Tóth Balázs

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

Doktori értekezés tézisei

Szeged, 2022

Szegedi Tudományegyetem
Gazdaságtudományi Kar
Közgazdaságtani Doktori Iskola

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

Doktori értekezés tézisei

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

Szeged, 2022

Tartalomjegyzék

1. Bevezetés 2
1.1 A téma aktualitása és indoklása 2
1.2 A dolgozat céljai 3
1.3 A dolgozat hipotézisei 4
2. A kutatás módszertana és forrásai 6
3. A dolgozat elméleti háttere 8
3.1 Állammenedzsment elméletek – miért módosulnak az állam által alkalmazott megoldások? 8
3.2 Államháztartási számviteli rendszerek 15
4. A dolgozat főbb eredményei és tézisei 17
5. A dolgozatban megfogalmazott javaslatok 24
5.1 Javaslatok szabályozók számára 24
5.2 Javaslatok a helyi önkormányzatok számára 25
6. Jövőbeli kutatási irányok 26
A tézisfüzetben felhasznált irodalom 27
Az értekezés témakörében megjelent saját publikációk 30

1. Bevezetés

Jelen tézisfüzet első szerkezeti egysége ismerteti az értekezés témájának aktualitását, kitér a kutatás céljaira és bemutatja a dolgozat hipotéziseit.

1.1 A téma aktualitása és indoklása

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 állammenedzsment-reformok központi elemének tekinthető.

Az állammenedzsmentek megújításával szorosan összefüggött az államok számviteli rendszereinek a reformálása. Az OECD országok 80, míg a nem OECD országok 68 százaléka jelezte szándékát az eredményszemléletű számvitel államháztartás működésébe való implementálására (PwC 2015). A hazai közszférában az eredményszemléletű számvitel 2014-ben jelent meg, amikor is egy kétszer kettős könyvviteli rendszer jött létre, a módosított pénzforgalmi szemléletű költségvetési számvitel és a módosított eredményszemléletű pénzügyi számvitel bevezetésével (Lentner 2019).

Az állammenedzsment-reformok államháztartási számvitellel kapcsolatos viszonya nem széles körben tisztázott. Több kutató, szerző (Hood 1995, Buhr 2012, Lokuwadue–Godage 2020) az új közszolgálati menedzsment vívmányának tekinti az eredményszemléletű számvitel elterjedését. 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).

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

1.2 A dolgozat céljai

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

1.3 A dolgozat hipotézisei

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 államменedzsment logikájától. Ezek alapján az eredményszemléletű számvitel és az államменedzsment-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 államменedzsment 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 vizsgáltuk.

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.

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.

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.

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.**

2. A kutatás módszertana és forrásai

Az 1. hipotézis vizsgálata szakirodalmi feldolgozás segítségével történt, a dolgozat első és második fejezetében került górcső alá a számviteli gyakorlatok és az állammenedzsment elméletek kapcsolata, valamint az állítás igazolására az elterjedt számviteli gyakorlatokat is összevetettük a feladatszervezés centralizáltságával.A 2. 3. és 4. hipotézisek vizsgálata kérdőíves. Egyrészt 2019 nyarán elvégzett személyes megkérdezések (ahol 8 intézmény 18 szakembere állt rendelkezésünkre), mely megalapozta a későbbi kérdőíves kutatásunkat is. A személyes megkérdezések árnyalják a kapott eredményeket, a hipotézisek helytállóságát egy 2021 nyarán lefolytatott, 217 válaszadóval rendelkező kérdőíves megkérdezés segítségével vizsgáltuk. Az 5. hipotézist részben a személyes megkérdezésekre alapozva fogalmaztuk meg, vizsgálatát a kérdőíves megkérdezés segítségével hajtottuk végre (1. táblázat).

A személyes megkérdezések során félig strukturált interjúkat alkalmaztunk, mivel ezek lehetővé teszik az interjúk és egyéb kiscsoportos megkérdezések vegyítését (DiCicco-Bloom–Crabtree 2006), valamint a kérdező és az alanyok közötti együttműködéséhez is hozzájárul.

