

Túróczi Imre – Fenyves Veronika – Tóth Róbert – Szentesi Ibolya

A kontrolling szerepe az államháztartás gazdálkodásában

The Role of Controlling in Public Finance Management



Összefoglalás

Az államháztartás az állam azon tevékenysége, amely során a társadalmi közös szükségletek kielégítésére törekszik. A feladat ellátás forrásainak túlnyomó részét az állami adó- és járulékbévételek teszik ki. Az államháztartás munkája több szempontból fontos a nemzetgazdaság számára. Annak úgy kell magas szinten ellátnia feladatait, hogy közben célszerű csökkenteni a felhasználás összegét, az adókat, mivel azok a reálgazdaságból vonnak el erőforrásokat. Az államháztartás feladatainak hatékonyságát két szempontból értékelhetjük. Az egyik meghatározó szempont a közszolgáltatás színvonala, gondoljunk például az egészségügy, az oktatás eredményességére. A másik elvárás az erőforrások tervszerű és takarékos felhasználása. Az államháztartás szolgáltató és közben egyre inkább piaci feltételek mellett gazdálkodik, ami igényli a kontrolling szemlélet széles körű elterjedését.

Journal of Economic Literature (JEL) kódok: A20, H12, H61, M42, M48

Kulcsszavak: államháztartás, költségvetés, kontrolling, állami és önkormányzati vállalkozások

PROF. DR. FENYVES VERONIKA, egyetemi tanár, Debreceni Egyetem, Gazdaságtudományi Kar, Számviteli és Pénzügyi Intézet (fenyves.veronika@econ.unideb.hu); DR. TÚRÓCZI IMRE PHD, főiskolai tanár, Debreceni Egyetem, Gazdaságtudományi Kar, Számviteli és Pénzügyi Intézet, (turoczi.imre@econ.unideb.hu); DR. TÓTH RÓBERT PHD, egyetemi adjunktus, Károli Gáspár Református Egyetem, Stratégiai és digitális fejlesztési igazgató, Kavosz Zrt. (toth.robert.nemeth@gmail.com); DR. SZENTESI IBOLYA, adjunktus, Debreceni Egyetem, Gazdaságtudományi Kar, Számviteli és Pénzügyi Intézet (Szentesi.Ibolya@econ.unideb.hu).

Summary

Public finance is the actions carried out by the state in which it seeks to meet the common needs of society. The vast majority of the resources for the provision of this function are derived from public revenues from taxes and contributions. The work done through public financing is important for the national economy for a variety of reasons. On the one hand, it must perform its tasks at a high level, while at the same time ideally reducing the amount used, i.e. taxes, as they drain resources from the real economy. The efficiency of public finance functions can be assessed from two perspectives. The first is the level of standard set up by public services, for example health and education. The other is the planned and economical use of resources. Public finances provide services and are increasingly managed on market terms, which calls for a widespread use of a controlling approach.

Journal of Economic Literature (JEL) codes: A20, H12, H61, M42, M48

Keywords: public finance, budget, controlling, public and local government enterprises

BEVEZETÉS

A teljes államháztartás esetében jelentős szemléletváltás zajlik, a korábbi – főleg szocialista társadalmi berendezkedésre emlékeztető – gazdálkodási rendszer folyamatosan alakul át és jönnek létre a közszolgáltatásban tevékenykedő vállalkozások is. Ezek a cégek megjelennek állami szinten – így pl. hulladékgazdálkodás – és önkormányzati szinten egyaránt (Zéman, 2017). Az állami pénzek elköltésének felügyelete törvényességi és hatékonysági szempontból egyaránt fontos, de ezek mellett jelentőssé kezd válni a vállalkozási szemlélet, a jövedelem ki-termelés és annak alaptevékenységbe történő visszaforgatása is (Pulay, 2021; Katits, 2022). A szakirodalom többféle módon határozza meg az államháztartás fogalmát (Lentner, 2022; Bathó, 2012; Kovács, 2019; Vígvári, 2008). Ezeknek mintegy összegzését adja a következő meg-fogalmazás: Az államháztartás az állam azon tevékenysége, amely során a társadalmi közös szükségletek kielégítésére törekszik. Ezen folyamatban az államháztartás bevételeket gyűjt és kiadásokat teljesít. Az államháztartás tehát nem egy intézmény vagy szervezet, hanem egy tevékenység. Ebben a formában eddig még nem olvastuk a fogalom ilyen módon történő meghatározását, de a szakirodalom alapján szerzői közösségünk így érti, és egyben tanítja azt.

Mivel az állam bevételszerző funkciója nem kedvez a gazdaság szereplőinek, kicsit gondoljuk végig, mik is azok a társadalmi közös szükségletek, amelyek csak társadalmi szinten elé-gíthetők ki és azok elhagyása veszélyt jelent. Ilyen például az egészségügy, bölcsődei, óvodai-és iskolai ellátás, katasztrófavédelem, mentés, bűnüldözés, nyugdíj biztosítása stb. Könnyen beláthatjuk, hogy ezek olyan igények, amelyeknek kielégítése elhagyhatatlan. Tudomásul kell tehát vennünk, hogy az állam jövedelmünk egy részét elvonja és azt szolgáltatásban „adja vissza” (Túróczy, 2017). Az államháztartás működése során az elvonással biztosítja a társadal-mi szükségletek kielégítését, és az elvonási rendszer differenciálásával, a támogatások rend-szerével befolyásolja a gazdaságot, úgy, hogy annak teljesítményét inkább növelje, verseny-

képességét biztosítsa (Túróczy et al., 2022). Az adópolitikájával hatással van a gazdaságon belül a háztartások, családok pénzügyi helyzetére is, leginkább a jövedelmet terhelő adók és járulékok tekintetében, valamint az igénybe vehető kedvezményekkel (Szentesi et al., 2020).

