

# Államháztartás



CSÁNYI RÉKA  
KÉZDI ÁRPÁD  
KOKAS BARBARA  
NYIKOS GYÖRGYI

Dialog Campus

# ÁLLAMHÁZTARTÁS



# ÁLLAMHÁZTARTÁS

Szerkesztette:  
Nyikos Györgyi

A mű a KÖFOP-2.1.2-VEKOP-15-2016-00001 „A jó kormányzást megalapozó  
köszölgélat-fejlesztés” projekt  
„A fejlesztéspolitikai kapacitások erősítése” alprojektje keretében készült

Szerzők

Kézdi Árpád (1.1.; 1.4–7.; 3.3–8.; 4–5. és 8. fejezetek)  
Kokas Barbara (2.2–3.; 6.4. és 7.2. fejezetek)  
Csányi Réka (2.1.; 5.5–6.; 6.2–3. és 7.1. fejezetek)  
Nyikos Györgyi (1.2–3. és 3.1–2. fejezetek)

Lektor:  
Tavaszi Zsolt

© Dialóg Campus Kiadó, 2018  
© Szerkesztő, 2018  
© Szerzők, 2018

A mű szerzői jogilag védett. Minden jog, így különösen a sokszorosítás, terjesztés és fordítás joga fenntartva. A mű a kiadó írásbeli hozzájárulása nélkül részeiben sem reprodukálható, elektronikus rendszerek felhasználásával nem dolgozható fel, azokban nem tárolható, azokkal nem sokszorosítható és nem terjeszthető.

# Tartalom

Bevezetés	9
1. Alapvetések	11
1.1. Az államháztartás fogalma	11
1.2. A költségvetés fogalma és közpénzügyi rendszerbeli megjelenése	16
1.2.1. A költségvetés szó jelentése	16
1.2.2. Költségvetés a közpénzügyi/államháztartási rendszerben	18
1.2.3. Közpénzügyi célok és funkciók	22
1.2.4. Közpénzügyi reformok, hatékonyságjavító elemek	23
1.3. Költségvetési szabályok	28
1.3.1. Költségvetési fenntarthatóság és jelentősége	28
1.3.2. Gazdasági ciklusok és a költségvetési politika	31
1.3.3. Költségvetési szabályok	33
1.4. Az államháztartás alapelvei	38
1.5. Elszámolási szempontok, kiadások, bevételek	46
1.6. Az előirányzatok	55
1.7. Jogi kérdések	61
2. Költségvetési szervek	63
2.1. A költségvetési szerv fogalma, különbségek a gazdasági társaságokhoz képest	63
2.1.1. A költségvetési szerv fogalma	63
2.1.2. A költségvetési szervek fajtái	64
2.1.3. A költségvetési szervek és a gazdasági társaságok	64
2.1.4. A költségvetési szervek alapítása	66
2.2. A költségvetési szerv működése	72
2.2.1. A költségvetési szerv tevékenysége	72
2.2.2. A költségvetési szerv irányítása, felügyelete	73
2.2.3. A költségvetési szerv vezetése	76
2.2.4. A költségvetési szerv szabályzatai	80
2.3. A költségvetési szervek megszüntetése	82
2.3.1. Általános jogutódlással történő megszüntetés (átalakítás)	83
2.3.2. A költségvetési szerv jogutód nélküli megszüntetése	85
2.3.3. Állami tulajdonú gazdasági társaságok állami feladatellátásának központi költségvetési szerv által történő átvétele	87
3. Költségvetés	91
3.1. A magyar központi költségvetés fogalma és tartalma	91

3.2.	A központi költségvetés elfogadásának folyamata	93
3.3.	A helyi önkormányzatok gazdasági önállóságának alkotmányos alapjai	96
3.4.	A helyi önkormányzatok költségvetése	97
3.5.	A költségvetési rendelet előkészítése, elfogadása	111
3.6.	A nemzetiségi önkormányzatok, társulások, térségi fejlesztési tanácsok költségvetése	113
3.7.	Az önkormányzatok átmeneti gazdálkodása	113
3.8.	A költségvetés elfogadását követő feladatok, az elemi költségvetés	115
4.	A költségvetési gazdálkodás	119
4.1.	A kötelezettségvállalás	119
4.2.	A kötelezettségvállalások korlátjai	130
4.3.	A pénzügyi ellenjegyzés mint a kötelezettségvállalások kontrollja	133
4.4.	A teljesítés igazolása, érvényesítés, utalványozás	136
4.5.	Tiltott, illetve korlátozott kötelezettségvállalások	140
4.5.1.	Átláthatóság vizsgálata	141
4.5.2.	Jogi személy, jogi személyiséggel nem rendelkező szervezet létrehozása	142
4.5.3.	Támogatás, adomány, más ellenérték nélküli kötelezettség teljesítése	142
4.5.4.	Adósságot keletkeztető és egyéb tiltott ügyletek	143
4.5.5.	Állami támogatás, támogatás, költségvetési támogatás, európai uniós támogatás	144
4.6.	A támogatások és a költségvetési támogatások egymáshoz való viszonya	153
4.6.1.	A költségvetési támogatásokra vonatkozó speciális szabályok	153
4.6.2.	A költségvetési támogatás biztosításának és rendelkezésre bocsátásának módjai	155
4.6.3.	A költségvetési támogatás folyósítására szolgáló számla	157
4.6.4.	A költségvetési támogatás folyósításának felfüggesztése	158
4.6.5.	A költségvetési támogatás felhasználása, a beszámolási kötelezettség	159
4.6.6.	Ellenőrzés, a beszámoló elfogadása, a költségvetési támogatás jogosulatlan igénybevételenek jogkövetkezményei	160
4.6.7.	A támogatási tevékenység befejezése, a támogatási tevékenység lezárása	161
5.	A költségvetés módosítása, átcsoportosítások	163
5.1.	A költségvetés évközi kiegészítése	163
5.2.	Az előirányzat-módosítás, átcsoportosítás fogalma	165
5.3.	Az előirányzat-módosítás, átcsoportosítás részletes szabályai a központi költségvetésben	170
5.4.	Az előirányzat-módosítás, átcsoportosítás az önkormányzatoknál	176
5.5.	Előirányzatok módosítása a költségvetési szervek szintjén	177
5.6.	A kiemelt előirányzatok, rovatok közötti átcsoportosítás	184

---

6. A kincstári rendszer, számlavezetés	187
6.1. A Kincstár főbb feladatai	187
6.2. A kincstári számlavezetés	188
6.2.1. A kincstári kör és a kincstári körön kívüli számlatulajdonosok	188
6.2.2. Egyéb szervezetek	189
6.3. Számlavezetés az államháztartás önkormányzati alrendszerében	190
6.4. Központosított illetményszámfejtés	191
6.4.1. A központosított illetményszámfejtés fogalma	191
6.4.2. A központosított illetményszámfejtés feladatai, a KIRA-rendszer	192
7. A központi és önkormányzati alrendszer finanszírozása	197
7.1. A kincstári finanszírozás fogalma, jelentősége, kapcsolata a gazdálkodással	197
7.1.1. Az államháztartás központi alrendszerébe tartozó költségvetési szervek és fejezeti kezelésű előirányzatok finanszírozása	198
7.1.2. A társadalombiztosítás pénzügyi alapjainak és az elkülönített állami pénzalapok finanszírozásának rendje	199
7.2. Az önkormányzati alrendszer finanszírozása, nettó finanszírozás, speciális szabályok	200
7.2.1. A helyi önkormányzatok központi költségvetési támogatásai folyósításának rendje	200
7.2.2. Speciális szabályok	202
7.2.3. A belföldi gépjárművek adójának beszedése és megosztása	204
8. Az államháztartás információs rendszere és a költségvetési évet követő feladatok	207
8.1. Az államháztartás információs rendszere	207
8.2. Egyes adatszolgáltatási kötelezettségek	213
8.3. A maradvány szabályozása	219
Források	229
Hazai jogszabályok	229
EU-jogszabályok	229
Útmutatók és egyéb dokumentumok	230
Felhasznált irodalom	230
Jegyzékek	233
Rövidítések jegyzéke	233
Ábrák jegyzéke	233
Táblázatok jegyzéke	234
Szövegdobozok jegyzéke	234



**Vákát oldal**

## Bevezetés

A közpénzügyek hatékony, eredményes és szabályos kezelését, hasznosítását mindig kiemelt figyelemmel kísérte a társadalom. Az embereket (*már a rómaikat is*) érdekelte, hogyan költik el a rájuk bízott közpénzeket a tisztviselők: milyen eljárásokat alkalmaznak, és milyen eredményekkel jár a források felhasználása. A gazdasági és pénzügyi válságok következményeként ez a figyelem tovább erősödött. Az elmúlt időszakban a feltörekvő és a fejlett országok egész sora szembesült a költségvetési túlköltekezéssel, a fenntarthatóság problémájával, az adósság növekedésével, amelyet bankválságok is tetézték. Egyenmegoldások nincsenek, léteznek azonban adaptálható módszerek és bevált eszközök. Alkalmazásuknál az az alapvető elvárás, hogy segítségükkel – az egyensúlyi feszültségek és problémák kezelése révén – megteremtsek a fenntartható és tartós finanszírozhatóságot a növekedéshez és a fenntartható fejlődéshez. A költségvetési, államháztartási keretrendszerben az eljárási és átláthatósági szabályokon, továbbá a felügyeleti és szankcionáló mechanizmusokon keresztül az ország sajátosságainak megfelelően kell összeállítani a gyakorlatban alkalmazott szabályrendszert.

A közpénzkezelés fő szabályait Magyarországon az államháztartási szabályrendszer tartalmazza, így annak megismerése, logikájának és szabályozási rendszerének megismerése fontos a közpénzügyi rendszer működésének megértéséhez.

Ez a szakkönyv arra tesz kísérletet, hogy a szabályok mögötti logika megvilágításával, valamint példák bemutatásával segítse a megértést. A vezérlő elv a kiadvány szerkesztése során az volt, hogy a sokszor nehezen érthető szabályok és feltételek megismertetése és megértetése céljából esetekkel, ábrákkal és gyakorlati számolási példákkal is szemléltessük a tudnivalókat, valamint bemutassuk a szabályok gyakorlati érvényesülését.

A kötet fejezeteinek meghatározásakor és sorrendjük kialakításakor arra törekedtünk, hogy az általános fogalmak tisztázását követően ismertessük az egyes részletszabályokat, azonban a vonatkozó fejezetek önmagukban is érthető egészet alkossanak.

A kötet tehát az elméleti alapok kifejtése mellett a gyakorlati felhasználók szemszögéből tesz kísérletet államháztartás jogának áttekintésére, de a tartalmi keretek betartása érdekében nem törekszik teljességre. Ebből következően előfordulhat, hogy egyes kérdések tekintetében csak a főbb irányokat taglalja, de nem tér ki az összes releváns részletszabályra. A szerzők feltételezése szerint a kötet így is segíteni fogja az államháztartási jognak és a szabályozás motivációinak jobb megértését.

Mindezek előrebocsátásával a szerzők bíznak abban, hogy az olvasó a megfelelően strukturált formában összefoglalt ismereteket tanulmányai vagy munkája során sikerrel tudja hasznosítani.

**Vákát oldal**

# 1. Alapvetések

## 1.1. Az államháztartás fogalma

Államháztartási ismereteink megszerzését az államháztartás fogalmának a körüljárásával célszerű kezdeni. A feladat nem is olyan könnyű, mint elsőre gondolnánk. Akár a témában született tudományos szakirodalmat, akár az internetes keresőket hívjuk segítségül, az államháztartás fogalmának meghatározásakor számtalan megközelítéssel találkozhatunk. E meghatározások heterogenitásában szerencsére közös alapok is kimutathatók. Ilyen közös nevezőnek tekinthető egyrészt az, hogy valamennyi meghatározás a *pénzügyekkel kapcsolatos fogalomnak* sorolja be az államháztartást, tehát valamiféle pénzügyi kérdéseket szabályozó területről beszélhetünk. Másik közös tulajdonsága a meghatározásoknak, hogy valamennyien a következő három szempont valamelyikének alapul vételével definiálják – természetesen eltérő megfogalmazásokkal és részletességgel – az államháztartást:

1. A *feladatszempon­tú* definíciók a tágabb értelemben vett állami és önkormányzati feladatok<sup>1</sup> oldaláról közelítik meg a fogalmat, és az államháztartást az e feladatok ellátásával kapcsolatos pénzügyi kérdések rendszerének tekintik.

2. A *szervezeti szempon­tú* megközelítést alkalmazó definíciók azon szervezeteket – jogi értelemben azon jogi személyeket<sup>2</sup> – veszik alapul, amelyek az államháztartásba tartoznak. Az államháztartás e definíció szerint ezen szervezetek pénzügyeivel foglalkozó terület.

3. Az *elszámolási szempon­t* a fentiekkel szemben – teljes egészében a pénzügyi megközelítést erősítve – a köz bevételeinek és kiadásainak elszámolására szolgáló rendszerként írja le az államháztartást.

Jogosan merül fel a kérdés, melyik tekinthető a valódi, helyes definíciónak? Tulajdonképpen mindegyik, de önmagában egyik sem. Mindegyik megközelítés számos erénnyel, ugyanakkor hibával is rendelkezik. Talán célszerű, ha a könyv további részeiben alapul vett definíció előtt valamennyire részletesebben is foglalkozunk az egyes megközelítésekkel.

A *feladatszempon­tú* megközelítések a közigazgatási, államszervezési tudományokhoz leginkább közel álló, hagyományos rendszerezésnek tekinthetők. Közös alapjuk, hogy a tágabb értelemben vett – tehát az önkormányzatokat, különböző alapokat, az állami, önkormányzati társaságokat is tartalmazó – modern állam olyan feladatok ellátásáról

<sup>1</sup> Szokás még a közfeladatoknak, közszolgáltatásoknak, a közszféra feladatainak is nevezni, e meghatározásokkal azonban hagyományosan nem az államháztartástan foglalkozik.

<sup>2</sup> Azon szervezetek, amelyek saját nevük alatt vállalhatnak kötelezettségeket, és szerezhetnek jogokat. Bővebb meghatározásért javasoljuk valamely jogi ismereteket tartalmazó könyv tanulmányozását.

gondoskodik, amelyek közös jellemzőik alapján kategorizálhatók, rendszerezhetők. Az egyik legelterjedtebb osztályozási rendszer szerint e feladatok a következő három fő csoportba sorolhatók:

- A *tradicionális funkció* keretében ellátott feladatok. Ebbe azok a feladatok tartoznak, amelyekről hagyományosan, már az államszervezés korai időszakától kezdve gondoskodik az állam. Ilyenek például az adóztatás, a külső határok védelme (honvédelem), a belső rend fenntartása (rendészet), az ezekkel kapcsolatos jogalkotás feladatai stb.
- A *szociális (jóléti) funkcióba* alapvetően az államnak a polgáraival kapcsolatos olyan feladatok ellátása tartozik, amelyek a szociálisan rászorulóknak segítségét (szociális és munkanélküli-ellátások, -segélyek, munkaügyi központok és hajléktalanszállások működtetése stb.) biztosítják, az oktatással, gyermek- és ifjúságügyekkel, sporttal kapcsolatosak, továbbá a társadalombiztosítás ellátásait, szolgáltatásait (nyugdíj- és egészségügy) jelentik.
- A *gazdaságpolitikai funkció* a gazdasággal kapcsolatos feladatok ellátását jelenti, így például a kereslet és kínálat befolyásolását, a területi egyenlőtlenségek csökkentését vagy a versenyképesség növelését.

A feladatalapú megközelítés létjogosultságát jelzi az is, hogy az Áht. is ezt a módszertant használja az államháztartás fogalmának meghatározására azzal, hogy a 2. §-ában azt a *közfeladatok egységes szervezeti, tervezési, gazdálkodási, ellenőrzési, finanszírozási, adatszolgáltatási és beszámolási szabályok szerint működő rendszereként* definiálja.

A meghatározást olvasva felmerülhet a kérdés: mi tekinthető az Áht. szerint közfeladatnak? A törvényi meghatározás szerint *közfeladat a jogszabályban meghatározott állami vagy önkormányzati feladat*. Ilyen módon nagyjából azok a feladatok értendők közfeladatként, amelyeket fentebb már említettünk, azaz amelyeket a tágabb értelemben vett állam vagy önkormányzat végez, mivel azok ellátásával jogszabály az államot vagy az önkormányzatot bízza meg. További sajátosság, hogy az államháztartás fenti definíciója a közfeladatok mellett nemcsak az egyes pénzügyi részterületeket – mint a tervezés, gazdálkodás stb. – említi, hanem a szervezeti szempontot („egységes szervezeti”) is. Ily módon az Áht. meghatározása vegyíti a szervezeti és feladatra vonatkozó szempontokat. Ez természetesen nem változtat a meghatározás fundamentálisan feladatszemponturnak jellegén, amely alapján összefoglalóan azt mondhatjuk, hogy az Áht. szerint *az államháztartás egy olyan egységes, minden szervezetre és közfeladat ellátására kiterjedő pénzügyi rendszer, amelynek célja a közfeladatok folyamatos és megfelelő színvonalú, ugyanakkor fenntartható ellátásának intézményes és anyagi értelemben vett biztosítása*.