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. A kérdőívet három nagyobb szerkezeti egységre osztottuk: 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 szerkezeti egység a kitöltőkkel és a településsel kapcsolatos információkat mérte fel.

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 69. 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

3. A dolgozat elméleti háttere

A dolgozat elméleti háttere két nagyobb részre bontható. Az értekezés egyrészt bemutatta a jelentősebb állammenedzsment elméleteket, illetve azok kapcsolatát a gazdaságpolitikai paradigmákkal, az alkalmazott számviteli információs rendszerrel és egymással, másrészt ismertette a számviteli szemléletek alapvető vonásait, illetve az ezekből eredő előnyeiket és hátrányaikat. Jelen tézisfüzet felépítése követi ezt a logikát.

3.1 Állammenedzsment elméletek – miért módosulnak az állam által alkalmazott megoldások?

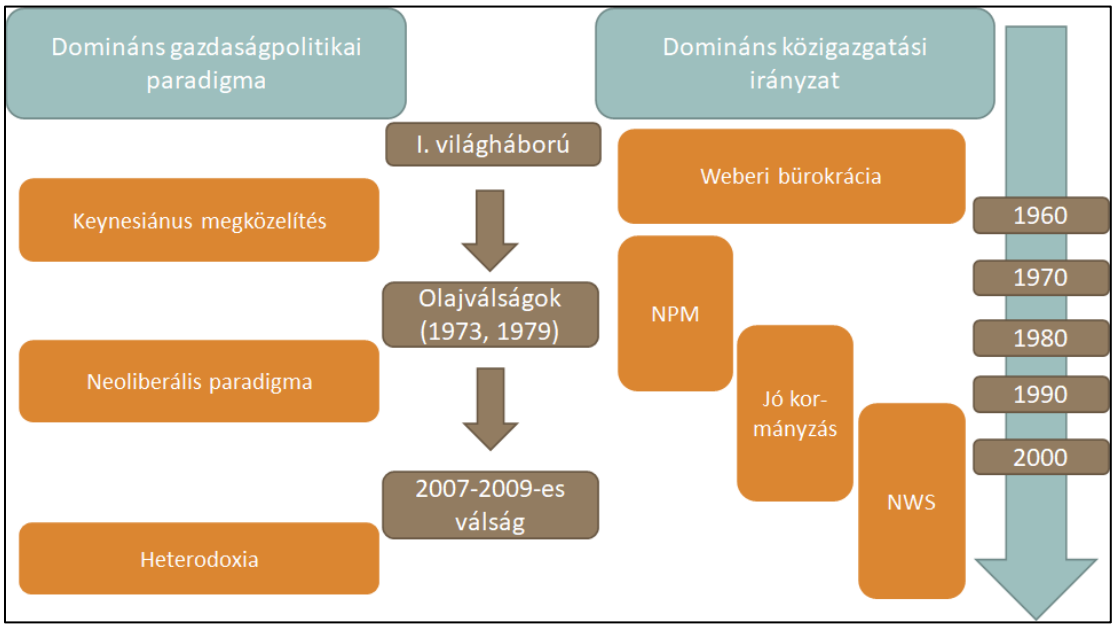
A közfeladatok ellátásának módja és minősége nagy jelentőséggel bír, hiszen az állam az egyik, ha nem a legjelentősebb szereplője egy adott gazdaságnak. Ezáltal a közigazgatás felépítésének, szervezésének módja is kulcsfontosságú kérdésnek tekinthető. Az állampolgárok vagy az érintett szervezetek joggal 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).

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 megjelenése, kiszervezések, eredményszemléletű számvitel megjelenését) nem tudjuk a társadalom más eseményeitől teljesen elválasztani. Ezt támasztja alá az az elmélet is, mely 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 magánszférabéli 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, melyek konvergáló államháztartási reformokhoz vezettek, de a politikai és technológiai környezet változásait is ilyen tényezőknek vélte. További okként pedig a gazdasági paradigmaváltást is említette.