Az államháztartás gazdálkodása több szempontból kap kiemelt jelentőséget, hiszen a közfeladatok ellátásának lehetősége, annak színvonala a rendelkezésre álló forrásoktól és azok hatékony felhasználásától függ. A társadalmi szinten biztosított ellátások hatékonysága több módon visszahat az államháztartási bevételeket biztosító gazdálkodói körre és a költségvetési források passzív irányú felhasználására. Nézzünk erre egy egyszerű példát. Az egészségügyben zajló gyógyító és betegség megelőzését célzó feladatok hatékony felhasználása csökkenti a betegségek és így a betegállományban töltött napok számát. A munkaerő termelésből történő kiesése rövidebb időtartamra korlátozódik, így a termelési érték, a nyereség, ezáltal az állam adóbevétele emelkedik. A növekvő adóbevétel az államháztartás lehetőségeit javítja. A teljes kép érdekében fontos a leírt hatás mellett azt is megemlítenünk, hogy a betegségben töltött napok számának csökkenése a betegellátás költségeit csökkenti, így a feladatellátás költségeit. A közfeladatok költségeinek GDP-hez viszonyított arányainak csökkentése a gazdasági növekedés szempontjából fontos, hiszen a jövedelmek központosítása és azok működési célú elköltése a fejlesztési forrásokat elvonja és így a gazdasági növekedést visszafogja (Lentner, 2016:97). Tiszteletben tartva azt, hogy a közfeladatok ellátásának hatékonyságát annak színvonala, az igénybe vevő személyek elégedettsége határozza meg kijelenthetjük, hogy az erőforrások felhasználásának gazdasági vizsgálata is fontos. Rövid írásunkban a közpénz elköltésének szabályozásáról, a felhasználás gazdasági hatékonyságának vizsgálatáról kívánunk képet adni, nem csak számvetési szakemberek részére.

AZ ÁLLAMHÁZTARTÁSI GAZDÁLKODÁS FONTOSABB ADATAI, KÖZFELADATOK FINANSZÍROZÁSÁNAK RENDSZERE

Államháztartás fogalma, funkciói, feladatai

Az államháztartás az állam azon tevékenysége, melynek során a közfeladatok ellátására, annak finanszírozására törekszik. Működése során bevételeket gyűjt és kiadásokat teljesít. A bevételekből az állam olyan feladatokat lát el, amelyeket a gazdaság más szervezetei (például nonprofit vállalkozások) nem tudnak ellátni. Két alrendszerből – a központi és az önkormányzati – áll, melyek a jogszabályban meghatározott közfeladatokat látnak el. A leírt funkció ellátására pénzügyi fedezet szükséges. A Pénzügyminisztérium minden évben elkészíti a költségvetést, ami az állami intézményekre és feladataira vonatkozóan tartalmazza a bevételeket, kiadásokat. A bevételek és kiadások különbözete adja meg, hogy a költségvetésnek többlete (szufficit) vagy hiánya (deficit) van (Gárdos et al., 2019).

A témakör áttekintése során érdemes megvizsgálni az államháztartás gazdálkodásának számadatait, ezen belül a közfeladatok ellátására fordított összegek nagyságrendjét, annak az elmúlt években megfigyelhető változásának tendenciáit. A gazdálkodó szervezetek legfontosabb befizetése a társasági adó, de ide tartozik például az energia ágazat befizetése, a kiskereskedelmi adó, a bányajáradék stb. A lakosság befizetésein belül az SZJA, a gépjárműadó, és az illetékek jelennek meg legnagyobb súllyal. A fogyasztáshoz kapcsolt adón belül a legje-

lentősebb az ÁFA, valamint a jövedéki adó, de ide sorolandó többek között a távközlési adó és a biztosítási adó is. Az államháztartási gazdálkodásban, az adópolitikában megfigyelhető, hogy a hangsúly a fogyasztáshoz kapcsolt adók irányába tolódik el, amelynek két hatásáról beszélhetünk. A fogyasztás jobban ellenőrizhető, annak eltűkolása nehezebb, így javulni tud az adókötelezettség ellenőrzésének hatékonysága. A fogyasztás megadóztatása az indokolatlan pénzköltés visszafogásának irányába hat, így növekedni tudnak a megtakarítások, a befektetések és ez kedvezően hat a külkereskedelmi mérleg alakulására is. A bevételek és kiadások jogcímeit az 1. táblázat részletezi.

1. táblázat: Az államháztartás bevételeinek és kiadásainak jogcímei költségvetési mérleg alapján

Bevételek fő csoportjai	Kiadások fő csoportjai
Gazdálkodó szervezetek és lakosság befizetései	Támogatások az államháztartáson kívüli közfeladatok ellátására
Fogyasztáshoz kapcsolt adók	Költségvetési szervek és szakmai fejezeti kezelésű előirányzatai
Költségvetési szervek bevételei	Központi költségvetésből az államháztartás más szektorainak adott támogatás
Államháztartás más alrendszerének befizetései	Állami vagyonnal kapcsolatos kiadások
Állami vagyonnal kapcsolatos bevételek és egyéb bevételek	EU tagságból adódó kiadások
Uniós programok bevételei, egyéb uniós bevételek	Tartalékok

Forrás: Gárdos et al. (2019) alapján saját szerkesztés

Mint a bevezetőben említettük a közfeladatok ellátásának színvonala meghatározza a közoktatás, a szociális rendszer, egészségügyi ellátó rendszer hatékonyságát. Ezen állami funkciók a munkaerő képzettségét, fizikai mentális állapotát, egészségügyi állapotát döntően befolyásolja. A közzféra tevékenysége ezáltal meghatározó versenyképességi tényező. Szentesi (2019) is megállapította, hogy a versenyképesség egyik meghatározó tényezője a gazdaság szereplőinek képzettsége.

