
20. Mekkora állandó lakónépességgel rendelkezik a település, amelynél Ön jelenleg alkalmazásban áll?	Kevesebb, mint 500 fő / 500 és 999 fő közötti/ 1000 és 1999 fő közötti/ 2000 és 4999 fő közötti / 5000 fő, vagy annál több/Megyei önkormányzatnál dolgozok	D_20_K
21. Melyik nagyrégióhoz tartozik a település, amelynél Ön jelenleg alkalmazásban áll?	Budapest / Pest / Észak-Magyarország / Közép-Dunántúl / Dél-Dunántúl / Észak-Alföld / Dél-Alföld	D_21_K

Forrás: saját szerkesztés

3. *melléklet* A válaszadók megoszlása településméret és régió szerint

	2000 lakos alatti települések		2000–5000 lakossal rendelkező települések		5000 fő feletti lakossággal rendelkező települések		Megyei önkormányzatok		n.a.		Összes Darab	Összes Mintán belüli arány (%)
	Darab	Mintán belüli arány (%)	Darab	Mintán belüli arány (%)	Darab	Mintán belüli arány (%)	Darab	Mintán belüli arány (%)	Darab	Mintán belüli arány (%)		
Észak-Alföld	7	3,24%	8	3,70%	11	5,09%	2	0,93%		0,00%	28	12,96%
Észak-Magyarország	17	7,87%	12	5,56%	9	4,17%	3	1,39%		0,00%	41	18,98%
Budapest		0,00%		0,00%	8	3,70%	1	0,46%		0,00%	9	4,17%
Dél-Alföld	12	5,56%	16	7,41%	7	3,24%	2	0,93%		0,00%	37	17,13%
Dél-Dunántúl	10	4,63%	5	2,31%	5	2,31%	2	0,93%		0,00%	22	10,19%
Közép-Dunántúl	6	2,78%	10	4,63%	3	1,39%		0,00%		0,00%	19	8,80%
Nyugat-Dunántúl	19	8,80%	9	4,17%	7	3,24%	1	0,46%		0,00%	36	16,67%
Pest	3	1,39%	8	3,70%	9	4,17%		0,00%		0,00%	20	9,26%
n.a.		0,00%		0,00%		0,00%	2	0,93%	2	0,93%	4	1,85%
Végösszeg	74	34,26%	68	31,48%	59	27,31%	13	6,02%	2	0,93%	216	100,00%

Forrás: saját szerkesztés

4. *melléklet* Az országos települések száma népességkategóriák szerint

	2000 lakos alatti települések		2000–4999 lakossal rendelkező települések		Legalább 5000 fős lakossággal rendelkező települések		Megyei önkormányzatok		Összes Darab	
	Darab	Sokaságon belüli arány (%)	Darab	Sokaságon belüli arány (%)	Darab	Sokaságon belüli arány (%)	Darab	Sokaságon belüli arány (%)		Sokaságon belüli arány (%)
Észak-Alföld	233	7,23%	91	2,83%	64	1,99%	3	0,09%	391	12,14%
Észak-Magyarország	470	14,59%	127	3,94%	63	1,96%	3	0,09%	663	20,58%
Budapest	-	0,00%	-	0,00%	23	0,71%	1	0,03%	24	0,75%
Dél-Alföld	113	3,51%	86	2,67%	52	1,61%	3	0,09%	254	7,89%
Dél-Dunántúl	577	17,91%	51	1,58%	22	0,68%	3	0,09%	653	20,27%
Közép-Dunántúl	301	9,34%	67	2,08%	33	1,02%	3	0,09%	404	12,54%
Nyugat-Dunántúl	588	18,26%	41	1,27%	17	0,53%	3	0,09%	649	20,15%
Pest	68	2,11%	60	1,86%	54	1,68%	1	0,03%	183	5,68%
Végösszeg	2350	72,96%	523	16,24%	328	10,18%	20	0,62%	3221	100,00%

Forrás: saját szerkesztés az Arcanum.com adatai alapján[73]

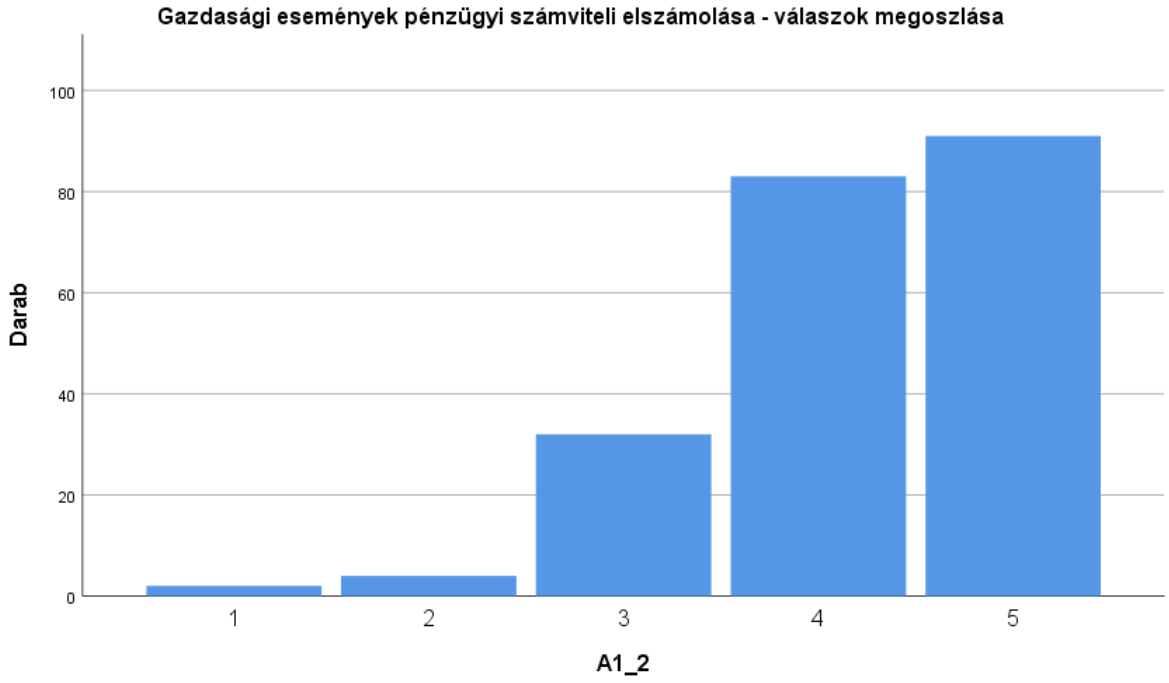
[73] https://www.arcanum.com/hu/online-kiadvanyok/TenyekKonyve-tenyek-konyve-1/regiok-1842E/telepulesrendezes-192E2/magyarorszag-telepulesrendszere-19318/a-telepulesek-szama-nepessegnagysag-kategoriak-szerint-1931A/

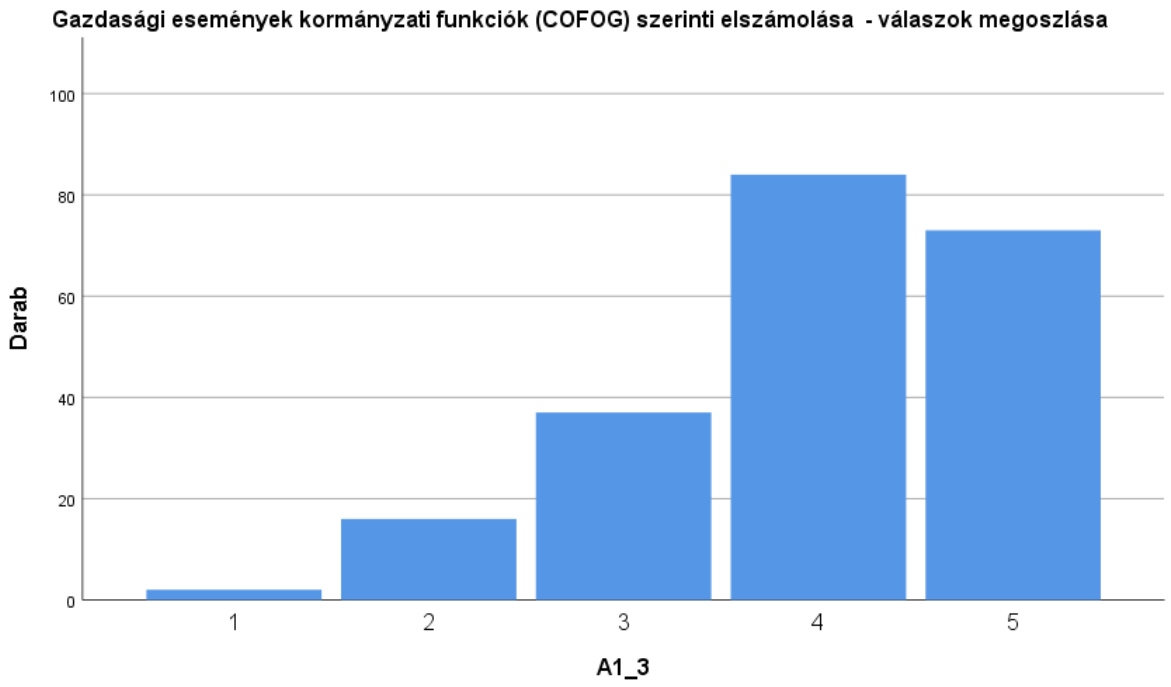
5. *melléklet* A kitöltők beosztás szerinti csoportosítása

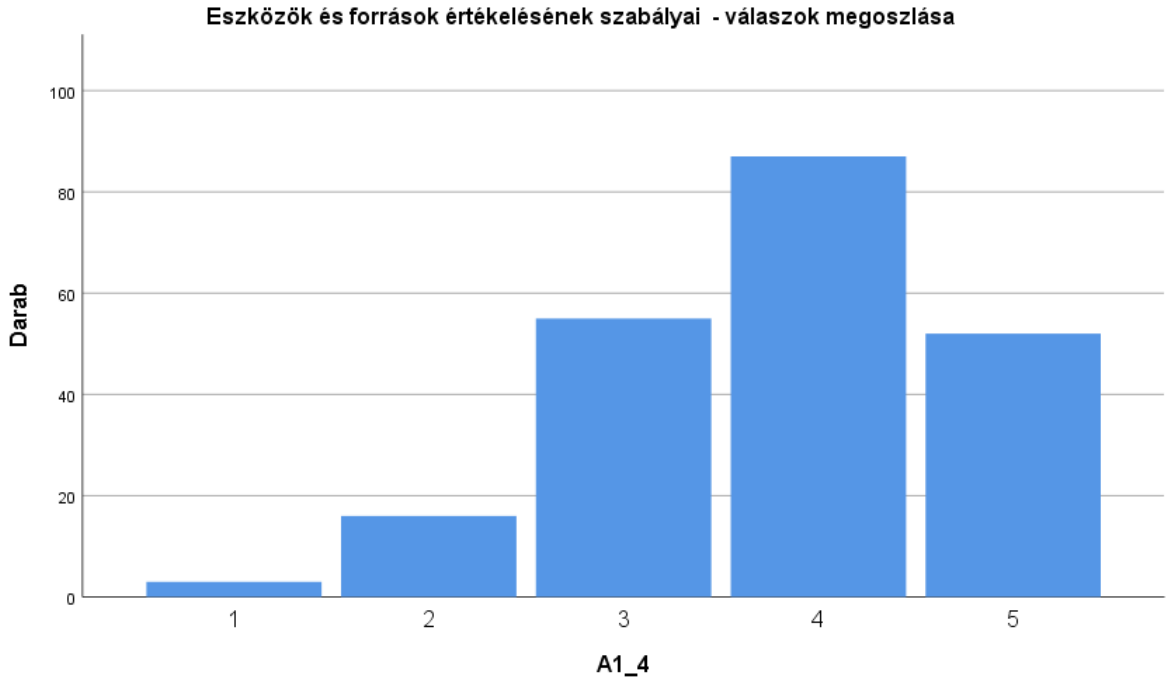
Összefoglaló név	**Ide sorolt kitöltők**	**Elemszám**
Számviteli szakemberek		**183**
Vezető számviteli szakemberek	pénzügyi, számviteli, költségvetési irodavezetők, osztályvezetők és helyetteseik, vezető tanácsosok, egyéb vezetők	88
Beosztott számviteli szakemberek	Könyvelők, pénzügyi előadók, pénzügyi referensek, számviteli munkatársak, stb.	95
Egyéb érintettek		**21**
Politikai döntéshozók	polgármester, alpolgármester, egyéb testületi tagok	8
Jegyzők és aljegyzők	jegyzők, aljegyzők	13
Nem ismert		12