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" közeledése a magánszférához nagyjából azonos időszakra tehető a keynesiánus gazdaságpolitika háttérbe szorulásával** (1. 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.

1. 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 2021).

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.

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. **Axiomatikus kiindulópontja szerint az állami kiadások csökkentése, valamint a közszolgáltatások minőségének javítása a piaci koordináció és a verseny fokozásával érhető el** (Rosta 2012).

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: Saját szerkesztés Torma (2010) és Kovács (2014) alapján

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 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 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 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 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.

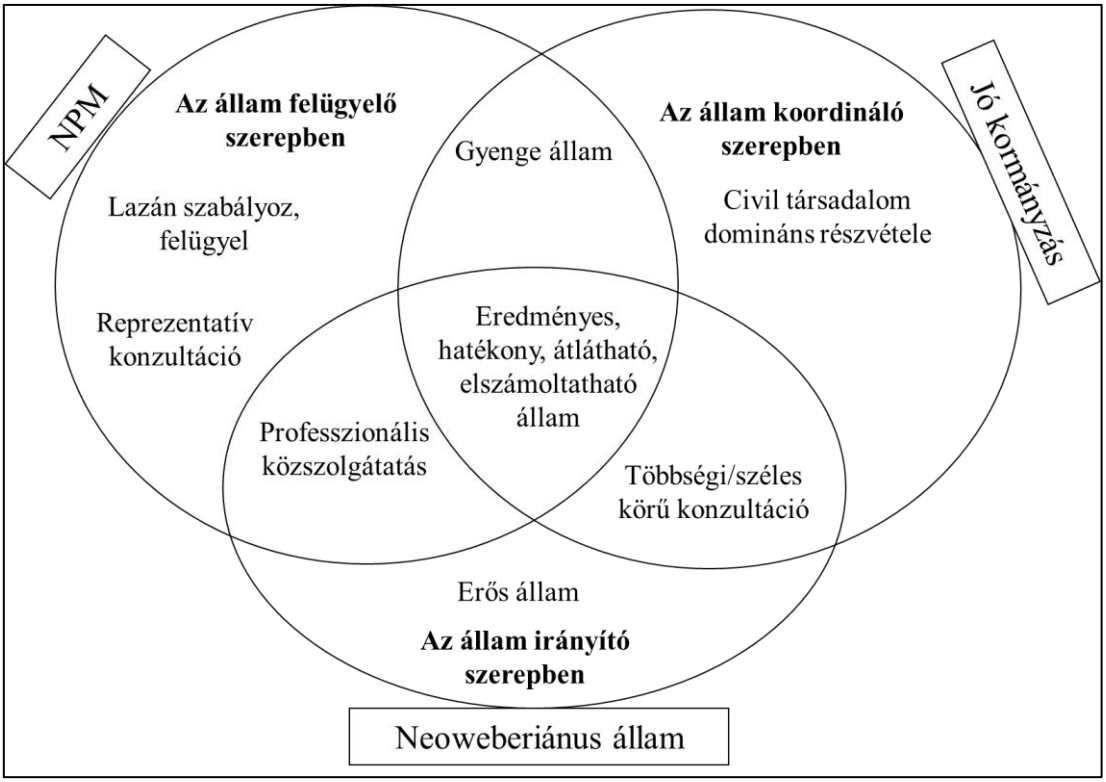
Az új közszolgálati menedzsment, a jó kormányzás és a neoweberiánus elméletek által hirdetett intézkedések között átfedések is megfigyelhetők. **Az állam transzparenciáját, ellenőrizhetőségét és elszámoltathatóságát mindegyik megközelítés fontosnak tartja, az alkalmazott módszerek szervezeti szinten 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 civil társadalom dominanciáját támogatja. Viszont ezt leszámítva számos egyezőség fedezhető fel a neoweberiánus állam és a többi irányzat között (2. 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).