Szólni kell ugyanakkor arról is, hogy a gyakorlatban a feladatszemponturnak megközelítés számos alkalommal nem, vagy csak korlátozottan használható. A klasszikus hármast (tradicionális, szociális [jóléti], gazdaságpolitikai) funkció szerinti osztályozás számos esetben nem megfelelő valamely tevékenység egyértelmű besorolásához. Gondoljunk például azon jogalkotási, ellenőrzési (tehát alapvetően tradicionális) feladatokra, amelyek kizárólag szociális (jóléti) vagy gazdaságpolitikai célokat szolgálnak, vagy az olyan szociális (jóléti) fejlesztésekre, amelyeknek gazdasági húzóereje is kimutatható (illetve akár fordítva, azon gazdaságfejlesztést szolgáló – például átképzési – programokra, amelyek azon túl, hogy

kielégítik a gazdaság szereplőinek a munkaerőre vonatkozó igényét, egyben mérsékelik a munkanélküliséget, így szociális funkciót is ellátnak).

Hasonlóan problémás az Áht. által nevesített közfeladatok rendszere is. A közfeladatokon alapuló meghatározás ugyanis elméleti szempontból megfelelő kiindulás az államháztartás rendszerének felépítésekor, gyakorlati szempontból azonban sokszor nehezen alkalmazható megközelítésnek bizonyul. A közfeladatokról ugyanis még a klasszikus állami, önkormányzati feladatok esetében sem készült tételes lista, sőt a közfeladat meghatározásánál alkalmazandó absztrakciós szintet sem tisztázták.

Példán keresztül, egy feladat két szélső meghatározási módját tekintve: az óvodai ellátás rendszerét úgy is definiálhatjuk, hogy közfeladat az óvodák fenntartása, de úgy is, hogy közfeladat az óvoda kerítésének fenntartása, a csengő felszerelése, az épületbe vezető út járható állapotban tartása, a zárható ajtó biztosítása, az óvoda kerítésének fenntartása, a csengő felszerelése, az épületbe vezető út járható állapotban tartása, a zárható ajtó biztosítása stb. Előbbi esetben egy, utóbbi esetben több ezer közfeladatról beszélhetünk az óvodai feladatok terén. Melyik meghatározás helyes?

További kérdésként vehető fel, hogy ha közfeladat az, amit jogszabály állami, önkormányzati feladatként nevesít, akkor bármi közfeladat lehet, ami jogi formát ölt? Illetve ha valamely feladatot az állam/önkormányzat a lakosság/vállalkozások javára ellát (például energiahatékonysági pályázatokat nyújt), de az nem jelenik meg jogszabályban, attól még közfeladatnak tekinthető? Ezekre a kérdésekre jelenleg nincs válasz – és úgy véljük, ezeket nem is az államháztartási jognak kell megválaszolnia –, így a közfeladat mint fogalom szabályozási rendező elvként nem is alkalmazható.

#### 1. szövegdoboz

#### *Közfeladatok lehatárolási problémája*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

E problémák miatt a gyakorlatban inkább a hagyományos osztályozásnál részletesebb, de a közfeladat típusú kategóriáknál kevésbé merev (úgy is mondhatnánk, hogy az „egyéb” kategóriát mindig megengedő, bár szintén nem teljesen problémamentes), az ENSZ által kidolgozott, majd az Európai Unió által is átvett, úgynevezett *COFOG*- (Classification of the Functions of Government, magyarul a *kormányzati kiadások funkciók szerinti osztályozása*)<sup>3</sup> rendszert szokták alkalmazni, amelynek statisztikai és számviteli (de nem tervezési, államháztartás-szervezési) használata az EU valamennyi tagállamában, így nálunk is kötelező. A COFOG-osztályozásról a későbbiekben még szólnunk röviden, azonban hangsúlyozzuk: e feladatalapú rendszer az államháztartás tervezési, gazdálkodási, finanszírozási<sup>4</sup>

<sup>3</sup> Részletesebben lásd [www.ksh.hu/osztalyozasok\\_cofog](http://www.ksh.hu/osztalyozasok_cofog) (A letöltés dátuma: 2018. 06. 05.)

<sup>4</sup> Ez alól is van kivétel, bár azt a mindenkor évi költségvetési törvény mondja ki: az önkormányzatok a feladathoz kapcsolódóan kapott állami támogatásaikkal abban az esetben tudnak elszámolni, amennyiben azokat olyan feladatokra költötték, amelyeket a költségvetési törvény által meghatározott COFOG-feladatokon kellett elszámolniuk. Ez azonban inkább kivétel, mint fő szabály a COFOG-rendszer hazai alkalmazásában.

szabályaiban nem játszik szerepet, csak utólagos számviteli és statisztikai szempontú gyűjtését, osztályozását jelenti az államháztartás bevételeinek és kiadásainak.

A *szervezeti szempontú* megközelítések az államháztartásba tartozó szervezetek körének megállapítására helyezik a hangsúlyt. Nem idegen ez a hazai jogszabályoktól sem, ugyanis az Áht. – bár az államháztartás definiálásánál a fentiek szerinti, a feladatszempon- tús megközelítést alkalmazza – 3. §-a részletesen foglalkozik az államháztartás felépítésével és az államháztartásba tartozó szervezetek körével. Ennek során a törvény az államháztartást két fő részre, úgynevezett alrendszerre osztja, amelyek megnevezése *központi alrendszer* és *önkormányzati alrendszer*. Az alrendszerek terjedelmének körülírásakor pedig már nem feladatalapú, hanem tisztán a szervezeti, azaz a jogi értelemben vett jogképességet alapul vevő megközelítést, elhatárolást alkalmaz.

Az államháztartás *központi alrendszerébe* tartozik az állam, a *központi költségvetési szerv*, a törvény által az államháztartás *központi alrendszerébe* sorolt *köztestület* – jelenleg két ilyen köztestület létezik, a Magyar Tudományos Akadémia és a Magyar Művészeti Akadémia – és az e köztestületek által irányított *köztestületi költségvetési szerv*. A költségvetési szervek fogalmával, sajátosságaival a könyv további részeiben részletesen foglalkozunk, e helyütt csak az állammal mint sajátos jogi személlyel kapcsolatban jegyezzük meg, hogy fogalmi szinten jelenti egyrészt a *közjogi értelemben vett államot* (amely például adókat vet ki, illetve más közhatalmi tevékenységet végez), másrészt a *magánjogi értelemben vett államot* is, amely a gazdaság más szereplőjéhez hasonlóan tulajdonnal rendelkezik (akár kizárólagosan, mint például az országos közutak esetén), illetve különböző szerződéseket köthet. Természetesen az állam nevében mindig valamely szervezet jár el, ez azonban nem változtat azon, hogy ezen eljáró szerv (jogi értelemben az állam képviselője) eljárása során nem a saját, hanem az állam javára, illetve terhére végzi tevékenységét.

Ez természetesen nem jelenti azt, hogy az állam képviselője ne járhatna el a saját nevében is. Ezt a következő példával világítjuk meg: az állam mint az adóbevételek adójogi, illetve közjogi értelemben vett jogosultja javára a legtöbb esetben a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (NAV) jár el. Bár a felületes szemlélő számára e tevékenység nem sokban különbözik attól, mint amikor ugyanez a szervezet a dolgozója által folytatott magáncélú beszélgetést megtéríteti alkalmazottjával, valójában óriási a különbség a két eset között: az első alkalommal állami adóhatóságként az állam bevételeinek beszedését végzi, a második esetben viszont, mint bármely más szervezet (akár egy nem magáncég is), az őt ért kárt hajtja be a saját maga (és nem az állam) javára. Ez az elkülönítés később a költségvetési elszámolásoknál is visszaköszön.

2. szövegdo-  
boz

*Közjog vs. magánjog*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

Az államháztartás önkormányzati alrendszerébe a *helyi önkormányzat*, a *nemzetiségi önkormányzat*, a *társulás*, a *térségi fejlesztési tanács*, valamint az ezek által irányított *költségvetési szerv* tartozik. A helyi önkormányzatokra és társulásaikra (kivéve a területfejlesztési önkormányzati társulásokra) vonatkozó részletes szabályokat a *Magyarország helyi önkormányzatairól szóló törvény*, a nemzetiségi önkormányzatokra vonatkozó szabályrendszert

a *nemzetiségek jogairól szóló törvény*, a területfejlesztési önkormányzati társulásra és a térségi fejlesztési tanácsra irányadó előírásokat pedig a *területfejlesztésről és a területrendezésről szóló törvény* állapítja meg. Ezek ismertetésétől eltekintünk, mivel nem kapcsolódik szorosan az államháztartás rendszeréhez, és önmagában külön könyv tárgya lehetne.

1. táblázat

*Az államháztartás alrendszerei és szervezetei*

Központi alrendszer	Önkormányzati alrendszer
1. Állam (közjogi és magánjogi értelemben)	5. Helyi önkormányzatok és azok társulásai
2. Törvény által az államháztartás központi alrendszerébe sorolt köztestület (MTA, MMA)	6. Helyi és országos nemzetiségi önkormányzatok és azok társulásai
3. Központi költségvetési szervek	7. Területfejlesztési önkormányzati társulás és térségi fejlesztési tanács
4. Törvény által az államháztartás központi alrendszerébe sorolt köztestület által alapított köztestületi költségvetési szervek	8. Helyi önkormányzat, nemzetiségi önkormányzat, társulás, térségi fejlesztési tanács által alapított önkormányzati költségvetési szervek

*Forrás:* a szerző saját szerkesztése

A szervezeti szempontú megközelítés kétségtelen előnye, hogy pontos, egzakt fogalmat ad az államháztartásra, például az Áht. 3. §-a alapján egyértelműen eldönthető, hogy a törvény későbbi rendelkezéseit mely szervezetekre és milyen ügyletekre kell alkalmazni. Nem véletlen, hogy a törvény a korábban már említett feladat (közfeladat) szempontú megközelítést a későbbi részében szinte alig használja: egyszerűbb és kevesebb értelmezési problémát, konfliktust szülő helyzetet teremt, ha a különböző feladatok helyett az Áht. szelektál: „ez és ez a szervezet az Áht. hatálya alá tartozik, a többi nem”. Ugyanakkor ebben az egyszerűségben és konfliktusmentességben rejlik a definíció hátránya is, mivel *nincs tekintettel arra, hogy mely szervezetek látnak el állami, önkormányzati feladatokat, és melyek nem*, ehelyett – kevés kivételtől eltekintve – kizárólag az alapító döntésétől<sup>5</sup> teszi függővé, hogy valamely szervezet a törvény, így az államháztartás hatálya alá tartozik-e (amennyiben az alapító azt költségvetési szervként hozza létre), vagy sem (amennyiben az alapító azt állami, önkormányzati gazdasági társaságként, alapítványként stb. hozza létre). Ilyen módon az Áht. nem vállalja fel, hogy – *gazdálkodási formától függetlenül – valamennyi közpénzt használó szervezetre egységes pénzügyi és beszámolási szabályrendszert alkosson*. Ez azzal a gyakorlati hátránnyal is jár, hogy a határterületeket szabályozó törvények hatálya – például a közbeszerzés vagy az állami, önkormányzati adatok nyilvánossága kapcsán – tágabb, így előfordulhat, hogy valamely szervezet közbeszerzésre vagy gazdálkodási adatai nyilvánosságra hozatalára kötelezett, ugyanakkor nem tartozik az Áht. szabályrendszere alá.

<sup>5</sup> A helyi önkormányzatokról szóló törvény például kifejezetten kimondja, hogy az önkormányzatok szabadon dönthetnek arról, hogy valamely feladat ellátására gazdasági társaságot vagy költségvetési szervet hoznak létre, kivéve, ha törvény mást nem mond (ilyen törvényi előírás jelenleg csak a köznevelési intézmények esetén érvényesül: az önkormányzatok fenntartásába tartozó köznevelési intézmények – az óvodák – csak költségvetési szervként működhetnek).



A fentebb ismertetetteken túl további problémát jelent az is, hogy az *Európai Unió költségvetési szabályrendszerének alkalmazása* (például a később még ismertetendő költségvetési keretrendszerek átültetése, az EU által előírt rendszeres riportolás [úgynevezett konvergenciaprogramok] megküldése, továbbá az uniós módszertan szerinti költségvetési mutatók [elsősorban hiány, államadósság] számítása) során nem az egyes tagállamok államháztartási szabályozását (hiszen az összehasonlíthatatlanná tenné az egyes országok adatait), hanem az EU által meghatározott módszertan szerinti szervezeti kört, az úgynevezett *kormányzati szektort kell alapul venni*. Ebbe pedig beletartozik minden olyan szervezet, amely az állam, illetve valamely önkormányzat közfeladatait költségvetési forrásokból látja el, vagyis nem piaci típusú tevékenységet végez.<sup>6</sup> E szervezetek pontos körét – amelyeket az Áht. *kormányzati szektorba sorolt egyéb szervezeteknek* nevez – Magyarországon a nemzetgazdasági miniszter közleményben rendszeresen közzéteszi.<sup>7</sup> A besorolásnak gyakorlati jelentősége is van, mivel e szervezetek – idetartozik például a Magyar Nemzeti Vagyonkezelő Zrt., az Államadósság Kezelő Központ Zrt., a MÁV Start Zrt., a Médiaszolgáltatás-támogató és Vagyonkezelő Alap, a közszolgálati média – *hitel-, kölcsön- és más hasonló ügyleteit a Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló törvény korlátozza*.

*Az elszámolási szempontú megközelítések a bevételek és kiadások elszámolásával kapcsolatos kérdésekre összpontosítanak*. E szempontrendszerrel a későbbiekben külön foglalkozunk.

## 1.2. A költségvetés fogalma és közpénzügyi rendszerbeli megjelenése

### 1.2.1. A költségvetés szó jelentése

A költségvetés szó angolszász történelmi gyökerekkel rendelkezik.<sup>8</sup> A költségvetést a jogi szakirodalomban összetett fogalomként definiálták, hiszen egyaránt jelenthet pénzügyi tervet, illetve pénzalapot, projektnek vagy szervezetnek is lehet költségvetése. Megjelenési formáját tekintve az állami költségvetés jogszabály, tehát ez a jelentés is benne foglaltatik a szabályozásban.

A költségvetés alapjelentését tekintve *pénzügyi terv*, amely jövőbeni kiadásokat és bevételeket tartalmaz. Ez az előbbiek szerint lehet egy adott szervezet működéséhez kapcsolódó kiadások és bevételek összessége, de beszélhetünk egy meghatározott projekt vagy az állam költségvetéséről is. A költségvetés mint pénzügyi terv gazdasági előrejelzések alapján, különféle tervezési módszerek szerint készülhet el.

<sup>6</sup> A pontos fogalomrendszer ennél jóval bonyolultabb és részletesebb, az Európai Közösséget létrehozó szerződéshez csatolt, a túlzott hiány esetén követendő eljárásról szóló jegyzőkönyv alkalmazásáról szóló 2009. május 25-i 479/2009/EK rendeleten alapul, és részletes módszertan tartozik hozzá.

<sup>7</sup> Példaként egy régebbi közlemény: *A nemzetgazdasági miniszter közleménye a kormányzati szektorba sorolt egyéb szervezetekről* (2014. január 7.). Elérhető: <http://2010-2014.kormany.hu/hu/nemzetgazdasagi-minisztium/allahaztartasert-felelos-allamtitkarsag/hirek/a-nemzetgazdasagi-miniszter-kozlemeny-a-kormanyzati-szektorba-sorolt-egyeb-szervezetekrol> (A letöltés dátuma: 2018. 06. 05.)

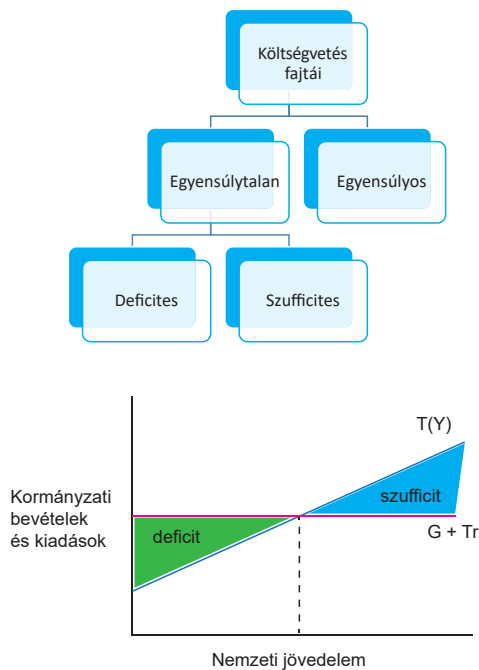
<sup>8</sup> Budgetnek nevezett bőrtáskában vitte Angliában az egyes kiadások és adóbevételek tervezését a parlament ülésére a kincstárnok. Később a budget és a költségvetés szinonimává vált a nemzetközi szakirodalomban.