Forrás: saját szerkesztés

6. melléklet Az 1. kérdés válaszainak megoszlása

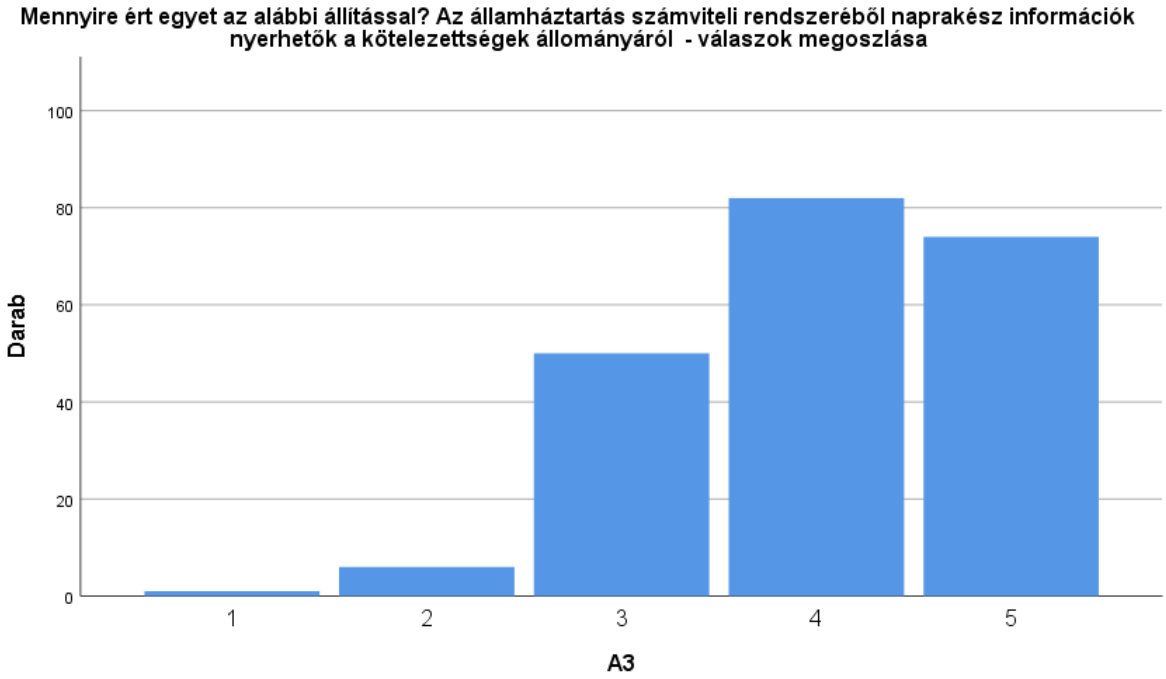


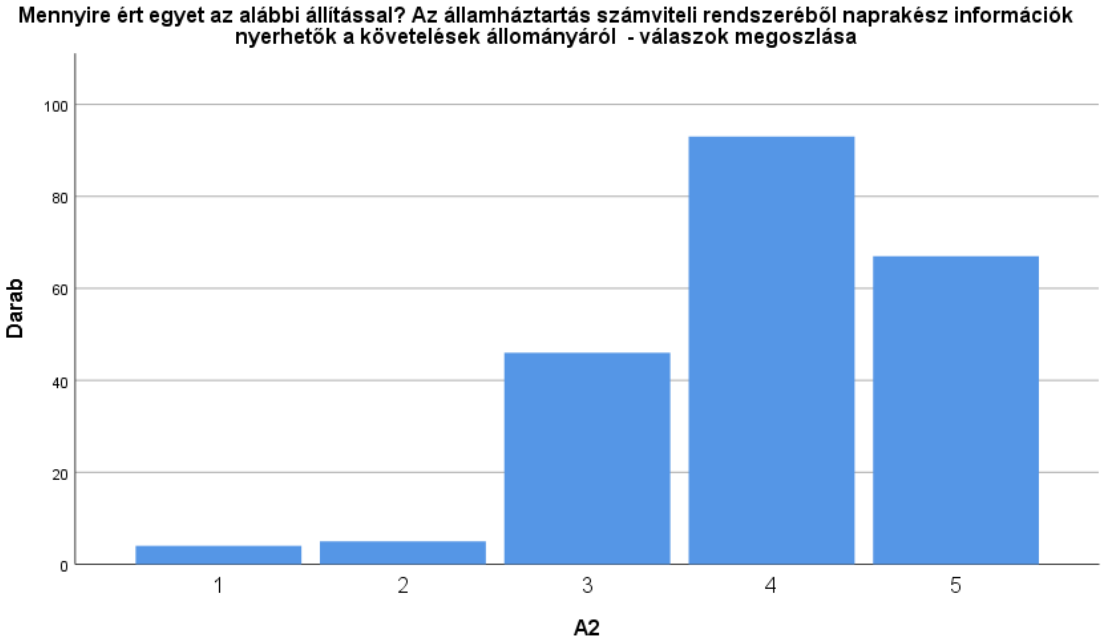




Forrás: saját szerkesztés

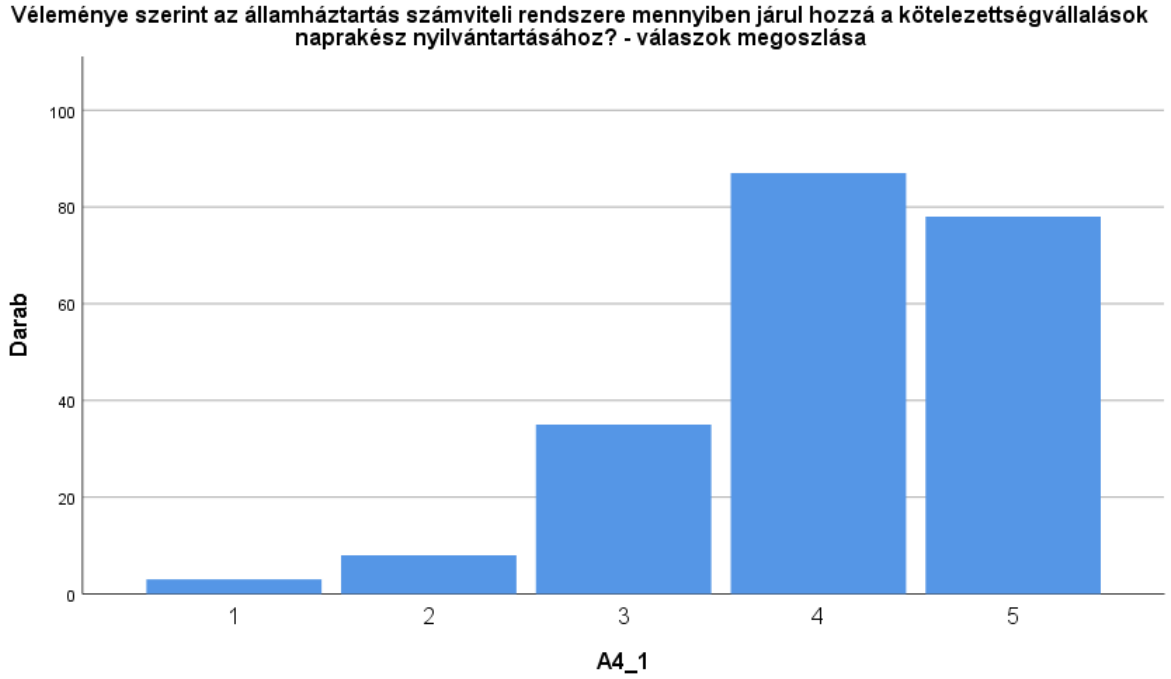
7. melléklet Mennyire ért egyet az alábbi állítással?