2 ábra Államszervezési elméletek relációja



Forrás: Tóth (2021a, 218. o.)

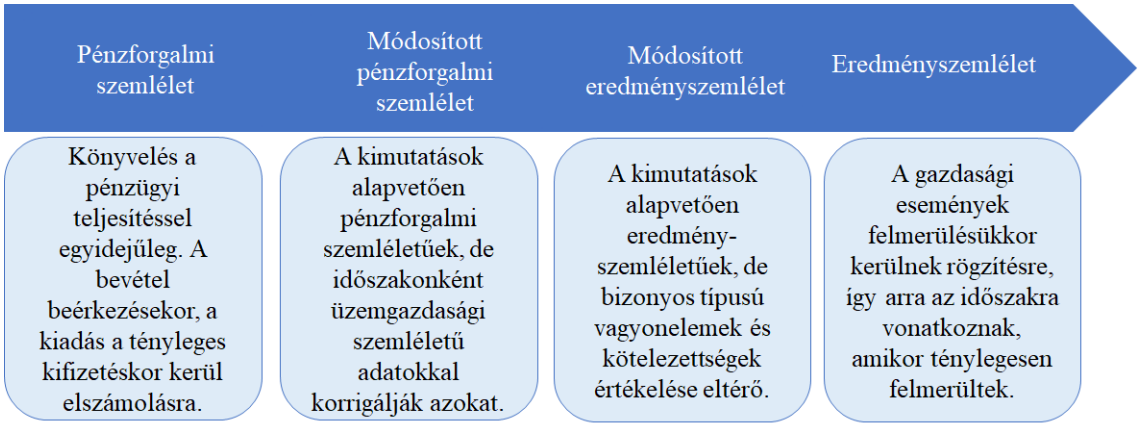
A fentebb bemutatott elvek és mechanizmusok mentén végső soron mindhárom irányzat az eredményes, hatékony, átlátható és elszámoltatható államot kívánja elérni. Ez pedig olyan célnak tekinthető, amelynek eléréséhez megfelelő, gazdálkodási döntések megalapozását támogatni képes számviteli szabályozásra és rendszerre van szükség.

3.2 Államháztartási számviteli rendszerek

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 (3. 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.

3. ábra A számviteli információs rendszerek alapvető módozatai



Forrás: Saját szerkesztés PwC (2015) alapján

Az eredményszemléletű számvitel bevezetése kapcsán számos előnyt, és hátrányt lehet említeni, melyek egyrészt a számviteli szemléletek tulajdonságaiból másrészt az állam speciális helyzetéből erednek (3. táblázat). Az eredményszemléletű rendszerek gyorsabban biztosítanak pénzügyi információkat (Guthrie 1998), valamint azok torzítási lehetőségét is korlátozza (Pályi 2015). Az eredményszemlélet előnyeként szokták említeni, hogy **lehetővé teszi a költségek teljes körű felmérését és a teljesítmények értékelését** (Robinson 1998, Ouda 2003).

3. 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: Saját szerkesztés Tóth (2020) alapján

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). Így az eredményszemléletű számvitel támogatja a hatékony és eredményes gazdálkodást Végső soron a transzparenciát, az elszámoltathatóságot és a pénzügyi elszámolások összehasonlíthatóságát is képes támogatni.

4. A dolgozat főbb eredményei és tézisei

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. A teljesítménymérés és az eredményesség középpontba kerülése, mely minden tárgyalt elméletnek központi eleme, megköveteli a megfelelő számviteli rendszer alkalmazását, vagyis az eredményszemléletű számvitel bevezetése egyfajta modernizációs kényszernek is tekinthető, a követett államменedzsment modelltől függetlenül.