Másrésről ugyancsak költségvetésnek nevezzük a *források összességét*, amelyből a finanszírozás is megvalósul.

Az állami költségvetések (*központi, helyi*) jogszabályi megjelenésére tekintettel ezeket sajátos eljárási rendben alakítják ki, hagyják jóvá és hajtják végre. Nem jogszabályi formában hagyják jóvá, de a rendszer sajátosságaihoz illeszkedően meghatározott eljárásban alakítják ki és hagyják jóvá a pénzügyi terveket költségvetési szervek esetében (*például a költségvetési szerv elemi költségvetése*).

*Az állami költségvetés tehát tartalmilag:* meghatározott tevékenységek pénzügyi alapja; *formailag:* várható bevételek és kiadások pénzügyi terve (előirányzat), mérlegszerűen összeállított, kötelező érvényű, valamint jogszabályban vagy utasításban rögzített. A költségvetés mint pénzügyi terv nem feleltethető meg sem a vállalati eredménykimutatásnak, sem a pénzforgalmi jelentésnek, hanem e kettő egyfajta keveréke.

A költségvetés lehet egyensúlyban, ekkor a bevételi és a kiadási oldal megegyezik, illetve beszélhetünk szufficités vagy deficites egyenlegről. Első esetben a bevételi oldal nagyobb, mint a kiadási, második esetben több a kiadás, mint a bevétel.



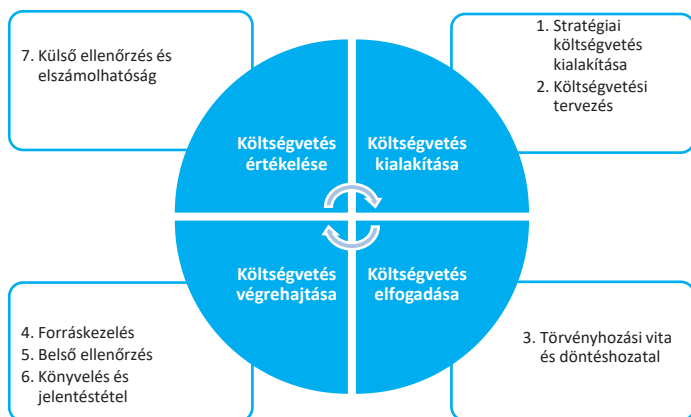
1. ábra

*A költségvetés fajtái (egyenleg szerint)*

*Forrás: a szerző saját saját szerkesztése*

### 1.2.2. Költségvetés a közpénzügyi/államháztartási rendszerben

Az állam gazdálkodási rendszerét (vagyis azt a tevékenységet, amely során az állam a bevételeit beszedi, és összegyűjti az állami költségvetésbe, hogy majd felhasználja a kiadásai teljesítésére) államháztartásnak nevezzük. A költségvetés és a közpénzügyi/államháztartási rendszer a kormányzati intézmények és folyamatok rendszerébe illeszkedik. A közpénzügyek a nemzeti közpolitikai folyamatok részét képezik, hiszen a stratégiai célok és tervek meghatározzák a forrásfelhasználás irányát és módját is. Ezek országonként eltérők lehetnek, azonban a különbségek ellenére a legtöbb országban azonosíthatók hasonló közpénzügyi folyamatok.



2. ábra

*Egyszerűsített tipikus közpénzügyi/államháztartási rendszer*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

A legtöbb közpénzügyi költségvetési rendszert a fent ábrázolt négy szakaszban szereplő kulcsfolyamatok alkotják.

Számos országban a költségvetés-alkotási folyamat a *stratégiai célok meghatározásával* kezdődik, amely biztosítja a költségvetési döntéseknél a hosszú távú összhangot a kormányzati célokkal. Ilyenkor fogalmazzák meg a kiindulási pontot jelentő politikai és az ezekhez kapcsolódó pénzügyi célkitűzéseket, amelyek meghatározzák a gazdasági és szociális feltételrendszert.

A költségvetési politika lényege a kormányzati célok elérése fenntartható pénzügyi keretek között, tehát nem csak az egyenlegcél meghatározása és lehetőség szerinti betartása a feladat.

Gazdasági folyamatokra épülő bevételi előrejelzések alapján rögzítik az elkövetkező időszak forrásait, a gazdasági, demográfiai és szociális előrejelzések alapján pedig meghatározzák a kiadásokat. A folyamatok és az egyes jelenségekhez kapcsolódó hatályos szabályozás adta források feltérképezését követő részletes helyzetelemzés<sup>9</sup> alapján lehet meghatározni az egyes területeken a várható költségvetési bevételi és kiadási folyamatokat

<sup>9</sup> Baseline analysis.

(például vállalkozások száma/jövedelmezősége – jövedelemadó-szabályok: társasági adóbevételek; időskorúak száma – nyugdíjszabályok: nyugdíjkiadás stb.), valamint szükség esetén a módosítás irányát és milyenségét.

Kiadási oldalon a szükségletek elemzésekor meg kell vizsgálni a különböző szektorokat, szervezeteket és a kiadási területeket (például funkciókat vagy programokat). Gyakran kiadási plafont vagy maximumot is meghatároznak egyes területekre a költségvetési tervezéshez. A stratégiai tervezésbe több partnert (*minisztériumokat vagy kutatókat, társadalmi és civil szervezeteket*, akik és amelyek véleményezik az előrejelzések módszerét és eredményét) is bevonhatnak, és számos országban többéves előrejelzések készülnek a költségvetési folyamatok megalapozásához. A szakpolitikai célok és az elérésükhöz rendelt költségvetési források összekapcsolása lehetővé teszi a program/teljesítmény-költségvetés kialakítását.

A stratégiai költségvetési tervezést követi a klasszikus *költségvetési tervezési folyamat*, amely magába foglalja a törvényhozáshoz benyújtandó formális költségvetési javaslat előkészítését és kormányzati véglegesítését. A költségvetési javaslat általában egyéves időtartamot fog át. Az előkészítés során kormányzati feladatonként és területenként részletesen feltérképezik a kiadási elképzeléseket. Ebben a folyamatban a pénzügyminisztériumé a központi szerep. Egyrészt biztosítja a források – különféle bevételek, belső és külső hitelek – részletes előrejelzéseit a tényalapú tervezéshez, másrészt becsléseket készít a kiadási területek igényeiről. A költségvetési tervezési folyamat főszereplői a pénzügyminisztérium és a kiadásokat megvalósító szervezetek.

A pénzügyminisztérium és a költségvetés részét képező szervezetek egyeztetése során alakulnak ki a különböző költségvetési tételek, ezek alkotják összesítve a költségvetést, amely magába foglalja a kormányzati kiadásokat és bevételeket a következő költségvetési időszakra.

A költségvetési javaslatban szereplő tételeket általában a pénzügyi folyamatok eltérő jellege szerint sorolják be. Egyes országokban a pénzügyi folyamatokat gazdasági jellegük szerint kategorizálják (személyi költség, ha bérre költik, illetve dologi költség áruvásárlás esetén) vagy közigazgatási szervezeti egységenként (minisztérium vagy egyetem a forrásgazda). Más országokban bizonyos funkciók és programok alapján jelenítik meg a költségvetési tételeket (például oktatás vagy elsődleges egészségügyi ellátás), illetve tényleges teljesítmény alapján (például iskolaépítés vagy védőoltás biztosítása egy adott településen).

A költségvetési javaslatot az állampolgárokat képviselő politikai testületnek nyújtják be jóváhagyásra. Ez általában az országgyűlés vagy a kongresszus (esetleg a képviselőtestület önkormányzati költségvetés esetén), ahol „törvényhozási vita és a döntéshozatal” zajlik. Ez a testület – jellemzően szakbizottságokban és gyakran technikai szakértők és civil társadalmi szervezetek támogatásával – részletesen megvizsgálja a költségvetési javaslat különböző részeit. A kormányzat (és különösen a pénzügyminisztérium) képviselőinek gyakran meg kell védeniük a javasolt költségvetést e bizottságok előtt. A legtöbb országban a képviselőknek néhány hét áll rendelkezésre a javaslat elemzéséhez, megvitatásához és szükség esetén a módosítások megtételéhez. Ez a folyamat általában a költségvetés elfogadásával és hatálybalépésével zárul, így alapját képezi a következő időszak költségeinek.

A költségvetés végrehajtása a jogszabály elfogadását követően lehetséges. A *költségvetés végrehajtása olyan folyamatok halmaza*, amelyeken keresztül a kormányok teljesítik a költségvetésben szereplő ígéreteket és javaslatokat. A szervezetek és folyamatok forrás-

kezelése biztosítja, hogy szolgáltatások nyújtásával és általánosabban kormányzati munka lehetővé tételével az erőforrások rendelkezésre álljanak a költségvetési politikák végrehajtásához. Ezek a folyamatok a következők:

a) A költségvetés végrehajtásához szükséges pénzügyi *források összegyűjtési* folyamatai: ezeket az erőforrásokat gyakran adó-, vám- és adósságkezelő szervezetek „termelik ki”. Pénzügyi forrásokat azonban néha más szervezetek is előteremtnek (például a szakminisztériumok).

b) A következő lépés, hogy a „begyűjtőktől” eljuttatják a forrásokat a felhasználó intézményekhez. Kincstárak végzik jellemzően ezt a feladatot, biztosítva a kormányzat megfelelő működéséhez az anyagi fedezetet. Számos kormányzat kincstári számlák útján biztosítja ezt a funkciót, egyedülálló lehetőséget biztosítva arra, hogy a források a megfelelő helyen legyenek a megfelelő időpontban.

c) A kormányok általában a pénzüik nagy részét a közszolgálat személyi költségeinek fedezésére használják. A közpénzügyi rendszer kulcsfontosságú eleme a közalkalmazottak bérének, juttatásainak és nyugdíjának kifizetését biztosító humán erőforrás-gazdálkodási struktúra. Ezeket a feladatokat jellemzően minisztériumok, központi hivatalok szervezetei látják el és felügyelik, de a kiadásokat lebonyolító szervezetek hajtják végre. A központi kincstárak biztosítják számos országban a bérek és juttatások kifizetését.

d) A költségvetésben szereplő kiadások további részét jelenti a termékek és szolgáltatások beszerzése. A közpénzügyi rendszerek ezért általában olyan folyamatokból állnak, amelyek lehetővé teszik, hogy a kormányzati költségvetési szervek a nyílt piacon szerezzék be ezeket az árukat és szolgáltatásokat. Ezek a folyamatok és szabályozásuk meghatározzák, hogy a költségvetési szervek hogyan végezhetik a beszerzéseiket. A folyamatban részt vevő kulcsfontosságú intézmények közé tartoznak a központi beszerzési szervezetek (amelyek gyakran meghatározzák a közbeszerzési végrehajtási szabályokat és eljárásokat, nyomon követik az általános folyamatot), valamint az érintett szervezetek közbeszerzési szakértői (akik a tényleges beszerzési eljárást lebonyolítják, és a beszerzést végzik).

e) Végül a befektetések és beruházások is a költségvetési gazdálkodás szerves részét képezik. Számos kormány ezeket elkülönítetten kezeli a többi kiadástól, elválasztva a beruházásokat a működési kiadásoktól. Ezért gyakran speciális eljárások léteznek a beruházási projektek kialakítására és végrehajtására, a fővállalkozókkal való kapcsolattartásra és az új infrastruktúra fejlesztéséhez és a nagyméretű karbantartási tevékenységek elvégzéséhez szükséges pénzügyi források kezelésére.

A legtöbb kormányzatban fellelhetők azok a folyamatok, amelyek biztosítják, hogy az erőforrásmenedzsment-rendszerek zökkenőmentesen működjenek, és hogy minden, a költségvetéssel kapcsolatos művelet megfeleljen a szabályoknak. A „belső ellenőrzési és auditálási” folyamatok meghatározó jelentőségűek e tekintetben. A folyamatba épített ellenőrzések biztosítják a működés során a szabályok és eljárások betartását, míg a belső ellenőrzések (audit) tájékoztatják a szervezetet azon kockázatos területekről, ahol az ellenőrzési pontok hiányoznak, vagy ahol a gyakorlat nem a szabályoknak megfelelő, ezért alááshatja a szervezet célkitűzéseinek elérését. Ezeknek a folyamatoknak az ellátása a felügyeleti szervek, ellenőrző szervezetek vagy belső ellenőrzési szervek felelősségi körébe tartozik. Egyes országokban ez a funkció az egész kormányzat számára központosított, míg máshol az egyes költségvetési szervekhez delegált.

A kormányok általában „könyvelési és jelentéstételi” folyamatokkal is rendelkeznek. A kormányzat nyilvántartást vezet a pénzügyi folyamatokról és kiadásokról. Ezeket a nyilvántartásokat olyan módon hozzák létre és működtetik, ami lehetővé teszi azok független ellenőrzését. A központi kincstár gyakran szerepet játszik annak meghatározásában, hogy ezek a mechanizmusok miként működhetnek, de minden költségvetési szerv számvitelért felelős tisztviselői felelősek a tényleges könyvelésért (számlák vezetése és jelentések készítése). A számviteli megközelítések eltérők az egyes kormányzatoknál: esetenként csak a készpénzforgalomra vonatkoznak; néha azonban a kötelezettségvállalásokat is magukba foglalják (és a kormányok előzetes kötelezettségvállalására is lehetőség van). A pénzügyi folyamatok rögzítésére és jelentésére használt minősítési rendszerek szintén eltérhetnek. A legtöbb kormányzat arra törekszik, hogy a könyvelésben és a jelentésekben használt besorolási rendszer megfeleljen az elfogadott költségvetésben használt kategóriáknak. Ez lehetővé teszi, hogy a kormányok olyan jelentéseket készítsenek, amelyek egyértelműen bemutatják, hogy a tényleges bevételek és kiadások összhangban vannak-e az eredeti költségvetési törvényekkel. Pénzügyi beszámolókat gyakran készítenek az év folyamán (a kiadások végrehajtása során a költségvetés végrehajtásának előrehaladásáról), valamint a költségvetési időszak végét követően is (teljeskörűen bemutatja a kormányzat pénzügyi tevékenységét, és összehasonlítja a végrehajtást az eredetileg tervezettel).

A kormányok általában – a „külső ellenőrzés és elszámoltathatóság” biztosítása érdekében – minden költségvetési ciklusban kötelesek éves pénzügyi beszámolót küldeni a független ellenőrző testületeknek. Néhány országban ezek olyan speciális ellenőrző szervek, amelyek ugyanannak az intézménynek jelentenek, amely a költségvetést jogszabályként elfogadja – jellemzően az országgyűlés vagy a kongresszus –, míg másutt az igazságszolgáltatás részét képezik. A költségvetési ellenőrzési szervek fő feladata annak vizsgálata, hogy a kormányzati pénzügyi tevékenységeket az államháztartási és költségvetési szabályokkal összhangban hajtották-e végre. Ezek a szervek az állami pénzgazdálkodási rendszer integritásának őrzői. Ezenkívül a költségvetési ellenőrzési szervek ellenőrizhetik az állami kiadások ár-érték arányát (például azt, hogy milyen típusú szolgáltatásokat vásároltak közpénzből). A költségvetési ellenőrzési szerv jelentéseit és megállapításait a jogalkotó szervek felhasználhatják, hogy kérdéseket tegyenek fel, vagy aggályukat fejezzék ki a kormányzatnak és az egyes költségvetési szerveknek. A kormányzati tisztviselőknek gyakran meg kell jelenniük a szakbizottságok előtt, hogy reagáljanak a közkiadásokkal kapcsolatos aggodalmakra, és általában részletes információkat kell szolgáltatniuk a korrekciós intézkedésekről. A költségvetési jelentések társadalmi és civil szervezetek számára is lehetővé teszik, hogy megköveteljék a kormányzattól a közpénzekkel való felelős és transzparens gazdálkodást. Az ellenőrző hatóságok, nem megfelelő gazdálkodás és szabálytalanság esetében, időnként közvetlenül intézkedhetnek és szankcionálhatnak.