A bevételek szerkezete, felépítése folyamatosan változik. Új bevétel típusok jelenhetnek meg, illetve régebbi jogcímek szűnhetnek meg. A kiadások tartalma is módosulhat, mert olyan váratlan, előre nem tervezett környezeti hatások jelentek meg, melyek hatással voltak a gazdaságra és annak szereplőire. A pandémia miatt a járványügyi kiadások, a gazdaság újraindítási-programokhoz kapcsolt kiadások új sorok voltak. Ezen felül a rezsivédelmi alap, az energiaár növekedési kompenzáció is módosította a kiadások felépítését. Érdekeség, hogy az MNB veszteségeire is képeztek 2024-től fedezetet. Szakács és szerzőtársai (2018) és Tóth és szerzőtársai (2022, 2023) szerint a pénzügyi kultúra iránti igény, ill. annak fejlesztésére való törekvés egyre fontosabbá kell, hogy váljon.

A 2. táblázatban a központi alrendszer kiadásainak tervezett adatait, azaz az adott évben elfogadott törvényt láthatjuk egy meghatározott időszakra vonatkozóan. Az országgyű-

és minden évben törvényt alkot a központi költségvetésről és annak zárszámadásáról. Ha a költségvetési törvényt elfogadták, akkor az felhatalmazza a kormányt, hogy a bevételeket beszedje, és a kiadásokat teljesítse. A költségvetésben biztosítani kell a törvényességet, a célszerűséget, az eredményességet és az átláthatóságot. A 2. számú táblázatból leolvashatjuk, hogy az állam az összes kiadáson belül a legtöbbet a jóléti funkciók teljesítésére fordítja, ami több mint 50% minden évben. 2020-ig folyamatosan növekszik, míg 2021-ben 56,4%, azaz egy kisebb csökkenés figyelhető meg. A második és harmadik helyen a gazdasági és állami funkciók találhatók. A két funkció közül a gazdasági jelentősen csökkent, míg az állami funkció 2020-ig növekedett, bár 2021-ben kis mértékben csökkent, de 2017-hez képest már jóval többet költ az állam erre a funkcióra.

2. táblázat: Központi alrendszer kiadásai 2017-2021 (millió forint)

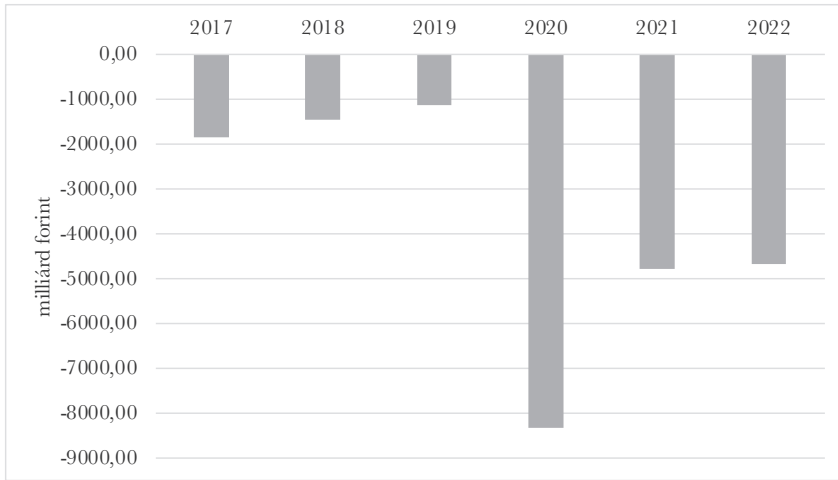
Központi alrendszer kiadásai	2017 évi elfogadott törvény	2018 évi elfogadott törvény	2019 évi elfogadott törvény	2020 évi elfogadott törvény	2021 évi elfogadott törvény
A.) Állami működési funkciók	2 760 930,4	3 183 280,0	3 391 130,9	3 640 740,5	3 658 766,1
Általános közösségi szolgáltatások	1 677 994,6	1 967 949,2	2 099 750,8	2 291 062,2	2 044 730,2
Védelem	312 663,2	350 445,9	438 248,7	552 143,1	696 968,7
Rendvédelem és közbiztonság	770 272,6	864 884,9	853 131,4	797 535,2	917 067,2
B.) Jóléti funkciók	10 469 264,1	11 494 712,5	11 883 067,7	12 585 550,9	13 231 405,4
Oktatási tevékenységek és szolgáltatások	1 895 641,2	2 106 094,3	2 119 881,1	2 067 033,9	2 098 477,2
Egészségügy	2 581 377,0	2 905 937,3	3 035 866,0	3 290 106,5	3 563 981,3
Társadalombiztosítási és jóléti szolgáltatások	5 038 918,4	5 460 467,6	5 596 344,8	6 032 477,3	6 810 702,0
Lakásügyek, települési és közösségi tevékenységek és szolgáltatások	211 348,6	237 860,0	243 930,0	298 209,0	249 554,0
Szórakoztató, kulturális, vallási tevékenységek és szolgáltatások	741 978,9	784 353,3	887 045,8	897 724,2	508 690,9

Központi alrendszer kiadásai	2017 évi elfogadott törvény	2018 évi elfogadott törvény	2019 évi elfogadott törvény	2020 évi elfogadott törvény	2021 évi elfogadott törvény
C.) Gazdasági funkciók	3 973 477,5	4 003 669,1	3 831 096,4	3 741 174,5	3 171 641,8
Tüzelő- és üzemanyag, valamint energiaellátási feladatok	114 515,4	120 040,2	124 394,5	93 552,6	128 469,8
Mező-, erdő-, hal- és vadgazdálkodás	364 474,6	406 294,4	388 216,8	325 033,6	267 669,1
Bányászat és ipar	6 766,3	5 261,6	4 906,7	10 347,7	112 225,5
Közlekedési és távközlési tevékenységek és szolgáltatások	1 476 150,3	1 506 540,7	1 683 394,6	1 594 393,6	1 048 173,4
Egyéb gazdasági tevékenységek és szolgáltatások	1 555 347,0	1 687 632,3	1 395 670,1	1 472 094,1	1 341 895,4
Környezetvédelem	456 223,9	277 899,9	234 513,7	245 752,9	273 208,6
D.) Államadósság kezelés	1 011 815,8	1 039 276,7	1 022 665,8	1 110 921,9	1 064 282,0
Államadósság-kezelés, államháztartás	1 011 815,8	1 039 276,7	1 022 665,8	1 110 921,9	1 064 282,0
E.) Funkcióba nem sorolható tételek	325 794,9	391 170,1	450 837,7	714 605,6	2 339 306,7
A főcsoportokba nem sorolható tételek	325 794,9	391 170,1	450 837,7	714 605,6	2 339 306,7
Kiadások összesen	18 541 282,7	20 112 108,4	20 578 798,5	21 792 993,4	23 465 402,0