4. 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[1] Szlovákia Belgium

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

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

A 4. táblázatban Balázs (2015) kategorizálása alapján jelöltük be a centralizált (piros), decentralizált (zöld) és az ebből szempontból köztesnek tekinthető államokat (narancssárga). A hatósági feladatellátás modelljei alapján történő csoportosítás alapján vegyes képet láthatunk, az eredményszemléletű számvitel megjelenése nem a decentralizált államszervezetek egyedi vonásának. Ez megerősíti azt a következtetésünket, hogy az eredményszemléletű számviteli rendszer közszférákban való megjelenése nem az új közszolgálati menedzsment vívmánya, hanem attól függetlenül terjedő jelenségnek tekinthető.[2] Ezek alapján igazoltnak tekintjük az első hipotézisünk, és az alábbi tézis fogalmazzuk meg:

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

A további hipotézisek vizsgálata során a személyes megkérdezésen alapuló kutatás és a kérdőíves megkérdezés során kapott válaszok alapján döntöttünk. Az elemzés során 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 (4. táblázat). A második és harmadik kérdések 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.

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

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

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

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

A mesterséges változókat visszaalakítottuk Likert-skálás változókká. Az 5. táblázatban látható, hogy a mind a három kérdéscsoport **esetében a felhasználók általában elégedettek voltak az új számviteli rendszerrel**.

Mind az interjús tapasztalatok, mind a kérdőíves adatfelvétel eredményei megerősítették azt a feltételezésünket, hogy a szabályozás kiforrott, jól meghatározott és valós képet mutat a gazdálkodó egységekről. A kitöltők tapasztalatai megerősítik azt, hogy a számviteli nyilvántartások naprakészek a vagyonrészek értékelése megfelelő, valamint a gazdasági folyamatok bemutatása is pontosnak tekinthető.

5. 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

Így a második hipotézist elfogadjuk, ami alapján a következő tézis fogalmazhatjuk meg:

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

A személyes megkérdezések és a kérdőíves kutatás tapasztalatai 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. 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. Ezt igazolja a 6. táblázat is, mely adatai szerint a költségvetési számvitel adatainak nagyobb szerepe van a gazdálkodási döntések meghozatala során.

6. 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

Ezzel összhangban áll az a megfigyelés is, hogy a kitöltők véleménye szerint a szerint a költségvetési számvitelből nyert adatok nagyobb hasznossággal bírnak, mint az eredményszemléletű logikán alapuló pénzügyi számvitelből nyert adatok (7. táblázat).

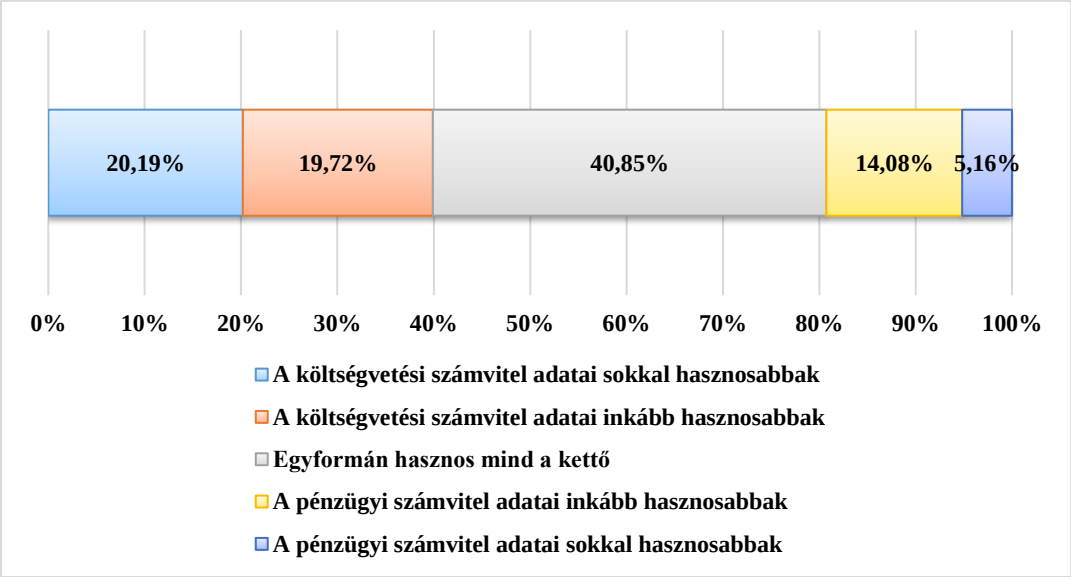
7. táblázat A költségvetés és pénzügyi számvitel információi hasznosságának összehasonlítása