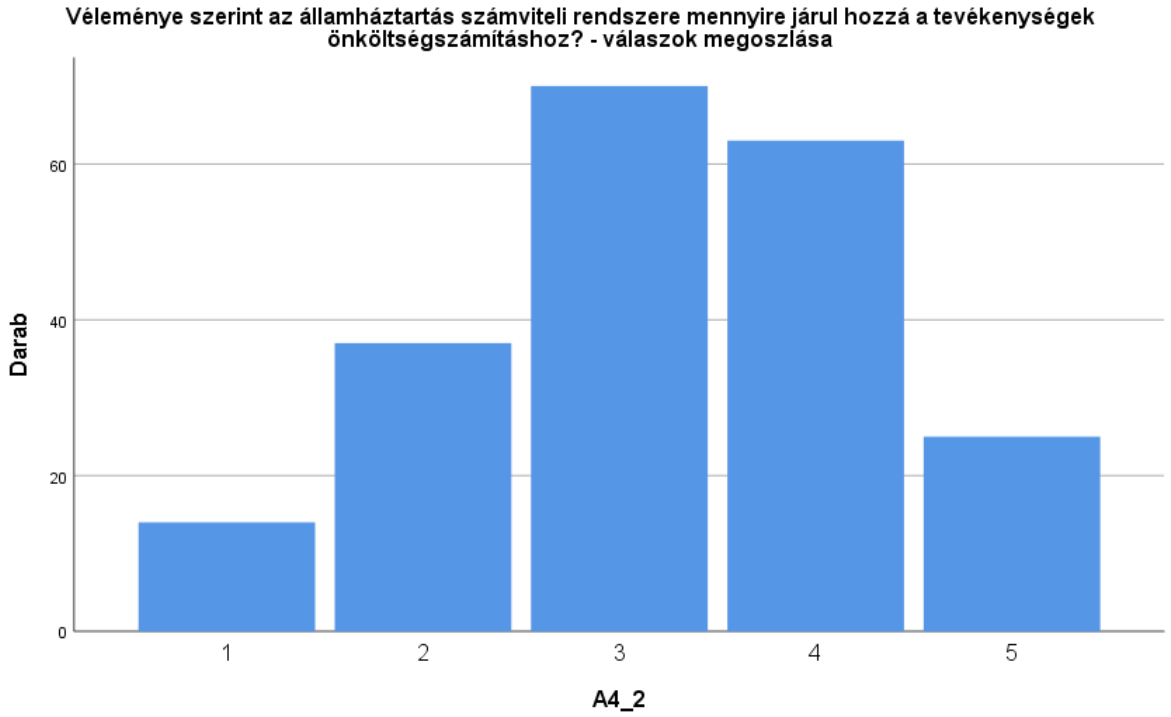


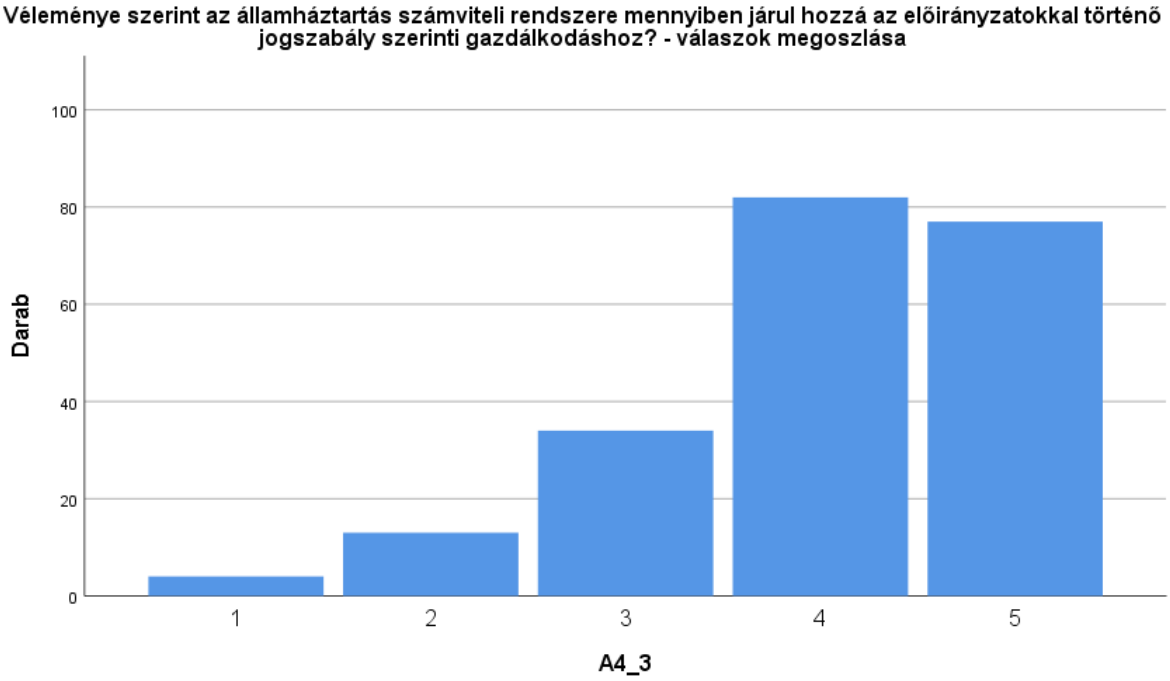


Forrás: saját szerkesztés

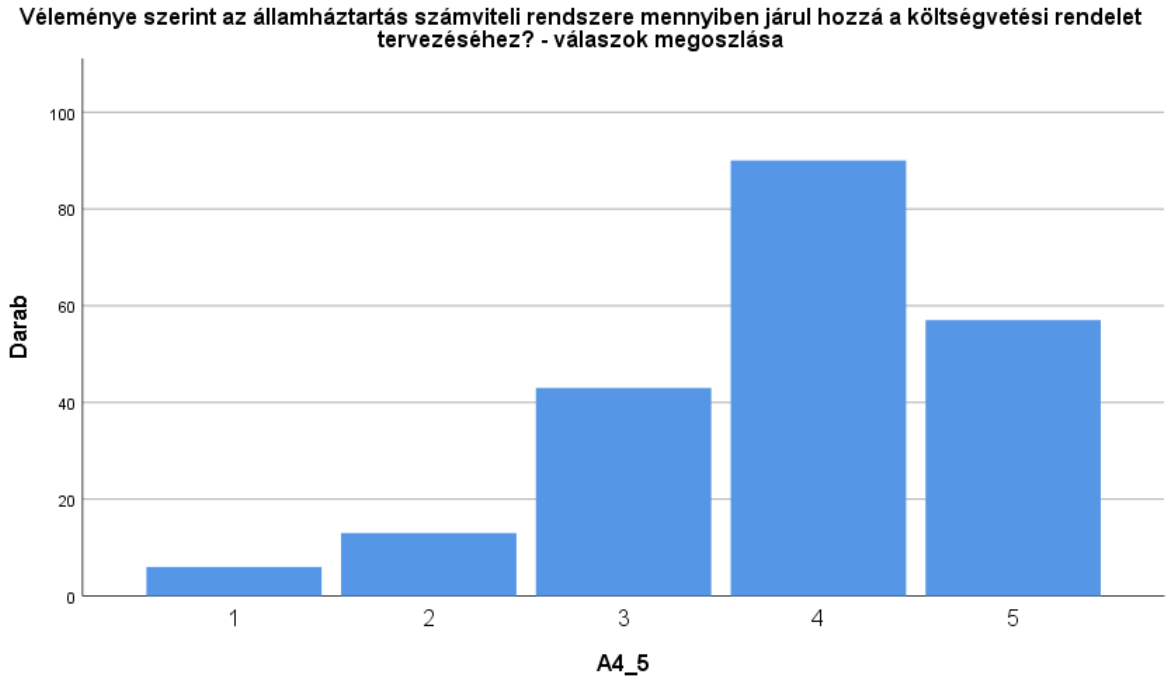
8. melléklet Véleménye szerint az államháztartás számviteli rendszere mennyiben járul hozzá az alábbi tevékenységekhez?

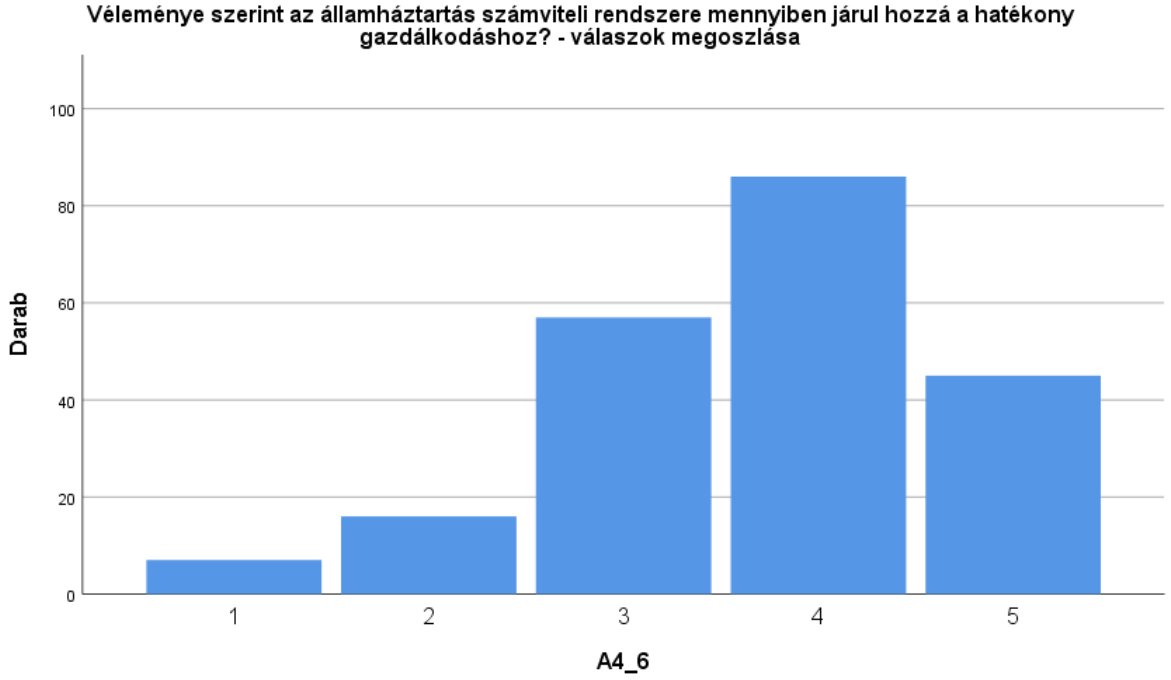





Véleménye szerint az államháztartás számviteli rendszere mennyiben járul hozzá az előirányzatokkal történő jogszabály szerinti gazdálkodáshoz? - válaszok megoszlása
Darab
100
80
60
40
20
0
1
2
3
4
5
A4_3

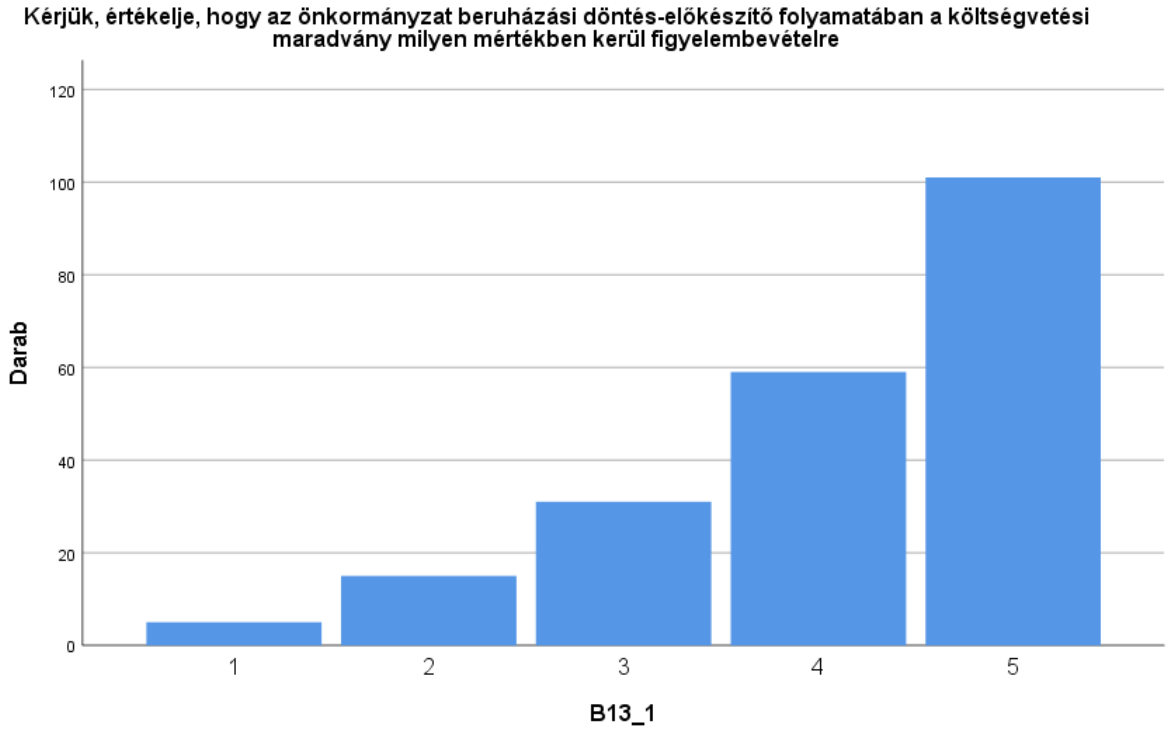
Véleménye szerint az államháztartás számviteli rendszere mennyiben járul hozzá a vezetői döntések megalapozottságához? - válaszok megoszlása
Darab
80
60
40
20
0
1
2
3
4
5
A4_4