Forrás: Saját szerkesztés a funkcionális mérlegek (2021) alapján

A fenti táblázatból egyértelműen látjuk, hogy milyen nagyságrendű az a pénz, amit az államháztartás felhasznál, ami indokolja a gazdálkodásban a kontrolling szemlélet átvételét. Ehhez az államnak átláthatónak és elszámoltathatónak kell lennie, mint ahogy azt Kovács Árpád (2010) hangsúlyozza könyvében. Ehhez azonban megfelelő minőségű és mennyiségű információra van szükség, amit elősegíthet egy jól átgondolt kontrolling rendszer alkalmazása a közzférában. A gazdálkodás hatékonyságának növelését az évek óta tapasztalható költségvetési hiány is indokolja.

1. ábra: A Központi költségvetés egyenlege, 2017-2022



Forrás: KFIB (2017-2022) adatai alapján saját szerkesztés

Az 1. ábra a 2017-2022 közötti időszak zárszámadását mutatja, amit a budapesti Költségvetési Felelősségi Intézet (KFIB) oldalán találhatunk meg. Megállapíthatjuk, hogy a vizsgált időszakban a költségvetési egyenleg végig deficitese, ami azt jelenti, hogy a bevételek nem fedezik a kiadásokat. Az államháztartás tehát folyamatosan hiánnyal küzd. Ha megvizsgáljuk az Állami számvevőszék jelentését (ÁSZ, 2023) megállapíthatjuk, hogy a tervezett hiányhoz képest, ami 3.152,6 mrd forint körül volt, a tényleges hiány jóval több lett. Ez a GDP 6,2%-a.

A legfontosabb bevételek a különböző adók, járulékok és illetékek. Az előbbieket közül jelentős összegű a fogyasztáshoz kapcsolt adókon belül az ÁFA (75% körül), valamint a lakossági befizetéseken belül az SZJA (90% körül).

Ha az államháztartás funkcióiból, feladataiból indulunk ki, akkor négy csoportot határozhatunk meg: állami működési funkciók, jóléti funkciók, gazdasági funkciók és államadósság kezelés. A felosztás a COFOG (Classification of Functions of Government) nemzetközi szabvány alapján történik. A felosztás azt hivatott vizsgálni, hogy mire költi az állam leginkább a bevételeit. A 2021. évi előirányzat alapján a magyar állam a legtöbbet a jóléti funkcióira költ, ami a GDP mintegy 26%-t tette ki. Az állami működésre 7,2%-ot, a gazdasági funkciókra 6,2%-ot, az államadósság kezelésére 2,1%-ot, valamint 4,6%-ot költ a funkciókba nem sorolható tételekre (Funkcionális mérlegek, 2021).

Egyet kell értenünk Lentner (2021) megállapításával, amely szerint egyértelmű, hogy az államháztartás irányítása a gazdasági növekedés kiemelt tényezője, amelynek hosszú távon kiszámíthatónak kell lennie. A politikai és gazdasági vészhelyzet ideje alatt az adópolitikában stratégiai döntések születtek. Bevezetésre került az extraprofit adó, egyes tőkejövedelmek esetében a szociális hozzájárulási adó stb. Okkal tehetjük fel a kérdést; ezek a gazdaság kiszámíthatóságát kérdőjelezik meg, vagy a stabilitás biztosításának eszközei. A szerzők véleménye szerint tény, hogy a nem várt adóemelések nem hatnak pozitívan a gazdaságra, de

az állam szerepének fenntartása, a közfeladatok ellátásának biztosítása, a gazdaságélénkítő intézkedések rendszerbe állítása kiemelt feladat. Az adózás rendszerében hozott intézkedések negatív hatást hoznak, de az adónövelés hatása a kedvezőbb helyzetben lévő pénztulajdonosokat érintette. A veszélyhelyzetekben elvárható, hogy védik a gyengébbet – pl. nyugdíjasok – a magasabb jövedelműek rovására és intézkedéseket hoznak a stabilitás fenntartására és a növekedés támogatására.

Közismert tény, hogy az államháztartás gazdálkodására jellemző a bevételek kiadásának kedvezőtlen alakulása, a hiány. Az államadósság folyamatos növekedése több szempontból kedvezőtlen, hiszen egyre több az adósságteher, az eladósodottság emelkedése növeli a hitelezői kockázatot, ami a kamatlábak növekedésének irányába hat.

A halmozott hiány csökkentése érdekében több jogszabályi intézkedés történt. A szakterület fontosságát érzékelhetjük abból is, hogy az adósságállomány csökkentésének célját Magyarország Alaptörvénye is kiemelten kezeli. A gazdálkodás elveit, kötelező előírásait az Államháztartási törvény részletezi (2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról). Az Önkormányzati Alrendszer gazdálkodását is jogszabályok határozzák meg, amelyek közül érdemes megemlíteni a 2011. évi CLXXXIX. törvényt, ami helyi önkormányzatok működését és gazdálkodását szabályozza. A jogszabály meghatározza az önkormányzatok kötelező és önként vállalt feladatait, szervezeti rendszerét és gazdálkodásának kérdéseit (2011. évi CLXXXIX. törvény Magyarország helyi önkormányzatairól).