A fent vázolt folyamatok olyan közös tulajdonságokat mutatnak, amelyek az államháztartási rendszereket az egyes országok és pénzügyi, költségvetési rendszereik eltérései ellenére is jellemzik. A közös elemeket meglehetősen egyszerűsített módon mutattuk be, ami azt sugallja, hogy a folyamatok lineárisak, és egyértelmű felelősségi rendszerrel párosulnak. A valóságban azonban a helyzet összetettebb, két további tényező miatt:

- Egymást átfedő költségkeretciklusok zajlanak egyszerre: a külső könyvvizsgálati és elszámoltathatósági folyamat a korábbi időszak kiadásaival kapcsolatban akkor

zajlik, amikor az aktuális költségvetés végrehajtása éppen folyamatban van, mindeközben a következő év stratégiai költségvetési tervezése is megkezdődik. Emiatt az államháztartás pénzgazdálkodása összetett rendszerekben átfedő folyamatokból áll.

- Mindegyik folyamat kormányzati, illetve költségvetési és egyéb szervek széles körét foglalja magában, ezek mindegyikének sajátosságaival, prioritásaival és érdekeivel együtt. A költségvetési kiadásokat végrehajtó szervezetek általában a saját költségvetési forrásaik növekedésére törekcszenek, míg a pénzügyminisztérium feladata az összköltség keretek között tartása. Ezek a feszültségek küzdelemmel és vitákkal terhelte teszik a költségvetési folyamatot. A nemzetközi szervezetek számos országban közreműködnek a költségvetési folyamatok megújításában, tanácsot adva a kormányoknak a reformkezdeményezésekkel kapcsolatban, időnként a közkiadások jelentős részét finanszírozva.

### 1.2.3. Közpénzügyi célok és funkciók

A korábban bemutatottak szerint az államháztartás rendszere és folyamatai komplex struktúrát képeznek. A különböző országokban fellelhető intézményi megoldások széles variációja tovább bonyolítja a témát. Számos modern államban megtalálható a független költségvetési ellenőrzés intézménye, amely a kormányzati költségvetési és pénzügyi terület szakmai ellensúlyaként működik. Ennek azonban különböző modelljei léteznek szerte a világban; jogalkotónak jelentést tevő főellenőr (a Dél-afrikai Köztársaságban), kvázi bírósági hatáskörrel rendelkező számvevőszék (Franciaországban), illetve számvevő/könyvvizsgáló testületek (Németországban). Azt, hogy ezekből melyik működik jól, melyik tudja biztosítani, hogy a közpénzeket ne pazarolják vagy ne lopják el, vagy ez a cél más eszközökkel is megvalósítható-e – ezek olyan fontos kérdésekhez vezetnek a közpénzügyi rendszerekkel kapcsolatban, mint: *Mi a közpénzügyi rendszer fő célja és funkciója? Miért ezeket a folyamatokat alkalmazzák az országok?*

E kérdések olyan alapvető funkciókat vetnek fel, amelyek meghatározó jelentőségűek a modern és hatékony közpénzügyi rendszerekben. Az egyik ilyen funkció a közpénzügyi rendszerek hatása a döntéshozatalra és a közpénzügyek hatékony működésére. Az elképzelések szerint a megfelelően működő közpénzügyi rendszer elősegíti a körültekintő döntéshozatalt és a kormányzat fenntartható pénzügyi helyzetét (nem túl magas hiány, kezelhető adósság). Az az elvárás is megjelenik, hogy a közpénzügyi rendszer garantálja, hogy a kormányzat, hitelességre és megbízhatóságra alapozva, rendezetten működtesse a bevételi és kiadási politikákat. A hiteles és megbízható költségvetési működés legfontosabb eredménye, hogy a források oda jutnak, ahol a célok megvalósításához és tényleges eredményekhez vezetnek. A közpénzügyi rendszer alapszintű funkcionalitása hiányában a kormányok nem tudják irányítani a közpénzek áramlását, nem lehet értelmesen elemezni a kiadásokat, és egyeztetni azokat a politikai döntésekkel.

Minden modern és hatékonyan működő közpénzügyi/államháztartási rendszernek vannak olyan alapvető sajátosságai és működési elemei, amelyek lehetővé teszik a megfelelő kormányzati működést. A négy fő dimenziója ezeknek az elemeknek a következő: a közpénzügyi rendszer támogatja (1.) a prudens költségvetési döntéseket, (2.) a hiteles

költségvetést, (3.) a megbízható és hatékony forráskezelést és (4.) az intézményesített elszámoltathatóságot.

1. *Prudens költségvetési döntések*

- A kiadási döntések megvalósíthatók (hiány, adósságszint, adósságfizetés kezelése),
- az államadósságot komolyan veszik (a Kormány tudja, mennyi a tartozása, a hitelezőket időben kifizetik),
- a hiány, az adósság, a készpénz és a kötelezettségek szintje a belátható jövőben nem fenyegeti a fizetőképességet vagy a gazdasági stabilitást.

2. *Hiteles költségvetés*

- Átfogó és szabályos költségvetéseket dolgoznak ki, amelyek kötelező érvényűek a kormányzati államháztartási prioritások és tervek tekintetében,
- a tényleges bevételi politikák és a beszédszerű teljesítmény tükrözik a terveket és az előrejelzéseket,
- a tényleges kiadások tükrözik a tervezett tételeket (aggregált és részletezett elosztásban).

3. *Megbízható és hatékony forráskezelés*

- A költségvetési források az intézmények rendelkezésére állnak a szükséges időpontban és mennyiségben,
- a béreket időben kifizetik; a hátralékok alacsonyak vagy nem léteznek,
- az árukat és szolgáltatásokat a tervek szerint beszerzik, megfelelő minőségben és áron,
- a szerződéseket időben kifizetik; a büntetések alacsonyak vagy nem léteznek,
- a beruházások és befektetések finanszírozása a megállapodások szerinti időpontban és összegekben rendelkezésre áll a beruházási projektekhez,
- a korrupció és a veszteségek (fizetésekkel, szerződésekkel kapcsolatban) minimálisak.

4. *Intézményesített elszámoltathatóság*

- Lehetőség van a pénzmozgások nyomon követésére a végső felhasználásig,
- a pénzügyi jelentések átfogók, aktuálisak, lehetővé teszik a tényleges kiadások és a költségvetési tervek közötti összehasonlítást; elérhető a képviselők és az állampolgárok számára,
- független audittal vagy más módon biztosítják, hogy a törvények és előírások betartásával gyűjtsék össze, kezeljék és a tervezett célokra fordítsák a közpénzeket,
- a független ellenőrzés által felvetett aggályoknak az állampolgárok képviselői számára átlátható megvitatása és időbeni nyomon követése, illetve jogorvoslat biztosítása.

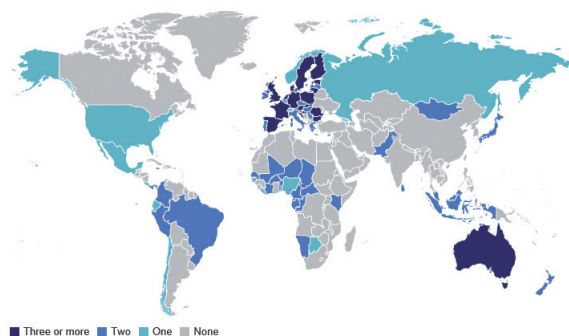
#### *1.2.4. Közpénzügyi reformok, hatékonyságjavító elemek*

A fentebb vázolt célok és funkciók működése számos országban nehézségekbe ütközik, ami azt jelenti, hogy sok közpénzügyi rendszer nem megfelelően működik. A helyzet javítására közpénzügyi és államháztartási reformokat indítanak, amelyeknek lényegét úgy lehet meghatározni, mint „a költségvetési intézmények célzott változtatása a működési mi-



nőségük és eredményük javítása érdekében”. Több ország ezeket a reformokat nemzetközi szervezetek támogatásával indítja el. Számos országban zajlanak ilyen reformok, de a javasolt intézkedések azonos irányba mutatnak:

- *Középtávú kiadási keretek (medium-term expenditure framework – MTEF)*: több-éves stratégiai költségvetés-készítési mechanizmus, amely a költségvetési fegyelem és az állami kiadási tervek összeegyeztetésének egyik módja. Pontos módszere és megjelenése formája eltérő lehet. Azzal a céllal vezetik be, hogy biztosítsa a megfelelő összhangot a minisztériumok által előállított szakpolitikák és tervek, valamint a költségvetési bevételi és kiadási előrejelzések között. A cél az éves erőforrás-allokációs folyamatok irányítása.
- *Szabályozott költségvetés-előkészítési folyamatok*: számos reform arra összpontosít, hogy biztosítsa a költségvetés szerkezetének és előkészítési folyamatának a szabályozottságát. Ez magában foglalja a költségvetési naptár bevezetését (egyértelmű leírás, hogy a költségvetési előkészítés során mikor milyen lépések történnek) és tervezési körlevelek használatát annak tisztázására, hogy mi történjen különböző lépésekben.
- *Költségvetési/fiskális szabályok*: a kiadások (vagy az adósság és a hiány) korlátozására vonatkozó szabályok, úgymint kiegyensúlyozott költségvetés követelményét tartalmazó törvény, adósságküszöbök és a költségvetési javaslatok korlátozását eredményező adminisztratív korlátok.



3. ábra

*Költségvetési szabályok száma és típusa (2012)*

*Forrás: OECD*

- *Költségvetés-osztályozási rendszerek*: a költségvetési tételek gazdasági, adminisztratív vagy funkcionális jellege alapján történő kódolása és osztályozása, amely lehetővé teszi a költségvetési jelentések értelmezését és elemzését. Minél részletesebben használják a költségvetési osztályozási rendszert, annál átfogóbb és hasznosabb képet nyújt a kormányzati intézkedésekről. A nemzetközi szervezetek is kidolgoztak közös költségvetési osztályozási szabványokat (ilyen például az IMF kormányzati pénzügyi statisztikája vagy az ENSZ COFOG-rendszere).

- *Program- vagy teljesítményalapú költségvetés-tervezés*: a reformintézkedés azon a megközelítésen alapul, hogy a hatékony szakpolitikai végrehajtáshoz szükséges a költségvetési menedzsment átalakítása a források ellenőrzésétől és a pénzügyi szabályosság biztosításától az eredmények és a szakpolitikai célkitűzések megvalósításának vizsgálatáig. Ez általában változást jelent a költségvetési osztályozási rendszerben (a kiadásoknak a stratégiai célokhoz vagy a várható eredményekhez kapcsolása és besorolása), valamint az erőforrások elosztási folyamatában, az erőforrások áramlásának elszámolásában (a tényleges erőforrás-allokációk és a teljesítménycélok közötti kapcsolatok biztosítása) és a jogalkotási folyamatban.
- *A jogalkotó megerősítése*: Sok ország indított el olyan reformot, amelynek célja a jogalkotó szervek szerepének javítása a költségvetési folyamatban. Ezek a reformok gyakran tartalmaznak kifejezett erőfeszítéseket annak érdekében, hogy e szervek *elegendő időt kapjanak* a költségvetés (a költségvetési naptár reformjai révén bevezetett) értékelésére, *tanácsadói kapacitások* álljanak a jogalkotó szervek rendelkezésére, ezért gyakran költségvetési irodákat/tanácsokat hoznak létre. Ezek a szervezetek – a költségvetési javaslatok értékelésével, a költségvetési tárgyalások megszervezésével – segítik a költségvetés elfogadását és az ahhoz kapcsolódó kérdések megtárgyalását, valamint a zárszámadások, jelentések és ellenőrzések értékelését.
- *Költségvetési forrásokat beszedő független szervezetek*: az elmúlt évtizedek bevételi reformjai általában a bevételi politika és a beszedés hatékonyságának és átláthatóságának javítására összpontosítanak. A reformok célja a független bevételek és adóhivatalok létrehozása, valamint az adó- és vámpolitikák és -folyamatok kialakítása, illetve egyszerűsítése.
- *Kincstári egységes számlák rendszere*: ezek központosítják a legtöbb közpénzügyi forrást és mozgást biztosítva a bevételek központi kezelését és a kifizetések konszolidálódását.
- *Integrált közpénzgazdálkodási információs rendszer (IKIR)*: az információtechnológiai infrastruktúra elterjedésével a fejlődő világban a költségvetési menedzsment automatizálása és „informatizálása” szükséges lépés az államháztartás irányításának korszerűsítésében. A költségvetési reformokat támogató nemzetközi intézmények az integrált pénzügyi irányítási információs rendszerek bevezetését a költségvetési reformcsomagok normális összetevőjeként javasolják a fejlődő országokban. A cél az elavult kézi könyvelési rendszerek gyengeségeinek kezelése és elősegíteni: a) a gyors és hatékony hozzáférést a pénzügyi adatokhoz; b) a költségvetési végrehajtás minden egyes szakaszában megerősített pénzügyi ellenőrzést; és c) a kormányzati pénzgazdálkodás hatékonyságának és eredményességének javítását.
- *Közbeszerzés*: számos országban hajtanak végre közbeszerzési reformot közbeszerzési szervek létrehozásával, a közbeszerzésre vonatkozó szabályok meghatározásával és azok gyakorlati alkalmazásának felügyelésével. A szabályok jellemzően az átlátható ajánlattételi folyamatokat és a versenyképes beszerzést (*ahol több ajánlat van, és egy folyamat biztosítja az ajánlatok közötti versenyt*) ösztönzik. A cél a hatékonyság (pénzért értéket elv) és az eredményesség növelése.
- *Független és átlátható humán erőforrás-gazdálkodás*: független intézmények az alkalmazás, elbocsátás, bérgazdálkodás és az egyéb humán erőforrás-gazdálkodási folyamatokhoz. A cél a versenyen alapuló kiválasztás a közszférában és az érdemeken

alapuló közszolgálati rendszerek előmozdítása, humánerőforrás-nyilvántartási rendszerek és erőforrásmenedzsment-információs rendszerek létrehozásával egy időben.

- *Belső ellenőrzés, folyamatba épített ellenőrzés és monitoring:* az ellenőrzési folyamatok, nyomvonalak mellett a kormányok jellemzően belső ellenőrzési szabályokat és folyamatokat vezetnek be annak biztosítására, hogy értékelhessék és kezelhessék a szabálytalanságokat és a működési kockázatokat.
- *Számviteli és jelentéstételi reformok:* a számviteli és jelentéstételi tevékenységek erősítése is fontos reformintézkedés. A reformok magukban foglalják a számviteli elszámolások szabványosítását és a kormányzati számvitel funkció professzionálisítását. A számviteli eljárásokat sok helyen formalizálták, és a kormányzati szervek közös követelmények mentén járnak el. Ezek a reformok gyakran kapcsolódnak az osztályozási rendszerek modernizálásához és az IKIR-rendszerek bevezetéséhez.
- *Külső ellenőrzési és külső elszámoltathatósági reformok:* számos országban hoztak létre vagy megerősítették a költségvetési megbízhatósági feladatokat ellátó független szervezeteket (általában Külső Ellenőrzési Hatóság). Ezek az erőfeszítések gyakran járnak együtt a jogalkotó szerepének megerősítésére irányuló kísérletekkel.

2. táblázat

*A költségvetés betartásán örökődő független fiskális intézmények  
2014. január 1-jén az Európai Unió tagállamaiban*

	Ország	SE	UK	EZ	FR	DE	IE	PT	FI	DK	BE	AT	NL	IT
	A fiskális szabály bevezetésének dátuma	1997-98, 2007	1998, 2010	1998	2013	2010	2011	2012	2010	2010	1989	2012	1945	2012
Fiskális politikai szabály	Hiánykorlát			X		X	X	X						
	Strukturális többlet	X												
	Elsődleges kiad. korlát	X												
	Folyó egyensúly		X											
	Általános egyensúly			X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
	Hatékonyságvizsgálat												X	
	Középtávú tervezés		X							X			X	
	Adósságkorlát		X	X	X							X		
	Fenntarthatóság											X		X
Hatáskör	Államháztartási	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
	Nemzeti (kp.-i, szöv.-i)					X							X	
	Szubnacionális korm.					X		X			X	X	X	

	Ország	SE	UK	EZ	FR	DE	IE	PT	FI	DK	BE	AT	NL	IT
	A fiskális szabály bevezetésének dátuma	1997-98, 2007	1998, 2010	1998	2013	2010	2011	2012	2010	2010	1989	2012	1945	2012
A létrehozás alapja	Alkotmány					X								
	Törvény						X	X	X	X	X	X	X	X
	Nemzetközi egyezmény			X										
	Politikai, szakmai megállapodás	X	X											
Közjogi besorolás	Független, illetve parlamenti szerv	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
	Végrehajtó hatalmi ágba tartozó													
Az IFI által alkalmazható szankció	Vétójog													
	Hírnévesztés	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
	Jogi					X								
	Pénzügyi			X										

	Ország	BG	EE	PL	LV	HU	HR	RO	SK	SL
	A fiskális szabály bevezetésének dátuma	1998	1998	1998	1990	2009	2011	2010	2012	2009
Fiskális politikai szabály	Hiánykorlát	X								
	Stabilizációs alap	X	X							
	Összkiadási korlát	X								
	Általános egyensúly		X	X	X		X	X	X	X
	Adósságkorlát			X		X	X	X	X	X
	Fenntarthatóság									
Hatáskör	Államháztartási	X	X	X	X	X	X	X	X	X
	Nemzeti (kp.-i, szöv.-i)					X				
	Szubnacionális korm.			X						
A létrehozás alapja	Alkotmány			X		X			X	
	Törvény				X	X		X		X
	Politikai, szakmai megállapodás	X	X				X			
Közjogi besorolás	Független, illetve parlamenti szerv	X	X		X	X	X	X	X	X
	Végrehajtó hatalmi ágba tartozó			X						
Az IFI által alkalmazható szankció	Vétójog				X					
	Hírnévesztés	X	X	X	X	X	X	X	X	X
	Jogi			X	X	X				

Forrás: DG-ECFIN/KT-honlapok

- *A költségvetés és a kiadások átláthatósága és az állampolgári részvétel:* az átláthatóság és az elszámoltathatóság reformjaira fokozott figyelem irányult a közelmúltban. Gyakran civil szervezetek, társadalmi csoportok, képviselőcsoportok, illetve ellenőrző intézmények ösztönzik ezeket a folyamatokat, mert úgy vélik, hogy a költségvetéseknek átláthatóbbá, nyitottabbá kell válniuk a független ellenőrzések számára, csak így biztosítható, hogy a kormányok felelősségteljesen, hatékonyan és eredményesen használják a közpénzeket.