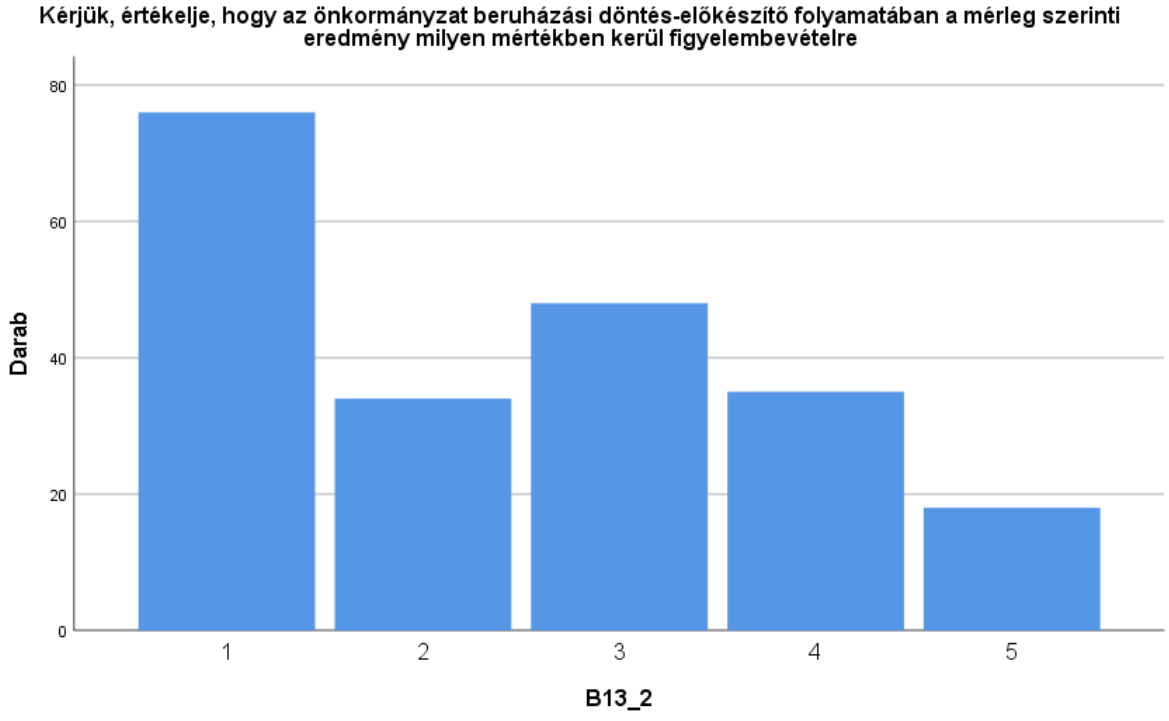


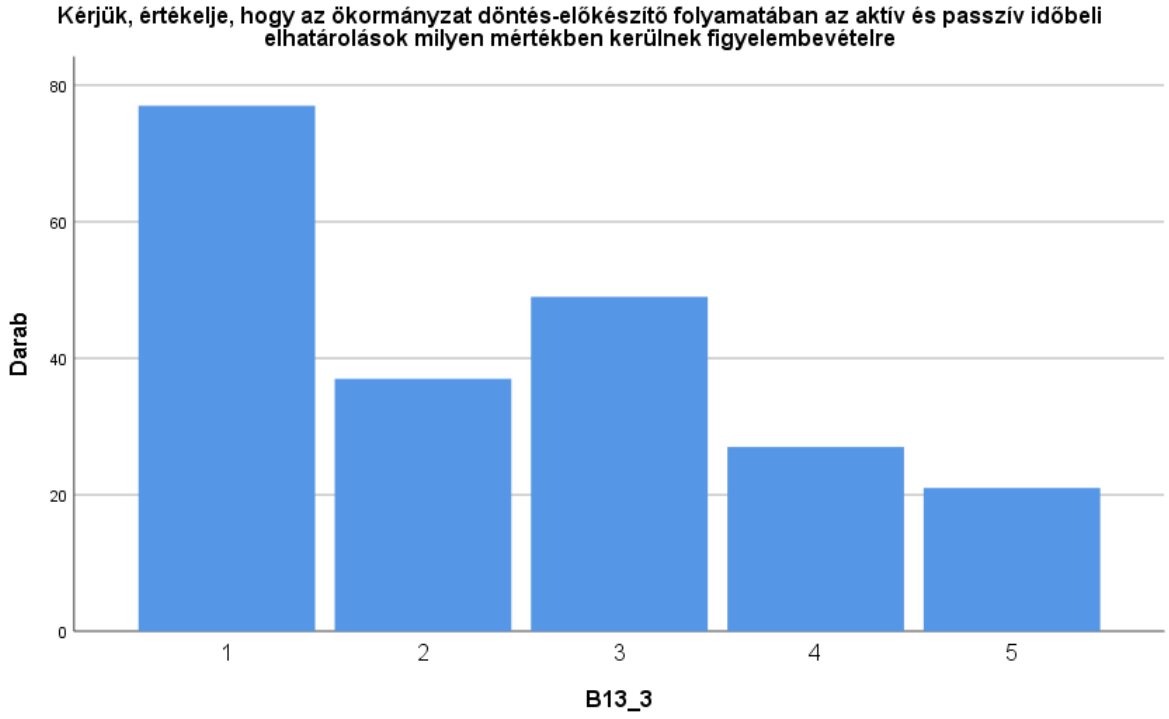


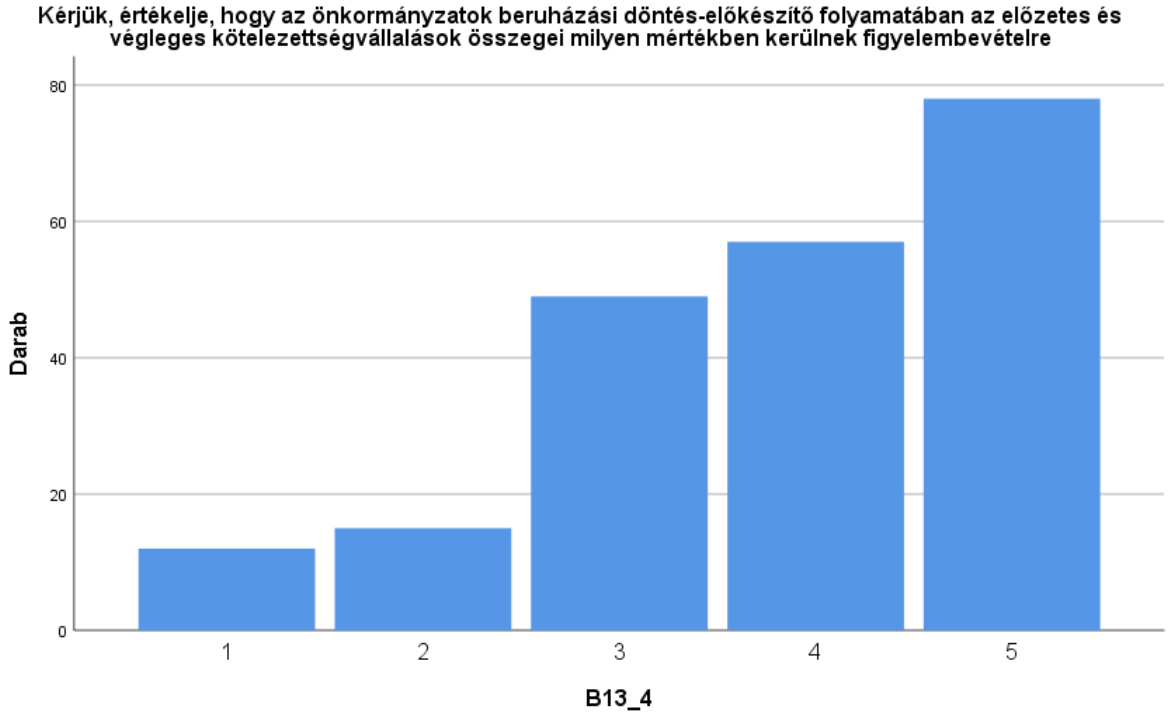
Forrás: saját szerkesztés

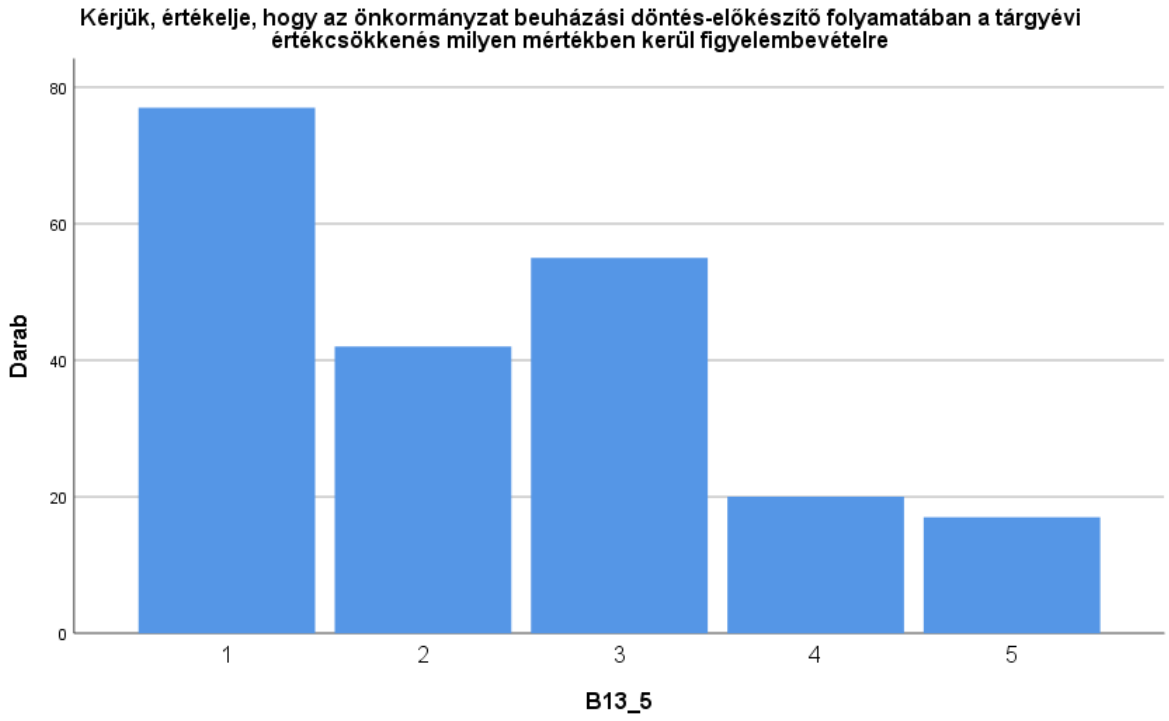
9. melléklet Számviteli információk hozzájárulása beruházási döntésekhez





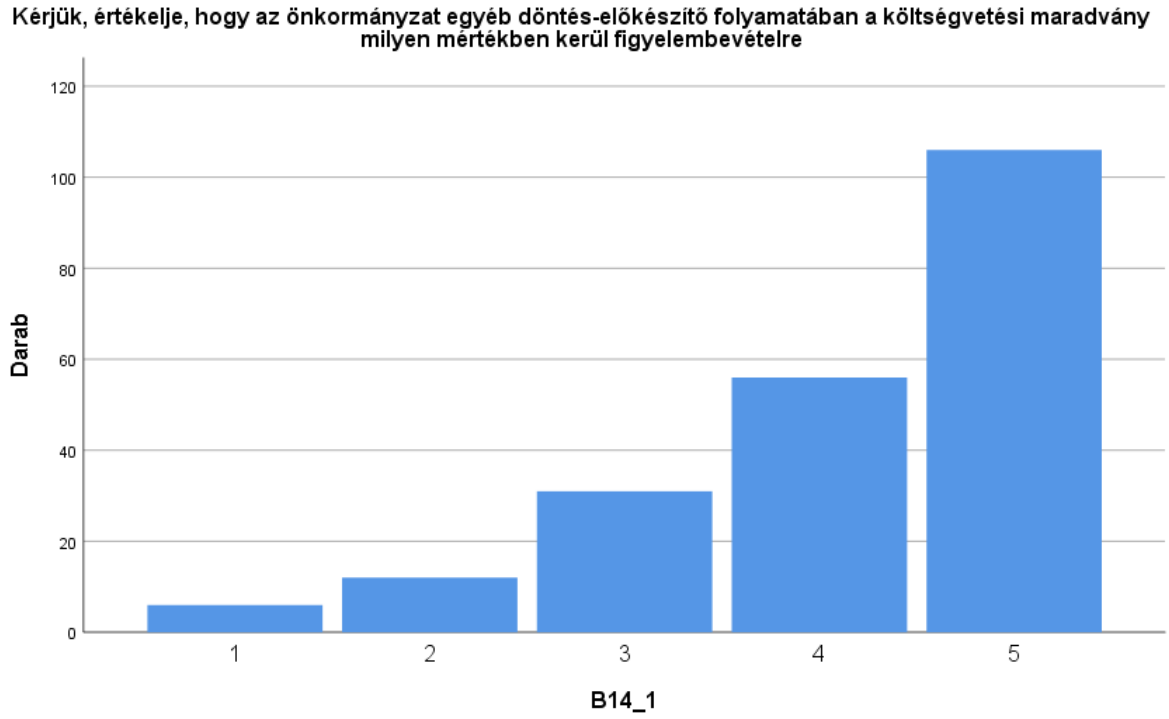

Kérjük, értékelje, hogy az ökormányzat döntés-előkészítő folyamatában az aktív és passzív időbeli elhatárolások milyen mértékben kerülnek figyelembevételre
Darab
80
60
40
20
0
1
2
3
4
5
B13_3

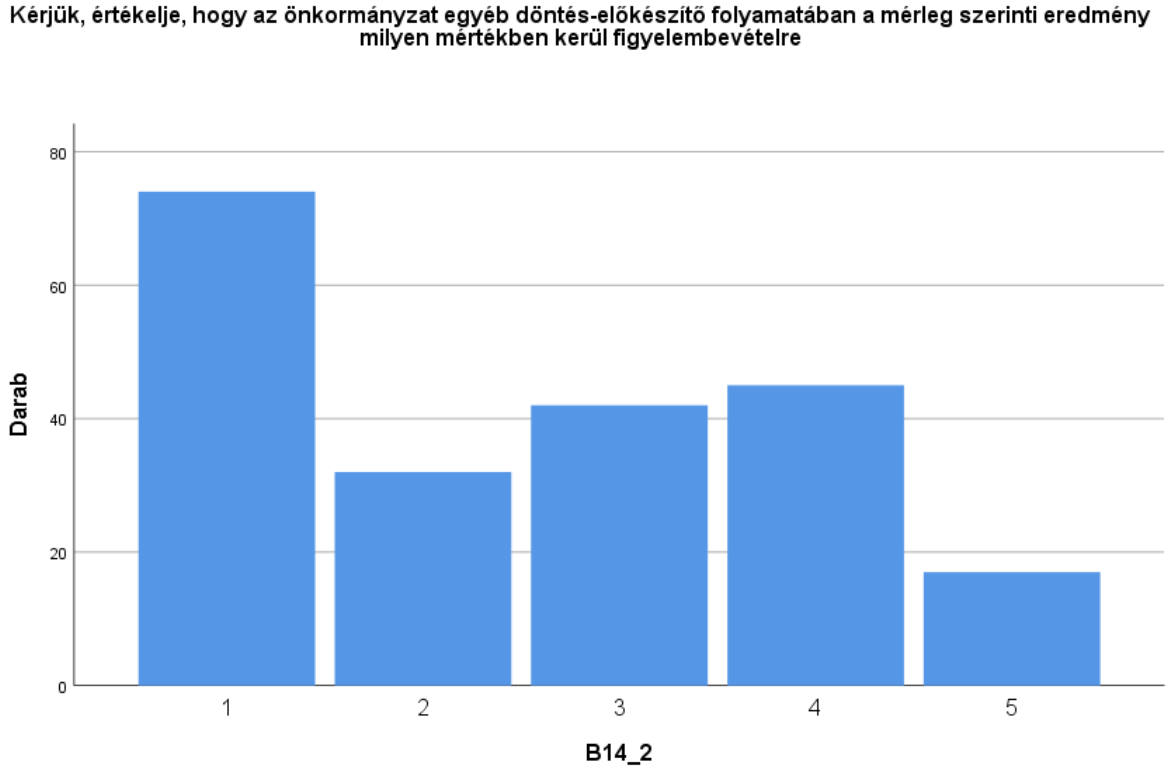

Kérjük, értékelje, hogy az önkormányzatok beruházási döntés-előkészítő folyamatában az előzetes és végleges kötelezettségvállalások összegei milyen mértékben kerülnek figyelembevételre
Darab
80
60
40
20
0
1
2
3
4
5
B13_4