A meghatározó jogszabályok közül fontos megemlítenünk az önkormányzati alrendszer eladósodottságát gátló 2011. évi CXCV. törvényt, ami Magyarország gazdasági stabilitásának védelme érdekében határozza meg az adósságot keletkeztető ügyletek körét és az ahhoz kapcsolódó eljárási szabályokat.

A KONTROLLING, MINT VEZETÉSI SZEMLÉLET SZEREPE A KÖZSZFÉRÁBAN

Magyarországon a 90-es évektől kezdve indult el a kontrolling szélesebb körű alkalmazása, leginkább a betelepülő multinacionális cégek jóvoltából, mert ezek a konszernnek leányvállalataiktól egységes információ halmazt igényeltek vezetői döntéseik támogatásához. Kárpáti (2013) szerint a kontrolling információt nyújt a vezetés számára, de emellett egy filozófia is, amely az egész szervezetet áthatja. A vezetői döntéstámogatáshoz a vállalaton belül egy külön szervezet is kialakulhat, a vezetőtől külön tevékenykedő kontroller vagy kontrollerek, akik a kontrolling körfolyamatában részt vesznek (Horváth, 2008). Ebben a ciklikusan ismétlődő körfolyamatban a tervezés, végrehajtás, az értékelés és a visszacsatolás jelenik meg újra és újra (Musinszki, 2013). Mint alrendszer a stratégiai vezetés alá van rendelve, de azzal együttműködve segíti az összvállalati stratégia kialakítását (Sütő, 2017). A kontrollingot, a kontrolling rendszert nem csak a versenyszférában lehet alkalmazni, hanem intézményi, államháztartási területen is, mint az egészségügyben, az oktatásban, az önkormányzatoknál. Az alkalmazás során figyelembe kell venni az eltérő tevékenységet, méretet, működést. Anthony és Govindarajan (2009) is hangsúlyozza, hogy a piacon működő vállalkozásoknak elsődleges céljuk a tulajdonosi vagyon növelése, amit megfelelő nagyságú profittal tudnak elérni. Kárpáti (2013) írásában rámutat arra, hogy a közszféra a piactól eltérő racionalitáson alapszik, mert megje-

lenik benne a politikai érdekhordozók céljai is, ami szöges ellentétben lehet a gazdasági célokkal. Sinkovics (2007) szerint a szűkös erőforrásokkal való minél hatékonyabb gazdálkodást elősegíti a kontrolling alkalmazása akár üzletvezetésről, akár önkormányzati vezetésről vagy éppen az egészségügyi intézmény vezetéséről van szó. A kontrolling rendszer így differenciálódott a gyakorlatban attól függően, hogy milyen értékteremtő folyamatról van szó az adott szervezetenél (Körmendi–Tóth, 2016).

Ha a kontrolling szerepével foglalkozunk, azt többféle megközelítésben határozza meg a szakirodalom. Boda és Szlávik (2005) egy eszközrendszert lát benne, amelyekkel a szervezeti cél elérését, a cél eléréséhez való úton maradáást biztosítja. Horváth (2008) is hasonlóan vélekedik, miszerint a kontrolling az irányítás koordináló szerepével hozzájárul ahhoz, hogy a vállalatvezetés elérje a kitűzött eredménycél. Körmendi és Tóth (2006) összefoglalóan határozta meg a rendszer szerepét az alábbi megfogalmazásban. "A kontrollingrendszer tehát a szervezetek irányítási rendszerének egyik kiemelt alrendszere, amely az irányítás funkciói közül a tervezést vállalja fel és a terv megvalósulás felügyeletével, illetve a terv – tény adatok összevetésével az eltérések ellenőrzését, elemzését végzi." (Körmendi–Tóth, 2006:22)

A kontrolling funkcionális elemei a szerzők megfogalmazásában a tervezés, terv – tény eltéréselemzés és a hozzá tartozó információkezelés. A vezetési szemlélet összefüggéseit leginkább az 2. ábra érzékelteti.

2. ábra: A kontrolling szabályozói kör



Forrás: Saját szerkesztés

A fenti ábrát vizsgálva megállapítható, hogy a rendszer első eleme a tervezés, ami egy munkafolyamatként fogható fel. A tervezés során a gazdálkodó meghatározza megvalósítandó terveit és felméri annak eszközszükségletét. A tervezési munka során a szakemberek elképzeléseik szintjén megteremtik a célok és az azok eléréséhez szükséges eszközök összhangját. A közpénzekkel történő gazdálkodás esetében kiemelt cél, hogy a megvalósítandó feladatokat a lehetőségek kereteinek megfelelően határozzák meg. Alapvető elvárás, hogy a közszférában hiány nem tervezhető, az előirányzatok rendszere meghatározza a lehetőségeket. A feladatellátások finanszírozását a normatív támogatások és a saját bevételek határozzák meg, és alapszabályként kezeljük, hogy a kiadás előirányzat nem lehet magasabb a bevételi előirányzatnál.

A tervezési munka során fontos, hogy a feladatokat megfelelően rangsoroljuk, azok végrehajtása rövid-, és hosszú távon egyaránt szolgálják a gazdasági fejlődés mellett a társadalmi jólét emelkedését.

A szabályozói kör második eleme az adatok gyűjtése és azok értékelése. A gazdasági események nyomon követésének eszköze a számvitel és a kontrolling riportok rendszere. Az államháztartási szervezet esetében az adatok gyűjtésének kialakított szabályai vannak, számviteli nyilvántartások mellett a havi információs rendszerek működtetése, a Magyar Államkincstár adatkezelési feladatai segítséget nyújtanak a naprakész adatszolgáltatásban.