### 1.3. Költségvetési szabályok

A költségvetési szabályok – a költségvetési aggregátumok számszerű korlátain keresztül – hosszú távon korlátozzák a költségvetési politikát. Ez azt jelenti, hogy határokat szabnak a fiskális politikának, és biztosítják a fenntarthatóságát. Akkor működhetnek, ha nem változtatják meg őket gyakran, és betartják az előírásokat.

#### 1.3.1. Költségvetési fenntarthatóság és jelentősége

*A költségvetési fenntarthatóság – azaz a rövid, közép- és hosszú távú kötelezettségek hozzáigazítása a várhatóan rendelkezésre álló forrásokhoz úgy, hogy mindeközben a jövő kormányainak és választóinak mozgásteret a maihoz képest ne csökkenjen* – két okból fontos. Egyfelől a jövő generációk iránti felelősségünk azt diktálja, hogy az általuk megtermelt eszközök, jólét minél kisebb részét kelljen a korábbi generációk jólétének finanszírozására, az általuk vállalt kötelezettségek teljesítésére fordítaniuk. Más szóval: amit ők maguk hoznak létre, annak felhasználásáról minél szabadabban dönthessenek. A jövő iránti felelősségünk azonban már a jelenben is következményekkel bír. Az államháztartás és ezen belül a Kormány kötelezettségeinek nagysága, összevetve a gazdaság teljesítőképességével és a Kormány azon kapacitásával, hogy e teljesítményt a kötelezettségekért való helytállásra fordítsa, olyan tényezők, amelyekkel kapcsolatban várakozások alakulnak ki: ha az állam kötelezettségei túlzottan tartott méreteket öltenek, akkor megnő annak a valószínűsége, hogy a kötelezettségeinek a Kormány nem tud eleget tenni. Ezt a kockázatot a hitelezők beárazzák, növelve ezzel a finanszírozás költségeit.

3. táblázat

#### *Állami kötelezettségek csoportosítása*

Lejárat szerint	– rövid, – közép- és – hosszú távú
Hitelező személye	– külföldi vagy – belföldi jogosultak
Pénznem	– hazai vagy – más devizákban
Jogi természetét szerint	– utólag módosítható – a módosításnak jogi, esetleg alkotmányos akadályai vannak

*Forrás:* a szerző saját szerkesztése

Rövid távú kötelezettségnek általában az egy évnél rövidebb, hosszú távú kötelezettségnek az öt évnél hosszabb lejáratú kötelezettségeket tartjuk. Hazai és külföldi devizanemben nyilvántartott adósság eltérő kockázatkezelést igényel az lehetséges árfolyamváltozások miatt.

Az államadósság egy adott országban a különböző kormányzati (önkormányzati, központi, illetve ahol van, tagállami) szintek adósságainak (tartozásainak) konszolidált – többes beszámítást kiszűrő – összege. Fogalmába beletartozik az állami *kezeség-* és *garanciavállalás* miatt keletkezett *hiteltartozás*, az elkülönült pénzalapok és az állami beruházásokat kezelő intézmények hitelei, valamint az állami vállalatoktól átvállalt hiteltartozás is. Az államadósság belföldi finanszírozása történhet az államháztartáson belül (például amikor a központi kormányzat hitelt nyújt egy önkormányzatnak), jegybanki hitelnyújtással, belföldi vagy külföldi intézményi befektetők segítségével, külföldi kormányok vagy nemzetközi szervezetek segítségével.

Az államadósság a kormányzati szintek éves hiányának finanszírozásához igénybe vett hitelek halmozódásából keletkezik. Jogos felvetés, hogy ha egy állam bevételei rendre meghaladják kiadásait, akkor ne halmozzon fel adósságot. Habár a legtöbb fejlett országot a történelem során érték olyan sokkok (tipikusan háborús, újjáépítési és jótételi kiadások vagy természeti katasztrófák), amelyek a bevételeket jóval meghaladó kiadásokat tettek szükségessé, és felfelé tolták az államadósság szintjét, több olyan ország is van, amelyik nettó hitelező, azaz az államadósság elmarad az állam által felhalmozott befektetések, tartalékok piaci értékétől. Kíváncsinos-e, lehetséges-e az államadósság teljes kiiktatása, visszafizetése? Jelen ismereteink szerint az államadósság kiiktatása nemkívánatos, mivel a pénz- és tőkepiacok szempontjából fontos hozamgörbe és a legkisebb kockázatú értékpapír mint mércék megszűnését eredményezné. Természetesen van arra lehetőség, hogy az állam értékpapírban megjelenő adósságainak és követeleéseinek (például más államok által kibocsátott értékpapírban elhelyezett megtakarításainak) egyenlege nulla vagy pozitív legyen, a külföldi és belföldi piacok által beárazott adósságinstrumentumok ugyanakkor lehetővé teszik más kibocsátások relatív kockázatosságának beárazását, biztosítják a likviditást és a diverzifikáció lehetőségét a hazai piacokon.

### 3. szövegdohoz

*Fel kell-e teljesen számolni az államadósságot?*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

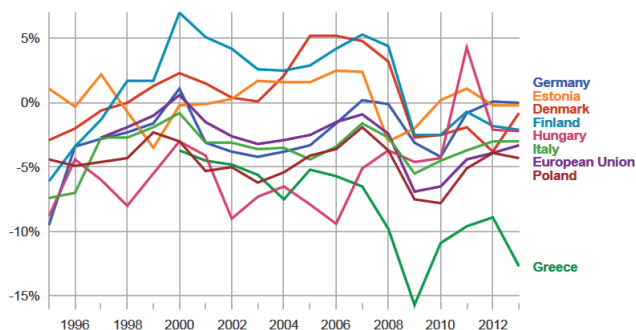
A magas államadósság a megnövekedett kockázat következtében csak magasabb költségek mellett finanszírozható, ez pedig már rövid távon is érezteti a hatását, hiszen a magasabb kamatkidadások mellett kevesebb forrás jut más célokra. A kockázati prémium az a többletkamat, amelyet egy kockázatmentesnek tekintett értékpapír hozamán felül biztosítania kell a kibocsátónak azért, hogy a befektetők hajlandók legyenek költségvetési kiadásokat finanszírozó állampapírokat vásárolni. A kockázati prémium – részben hazai, részben nemzetközi események, folyamatok tükrében – viszonylag gyorsan változik. Mivel az állampapírok tipikusan fix kamatozásúak, az államadósságot finanszírozó kötvények lejáratára – vagyis hogy a kibocsátást követően mennyi idővel esedékes visszavásárlásuk – meghatározza, hogy a teljes államadósság-állomány kamatozásán milyen gyorsan látszik meg a piac által elvárt hozam. Az államadósság tehát – a lejárt és új kibocsátások cserélődésének

hatására – folyamatosan átárazódik. *A fiskális politika egyik fontos célja, hogy az átárazódás csökkentse, és ne növelje a finanszírozás költségét, az új kibocsátások kamatterhe ne az államadósság növekedéséhez járuljon hozzá.*

Hol van az államadósság fenntarthatóságának korlátja? Az eddigiekből kiderült, hogy statikus és összegszerű választ nem lehet erre a kérdésre adni, azonban azt is beláthatjuk, hogy a ma fenntarthatónak tekintett (finanszírozható, kezelhetetlen strukturális feszültségekhez nem vezető) államadósságnak a nemzeti összetermékhez viszonyított arányának csökkenése a fenntarthatóságot javítja, növekedése pedig rontja azt. Az óvatosság elvének érvényesítése az adósságpálya – az adósság szint változásai – szempontjából azt a követelményt eredményezi, hogy a *GDP-arányos államadósság ne növekedjék*. Ez az úgynevezett *reáladósság-szabály*. Az állami gazdálkodás éves pénzügyi terve, a költségvetés megtervezése, végrehajtása szorosan összefügg az államháztartás mérlegével: az államadósság nagysága és jellemzői által meghatározott esedékes hiteltörlesztések és kamatkidások meghatározzák az állam működésére, az állam által nyújtott szolgáltatásokra és transzferekre fordítható források nagyságát; ugyanakkor a költségvetési többlet vagy hiány, a több évre szóló kötelezettségvállalások befolyásolják az adott és a következő évek finanszírozási igényét. *A reáladósság-szabály tehát korlátozza a költségvetési mozgásteret.*

A modern képviseleti demokráciák közös jellemzője, hogy a rendszeresen ismétlődő választások egy újabb, alapvetően a választói magatartás befolyásolása miatt létrejött ciklust hoztak létre. E ciklus alapvetően befolyásolja az államháztartás működését, hiszen mind az újválasztásra törekvő, mind a kormányzó erők helyére pályázó politikai pártok *az állami bevételek terhére tehetnek ígéreteket*. Az ígérek beváltása többletkiadásokat, bevételkiesést okozhat, ami az államháztartási hiány növekedését okozhatja a választási évben. A választásokat követően azonban – éppen a korábbi fegyelmezetlenség miatt – kiigazítás válik szükségessé. Mindez káros az állam által működtetett nagy rendszerek szempontjából.

*A magyar költségvetés helyzete tükrözte a választási ciklusokat: 1994-ben, 1998-ban, 2002-ben és 2006-ban – tehát a választási években – az államháztartás egyenlege sokkal rosszabb volt, mint a megelőző években, a választási éveket követő kiigazítás pedig sosem tudta visszahozni a „választási veszteséget”. Az újabb választási ígérek egyenleget rontó hatása ezért egy eleve kedvezőtlenebb alaphelyzetre épült rá.*



4. ábra  
Költségvetési hiány

Forrás: Költségvetési Tanács Titkársága

Ha elfogadjuk, hogy a tömegdemokráciák velejárója a meggondolatlan és költséges választási ígéretekre való hajlam, akkor nem várható, hogy a körülmények és ösztönzők változtatlansága mellett a politikai közélet résztvevőinek viselkedése megváltozzék. *Következésképp olyan szabályokra van szükség, amelyek fiskális fegyelmet kényszerítenek a jogalkotásra és az annak háttérében álló politikai érdekcsoportokra. A politikai szempontok mentén indukált közpénzügyi ciklusok elkerülésének kulcsa a politikai vezetők önfegyelme.*

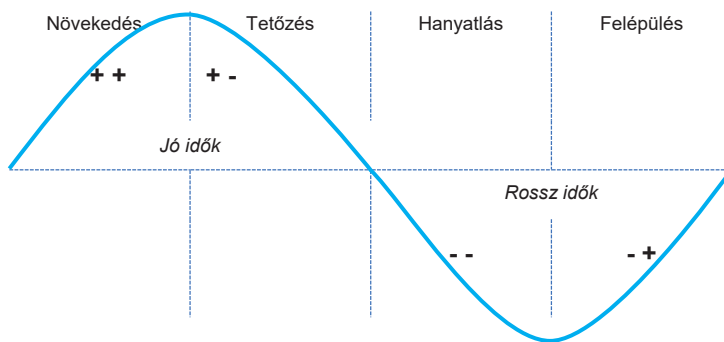
### *1.3.2. Gazdasági ciklusok és a költségvetési politika*

A szándékainktól nagyban független *gazdasági ciklusok ellensúlyozása* során ugyanakkor segítségünkre lehetnek egyes jelenségek, szakpolitikák, rendszerek. Általában kontraciklikusnak tekintünk minden olyan gazdasági jelenséget, amely a megfigyelt változó mozgásával negatívan korrelál. Amennyiben a gazdasági növekedés a megfigyelt változó, kontraciklikusak azok a folyamatok, jelenségek, amelyek gyors növekedés idején a növekedés lassulása, alacsony növekedés mellett a növekedés gyorsulása irányába hatnak. Ha a negatív visszacsatolás automatikus, akkor *automatikus stabilizátorokról* szoktunk beszélni, ha egy ciklus ellensúlyozása érdekében hozott kormányzati döntésről, akkor *kontraciklikus gazdaságpolitikáról*. Ha a kontraciklikus gazdaságpolitika hosszú távon működő, a stabilitást elősegítő szabályokat hoz létre, akkor ezzel új, immár automatikus – további beavatkozást nem igénylő – stabilizátort hozhat létre.

Fontos megemlíteni, hogy a válságkezelés – legyen szó az államháztartás helyzetéről vagy a gazdaság egészének állapotáról – gyakran nem kontraciklikus, hanem prociklikus, azaz a ciklus adott fázisának hatását inkább erősíti, mint gyengítené.

Ha például a gazdaság növekedése lassul, a Kormány lazább fiskális politikát követve pótlólagos keresletet teremthet akár mint áruk és szolgáltatások közvetlen vásárlója, akár úgy, hogy a lakosság szabad felhasználású – és részben fogyasztást finanszírozó – jövedelmét növeli pénzbeli transzferek vagy adócsökkentés révén. Egy ilyen anticiklikus gazdaságpolitikának azonban komoly fiskális költségei vannak, amelyek végeredményben az államháztartás helyzetének rövid távú romlásához vezethetnek. (A középtávú hatások nem egyértelműek, hiszen lehetséges, hogy a rövidebb idő alatt visszaforduló növekedés pozitív fiskális következményei ellensúlyozzák a beavatkozás költségeit). Ez az opció azonban nem minden ország számára érhető el, amint arra a 2008-ban kezdődő globális válság is felhívta a figyelmet: ahol az államháztartás helyzete a korábban követett költségvetési politika miatt ezt nem tette lehetővé – például Magyarországon –, a Kormány csak megszorító intézkedésekkel tudott élni, a rövid távon költséges gazdaságélénkítő csomag szóba se kerülhetett. *A felelős költségvetési politika és a reáladósság-szabály fontos következménye, hogy az általános szabályként érvényesülő fiskális szigor révén mozgásteret enged egy váratlan sokk, válság hatásainak ellensúlyozására.*





5. ábra

*Gazdasági ciklus és költségvetési politika*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

Az egyik közgazdasági vélemény szerint a deficitkiadások kívánatosak és szükségesek az anticiklikus költségvetési politika részeként: a költségvetés a recessziók során deficitet az aggregált kereslet hiányának ellensúlyozására, a fellendülés idején azonban többletet halmoz fel, így nincs nettó hiányos gazdasági ciklus. Az üzleti ciklus legalacsonyabb pontján nagy a munkanélküliség. Ez azt jelenti, hogy az adóbevételek alacsonyak, és a kiadások magasak. Ezzel szemben a ciklus csúcsán a munkanélküliség alacsony, ez növeli az adóbevételeket és csökkenti a társadalombiztosítási kiadásokat.

A gazdasági elemzésekben különböző deficitfogalmakkal találkozhatunk. A nemzetközi gyakorlatban a következőket alkalmazzák:

*Teljes hiány* vagy bruttó deficit: az államadósság kamatterheit és azok törlesztését, valamint a kiadásokat állítja szembe a bevételekkel, hitelfelvétellel és/vagy az államkötvény-kibocsátással, valamint a pénzmaradványok felhasználásával együtt.

*Elsődleges egyenleg*: a kamatterhek nélküli kiadások, a hitel és privatizációs bevételek nélküli, az úgynevezett elsődleges bevételek különbsége.

*Operacionális egyenleg*: olyan egyenleg, amelyben a kamatkidást megtisztítják az inflációtól, azaz reálkamattal számolnak.