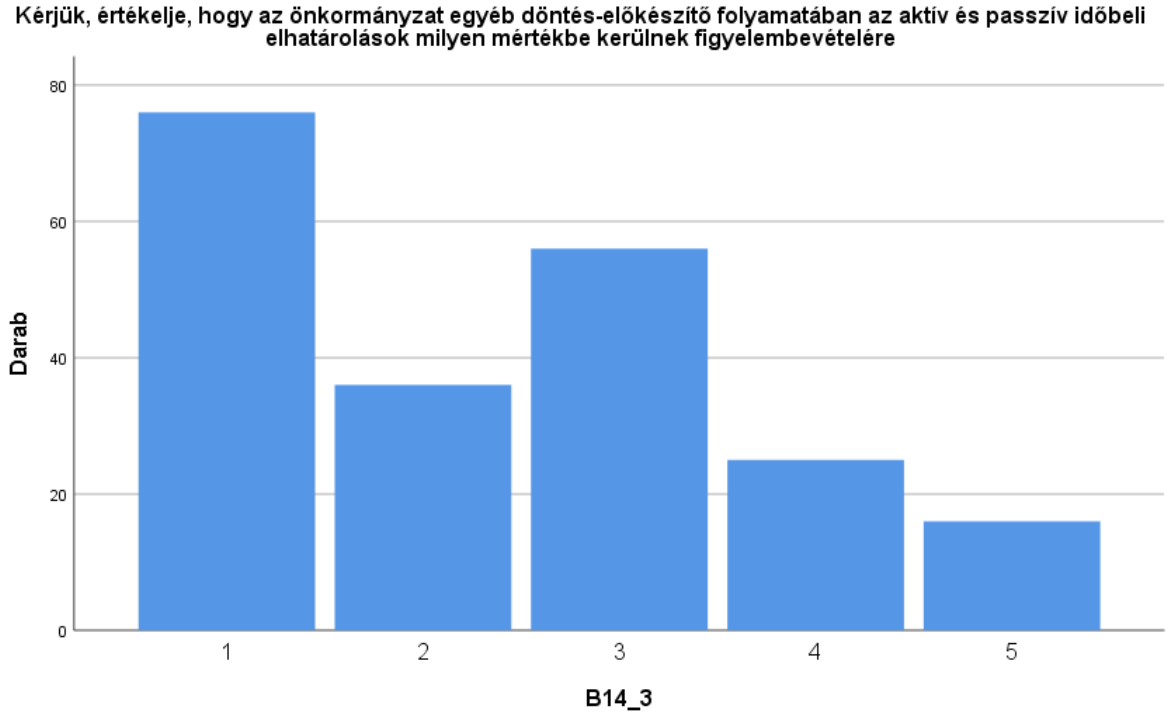


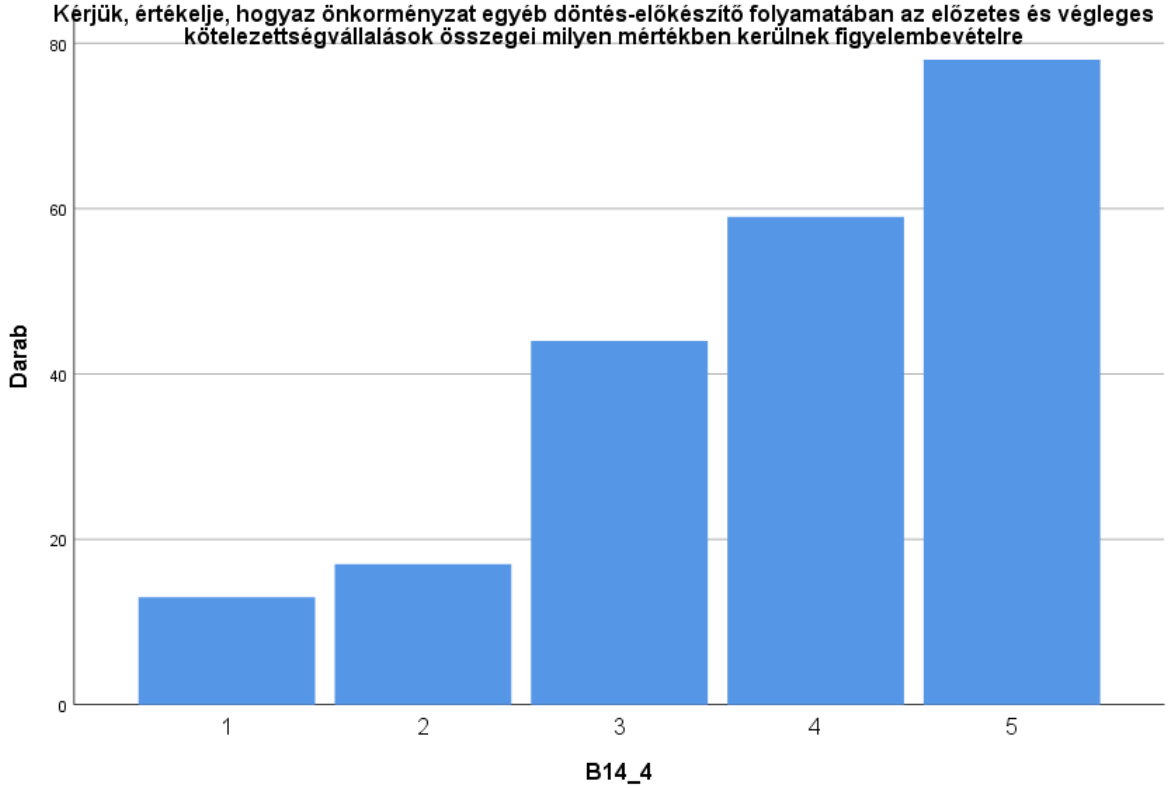
Forrás: saját szerkesztés

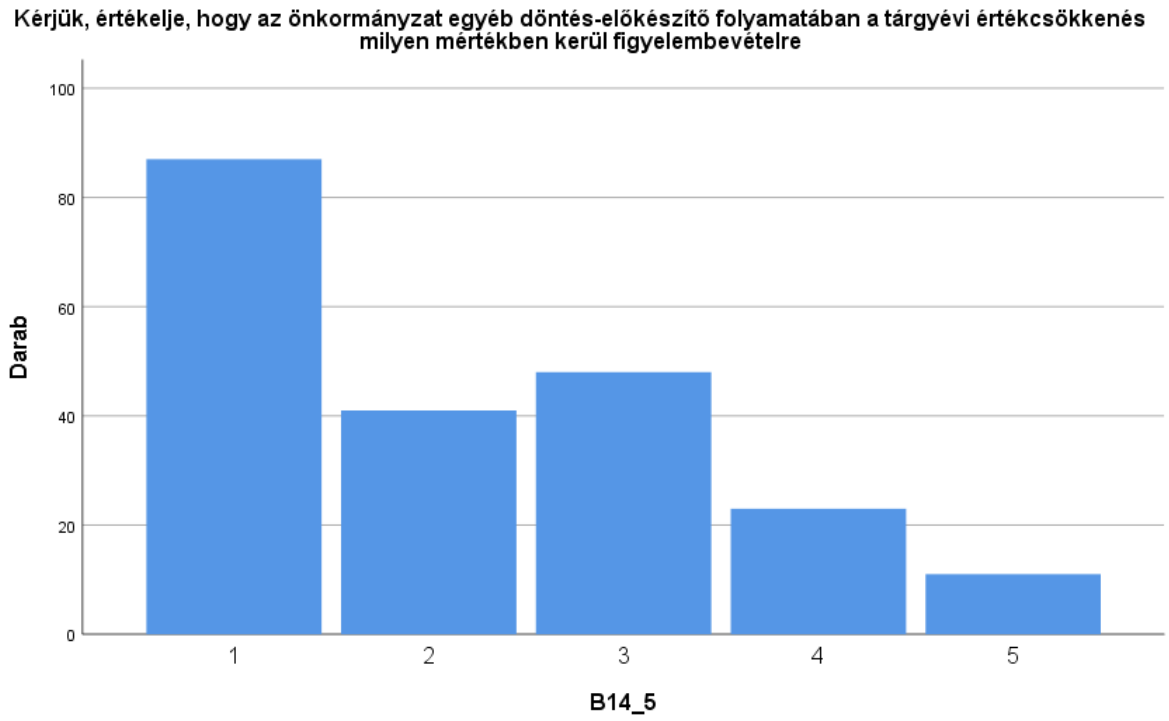
10. melléklet Számviteli információk hozzájárulása egyéb döntésekhez





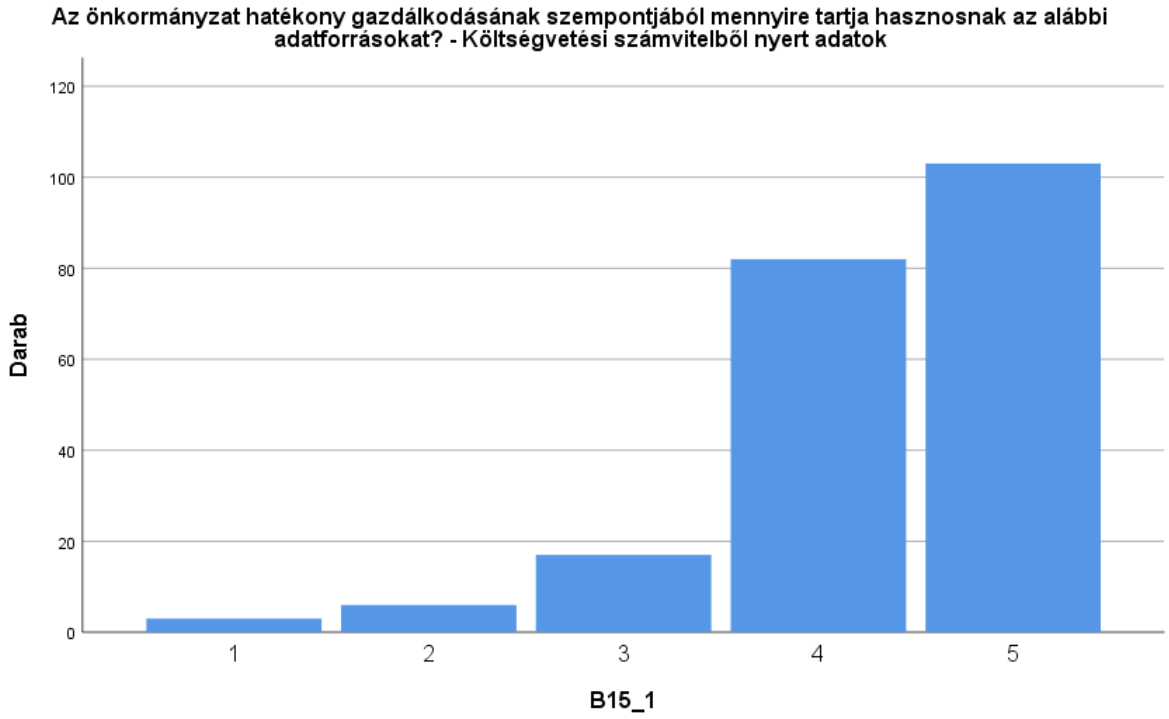

Kérjük, értékelje, hogy az önkormányzat egyéb döntés-előkészítő folyamatában az aktív és passzív időbeli elhatárolások milyen mértékbe kerülnek figyelembevételére
Darab
80
60
40
20
0
1
2
3
4
5
B14_3