A terv és tényadatok összehasonlítása a gazdasági vezetés alapvető módszere, amelyhez megbízható adatok és elfogulatlan elemzői munka szükséges. A terv – tény összehasonlítás eredménye gyakran nehéz döntés elé állítja a vezetőt, amikor terveinek megvalósulását vizsgálja. A gazdálkodás tényei mutatják a jelenlegi állapotot, és azt kell figyelembe venni a döntések során, nem pedig a szerencsében bízni és a negatív folyamatokat a változás reményében tovább engedni.

Az adatok összehasonlítása és a döntéshozatalt követően a szükséges beavatkozást azonnal végre kell hajtani.

A BELSŐ KONTROLLRENDSZER KIALAKÍTÁSÁNAK JOGSZABÁLYAI

Az elmúlt bő egy évtized az államigazgatás teljes rendszerében is rávilágított arra, hogy ahogyan a vállalkozások esetében, úgy az államigazgatásban is kiemelt szerepet kell szánni a folyamatok átláthatóságának javítására, a megfelelő beszámoltathatósági rendszerek kiépítésére, valamint a pénzügyi és eredményorientált gondolkodásmód elterjesztésére (Sisa et al., 2018). Ez különösen igaz a köztulajdonban álló gazdasági társaságok gazdálkodásának transzparenciájára.

Előző mögöttes céllal született meg és 2020. január 1-jén lépett hatályba a köztulajdonban álló gazdasági társaságok belső kontrollrendszeréről szóló 339/2019. (XII. 23.) Korm. rendelet, amely nagy jelentőségű változásnak tekinthető, hiszen a köztulajdonban álló gazdasági társaságok számára is előírta a belső kontrollrendszer kialakításának és működtetésének kötelezettségét. E rendelet részletesen meghatározta azokat az elveket és elemeket, amelyek alapján ki kellett alakítani a belső kontrollrendszert. Ezen szabályozás célja elsődlegesen a közpénzek átláthatóságának erősítése és felhasználásának hatékonyabbá tétele volt (összhangban az Alaptörvény 38. cikkével), tekintve, hogy az elmúlt bő másfél évtizedben jelentkező válságok rávilágítottak e terület gyenge pontjára, hiányosságára. E szabályozással a magyar jogalkotó olyan jogszabályi környezetet teremtett a köztulajdonú gazdasági társaságok számára, amely megteremtette a társaságok hatékony működését és a globális vagy makroszintű negatív gazdasági hatások tompításának lehetőségét.

Úgy véljük, hogy már jelenleg is fontos, ugyanakkor a jövőben még inkább fokozódó szerepet fognak betölteni a köztulajdonú gazdasági társaságok, mivel azok a társadalmi és regionális gazdasági érdekek szolgálatában állnak, miközben tevékenységük és bővülő beruházásaik révén folyamatosan növelik a helyi ellátásbiztonságot és bővítik a lokális munkahelyek számát, mind mennyiségben, mind pedig minőségben. Nem tekinthetünk el

attól sem, hogy ezek a cégek erősen koncentrálnak a társadalmi közérdek minél magasabb szintű képviselőre és érvényre juttatására. Amennyiben pedig ezen tevékenységeket és térségerősítő aktivitásokat vesszük, úgy annak is világosnak kell lennie, hogy mennyire fontos, hogy ezen cégek kellő tudatosság, stratégia és kontrolling funkciók mellett végezzék mindennapi munkájukat. A múlt gyakorlatától mára mindenképpen világossá vált, hogy el kell tekinteni, és mindenképpen törekedni kell az önkormányzati tulajdonban álló gazdasági társaságok takarékosabb működésének támogatására, ezáltal hitelképességük, rentabilitásuk javítására. Többek között ezt is szolgálja a 339/2019. (XII. 23.) Korm. rendelet szerinti, az önkormányzati tulajdonban álló gazdasági társaságokra vonatkozó belső kontrollrendszer bevezetésének szükségessége.

Fontos ugyanakkor az ún. going concern, azaz vállalkozásfolytatási elv érvényesülésének fejlesztése is, hiszen ez kettős célt szolgál: egyrészt az elv érvényesülése az adott vállalat belső érdekét szolgálja, másrészt önkormányzati és társadalmi érdek is egyben. A megfelelő kontrolling rendszer kidolgozásának „kényszere” határozottan szolgálta az önkormányzati tulajdonban álló vállalkozások jövőorientáltságának fejlesztését is, hiszen a going concern elvét támogató, helyi specifikumokat erősen figyelembe vevő kontrollrendszer lehetővé teszi, hogy megfelelő, a normál vállalati üzletmenetben hosszú ideje alkalmazott pénzügyi menedzsment eszköztár alkalmazásával, előre jelezhető legyenek a működésképtelenség vagy drasztikus visszaesés jelei, valamint az esetleges likviditási problémák is (Cseh, 2023). Azon túlmenően, hogy a tisztán pénzügyi kimutatások és előrejelző modellek egyre inkább megjelennek az önkormányzati vállalatok körében is, fejlődik ezen kör pénzügyi tudatossága is. Az erősebb monitoringtevékenység érvényesítése magával hozza a menedzsment-szemlélet fejlődését ezen körben, ami egyértelműen javítani képes az önkormányzat teljes intézményrendszerére és az önkormányzati tulajdonban álló vállalkozások vezetése közötti hatékony együttműködést. Azt is mondhatnánk, hogy a rendelet révén elkezdett megjelenni a „vezetői-tulajdonosi” viszonyrendszer.

A központi költségvetés tervezetének elfogadása után vizsgálni kell végrehajtásának eredményét, azaz a tényleges teljesítést. Természetesen, mint minden gazdálkodó, az állam is igyekszik az erőforrások optimális felhasználására, és ha lehetősége van, akkor megtakarítás képzésére. A zárszámadás és a terv adatainak összevetésével többféle mutatószámot képezhetünk. A 3. táblázatban az általunk fontosabbnak ítélték jelennek meg.