*Nemzeti számlák egyenlege*: a nemzeti számlák rendszerének módszertana alapján nem tekinti bevételnek, illetve kiadásnak sem a finanszírozási tételeket (hitelek, pénzmaradványok), sem a privatizációs bevételeket. A konkrét évi cash-flow-menedzsment működését mutatja meg.

*Működési egyenleg*: folyó vagy működési kiadások és bevételek különbsége. A *beruházási egyenleg* pedig a felhalmozási kiadások és a tőkejellegű bevételek egyenlege. A működési egyenlegnek kiegyensúlyozottnak kell lennie, a beruházási költségvetés hiánya viszont normális jelenség.

4. szövegdozoz

*Különböző deficitfogalmak*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

### 1.3.3. Költségvetési szabályok

A költségvetési szabályokkal kapcsolatban alapvető elvárás, hogy biztosítsák a hosszú távú fenntarthatóságot, ezen belül:

- hagyjanak költségvetési mozgásteret a következő kormányok/évek számára;
- biztosítsák a költségvetés minőségének megőrzéséhez szükséges mechanizmusokat;
- segítsék a gazdasági stabilizációt;
- engedjék működni az automatikus stabilizátorokat, semmiképpen se vezessenek prociklikus költségvetési politikára;
- legyenek összhangban az inflációs célkövetést (esetleg valamilyen Taylor-szabályt) megvalósító monetáris politikával.

Legyenek ellenállók:

- akkor is ériék el a céljaikat, ha a döntéshozók mindig csak az előírt minimumot kívánják teljesíteni,
- lehetőleg ne használjanak bonyolult és vitatható számítási módszereket,
- ne legyenek látszattmegoldásokkal kijátszhatók,
- a szabályok megsértése esetén vezessék vissza a gazdaságpolitikát az eredeti pályára.

Legyenek politikai szempontból reálisak:

- legyenek könnyen érthetőek, mérhetőek és ellenőrizhetőek,
- legyenek összeegyeztethetőek az EU-ban vállalt kötelezettségekkel,
- minden döntéshozót azért tegyenek felelőssé, amit az illető elfogadható mértékben kontrollálni képes,
- hagyjanak elég időt a strukturális reformok kidolgozására, amikor arra szükség van,
- ne vezessenek elvtelen szigorításra, ne hozzák aránytalanul előnyös helyzetbe a jövő generációkat.

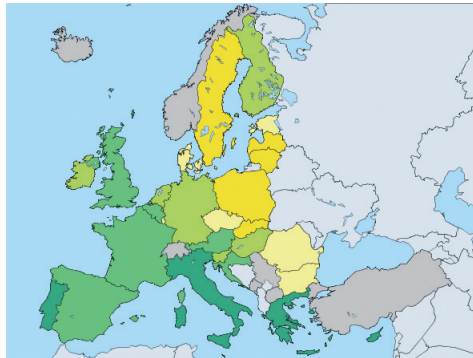
A fiskális szabályok fő típusai aszerint osztályozva, hogy mely költségvetési aggregátum korlátozásáról rendelkeznek:

- Az *adósságszabályok* explicit határértéket vagy célt szabnak az államadósságra a GDP százalékában.
- A *költségvetési egyenlegre vonatkozó szabályok (deficitszabályok)* korlátozzák azt a változót, amely elsősorban az adóssághányadra hat, és nagyrészt a politikai döntéshozók irányítása alatt áll.
- A *kiadási szabályok* korlátozzák a teljes, az elsődleges vagy a folyó kiadásokat.
- A *bevételei szabályok* a bevételekre vonatkozó felső határokat vagy szinteket határozzák meg, céljuk a bevételek beszedésének növelése, illetve a túlzott adóteher megakadályozása.

Számos ország két vagy több költségvetési szabályt kombináltan alkalmaz.

*Az adósságszabály lényege, hogy a reálértéken számított államadósság középtávon nem növekedhet. A fő szabály legfontosabb következménye, hogy közép- és hosszú távon az államadósság GDP-hez viszonyított aránya csökken. A szabály gyakorlati*

alkalmazhatóságának érdekében meg kell határozni, hogy milyen tervezési fázis milyen időtávra és mikor készüljön el. Az adósságszabály elvileg tetszőleges időpontra értelmezhető, azonban a tervezési időtávot úgy kell megválasztani, hogy az a tervezési horizont hosszabbodásával együtt növekvő bizonytalanság és a fegyelmező erő – túl rövid időtávból fakadó – esetleges elégtelensége közötti egyensúlyt megtalálja.



Jelmagyarázat

9,4–37,7

37,7–57,6

57,6–78,5

78,5–105,7

105,7–180,8

Nincs adat

Minimumérték: 9,4

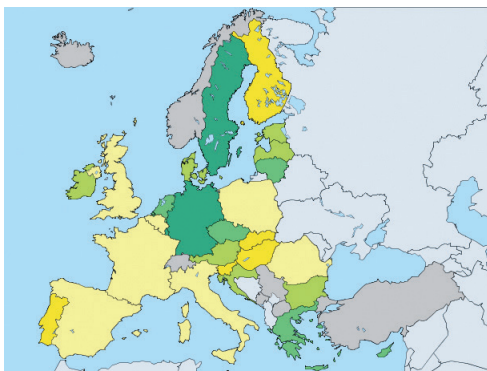
Maximumérték: 180,8

6. ábra

*Államadósság a GDP százalékában (2018)*

*Forrás: Eurostat*

*Az elsődleges egyenleg a költségvetési bevételeknek és kiadásoknak a kamatbevételek és kamatkidások nélkül számított egyenlege. Az elsődleges egyenleg megcélzandó értékét az a fiskális szabály határozza meg, miszerint az államadósság reálértéke nem növekedhet, ebből következően a költségvetési kiadások és bevételek kamategyenleg nélkül számított különbszetét úgy kell meghatározni, hogy az – pótlólagos finanszírozási igény, deficit révén – ne emelje az államadósság reálértékét, sőt hozzájáruljon az adósságszabály érvényesüléséhez.*



-4,5 – -2,5

-2,5 – -1,7

-1,7 – 0

0 – 0,7

0,7 – 1,6

Nincs adat

Minimumérték: -4,5

Maximumérték: 1,6

7. ábra

*Államháztartási hiány (2018)*

Forrás: Eurostat

*A kötelező ellentételezés szabálya – eljárési szabályként – azt írja elő, hogy nem születethet olyan jogszabály, amely a költségvetési egyenleget a tárgyévben vagy az azt követő évben rontja. A gyakorlatban ez azt jelenti, hogy kiadások növekedését vagy bevételek csökkenését eredményező jogszabály csak akkor fogadható el, ha az előterjesztő az egyenleg romlásának ellentételezésére is szakmailag megalapozott, számításokkal alátámasztott javaslatot tesz – például más kiadási tételek csökkentése vagy bevételek növelése révén. A szabály alkalmazása a közvetlen költségvetési hatásokon túl javíthatja a jogalkotás minőségét is, amennyiben gátat szab annak, hogy átgondolatlan, közpénzügyileg megalapozatlan javaslatok lassítsák és rontsák a jogalkotó munka minőségét.<sup>10</sup> A kötelező ellentételezés szabályának betartásához szükséges, hogy kötelezően valamennyi törvény- és módosító javaslatához költségvetési hatástanulmány készüljön, amelynek ki kell térnie a tervezett szabályozás lényeges közvetett hatásaira is, például az egyes adóbevételek alakulására vagy adott esetben a közszféra adminisztratív terheinek növekedésével járó többletköltségekre.*

<sup>10</sup> A költségvetési törvény vitája során több ezer módosító indítvány szokott születni, amelyek számát korlátozhatja, ha benyújtásukat költségvetési hatásvizsgálatnak kell megelőznie, az egyenleg megőrzése érdekében pedig közgazdaságilag és jogilag megalapozott ellentételezésről is rendelkezniük kell.

Az Európai Unióban szupranacionális költségvetési szabályrendszer működik, amely többfajta előírást kombinál integrált szabályrendszerben. Ennek a fő rendelkezései a következők:

- az államháztartási hiányra és az államadósságra vonatkozó határértékek a hiány vonatkozásában a GDP 3%-a, az adósság tekintetében pedig a GDP 60%-a;
- túlzott hiány esetén követendő eljárás indítható a tagállamokkal szemben, ha a GDP 60%-át meghaladó adósságrátával rendelkeznek, és azt nem csökkentik kielégítő mértékben (azaz a 60% feletti adósság átlagosan évi egyhuzaddal való csökkentése három évig);
- új kiadásnövelési referenciaérték: az állami kiadások nem nöhetnek a GDP potenciális középtávú növekedési üteménél gyorsabban, kivéve, ha a kiadások növekedését a bevételek megfelelő mértékű növekedése ellensúlyozza;
- a tagállamok meghatározzák, és legalább háromévente aktualizálják középtávú költségvetési céljaikat annak érdekében, hogy strukturális egyenlegük évente a GDP 0,5%-ával javuljon. Ezáltal biztonsági tartalék hozható létre az államháztartási hiányra vonatkozó 3%-os határérték túllépésének megakadályozására.<sup>11</sup>

Az úgynevezett költségvetési paktum alapján 2014 januárjától a középtávú költségvetési célkitűzéseket nemzeti jogszabályba kell foglalni, és a strukturális hiányokra a GDP 0,5%-ában meghatározott határértéket kell alkalmazni (ez az érték 1%-ra emelkedhet, amennyiben az adósság GDP-hez viszonyított aránya jóval 60% alatt van). A strukturális hiányra vonatkozó határérték túllépése (vagy a vonatkozó kiigazítási pályáról való letérés) esetén automatikus korrekciós mechanizmusokat kell működésbe léptetni, amelyek kötelezik a tagállamokat arra, hogy nemzeti jogszabályban határozzák meg azt, hogyan és mikor orvosolják a túllépést a jövőbeli költségvetések keretében.

Magyarországon jelenleg négy különböző nemzeti szintű költségvetési szabály határozza meg a fiskális politika kereteit.

<sup>11</sup> E célból ajánlott a tagállamok számára – és különösen azoknak, amelyek adósságrátája meghaladja a GDP 60%-át –, hogy gazdaságilag kedvező időszakokban az említett mértékünél nagyobb erőfeszítésekkel ellensúlyozzák azt, hogy gazdaságilag kedvezőtlen időszakokban csak kisebb teljesítményre képesek.

4. táblázat

*Nemzeti költségvetési szabályok Magyarországon*

Szabály	Jogszabály	Leírás	Mentesítő záradék
1. Adósságráta csökkentése	Alaptörvény 36. cikk (4)–(5) bekezdés	Amíg az államháztartás meghaladja a bruttó hazai össztermék 50 százalékát, addig az Országgyűlés csak olyan központi költségvetésről szóló törvényt fogadhat el, amely az államadósság a teljes hazai össztermékhez viszonyított arányának csökkentését tartalmazza.	Különleges jogrend idején az azt kiváltó körülmények okozta következmények enyhítéséhez szükséges mértékben vagy a nemzetgazdaság tartós és jelentős visszaesése idején (a stabilitási törvény definíciója szerint az éves bruttó hazai termék reálértékének csökkenése esetén) a nemzetgazdasági egyensúly helyreállításához szükséges mértékben lehet eltérni.
2.a Adósságképlet	Stabilitási törvény 4. § (2) bekezdés	Az államadósság növekedési üteme nem haladhatja meg a költségvetési évre várható infláció és a reálnövekedés felének a különbségét.	Ha az infláció és a reálnövekedés közül legalább az egyik nem haladja meg a három százalékot.
2.b Adósságképlet kiegészítése	Stabilitási törvény 4. § (2a) bekezdés	Az adósságráta az előző évhez viszonyított csökkenésének el kell érnie legalább a 0,1 százalékpontot.	Ha az éves bruttó hazai termék reálértéke csökken.
3. Maastrichti hiány	Stabilitási törvény 3/A. § (2b) bekezdés	A kormányzati szektor egyenlege nem haladhatja meg a GDP 3 százalékát.	Ha az éves bruttó hazai termék reálértéke csökken.
4. Középtávú költségvetési cél	Stabilitási törvény 3/A. § (2a) bekezdés	Az egyenlegnek összhangban kell lennie a konvergenciaprogramban strukturális egyenleg formájában meghatározott költségvetési céllal. Jelenleg a magyar középtávú cél a GDP 1,7 százaléka. Ha a bázisévben a strukturális egyenleg ennél legalább 0,5 százalékponttal nagyobb, akkor a tárgyévben legalább 0,5 százalékponttal kell csökkenteni a különbséget.	

*Megjegyzés: Államadósság alatt a stabilitási törvény 6. §-ának értelmében minden esetben a változatlan árfolyamon számított és az előrehozott finanszírozási ügyletektől megtisztított mutatót kell érteni.*

*Forrás: TÓTH G. Csaba: Összefoglaló a magyar költségvetési szabályokról*

A magyar költségvetési szabályok is több eszközt alkalmazva korlátoznak többféle költségvetési mutatót: az Alaptörvényben szereplő előírás és az adósságképlet kiegészítése a *GDP-arányos adósságra* vonatkozik, a maastrichti hiány szabály a *költségvetési egyenlegen*, míg a középtávú költségvetési cél a *strukturális egyenlegen* keresztül korlátozza a költségvetési politikát.

## 1.4. Az államháztartás alapelvei

Alapelveknek általában valamennyi jogterület esetén az olyan általános előírásokat, elvi jellegű követelményeket nevezzük, amelyekhez konkrét és egyedi végrehajtási szabályok nem kapcsolódnak, azonban az adott szabályozás egészében érvényesülnek, részben magyarázzák, részben pedig az esetleg hiányos vagy konkrét esetben nem pontosan alkalmazható részletes szabályokat magyarázzák.

Bár sem az Alaptörvényben, sem az Áht.-ben nem találunk „Államháztartás alapelvei” részt, ennek ellenére nemcsak az *Alaptörvény közpénzügyi rendelkezéseit* – hiszen az Alaptörvény valamennyi szabálya alapelvi jellegű –, hanem az Áht. 4. alcímének több szabályát is alapelvi jelentőségűnek tekinthetjük. Arra is szükséges felhívni a figyelmet, hogy más jogszabályok is tartalmazhatnak az államháztartás alapelveit érvényesítő szabályokat, például a nyilvánosság alapelve tekintetében ilyen az *információs önrendelkezési jogról és az információszabadságról szóló 2011. évi CXII. törvény*, valamint a *közpénzekből nyújtott támogatások átláthatóságáról szóló 2007. évi CLXXXI. törvény*, a közbeszerzési kötelezettség esetében pedig a *közbeszerzésekről szóló törvény*. Végül az államháztartás több olyan általánosan elfogadott alapelvet is ismer, amelyek a gyakorlat során is érvényesülnek, noha konkrét jogi előírás formájában nem manifesztálódnak.

Az alapelveket célszerű három fő csoportra osztani: 1. az általános jellegű alapelvekre, 2. a számviteli, elszámolási jellegű alapelvekre, 3. az uniós elvárásokon alapuló alapelvekre.

Az általános alapelvek közül azokat szokás kiemelni, amelyek a *költségvetés tervezése, végrehajtása és az arról történő elszámolás egészében érvényesülnek*.

A *számviteli alapelvek a bevételek és kiadások elszámolási módjára vonatkozó* alapelveknek tekinthetők, arra tartalmaznak útmutatást, hogy az általános alapelvek között megjelenő elszámolási kötelezettséget hogyan, milyen módon kell teljesíteni. E helyütt is felhívjuk a figyelmet arra, hogy az államháztartási számvitelt szabályozó kormányrendelet – a számviteli törvényhez hasonlóan – számos más számviteli alapelvet is ismer és alkalmaz a költségvetési elszámolásokban (például az óvatosság elve, a tartalom elsődlegessége a formával szemben elve stb.), az államháztartás szabályrendszerének általános áttekintése során azonban a lent ismertetett három alapelvet tartottuk fontosnak kiemelni tekintettel arra is, hogy nem számviteli jellegű könyv megírása volt a célunk.

Az alapelvek köre az idők során változik. Európai uniós csatlakozásunk és ezzel párhuzamosan a hazai támogatáspolitikát átalakulása például új alapelvek megjelenését és jogszabályokban való érvényesítését hozta magával. Ennek keretében a későbbiekben három *európai uniós alapelvet* emelünk ki.