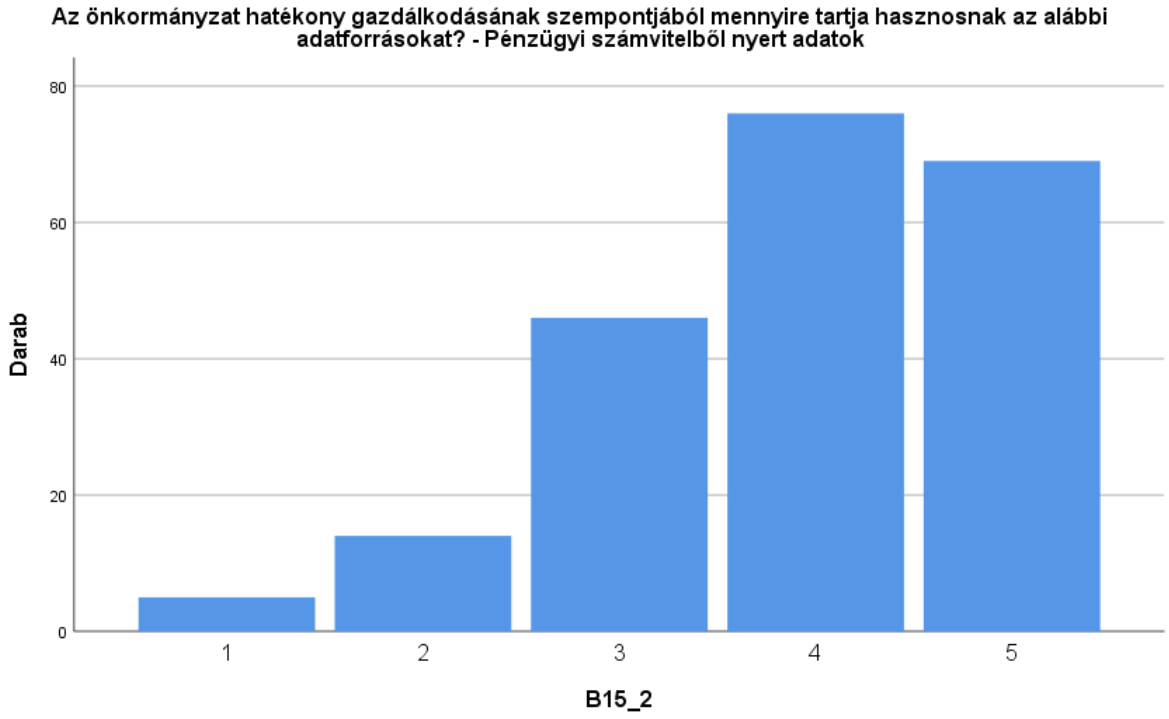

Kérjük, értékelje, hogyaz önkorméniyzat egyéb döntés-előkészítő folyamatában az előzetes és végleges kötelezettségvállalások összegei milyen mértékben kerülnek figyelembevételre
Darab
80
60
40
20
0
1
2
3
4
5
B14_4



Forrás: saját szerkesztés

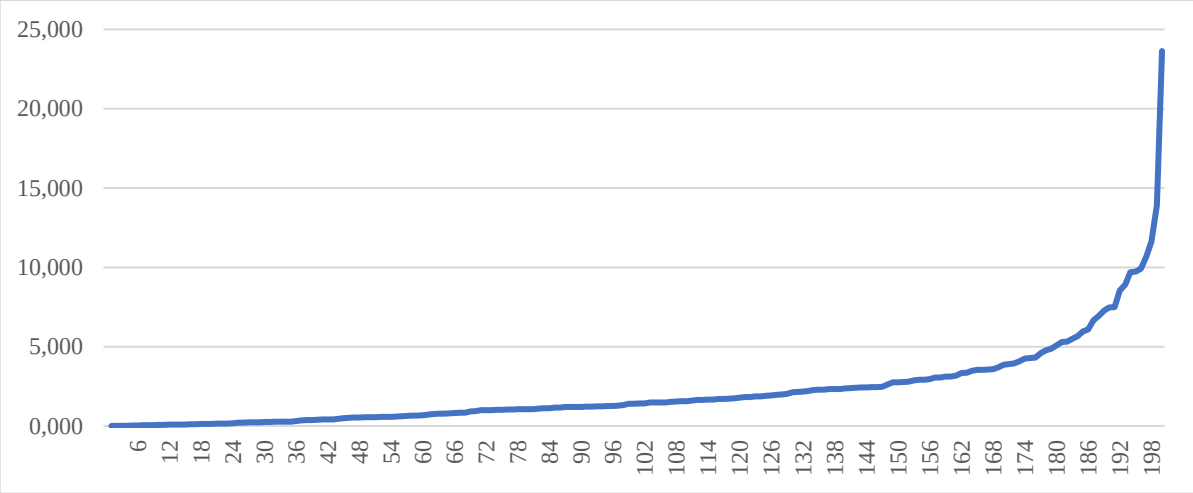
11. melléklet Adatforrások hasznosságágának megítélés





Forrás: saját szerkesztés

12. melléklet Összegzési séma – Ward-módszer



Összegzési séma						
Stage	Cluster Combined		Coefficients	Stage Cluster First Appears		Next Stage
	Cluster 1	Cluster 2		Cluster 1	Cluster 2	
1	30	172	0,000	0	0	87
2	9	48	0,002	0	0	6
3	86	166	0,009	0	0	86
4	41	61	0,011	0	0	7
5	77	177	0,030	0	0	24
6	9	97	0,032	2	0	13
7	38	41	0,045	0	4	86
8	144	205	0,049	0	0	76
9	156	188	0,052	0	0	47
10	105	160	0,059	0	0	19
11	68	162	0,070	0	0	35
12	22	43	0,080	0	0	16
13	9	201	0,082	6	0	18
14	34	150	0,084	0	0	37
15	114	193	0,094	0	0	46
16	22	191	0,102	12	0	52
17	47	109	0,112	0	0	41
18	9	92	0,124	13	0	42
19	105	145	0,125	10	0	35
20	182	202	0,133	0	0	51
21	124	215	0,151	0	0	171

22	139	165	0,152	0	0	46
23	72	184	0,157	0	0	38
24	6	77	0,174	0	5	52
25	52	195	0,211	0	0	57
26	54	116	0,212	0	0	48
27	85	153	0,223	0	0	107
28	121	208	0,230	0	0	49
29	149	183	0,238	0	0	45
30	99	163	0,244	0	0	173
31	176	186	0,258	0	0	121
32	57	104	0,260	0	0	66
33	110	213	0,268	0	0	68
34	33	60	0,269	0	0	72
35	68	105	0,277	11	19	59
36	80	91	0,320	0	0	89
37	32	34	0,345	0	14	58
38	72	108	0,364	23	0	68
39	113	203	0,378	0	0	70
40	35	197	0,392	0	0	84
41	47	146	0,406	17	0	62
42	9	96	0,408	18	0	71
43	119	131	0,418	0	0	67
44	79	132	0,442	0	0	108
45	120	149	0,493	0	29	80
46	114	139	0,508	15	22	70
47	151	156	0,527	0	9	100
48	54	209	0,539	26	0	89
49	19	121	0,543	0	28	116
50	17	133	0,545	0	0	113
51	73	182	0,553	0	20	69
52	6	22	0,567	24	16	58
53	7	125	0,571	0	0	142
54	66	141	0,581	0	0	126
55	63	142	0,584	0	0	85
56	31	49	0,615	0	0	60
57	52	70	0,637	25	0	112
58	6	32	0,658	52	37	115
59	53	68	0,660	0	35	99
60	31	137	0,681	56	0	103
61	10	143	0,712	0	0	116
62	47	154	0,758	41	0	87

63	40	171	0,771	0	0	94
64	78	134	0,784	0	0	106
65	136	152	0,786	0	0	93
66	57	155	0,818	32	0	128
67	119	126	0,830	43	0	97
68	72	110	0,841	38	33	138
69	73	190	0,920	51	0	121
70	113	114	0,927	39	46	71
71	9	113	0,989	42	70	110
72	33	198	0,989	34	0	145
73	5	75	0,998	0	0	120
74	14	127	1,016	0	0	119
75	16	100	1,023	0	0	105
76	69	144	1,037	0	8	114
77	101	170	1,037	0	0	146
78	164	175	1,051	0	0	117
79	27	76	1,054	0	0	160
80	64	120	1,058	0	45	143
81	204	212	1,059	0	0	129
82	65	67	1,100	0	0	146
83	18	112	1,111	0	0	162
84	35	128	1,120	40	0	156
85	63	187	1,149	55	0	102
86	38	86	1,166	7	3	129
87	30	47	1,191	1	62	137
88	118	179	1,195	0	0	148
89	54	80	1,202	48	36	132
90	102	211	1,205	0	0	147
91	50	181	1,210	0	0	151
92	21	148	1,215	0	0	133
93	83	136	1,229	0	65	130
94	40	84	1,244	63	0	131
95	98	129	1,261	0	0	141
96	103	115	1,268	0	0	168
97	20	119	1,288	0	67	152
98	123	138	1,313	0	0	109
99	53	169	1,396	59	0	107
100	151	174	1,405	47	0	125
101	1	24	1,419	0	0	112
102	28	63	1,423	0	85	119
103	25	31	1,478	0	60	152

104	71	106	1,480	0	0	136
105	16	36	1,484	75	0	145
106	11	78	1,490	0	64	134
107	53	85	1,531	99	27	127
108	79	199	1,540	44	0	122
109	94	123	1,553	0	98	147
110	9	173	1,565	71	0	126
111	15	168	1,598	0	0	143
112	1	52	1,638	101	57	124
113	17	214	1,649	50	0	141
114	42	69	1,653	0	76	142
115	6	23	1,668	58	0	127
116	10	19	1,698	61	49	132
117	164	194	1,711	78	0	172
118	74	180	1,727	0	0	150
119	14	28	1,746	74	102	156
120	5	87	1,781	73	0	166
121	73	176	1,816	69	31	149
122	79	111	1,824	108	0	161
123	13	56	1,859	0	0	164
124	1	95	1,860	112	0	151
125	151	200	1,908	100	0	163
126	9	66	1,920	110	54	135
127	6	53	1,957	115	107	137
128	57	59	1,987	66	0	135
129	38	204	2,023	86	81	138
130	83	185	2,124	93	0	155
131	40	44	2,138	94	0	158
132	10	54	2,164	116	89	173
133	21	140	2,213	92	0	176
134	11	135	2,265	106	0	167
135	9	57	2,284	126	128	155
136	26	71	2,289	0	104	174
137	6	30	2,325	127	87	178
138	38	72	2,327	129	68	154
139	122	210	2,330	0	0	154
140	82	178	2,368	0	0	165
141	17	98	2,382	113	95	184
142	7	42	2,418	53	114	169
143	15	64	2,421	111	80	158
144	55	158	2,434	0	0	171

145	16	33	2,440	105	72	159
146	65	101	2,452	82	77	153
147	94	102	2,478	109	90	166
148	8	118	2,601	0	88	170
149	39	73	2,747	0	121	161
150	74	206	2,752	118	0	190
151	1	50	2,763	124	91	163
152	20	25	2,784	97	103	184
153	65	157	2,869	146	0	172
154	38	122	2,911	138	139	157
155	9	83	2,920	135	130	167
156	14	35	2,955	119	84	169
157	38	192	3,046	154	0	179
158	15	40	3,058	143	131	177
159	16	88	3,108	145	0	162
160	27	189	3,113	79	0	186
161	39	79	3,182	149	122	180
162	16	18	3,337	159	83	181
163	1	151	3,365	151	125	181
164	13	216	3,480	123	0	196
165	82	161	3,535	140	0	186
166	5	94	3,539	120	147	189
167	9	11	3,562	155	134	175
168	81	103	3,569	0	96	189
169	7	14	3,695	142	156	176
170	8	147	3,851	148	0	178
171	55	124	3,892	144	21	175
172	65	164	3,949	153	117	187
173	10	99	4,077	132	30	179
174	4	26	4,237	0	136	196
175	9	55	4,289	167	171	180
176	7	21	4,304	169	133	185
177	15	89	4,579	158	0	182
178	6	8	4,778	137	170	183
179	10	38	4,873	173	157	185
180	9	39	5,074	175	161	183
181	1	16	5,289	163	162	188
182	15	167	5,309	177	0	187
183	6	9	5,498	178	180	191
184	17	20	5,654	141	152	194
185	7	10	5,962	176	179	193