	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 két számviteli rendszer hasznosságát nem csak mesterséges változókon keresztül mértük, ugyanis a kitöltők megítélték azt is, hogy véleményük szerint a költségvetési és pénzügyi számvitel közül melyiket értékelik hasznosabbnak (4. 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.

4. ábra A költségvetési és pénzügyi számvitel hasznosságának megítélése



Forrás: Saját szerkesztés

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

Negyedik hipotézisünk, mely szerint **a pénzügyi számviteli információk nem töltenek be jelentős szerepet a helyi önkormányzatok gazdálkodási döntéseinek meghozatalában,** igazoltnak tekinthetjük. Az interjús megkérdezések során az alanyok nem tudták megerősíteni azt, hogy a döntéshozók számviteli adatokat figyelembe vennének, míg a kérdőíves kutatás esetében is azt figyelhettük meg, hogy a tervezési folyamatokban jellemzően nem jelennek meg számviteli adatok.

A költségvetési számvitel adatai, a hozzá kapcsolódó kimutatások adatai elő-előfordultak a döntések megalapozásában, de a pénzügyi számvitel adatai esetében ez már kevésbé igaz. Így a következő tézist fogalmazhattuk meg:

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

Az ötödik hipotézis, mely 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 sem (8. táblázat) A kitöltő településének mérete ugyan negatívan korrelált a pénzügyi számvitelből nyert adatok felhasználásával, és pozitívan a költségvetési számvitel adatinak a felhasználásával, ilyen alacsony együtthatók mellett nem beszélhetünk jelentős kapcsolatról.

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

	Általános elégedettség	Költségvetési adatok hasznossága	Pénzügyi adatok hasznossága	Pénzügyi számvitel adatinak alkalmazása	Költségvetési számvitel adatinak alkalmazása
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

Ezen tapasztalatok alapján az alábbi tézist fogalmazhatjuk meg:

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

5. A dolgozatban megfogalmazott javaslatok

A tapasztalatokra és a tézisekre alapozva javaslatokat fogalmaztunk meg a szabályozók és a helyi önkormányzatok szakemberei, döntéshozói számára. A kutatás eredményei alapján megfogalmazható javaslatainkat két csoportra oszthatjuk aszerint, hogy azok kiknek is szólnak. Így megkülönböztetjük a szabályozók és a központi szint, valamint a helyi önkormányzatok számára szóló javaslatokat.

5.1 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** lehet.

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 működései 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 érvényesítéséhez is hozzájárulhatna. Egy ilyen reform után az eredményszemléletű számvitel előnyei is jobban tudnának érvényesülni.

5.2 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 **tárgyi eszköz-menedzsment fejlesztése**. Ez támogatható egyrészt beruházás-gazdaságossági számításokkal, illetve a beruházások hatásainak, fenntarthatóságának értékelésével. Másrészt fontos az eszközök értékének pontos nyomonkövetése, mellyel 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 több éves 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.

6. 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 tanulmányokkal, 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 álltak be 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 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 interjúk, 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.

A tézisfüzetben felhasznált irodalom

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

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

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

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.

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

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

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

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.

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

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

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

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

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

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

Lentner Cs. – Molnár P. – Nagy V. (2020): Accrual accounting and publi 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

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

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.

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

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

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

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

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.

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. (2012): Az új közszolgálati menedzsment célja. *Társadalomkutatás*, 30(2), 169-185. 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

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.

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. (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.–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.

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

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.