3. táblázat: Terv-tény mutatószámok

Megnevezés	Számítás	Célja, értelmezés
Tervezés megalapozottsága	Tényleges teljesítés/ Eredeti előirányzat	Kedvező, ha közelít az egyhez
Módosítási mutató	Módosított előirányzat/ eredeti előirányzat	Kedvező, ha közelít az egyhez
Pénzügyi teljesítés	Teljesítés/ Módosított előirányzat	Megmutatja, hogy milyen mértékben teljesült a módosított előirányzat

Forrás: Saját szerkesztés Gárdos et al. (2019) alapján

A fent ismertetett mutatók áttekintéséhez nézzünk meg néhány fogalmat:

- Előirányzatok esetében beszélhetünk bevételi és kiadási előirányzatról. A kiadási tétel azt határozza meg, hogy az adott feladat ellátására mennyi pénz áll rendelkezésre. A bevételi előirányzat egy meghatározott jogcímen várható bevételek összegét mutatja. Alapszabály, hogy hiány nem tervezhető, tehát a bevételek és kiadások összhangját meg kell teremteni, azok legyenek egyenlők. Ezen a ponton meg kell említenünk, hogy a pénzügyi stabilitás érdekében minden esetben tervezünk tartalékot. A tervezés során a bevételi előirányzatot nem teljes összegében „költjük el”, tartalékot képezünk. Ezzel a módszerrel felkészülünk a váratlan helyzetekre és a tartalékkolt pénzüsszegekből gazdálkodhatunk a váratlan helyzetek megoldása során.
- Módosított előirányzatra azért van szükség, mert a gazdálkodás során a külső tényezők változhatnak, ezért időszakon belül a tervet ennek megfelelően változtatjuk. A módosítás után az új, a módosított előirányzat betartására törekszünk.

A táblázatban szereplő mutatók a terv és megvalósulás eltéréseit értékelik, ezzel két fontos célt valósítanak meg. Az elemzés során láthatjuk, hogy mennyire volt megalapozott a tervezés és azt is értékelnünk kell, hogy a körülmények mennyiben kényszerítették a gazdálkodót elképzeléseinek módosítására.

A témakör kifejtése során célszerű volna részletesen írni a költségekről, azok természetéről, szerepéről. Terjedelmi korlátok miatt ezt jelen cikkünkben nem részletezzük. A költségvetési intézmények pénzellátását és költséggazdálkodását egy következő írásunkban igyekszünk feldolgozni.

ÖSSZEFOGLALÁS

A közfeladatok teljesítése több szempontból befolyásolja, mondhatnánk azt is, hogy meghatározza életünket. A minket körülvevő társadalmi és gazdasági környezet hatással van fejlődésünkre, egészségügyi állapotunkra, biztonságérzetünkre stb. A közzsféra finanszírozása az államháztartás által történik, ezért annak hosszú távú stabilitása kiemelt társadalmi, gazdasági kérdés. A gazdálkodás során több tényező összhangját kell biztosítani. Az állam alapfeladatait, az oktatást, egészségügyet, szociális ellátást stb. magas szinten el kell látni úgy, hogy a feladatellátás során felhasznált pénzeszközök a bevételekből biztosítottak legyenek, ne keletkezzen hiány. A gazdasági növekedés, a versenyképesség javulása érdekében a hatékony pénzfelhasználás biztosítása kiemelt feladat. A gazdálkodásban elvárt szemléletváltást az államháztartás számvitelét meghatározó kormányrendelet koherens és transzparens összefüggéseket határoz meg (4/2013. (I.11.) Korm. rendelet az államháztartás számviteléről). A változtatás évtizede során kialakultak a kontrolling szemlélet bevezetésének feltételei, ezáltal a források hatékony felhasználásának lehetőségei.