5. táblázat  
Az alapelvek áttekintése

Általános alapelvek	Számviteli, elszámolási alapelvek	Európai uniós alapelvek
1. Éves költségvetés elve	10. Valódiság elve	13. Közbeszerzési kötelezettség elve
2. Nyilvánosság elve	11. Teljesség elve	14. Állami támogatások korlátozásának elve
3. Felhatalmazás elve	12. Bruttó elszámolás elve	15. Többéves keretrendszerek, egységes számviteli elszámolások elve
4. Törvényesség, célszerűség, közpénzek eredményes kezelése elve		
5. Átláthatóság, észszerű részletezettség elve		
6. Megalapozottság és célhoz kötöttség elve		
7. Egységesség elve		
8. Elszámolási kötöttség elve		
9. Globális fedezet elve		

Forrás: a szerző saját szerkesztése

Az éves költségvetés elve az államháztartás évente elfogadott költségvetés alapján történő működtetésének követelményét jelenti. Az Alaptörvény az alapelvet ugyan csak a központi alrendszerre nézve állapítja meg – kimondva, hogy *az Országgyűlés minden évre vonatkozóan törvényt alkot a központi költségvetésről* –, azonban az Áht. 4. § (1) bekezdése már az államháztartás egészére (tehát az önkormányzati alrendszerre is) előírja, hogy az abban zajló folyamatoknak – ilyen elsősorban a tervezés, évközi gazdálkodás, beszámolás – középtávú tervezésen alapuló éves költségvetés alapján kell zajlania. Kimondja továbbá az alapelv, hogy az éves költségvetés végrehajtásának éve pedig megegyezik a naptári évvel, azaz január 1-től december 31-ig tart.

Az éves költségvetés elvével kapcsolatban foglalkoznunk kell még azzal a gyakorlati munkában sokszor előforduló, ámbar teljesen hibás elképzeléssel, hogy az éves költségvetés elvéből szervesen következik, hogy az államháztartás alrendszereiben és szereplői működésében lényegében csak egy évig lehet tervezni és elköteleződni, kvázi az „élet minden évben újrakezdődik”. Ez természetesen nem így van, így egyetlen rendszert, illetve szervezetet sem lehetne működtetni. Gondoljunk csak el, mi történik, amikor nyugdíjat, családi pótlékot vagy valamilyen más pénzbeli ellátást állapítanak meg, illetve egy költségvetési szerv határozatlan idejű vagy többéves határozott idejű foglalkoztatási jogviszonyt (közalkalmazotti, kormánytisztviselői kinevezések stb.) hoz létre, vagy polgári jogi (például bérleti, építési, közüzemi) szerződést köt. Ezek természetesen több (sok) éven át fizetési kötelezettséget rónak a kötelezettséget szerződéssel, határozattal vagy más módon vállaló szervezet számára. Következik ebből, hogy mivel a következő évekre még nincs éves költségvetés, nem lehetne ilyen ügyleteket kötni? Természetesen nem. *Az éves költségvetés elve így valójában „csak” annyit jelent, hogy a korábbi évekből vállalt ügyletekből származó összes tárgyévi fizetési kötelezettséget szerepeltetni kell a költségvetésben, nemcsak azokat, amelyeket abban az évben akarnak létrehozni.*



1. A kiadások oldaláról tegyük fel, hogy van egyrészt:

- egy előző években öt évre kötött szerződés, amely alapján minden évben – így idén is – 100-100 egységet ki kell fizetni, például a közutak karbantartását végző vállalat számára,
- ugyancsak az előző években kötöttek egy szerződést a munkákat szervező hivatal irodaházának tízéves bérletére, amely alapján az éves bérleti díj 5 egység,
- a korábbi években kinevezett alkalmazottak idei évi bére is megjelenik 20 egység összegben,
- ezenfelül az idei évben még kötni akarnak két új szerződést 5 évre, illetve felvenni új alkalmazottakat is, így ezekből még 10 egység pluszkiadás várható az előző években kötött szerződések idei évi kifizetéseihöz képest.

Mennyit kell tehát az idei költségvetésben jóváhagyni az első, második és a többi eset után? Az első esetben természetesen nem 500 egységet, hanem csak az idei évi kifizetés fedezetét, 100 egységet. A második esetben szintén nem 50 egységet kell az éves költségvetésbe betervezni, hanem csak annyit, amennyit az idei évben kifizetnek: 5 egységet és így tovább, azaz összesen  $100 + 5 + 20 + 10 = 135$  egységet.

Miért is fontos mindez? Természetesen azért, mert a kiadások fedezetét valahonnan elő kell teremteni, ezek az államháztartásban pedig tipikusan az adók, esetleg vagyomműveletek bevételei, vagy – ha minden kötél szakad – kölcsönök. De miért is adóztatná valaki a lakosságot, vagy kérne kölcsön olyan kiadásra, amit idén nem is kell kifizetni? Természetesen ez nagyon rossz ötlet lenne. Kicsit erőltetett párhuzammal: mintha egy háztartás a két év múlva esedékes villanyszámlára kérne kölcsön, mert nincs rá jelenleg pénze. Nos, nem is kell, hogy legyen, hiszen majd két év múlva lesz a két év múlva megkapott keresményéből (ha meg nem, majd ráér akkor kölcsön kérni).

2. A bevételekről hasonló mondható el: egyrészt meg kell tervezni az előző évek történései alapján idén befolyó bevételeket (például a bevallott és a megfizetésre haladékat kapott adók befizetéseit), valamint az újonnan keletkező jogcímekeket (például az idei év adóbevallásaiban bevallott és befizetett adók) bevételeit.

5. szövegdoz

*Éves költségvetés elve a gyakorlatban*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

*A nyilvánosság elvéről* az Alaptörvény a következők szerint rendelkezik: „A közpénzekkel gazdálkodó minden szervezet köteles a nyilvánosság előtt elszámolni a közpénzekre vonatkozó gazdálkodásával. A közpénzeket és a nemzeti vagyont az átláthatóság és a közélet tisztaságának elve szerint kell kezelni. A közpénzekre és a nemzeti vagyona vonatkozó adatok közérdekű adatok.” Bár könyvünkben nem foglalkozunk a közpénzek és az államháztartás fogalmai közötti eltérésekkel, annyit e helyütt mindenképp megjegyzünk, hogy mind a megfogalmazás, mind a bírói gyakorlat alapján az alapelv nemcsak az államháztartásban, hanem valamennyi közpénzt felhasználó szervezetnél – ezek

köre a bírói gyakorlat szerint még a kormányzati szektorba sorolt egyéb szervezeteknél is bővebb – érvényesül.

A *felhatalmazás elve* az egyik legrégebbi államháztartási alapelv. Bár az Alaptörvény ez esetben is csak a központi költségvetésre nézve állapítja meg – „[a] központi költségvetésről szóló törvény elfogadásával az Országgyűlés felhatalmazza a Kormányt az abban meghatározott bevételek beszedésére és kiadások teljesítésére” –, de természetesen az önkormányzatokra is igaz a képviselő-testület (társulási tanács stb.) és a polgármester (társulás elnöke stb.) viszonyában. Költségvetési felhatalmazás hiányában ugyanis az önkormányzatok is csak az átmeneti gazdálkodás szabályai szerint működhetnek, ennek szabályairól a könyv későbbi részeiben még szólnunk.

A *törvényesség, célszerűség, közpénzek eredményes kezelése elvét* szintén az Alaptörvény és szintén csak a központi költségvetésre nézve állapítja meg, de természetesen az önkormányzati alrendszerre is alkalmazandó, hiszen annak ellenkezője – azaz, hogy az önkormányzati alrendszer költségvetésének pénzeszközeivel nem kell törvényesen, célszerűen, eredményesen bánni – nyilvánvalóan abszurd állítás lenne. Az Alaptörvény szabályát – „[a] Kormány a központi költségvetést törvényesen és célszerűen, a közpénzek eredményes kezelésével és az átláthatóság biztosításával köteles végrehajtani” – az Áht. konkrét végrehajtási szabályokkal nem egészíti ki, így az elv inkább általános vezetőként, „zsinórmértékként” szolgál.

Az *átláthatóság, észszerű részletezettség elve* a költségvetések tartalmára és formájára vonatkozó alapelv, amely szándéka szerint egyrészt *biztosítja a döntéshozó Országgyűlés, önkormányzati testületek képviselői számára a megalapozott döntéshozatalt, másrészt mindenki más* (állampolgárok, média, befektetők, hitelminősítők stb.) *számára a költségvetés figyelemmel kísérhetőségét*. Itt is igaz azonban az, hogy az elvet nevesítő Alaptörvény csak a központi költségvetésről rendelkezik – kimondva, hogy „[a] központi költségvetésről szóló törvényjavaslatoknak [...] átlátható módon és észszerű részletezettséggel kell tartalmazniuk az állami kiadásokat és bevételeket” –, így az önkormányzati alrendszerre csak a szabály elméleti kiterjesztése marad. Másrészt ebben az esetben is elmondható, hogy az alapelvnek az Áht.-ban konkrét végrehajtási szabályai nincsenek, ugyanakkor szakmailag vitatható, hogy a jelen költségvetési prezentáció megfelel-e a követelménynek.

A *megalapozottság és célhoz kötöttség elvéről* az Áht. 4. § (2) és (3) bekezdése egészen konkrétan szól.

A (2) bekezdés a megalapozottság tekintetében úgy rendelkezik, hogy „[a] tervezés során biztosítani kell a tervezett bevételek közgazdasági megalapozottságát, és azt, hogy csak annyi kiadás kerüljön megtervezésre, amennyi a közfeladatok ellátásához indokoltan szükséges.” E szabályozás tehát az államháztartásban kulcsfontosságú tervezés alapvető követelményét rögzíti mind a bevételek, mind a kiadások oldaláról. A *tervezett bevételek tekintetében előírja azok közgazdasági megalapozottságát*, vagyis azt, hogy csak teljesíthető, reálisan beszédhető bevételek kerüljenek a költségvetésbe, elkerülve ezáltal az olyan kiadások költségvetésben történő megtervezését, amelyek bevételi fedezete „papíron” áll csak rendelkezésre, a valóságban soha nem írható elő és szedhető be. A kiadások tekintetében a szabály pedig a szükségességet tekinti mércének, vagyis azt, hogy a *kiadásokat csak olyan mértékben tervezzék és hagyják jóvá, amely mérték a közfeladatok ellátásához indokoltan szükséges*. Itt is igaz ugyanakkor, hogy e szabályok alapelvi jellegűek, a tervezés, jóváhagyás feladatait ellátók számára zsinórmértékül szolgálnak, így nem annyira

konkrét egyedi tételek jogszerűségének megítélésére alkalmasak – bár ilyen szerepük is lehet –, inkább egy adott évi költségvetés egésze vizsgálatakor annak minősítése (megalapozott vagy nem megalapozott) alapjául szolgálhatnak.

Annak érdekében, hogy a költségvetés elfogadásakor követett célok végrehajtása is megtörténjen, a (3) bekezdés arról rendelkezik, hogy *a gazdálkodás során is biztosítani kell a bevételek és kiadások tervezés során meghatározott célhoz kötött felhasználását*. Ugyanakkor azt is látni kell, hogy *a célhoz kötöttség elve már nem abszolút érvényű*, mindig érvényesülő alapelv, hisz az alól már az Áht. is több kivételt megállapít. Nézzük ezek közül a legfontosabbakat:

- Először is a költségvetési szervek bevételeit és kiadásait nem közfeladatonként, hanem költségvetési szervenként hagyják jóvá. Ha a költségvetési szerv csak egy közfeladatot lát el, természetesen egyszerű a helyzet, azonban nagyobb, összetettebb szerveknél – például egy sok karral rendelkező tudományegyetem esetén, ahol külön közfeladat az oktatás, a műszaki kutatás, a klinikafenntartás, a mezőgazdasági tanegyetem vagy a gyakorlóiskola működtetése stb. – lényegében a célhoz kötöttség elve nem érvényesül, megmondhatatlan, melyik közfeladatra mennyit szánt az Országgyűlés.
- Amennyiben a cél egyértelműen is azonosítható (például a később tárgyalt alapok, fejezeti kezelésű előirányzatok stb. esetén), a kiadási előirányzatok akkor is átcsoportosíthatók év közben más célokra, lényegében igen tág korlátok között.
- A bevételek többségében nem célhoz kötöttek, lásd még a globális fedezet elvénél elmondottakat.

*Az egységesség elvének* kiemelése az államháztartást bemutató elméleti szakirodalomban gyakori és indokolt, azonban konkrét jogszabályi definíciója nincs. Az elv alapvetően annak követelményét jelenti, hogy a tágabb értelemben vett állam (ideértve tehát annak költségvetési szerveit is), illetve az önkormányzatok (és költségvetési szerveik) *valamennyi költségvetési műveletét egyetlen dokumentumba kell foglalni, azaz együtt szerepeltetni valamennyi kiadást és bevételt*, ezzel áttekintést engedve a gazdálkodás egészéről és részleteiről.

Az elv alól azonban itt is találhatunk kivételt, hiszen a központi költségvetésben nem jelennek meg a később tárgyalt tartalmú finanszírozási bevételek és kiadások, a Nemzeti Média- és Hírközlési Hatóság költségvetése, illetve bizonyos nemzetközi transferek sem. Ugyanakkor az a tény, hogy az egységesség elve a helyi alrendszer esetében nem az alrendszer egészére,<sup>12</sup> hanem önkormányzatonként értelmezendő, inkább sajátosságnak, nem kivételnek tekinthető.

*Az elszámolási kötöttség elvéről* ugyanakkor már az Alaptörvény is szól, szintén a központi költségvetésre nézve, kimondva, hogy „*az Országgyűlés minden évre vonatkozóan törvényt alkot a [...] központi költségvetés végrehajtásáról [...] A központi költségvetésről és az annak végrehajtásáról szóló törvényjavaslatoknak azonos szerkezetben, átlátható módon és ésszerű részletezettséggel kell tartalmazniuk az állami kiadásokat és bevételeket*”. Emellett az Áht. is előírja, hogy „*A [...] költségvetés végrehajtásáról [...] évente, az elfo-*

<sup>12</sup> Nem sok értelme lenne egy, az összes önkormányzat költségvetését tartalmazó önkormányzati alrendszeri költségvetés megalkotását elvárni, hiszen az önkormányzatok esetében nincs olyan közös törvényhozó szerv, mint az állami intézmények esetében az Országgyűlés (és olyan közös végrehajtó szerv sem, mint a Kormány), így e dokumentum előkészítését, megszavazását sem lehetne elvégezni, nemhogy a végrehajtását irányítani.

gadott költségvetéssel összehasonlítható módon [...] záró számadást (a továbbiakban: zár-számadás) kell készíteni”, továbbá „A beszámolás során biztosítani kell, hogy valamennyi bevétel és kiadás teljes összegében, a költségvetési évek között összehasonlítható módon kerüljön számbavételre”. E rendelkezések tartalmát a könyv későbbi részeiben fejtjük ki.

A *globális fedezet elve* azon alapelvek közé tartozik, amelyeknek nincs jogszabályi definíciója, ennek ellenére a gyakorlatban mégis az egyik leggyakrabban használt, illetve hivatkozott alapelv. Mit is jelent a globális fedezet? Lényegében annak – az adótanban is sokszor rögzített – tételnek az államháztartási sajátosságok szerinti kimondását jelenti, hogy a *költségvetésben valamennyi bevétel valamennyi kiadás fedezetéül szolgál*. Nem lehetséges tehát fő szabályként a bevételek megcímkézése, a kiadások és bevételek összekapcsolása, ellenkezőleg, a költségvetésbe befolyó áfa-adóbevétel ugyanúgy finanszírozhatja például a lakhatással kapcsolatos kiadásokat, mint a honvédelem kiadásait.

Az elv alól azonban ebben az esetben is találhatók kivételek:

- A költségvetési szervek által a lakosságtól, vállalkozásoktól közvetlenül beszedett bevételei a tárgyévben csak a költségvetési szervek kiadásait fedezik, azokat általában nem vonják el, és nem használják fel másutt. A felsőoktatási intézmények által beszedett hallgatói térítések például az intézmények kiadásait finanszírozzák, mást – az előző példánál maradva például a honvédség kiadásait – nem. Előfordul ugyan, hogy törvény a tárgyévi bevételekre befizetési kötelezettséget ír elő, ez azonban nem gyakori. Ugyanakkor elképzelhető, hogy az el nem költött bevételek – ahogy a maradvány szabályainál majd látni fogjuk – már nem a beszedő szervnél maradnak.
- A központi költségvetés bizonyos bevételei célhoz kötöttek, mint például a társadalombiztosítást megillető járulékok, szociális adó vagy a nemzetközi transzferek, például az EU-tól kapott térítések egy része.

A globális fedezet elve egy háztartás működésén keresztül is szemléltethető, ahol:

- a családtagok fizetése, más bevételei (például nyernek a lottón...) fő szabályként a család valamennyi kiadását fedezik (globális fedezet),
- de vannak céljellegű juttatások is: például az egyik szülő munkahelye által adott ruhapénz csak ruházatkódásra használható fel, a nagyszülő által adott zsebpénzt a gyerek költöheti el stb.