186	27	82	6,082	160	165	188
187	15	65	6,675	182	172	192
188	1	27	6,930	181	186	190
189	5	81	7,268	166	168	199
190	1	74	7,473	188	150	192
191	6	207	7,494	183	0	193
192	1	15	8,549	190	187	195
193	6	7	8,913	191	185	198
194	3	17	9,693	0	184	197
195	1	93	9,739	192	0	197
196	4	13	9,916	174	164	200
197	1	3	10,690	195	194	198
198	1	6	11,625	197	193	199
199	1	5	13,912	198	189	200
200	1	4	23,638	199	196	0

Forrás: saját szerkesztés

13. melléklet A klaszterek elemszáma a különböző csoportosítások esetén (Ward-módszer)

	3 klaszter estén	4 klaszter esetén	5 klaszter esetén	6 klaszter esetén
1	52	52	21	21
2	101	26	31	31
3	48	48	26	26
4	-	75	48	48
5	-	-	75	63
6	-	-	-	12

Forrás: saját szerkesztés

14. melléklet A csoportokhoz tartozó átlagok, szórások és csoportosításhoz kapcsolódó varianciamagyarázatok (Eta^2) az egyes változók esetében (három klaszteres megoldás esetén) – Ward-módszer

Statisztikai jellemző	Klaszter	Költségvetési számvitel hasznossága	Költségvetési számvitel szerepe	Pénzügyi számvitel hasznossága	Pénzügyi számvitel szerepe	Információk megtérülése	Általános elégedettség
Átlagos értékek	1.	–0,817	–0,457	–0,951	–0,497	–1,057	–0,918
	2.	0,150	0,033	0,534	0,597	0,114	0,319
	3.	0,693	0,582	–0,009	–0,766	0,939	0,547
Magyarázó erő (Eta2)		39,33%	38,16%	14,41%	51,00%	31,50%	38,45%
Szórás	1.	1,217	1,002	1,024	0,736	0,644	0,730
	2.	0,696	0,902	0,584	0,885	0,697	0,758
	3.	0,364	0,768	0,846	0,631	0,772	0,655

Forrás: saját szerkesztés

15. melléklet A csoportokhoz tartozó átlagok, szórások és csoportosításhoz kapcsolódó varianciamagyarázatok (Eta^2) az egyes változók esetében (négy klaszteres megoldás esetén) – Ward-módszer

Statisztikai jellemző	Klaszter	Költségvetési számvitel hasznossága	Költségvetési számvitel szerepe	Pénzügyi számvitel hasznossága	Pénzügyi számvitel szerepe	Információk megtérülése	Általános elégedettség
Átlagos értékek	1.	–0,817	–0,457	–0,951	–0,497	–1,057	–0,918
	2.	0,816	0,774	1,044	1,331	0,523	0,822
	3.	0,693	0,582	–0,009	–0,766	0,939	0,547
	4.	–0,080	–0,224	0,358	0,342	–0,028	0,145
Magyarázó erő (Eta2)		44,45%	47,54%	24,66%	53,94%	39,66%	43,07%
Szórás	1.	1,217	1,002	1,024	0,736	0,644	0,730
	2.	0,000	0,217	0,194	0,623	0,558	0,622
	3.	0,364	0,768	0,846	0,631	0,772	0,655
	4.	0,667	0,908	0,570	0,820	0,687	0,725

Forrás: saját szerkesztés

16. melléklet A csoportokhoz tartozó átlagok, szórások és csoportosításhoz kapcsolódó varianciamagyarázatok (Eta^2) az egyes változók esetében (öt klaszteres megoldás esetén) – Ward-módszer

Statisztikai jellemző	Klaszter	Költségvetési számvitel hasznossága	Költségvetési számvitel szerepe	Pénzügyi számvitel hasznossága	Pénzügyi számvitel szerepe	Információk megtérülése	Általános elégedettség
Átlagos értékek	1.	0,030	0,212	–1,741	–1,000	–0,944	–0,682
	2.	–1,391	–0,911	–0,416	–0,156	–1,133	–1,078
	3.	0,816	0,774	1,044	1,331	0,523	0,822
	4.	0,693	0,582	–0,009	–0,766	0,939	0,547
	5.	–0,080	–0,224	0,358	0,342	–0,028	0,145
Magyarázó erő (Eta2)		45,59%	51,97%	33,09%	54,16%	52,94%	54,22%
Szórás	1.	0,776	0,948	0,718	0,392	0,677	0,849
	2.	1,129	0,764	0,841	0,722	0,621	0,599
	3.	0,000	0,217	0,194	0,623	0,558	0,622
	4.	0,364	0,768	0,846	0,631	0,772	0,655
	5.	0,667	0,908	0,570	0,820	0,687	0,725

Forrás: saját szerkesztés

17. melléklet A csoportokhoz tartozó átlagok, szórások és csoportosításhoz kapcsolódó varianciamagyarázatok (Eta^2) az egyes változók esetében (hat klaszteres megoldás esetén) – Ward módszer

Statisztikai jellemző	Klaszter	Költségvetési számvitel hasznossága	Költségvetési számvitel szerepe	Pénzügyi számvitel hasznossága	Pénzügyi számvitel szerepe	Információk megtérülése	Általános elégedettség
Átlagos értékek	1.	0,030	0,212	–1,741	–1,000	–0,944	–0,682
	2.	–1,391	–0,911	–0,416	–0,156	–1,133	–1,078
	3.	0,816	0,774	1,044	1,331	0,523	0,822
	4.	0,693	0,582	–0,009	–0,766	0,939	0,547
	5.	–0,101	0,059	0,361	0,424	–0,116	0,248
	6.	0,030	–1,708	0,341	–0,092	0,436	–0,397
Magyarázó erő (Eta2)		48,02%	53,30%	49,89%	55,70%	53,04%	54,22%
Szórás	1.	0,776	0,948	0,718	0,392	0,677	0,849
	2.	1,129	0,764	0,841	0,722	0,621	0,599
	3.	0,000	0,217	0,194	0,623	0,558	0,622
	4.	0,364	0,768	0,846	0,631	0,772	0,655
	5.	0,685	0,617	0,567	0,855	0,688	0,670
	6.	0,581	0,735	0,614	0,395	0,476	0,789

Forrás: saját szerkesztés

18. melléklet ANOVA (három klaszteres megoldás esetén) – Ward-módszer

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Általános elégedettség * Ward Method	Between Groups	(Combined)	67,914	2	33,957	64,168	,000
	Within Groups		104,780	198	,529		
	Total		172,694	200			
Pénzügyi alkalmazás * Ward Method	Between Groups	(Combined)	76,906	2	38,453	61,084	,000
	Within Groups		124,642	198	,630		
	Total		201,548	200			
Költségvetési alkalmazás * Ward Method	Between Groups	(Combined)	26,984	2	13,492	16,666	,000
	Within Groups		160,294	198	,810		
	Total		187,278	200			
Zscore(B16_NEW1) B16 * Ward Method	Between Groups	(Combined)	101,686	2	50,843	103,056	,000
	Within Groups		97,684	198	,493		
	Total		199,370	200			
Zscore(B15_1) * Ward Method	Between Groups	(Combined)	59,878	2	29,939	45,523	,000
	Within Groups		130,218	198	,658		
	Total		190,096	200			
Zscore(B15_2) * Ward Method	Between Groups	(Combined)	75,777	2	37,888	61,846	,000
	Within Groups		121,299	198	,613		
	Total		197,076	200			

Forrás: saját szerkesztés

19. melléklet ANOVA (négy klaszteres megoldás esetén) – Ward-módszer

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Általános elégedettség * Ward Method	Between Groups	(Combined)	76,769	3	25,590	52,553	,000
	Within Groups		95,926	197	,487		
	Total		172,694	200			
Pénzügyi alkalmazás * Ward Method	Between Groups	(Combined)	95,815	3	31,938	59,507	,000
	Within Groups		105,733	197	,537		
	Total		201,548	200			
Költségvetési alkalmazás * Ward Method	Between Groups	(Combined)	46,181	3	15,394	21,493	,000
	Within Groups		141,096	197	,716		
	Total		187,278	200			
Zscore(B16_NEW1) B16 * Ward Method	Between Groups	(Combined)	107,536	3	35,845	76,894	,000
	Within Groups		91,834	197	,466		
	Total		199,370	200			
Zscore(B15_1) * Ward Method	Between Groups	(Combined)	75,389	3	25,130	43,158	,000
	Within Groups		114,707	197	,582		
	Total		190,096	200			
Zscore(B15_2) * Ward Method	Between Groups	(Combined)	84,877	3	28,292	49,676	,000
	Within Groups		112,199	197	,570		
	Total		197,076	200			

Forrás: saját szerkesztés

20. melléklet ANOVA (öt klaszteres megoldás esetén) – Ward módszer

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Általános elégedettség * Ward Method	Between Groups	(Combined)	78,734	4	19,684	41,060	,000
	Within Groups		93,960	196	,479		
	Total		172,694	200			
Pénzügyi alkalmazás * Ward Method	Between Groups	(Combined)	104,737	4	26,184	53,012	,000
	Within Groups		96,811	196	,494		
	Total		201,548	200			
Költségvetési alkalmazás * Ward Method	Between Groups	(Combined)	61,969	4	15,492	24,232	,000
	Within Groups		125,309	196	,639		
	Total		187,278	200			
Zscore(B16_NEW1) B16 * Ward Method	Between Groups	(Combined)	107,981	4	26,995	57,896	,000
	Within Groups		91,389	196	,466		
	Total		199,370	200			
Zscore(B15_1) * Ward Method	Between Groups	(Combined)	100,645	4	25,161	55,132	,000
	Within Groups		89,451	196	,456		
	Total		190,096	200			
Zscore(B15_2) * Ward Method	Between Groups	(Combined)	106,855	4	26,714	58,034	,000
	Within Groups		90,221	196	,460		
	Total		197,076	200			

Forrás: saját szerkesztés

21. melléklet ANOVA (hat klaszteres megoldás esetén) – Ward módszer

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Általános elégedettség * Ward Method	Between Groups	(Combined)	82,933	5	16,587	36,033	,000
	Within Groups		89,761	195	,460		
	Total		172,694	200			
Pénzügyi alkalmazás * Ward Method	Between Groups	(Combined)	107,429	5	21,486	44,515	,000
	Within Groups		94,119	195	,483		
	Total		201,548	200			
Költségvetési alkalmazás * Ward Method	Between Groups	(Combined)	93,442	5	18,688	38,836	,000
	Within Groups		93,836	195	,481		
	Total		187,278	200			
Zscore(B16_NEW1) B16 * Ward Method	Between Groups	(Combined)	111,053	5	22,211	49,040	,000
	Within Groups		88,317	195	,453		
	Total		199,370	200			
Zscore(B15_1) * Ward Method	Between Groups	(Combined)	100,818	5	20,164	44,041	,000
	Within Groups		89,278	195	,458		
	Total		190,096	200			
Zscore(B15_2) * Ward Method	Between Groups	(Combined)	106,859	5	21,372	46,194	,000
	Within Groups		90,217	195	,463		
	Total		197,076	200			

Forrás: saját szerkesztés

22. melléklet A két csoportot létrehozó klaszterezési eljárás összegzése és főbb jellemzői – kétlépéses eljárás

Model Summary

Algorithm	TwoStep
Inputs	6
Clusters	2

Cluster Quality

Klaszter száma	Elemszám	Költségvetési számvitel hasznossága	Költségvetési számvitel szerepe	Pénzügyi számvitel hasznossága	Pénzügyi számvitel szerepe	Információk megtérülése	Általános elégedettség
1	56	–0,84771	–0,62263	–0,80571	–0,41146	–0,99022	–0,94638
2	145	0,368714	0,292269	0,339402	0,142752	0,393776	0,439466

Forrás: saját szerkesztés

23. melléklet A három csoportot létrehozó klaszterezési eljárás összegzése és főbb jellemzői – kétlépéses eljárás

Model Summary

Algorithm	TwoStep
Inputs	6
Clusters	3

Cluster Quality

Klaszter száma	Elemszám	Költségvetési számvitel hasznossága	Költségvetési számvitel szerepe	Pénzügyi számvitel hasznossága	Pénzügyi számvitel szerepe	Információk megtérülése	Általános elégedettség
1	33	–1,43548	–0,93388	–0,71429	–0,34544	–1,11569	–1,17397
2	151	0,261522	0,176187	0,067925	–0,10105	0,139524	0,221782
3	17	0,816067	0,689746	1,024008	1,430355	1,023233	0,939824