FELHASZNÁLT IRODALOM

- Bathó Ferenc (2012): Melyik úton, merre tovább? Az eredmény szemléletű számvitelre történő áttérés elvi programja. *Pénzügyi Szemle*, 57(4), 426–443.
- Boda György – Szlávik Péter (2005): *Controlling rendszerek*. KJK KERSZÖV Kft., Budapest
- Cseh Balázs (2023): Az önkormányzati társulás formájában megvalósuló hulladékgyűjtési közszolgáltatások szabályozási lehetőségei. *Studia Iurisprudentiae Doctorandorum Miskolciensium Tomus* 26. 87–107. pp. DOI <https://doi.org/10.46942/SIDM.2023.2.87-108>
- Gárdos Csaba – Hegedűs Szilárd – Kozma Gábor – Molnár Petronella – Tóth Gitta – Sisa Krisztina – Pocsai Erzsébet – Párniczky Tibor – Fellegi Miklós – Zugyel János (2019): *Közpénzügyek*. SALDO, Budapest
- Horváth & Partners (2008): *Controlling – Út egy hatékony controlling-rendszerhez*. Complex Kiadó Jogi és Üzleti Tartalom-szolgáltató Kft., Budapest.
- Katits Etelka (2022): A belső kontrollrendszer kialakítása a köztulajdonban álló gazdasági társaságoknál. *Controller Info*. X. ÉVF. 2022. 4. SZÁM 57-62. DOI: 10.24387/CI.2022.4.10
- Kárpáti József (2013): Vállalati controlling módszerek alkalmazási modellje az állam működésének értékelésében. In: Bajmóczy Zoltán – Elekes Zoltán (szerk.): *A vállalati stratégiától a társadalmi stratégiáig*. JATEPress, Szeged, 2013., 253-269 pp.
- Kovács Árpád (2010): *Közpénzügyek*. ELTE Eötvös Kiadó. Budapest
- Kovács Árpád (2019): The Career of Rule Based Budgeting in Hungary. The success of an European solution in fiscal stability, sustainable development and in improving efficiency. *Polgári Szemle*, 15, special Issue pp. 63–92, <https://doi.org/10.24307/psz.2020.0204Irodalom>
- Körmendi Lajos – Tóth Antal (2006): *A controlling elmélete és gyakorlata*; Perfekt Kiadó 2006. Budapest
- Körmendi Lajos – Tóth Antal (2016): *A Controlling alapjai*. SALDO Zrt., Budapest
- Lentner Csaba (2016): *Rendszerezés és pénzügypolitika. Tények és tévhitek*; Akadémiai Kiadó Budapest.
- Lentner Csaba (2019): *East of Europe, West of Asia. Historical Development of Hungarian Public Finances from the Age of Dualism to the Present*. L'Harmattan Publishing, Paris.
- Lentner Csaba (2021): *Közpénzügyek és államháztartás*; Nemzeti Közszolgálati Egyetem Ludovika Egyetemi Kiadó.
- Lentner Csaba (2022): Az államháztartás belső ellenőrzésének egyes rendszertani elemei és oktatásának tapasztalatai a Nemzeti Közszolgálati Egyetemen. *Pénzügyi Szemle*. Évf. 67 szám 1. különszám https://doi.org/10.35551/PFQ_2022_s_1_1
- Musinszki Zoltán (2013): *Kontrolling oktatási segédlet* logisztikai menedzser és a logisztikai mérnök mester szakos hallgatók számára. Miskolc. <https://gtk.uni-miskolc.hu/files/6629/Kontrolling+%28logisztika%29+k%C3%A9zirat+2013.pdf>
- Pulay György (2021): *Integritásmenedzsment: A bizalom megerősítése és megőrzése*. Akadémiai Kiadó. Budapest
- Robert Newton, Antony – Vijay, Govindarajan (2009): *Menedzsment – Kontroll rendszerek*. Panem Kft., Budapest.
- Sinkovics Alfréd (2007): *Költség- és pénzügyi controlling*. Complex Kiadó, Budapest.
- Sisa Krisztina Andrea – Hegedűs Szilárd – Molnár Petronella (2018): Examination of capital structure in the sector of local government owned business organizations: the role of controlling in this sector. In: Zéman, Z; Magda, R. (szerk.) *Controller Info Studies II. Budapest*, 167–176.
- Sütő Dávid (2017): A controlling fejlődéstörténete, helye és szerepe a gazdálkodó szervezetekben. *International Journal of Engineering and Management Sciences (IJEMS)* Vol. 2. (2017). No. 4, DOI: 10.21791/IJEMS.2017.4.37
- Szakács Dominik – Tariszka Éva – Szakács Attila (2018): Pénzügyi fogyasztóvédelem: tudatos fogyasztó: 1. rész *Controller Info* 6. Különszám pp. 26-30., 5 p. (2018) DOI Közlemény:3331082
- Szentesi Ibolya (2019): *Utódlás hatása a mezőgazdasági gazdálkodók együttműködési és innovációs készségére, versenyképességére*. Szent István Egyetem PhD. értekezés, 2019. DOI:10.14751/SZIE.2019.050
- Szentesi Ibolya – Csizmásné Tóth Judit – Gáspár Andrea – Horváthné Kőkény Annamária(2020): A családok pénzügyi helyzetének változása Magyarországon 2000-2019. *International Journal of Engineering and Management Sciences (IJEMS)* Vol.5 No. (1), 2020: 712-722., DOI: 10.21791/IJEMS.2020.1.59
- Tóth Róbert – Kása Richárd – Lentner Csaba (2023): Validating the Financial Literacy Index of Hungarian SMEs during the COVID-19 Pandemic and the Russian–Ukrainian War. *RISKS* 11 : 4 Paper: 69.

- Tóth Róbert – Kása Richárd – Lentner Csaba (2022): The Impact of Financial Culture on the Operation of Hungarian SMEs before and during COVID-19. *RISKS* 10 : 7 Paper: 135.
- Túróczi Imre (2017): A kontrolling szerepe az állami szektorban. In: Gyenge, Balázs; Reicher, Regina; Varga, Erika (szerk.) *Folyamatmenedzsment kihívásai: Társadalmi-gazdasági fejlesztési irányok*. Gödöllő, Magyarország: Szent István Egyetem. 209 p. pp. 113-124.
- Túróczi Imre – Szentesi Ibolya – Tóth Róbert (2022): A mezőgazdasági őstermelők adózásának 2021. évi változásai és annak hatása. *A EALU* 37: 2 pp. 77-90.
- Vígyvári András (2008): *Pénzügy(rendszer)tan*. Budapest: Akadémiai Kiadó.
- Zéman Zoltán (2017): A pénzügyi controlling kockázatsökkentő szerepe önkormányzati szervezeteknél – A jövedelmesség és a likviditási vetület modellezése. *Pénzügyi Szemle*, 2017/3., 2017: 294-309.

INTERNETES HIVATKOZÁSOK

2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról.
Magyarország Alaptörvénye.
2011. évi CLXXXIX. törvény Magyarország helyi önkormányzatairól.
2011. évi CXCIV. törvény Magyarország gazdasági stabilitásáról.
- 4/2013. (I.11.) Korm. rendelet az államháztartás számviteléről
- ÁSZ (2023): Magyarország 2022. évi központi költségvetése végrehajtásának ellenőrzése. <https://www.asz.hu/dokumentumok/23047.pdf>
- KFIB (2017-2022): Költségvetési Felelősségi Intézet: Magyarország költségvetési törvényei és zárszámadásai. <http://kfib.hu/hu/torvenyek-zarszamadások>
- parlament.hu (2017): Államháztartás bevételeinek és kiadásainak előirányzatai (2017-2021). <https://www.parlament.hu/irom40/15381/adatok/fejezetek/00merleg.pdf>
- Funkcionális mérlegek (2021): Államháztartás funkcionális bontás szerinti anyagok. https://www.allamkincstar.gov.hu/Koltsegvetes/Kozponti_alrendszer_-_Merlegek/funkcionalis-merlegek/Allamhaztartasi_funkcionalis_bontas_szerinti_anyagok