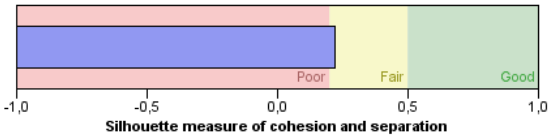
Forrás: saját szerkesztés

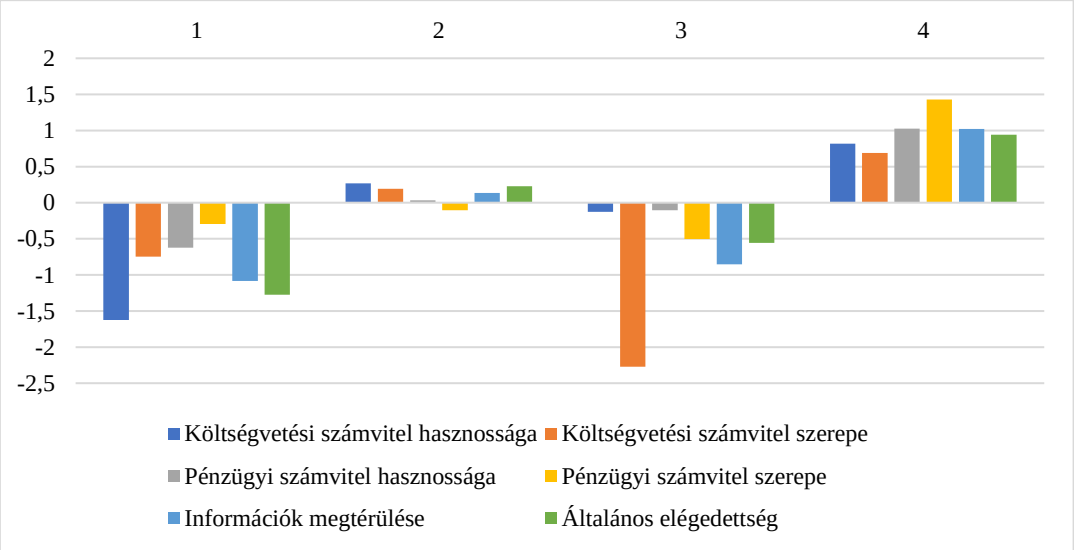
24. melléklet A négy csoportot létrehozó klaszterezési eljárás összegzése és főbb jellemzői – kétlépéses eljárás

Model Summary

Algorithm	TwoStep
Inputs	6
Clusters	4

Cluster Quality





Klaszter száma	Elemszám	Költségvetési számvitel hasznossága	Költségvetési számvitel szerepe	Pénzügyi számvitel hasznossága	Pénzügyi számvitel szerepe	Információk megtérülése	Általános elégedettség
1	29	–1,62404	–0,74642	–0,62137	–0,29441	–1,08541	–1,27461
2	150	0,265687	0,191917	0,034816	–0,10399	0,133254	0,229901
3	5	–0,12744	–2,27102	–0,10351	–0,50442	–0,8522	–0,55462
4	17	0,816067	0,689746	1,024008	1,430355	1,023233	0,939824

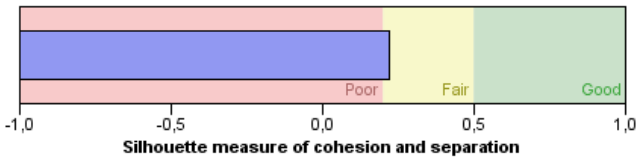
Forrás: saját szerkesztés

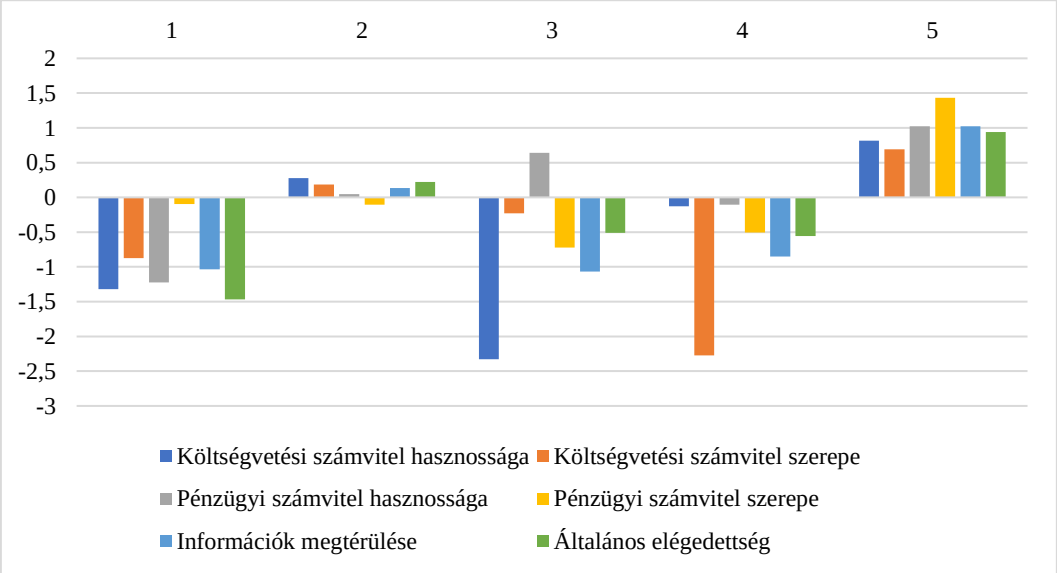
25. melléklet Az öt csoportot létrehozó klaszterezési eljárás összegzése és főbb jellemzői – kétlépéses eljárás

Model Summary

Algorithm	TwoStep
Inputs	6
Clusters	5

Cluster Quality





Klaszter száma	Elemszám	Költségvetési számvitel hasznossága	Költségvetési számvitel szerepe	Pénzügyi számvitel hasznossága	Pénzügyi számvitel szerepe	Információk megtérülése	Általános elégedettség
1	21	–1,31806	–0,87382	–1,22327	–0,09573	–1,03623	–1,46831
2	149	0,277824	0,184822	0,047681	–0,10498	0,133383	0,22112
3	9	–2,32896	–0,22745	0,643003	–0,72047	–1,0669	–0,5101
4	5	–0,12744	–2,27102	–0,10351	–0,50442	–0,8522	–0,55462
5	17	0,816067	0,689746	1,024008	1,430355	1,023233	0,939824

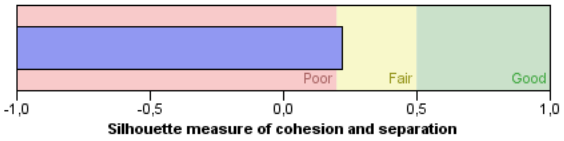
Forrás: saját szerkesztés

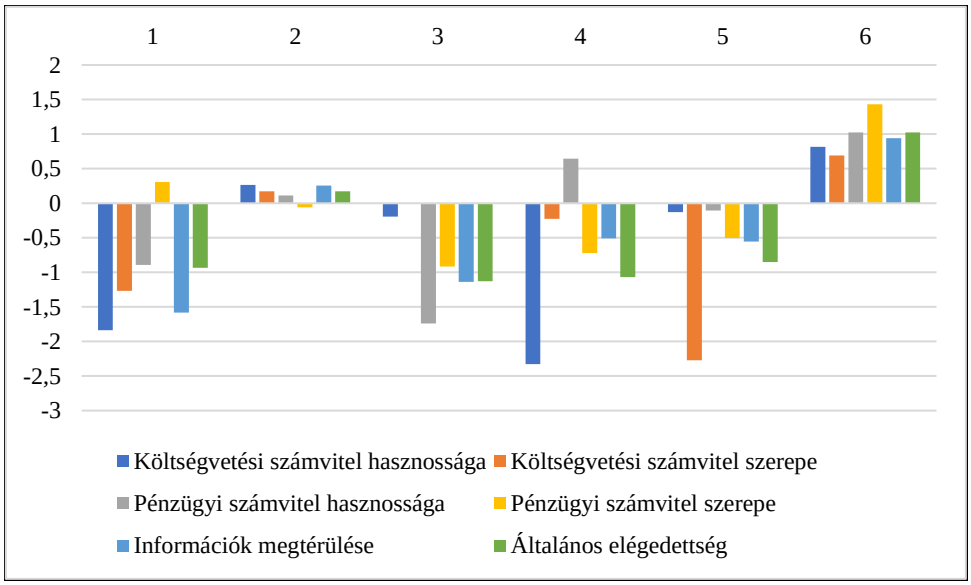
26. melléklet Az öt csoportot létrehozó klaszterezési eljárás összegzése és főbb jellemzői – kétlépéses eljárás

Model Summary

Algorithm	TwoStep
Inputs	6
Clusters	6

Cluster Quality





Klaszter száma	Elemszám	Költségvetési számvitel hasznossága	Költségvetési számvitel szerepe	Pénzügyi számvitel hasznossága	Pénzügyi számvitel szerepe	Információk megtérülése	Általános elégedettség
1	12	–1,83755	–1,26734	–0,89393	0,306541	–1,58369	–0,93271
2	144	0,267326	0,170402	0,114682	–0,05923	0,257425	0,174314
3	14	–0,19483	–0,01011	–1,74081	–0,91439	–1,13948	–1,12824
4	9	–2,32896	–0,22745	0,643003	–0,72047	–0,5101	–1,0669
5	5	–0,12744	–2,27102	–0,10351	–0,50442	–0,55462	–0,8522
6	17	0,816067	0,689746	1,024008	1,430355	0,939824	1,023233

Forrás: saját szerkesztés

27. melléklet: A beosztás és a klaszterek közötti kapcsolatok

	kétlépéses klaszter (2 csoport)	kétlépéses klaszter (3 csoport)	Ward-eljárás (5 csoport)
Cramer- V	0,232	0,212	0,212

Forrás: saját szerkesztés

28. melléklet A klaszterek kitöltők beosztása szerinti megoszlása – két csoportot létrehozó kétlépéses klaszterezési eljárás

	1. klaszter	2. klaszter	nem besorolt	**Mintán belüli arány**
Beosztott számviteli szakemberek	43,34%	51,45%	58,33%	**49,89%**
Vezető számviteli beosztottak	46,44%	42,76%	7,14%	**41,38%**
Polgármesterek és alpolgármesterek	1,24%	1,11%	2,38%	**1,23%**
Jegyzők és aljegyzők	7,43%	1,34%	3,57%	**2,99%**
Nem ismert	1,55%	3,34%	28,57%	**4,52%**
Összesen	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**

Forrás: saját szerkesztés

29. melléklet A klaszterek kitöltők beosztása szerinti megoszlása – három csoportot létrehozó kétlépéses klaszterezési eljárás

	1. klaszter	2. klaszter	3. klaszter	nem besorolt	**Mintán belüli arány**
Beosztott számviteli szakemberek	45,65%	49,95%	50,00%	58,33%	49,89%
Vezető számviteli beosztottak	42,39%	44,09%	42,86%	7,14%	41,38%
Polgármesterek és alpolgármesterek	2,17%	0,64%	4,08%	2,38%	1,23%
Jegyzők és aljegyzők	9,78%	1,60%	3,06%	3,57%	2,99%
Nem ismert	0,00%	3,73%	0,00%	28,57%	**4,52%**
Összesen	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**

Forrás: saját szerkesztés

30. melléklet A klaszterek kitöltők beosztása szerinti megoszlása – Ward-eljárással létrehozott klaszterek esetében

	1. klaszter	2. klaszter	3. klaszter	4. klaszter	5. klaszter	nem besorolt	**Mintán belüli arány**
Beosztott számviteli szakemberek	16,94%	60,87%	57,59%	43,89%	54,20%	58,33%	**49,89%**
Vezető számviteli szakemberek	77,42%	29,35%	37,97%	49,50%	38,50%	7,14%	**41,38%**
Politikai döntéshozók	1,61%	0,00%	2,53%	0,00%	1,77%	2,38%	**1,23%**
Jegyzők és aljegyzők	0,00%	9,78%	1,90%	0,00%	3,32%	3,57%	**2,99%**
Nem ismert	4,03%	0,00%	0,00%	6,60%	2,21%	28,57%	**4,52%**
Összesen	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**

Forrás: saját szerkesztés