Némileg – a könyvben előrerohanva – már itt megjegyezzük, hogy mindez természetesen nem jelenti azt, hogy fizikailag külön készpénzes „borítékok” vannak akár a családnál, akár a kincstári rendszerben! A pénz „keveredik” egy egységes kincstári (e példában egy családi) számlán. A globális fedezet elve tehát elszámolási, és nem fizikai pénzelkülönítési elv.

6. szövegdoboz

*A globális fedezet elve a gyakorlatban*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

A számviteli jellegű elveket a *teljesség elvével* célszerű kezdeni, mivel arról az Áht. 4. § (4) bekezdése külön szól. A hagyományos számviteli alapelvet talán úgy fogalmazhatjuk

meg a legegyszerűbben, hogy *könyvelni kell mindazon gazdasági eseményeket, amelyek hatását a beszámolóban ki kell mutatni*. Ezt az elvet az Áht. a költségvetési elszámolás sajátosságaira oly módon fordítja le, hogy a költségvetés végrehajtásáról készített beszámolóról – azaz a *zárszámadási törvényről* és nem a számviteli beszámolókról – *rendelkezik, ennek során rendeli el valamennyi bevétel és kiadás számbavételét*, azok teljes összegében, még hozzá a *költségvetési évek között összehasonlítható módon*. Megjegyezzük ugyanakkor, hogy a jelenlegi gyakorlatban az alapelv utolsó kitétele – azaz, hogy a bevételeket és kiadásokat a költségvetési évek között összehasonlítható módon vegyék számba – csak korlátozottan érvényesül, ugyanis a beszámolóban és a zárszámadásokban az előző évi adatokkal történő összehasonlítás nem történik meg. A rendszer inkább csak passzív módon biztosítja annak lehetőségét, hogy ilyen kimutatások elkészíthetők legyenek. Passzív mód alatt azt értjük, hogy az egyes években az elszámolások hasonló szerkezetben és módszertannal készülnek, így az egyes adatok külön legyűjtéssel egymás mellé tehetők, összehasonlíthatók.

A *valódiság elvét* a kapcsolódó számviteli törvény szerinti alapelv alapján úgy fogalmazhatnánk meg, hogy a *könyvelt és a beszámolóban, zárszámadásban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, kívülállók által is megállapíthatóknak kell lenniük*, valamint a beszámolóban szereplő vagyontételek értékét szabályosan kell megállapítani.

A teljesség és valódiság elve mellett a *bruttó elszámolás elvéről* kell még szólni. Az alapelv tartalma nagyon egyszerűen úgy írható le, hogy *a beszámolóban és a zárszámadásban a bevételek és a kiadások egymással szemben nem számolhatók el*, így a beszédett bevételeket nem lehet csökkenteni azzal az összeggel, amit utána kiadásként elköltöttek (például a beszédett járulékbévételek nem csökkenthetők azzal az összeggel, amit utána az egészségbiztosító elköltött a befizető TB-ellátására), illetve a kiadásokat sem lehet csökkenteni (nettósítani) akkor, ha azok egy részét annak jogosultja más jogcímen a költségvetésbe befizette (például az állami dolgozóknak adott bérkiadások nem csökkenthetők a dolgozók által befizetett személyi jövedelemadóval). Ugyanakkor a bruttó elszámolás elve *nem abszolút érvényesülő* elv, bizonyos esetekben jogszabály lehetőséget biztosít a nettósításra. A legjelentősebb tétel e körben az *adóvisszatérítések rendszere*, ugyanis a központi költségvetési törvény a tárgyévi adóbevételeket a tárgyévi adóvisszatérítésekkel csökkentett összegben mutatja be, nem pedig bevételként az összes befolyó, kiadásként a visszatérített összeget.

6. táblázat

*A bruttó és nettó elszámolási módszertan közötti különbség*

Például 100 milliárd forint befizetett adó és 5 milliárd forint visszatérítés esetén a bruttó és nettó elszámolási módszertan között a különbség az alábbiak szerint mutatható be:	
<i>Bruttó elszámolás esetén</i>	
Bevételek	Kiadások
100 milliárd	5 milliárd
<i>Nettó elszámolás esetén</i>	
Bevételek	Kiadások
95 milliárd	0 milliárd
A táblázatból jól látszik az alapelv értelme is: a nettó elszámolási mód, bár kétségtől eltekintve egyszerűbb, és jóval kevesebb információt hordoz, noha egyenlegében (bevételek és kiadások különbsége) ugyanazt az eredményt adja.	

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

A *közbeszerzési kötelezettség elvéről* korábban – a közbeszerzésekről szóló törvény kapcsán – már említést tettünk: ez a törvény hatálya alá tartozó szervek bizonyos beszerzéseinél alkalmazandó *közbeszerzési eljárás lefolytatásának kötelezettségét* jelenti.

Az állami támogatások korlátozásának elve az EU egyik alapvető szabálya, amelynek tartalmát az EK Szerződés 87. cikk (1) bekezdése a következők szerint határozza meg: „összeegyeztethetetlenek a közös piaccal azok a bármilyen formájú állami vagy állami forrásból biztosított támogatások – amelyek meghatározott vállalatoknak vagy egyes meghatározott áru-féleségek termeléséhez, szolgáltatások nyújtásához biztosítanak kedvezményeket, és ezáltal a versenyt torzítják, vagy annak torzításával fenyegetnek –, amennyiben a tagállamok közötti kereskedelmet befolyásolják”. Ilyen támogatásokat tehát a magyar államháztartásból sem lehet nyújtani, ez a támogatási típusú kiadások tervezésének és lebonyolításának egyik alapvető korlátja.

A *többéves keretrendszerek, egységes számviteli elszámolások elvéről* a későbbiekben még szólnunk. E helyütt annyit jeleznénk, hogy az ehhez kapcsolódó követelményeket a Tanács 2011/85/EU irányelve<sup>13</sup> állapítja meg, kimondva, hogy az *EU tagállamai középtávú költségvetési keretrendszereket kötelesek működtetni, továbbá költségvetési tényadataikat olyan számviteli rendszerrel alátámasztani, amely egységesen és következetesen lefedi az államháztartás egészét.*<sup>14</sup>

<sup>13</sup> Érdemes ezt a nem túl hosszú irányelvet teljes egészében átolvasni: *A Tanács 2011/85/EU irányelve (2011. november 8.) a tagállamok költségvetési keretrendszerére vonatkozó követelményekről* (2011). Elérhető: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/?uri=CELEX%3A32011L0085> (A letöltés dátuma: 2018. 06. 08.)

<sup>14</sup> 2014-ig hazánkban sem ilyen számvitel működött, teljesen más elszámolási rendszer vonatkozott a költségvetési szervekre és fejezeti kezelésű előirányzatokra, önkormányzatokra, mint a központi költségvetés úgynevezett központi kezelésű előirányzataira vagy nagyobb tulajdonosi joggyakorlóira.

## 1.5. Elszámolási szempontok, kiadások, bevételek

Az elszámolási szempontok kapcsán érintettük, az alapelveknél pedig már konkrétan nevesítettük, hogy az államháztartási szabályrendszert, az államháztartás tervezési, gazdálkodási, finanszírozási, beszámolási stb. előírásait a kiadásokra és bevételekre kell alkalmazni. De mik is ezek a kiadások és bevételek?

Az államháztartás pénzügyekkel foglalkozó tudomány, így a kiadások és bevételek – akárcsak a hétköznapi nyelvhasználatban – pénzügyi jelentéssel bírnak. Bár a későbbiekben még pontosítjuk e fogalomrendszert, első megközelítésben azt mondhatjuk, hogy *kiadásnak az államháztartás szervezetei rendelkezésére álló pénzeszközök csökkenését* (például egy banki átutalás teljesítését), *bevételnek pedig e pénzeszközök növekedését* (például egy átutalás fogadását vagy egy készpénzes befizetés elszámolását) nevezzük.

A fenti meghatározásból az is következik, hogy az államháztartásban a bevételeket és kiadásokat számvitelileg úgynevezett *pénzforgalmi szemléletben* kell számba venni, azaz *abban az időpontban kell a kiadást és a bevételt elszámolni, amely időpontban a pénzmozgás* (például egy átutalás)  *megtörténik*. Ez alapvetően különbözik a vállalkozásoknál használt úgynevezett eredményszemlélettől, amely a hozamokat és ráfordításokat úgynevezett eredményszemléletben számolja el, abban az időpontban, amikor a vonatkozik, nem pedig akkor, amikor a pénzmozgás megtörténik.

A különbséget könnyebben megérthetjük a következő két példa segítségével.

- A december hónapra járó munkabéreket – mint minden más bért – utólag, januárban fizetik ki. A pénzforgalom tehát januárban történik, így pénzforgalmi szemléletben a 2017. decemberi béreket 2018. januárban számolják el. Eredményszemléletben viszont a vonatkozási időszak, azaz 2017. decemberé bír jelentőséggel, az elszámolás visszamenőleg történik. Az eltérés azért fontos, mert egyik esetben az ügylet 2018-ban jelenik meg (a költségvetés naptári évre szól), másik esetben 2017-ben.
- A megrendelt és leszállított árukat, az elvégzett munkákat a szállítók kiszámlázzák, a kifizetésük azonban nem rögtön történik meg (ez minden gazdálkodó szervezet esetén így zajlik, az azonnali fizetés nagyon ritka). A vonatkozási időszak az áru leszállítása, a munka elvégzése, így eredményszemléletben ezt az időszakot terheli a költség, ráfordítás. A pénzforgalomra azonban később kerül sor, a pénzforgalmi szemlélet pedig ez utóbbi időpontot tekinti döntőnek a kiadás elszámolásakor. Ha a szállítás az év vége felé történik, vagy hosszabb ideig nem fizet a megrendelő, az eltérés nemcsak hónapok, hanem egyes évek közötti eltérést is jelenthet.

7. szövegdoboz

*Pénzforgalmi szemlélet versus eredményszemlélet*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

A bevételeket és kiadásokat több szempont szerint kategorizálhatjuk. Első és legfontosabb szempont a *költségvetési bevételek és kiadások* és a *finanszírozási bevételek és kiadások* szerinti megkülönböztetés. A költségvetési bevételek és kiadások különbsége (azaz a beérkezett

költségvetési bevételek és a teljesített költségvetési kiadások különbözete) adja az úgynevezett *költségvetési egyenleget*, amely előjelétől függően *többletet* vagy *hiányt* mutathat.<sup>15</sup>

De hogyan lehet többet költeni, mint amennyi bevétel keletkezik? Természetesen úgy, hogy a *költségvetési bevételek nem fednek le minden pénzforgalmi bevételtypust*, a pénzeszközök állománya nemcsak a költségvetési bevételekkel nőhet. Ezek a bevételek az úgynevezett *finanszírozási bevételek*, amelyek „párban” állnak a *finanszírozási kiadásokkal*, és a *költségvetési egyenleg finanszírozását, illetve felhasználását jelentő pénzforgalmi műveleteket testesítik meg*. Ha a költségvetésben hiány keletkezik, annak finanszírozása a finanszírozási bevételeken – elsősorban hitel, kölcsön felvétele vagy úgynevezett hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok (például államkötvények) kibocsátása – keresztül valósul meg. A többlet hasznosítása szintén finanszírozási műveletek útján történik, például a szabad pénzeszközök lekötött bankbetétként történő elhelyezésével. A finanszírozási bevételek és kiadások tételes ismertetésére később térünk ki, e helyütt arra hívjuk fel a figyelmet, hogy a hiány finanszírozását és a többlet felhasználását jelentő műveletek ellentétes előjelű végrehajtása (például a felvett kölcsön törlesztése vagy a betét megszüntetésekor kapott többletösszeg) is finanszírozási bevétel vagy kiadás természetesen. Ezenfelül a *finanszírozási célú bevételek és kiadások között található néhány olyan ügylet is, amely célja szerint nem illeszkedik az előbbi meghatározásba, azonban jellege folytán indokolt, hogy ne érintse a tárgyév költségvetési egyenlegét*, azaz ne költségvetési tételként vegyék számba (ilyenek például a központi költségvetés és az MNB közötti elszámolások, a költségvetési szervek központi finanszírozása vagy bizonyos tulajdonosi kölcsönök nyújtása többségi tulajdonú állami vállalatoknak).

Ahogy arra fentebb utaltunk, a bevételeket és a kiadásokat pénzforgalmi szemléletben kell számba venni, a pénzeszközök változását érintő műveletek minősülnek bevételnek vagy kiadásnak. Ugyanakkor – más pénzforgalmi szemléletű elszámolási rendszerekhez hasonlóan – az államháztartásban *bizonyos pénzforgalommal nem járó kiegészítő tételeket is el kell számolni bevételként vagy kiadásként*. Ezek körét az államháztartási számvitelt szabályozó kormányrendelet határozza meg tételesen, teljes körű ismertetésükre nem térünk ki.

Ilyen elszámolásra – a későbbiekben részletesen ismertetendő előző évi maradvány igénybevitelén mint pénzforgalom nélküli finanszírozási bevételen túl – zömében akkor kerül sor, ha az ügyletben a pénzforgalom útja „lerövidül”, azaz a felek az egymással szembeni követeléseiket és kötelezettségeiket betudják (beszámítják) egymással szemben, vagy a kötelezett a kötelezettségét a jogosult harmadik féllel szemben fennálló kötelezettsége kiegyenlítéseként teljesíti. Jó példa erre az önkormányzatok nettó finanszírozási rendszere, amely esetén a központi költségvetési támogatás egy részét az önkormányzatok oly módon „kapják meg”, hogy azt – az önkormányzat közteherfizetési kötelezettségei kiegyenlítéseként – közvetlenül a NAV adóbeszedési számláira utalja át a támogató. Az elszámolás ilyen esetben is bruttó módon történik, tehát

<sup>15</sup> Többletről abban az esetben beszélünk, ha a költségvetési bevételek meghaladják a költségvetési kiadásokat, egyéb esetben költségvetési hiány keletkezik. A többletet *sufficitnek*, a hiányt *deficitnek* is szokás nevezni.



az adóbeszedési számlákra átutalt összeget kapott támogatásként (bevételeként) és adófizetési kötelezettség teljesítéseként (kiadásaként) kell az önkormányzatnak elszámolnia – mintha a támogatást jóváírták volna a számlájukon, majd azt átutalták volna a NAV-nak –, annak ellenére, hogy tényleges pénzforgalomra nem került sor.

8. szövegdoboz

*Sajátos elszámolású, pénzforgalommal nem járó tételek*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

A költségvetési és finanszírozási bevételek és kiadások körén ugyanakkor hagyományosan kívül esnek azok a tételek, amelyeket az Áht. és az államháztartási számvitel nem enged a pénzeszközök végleges felhasználásaként elszámolni. Ezeket az államháztartási számvitel *sajátos elszámolásoknak* nevezi, és idetartoznak – többek között, de nem kizárólag – a szállítóknak, munkavállalóknak *adott és a vevőktől kapott előlegek*, a *pénzeszközök közötti technikai átvezetések pénzforgalma* (például egy költségvetési szerv két számlája vagy a számlája és a házipénztára közti pénzforgalom), a *letételek és más, megőrzésre, biztosítékkul átvett pénzeszközök* kezelésével kapcsolatos pénzforgalom, az államháztartáson belüli támogatások vagy a bevételek beszedésének, kiadások teljesítésének lebonyolításával kapcsolatos elszámolások egy adott szervezetnél (például a központi költségvetésen belül a bírságot beszedő szervezetnél a kapott bírság megjelenik pénzforgalomban, azonban bevételként mégsem számolhatja el, mivel az a központi költségvetés közvetlen bevétele). Sajátos esetkörként képeznek végül az úgynevezett *azonosítás alatti tételek*, mivel ezek átmenetileg ugyancsak nem jelennek meg a bevételek között, hiszen a fogalmi meghatározás szerint a befizetéskor még hiányzik az azonosításhoz szükséges információ („miért is küldték ezt nekünk?”). Ilyen esetben – az azonosítást követően – később elszámolják a bevételt, de akkor már pénzforgalom nélküli bevételként. Ugyanez igaz a többi sajátos elszámolás megszüntetésére, amelyre pénzforgalom nélkül úgy kerülhet sor, hogy a korábbi pénzmozgást átsorolják költségvetési vagy finanszírozási tétellé.

Például a beruházások esetén a beruházást kivitelező vállalkozónak adott előleg esetén az előleget addig kell sajátos elszámolásként nyilvántartani, amíg azzal a vállalkozó nem számol el, vagy nem utalja vissza. Előbbi esetben a már elszámolt előleg véglegessé válik, így beruházási kiadás lesz, de már pénzforgalom nélkül. Utóbbi esetben egy második pénzforgalom történik (visszautalás), ami a korábbi adott előleget érvényteleníti (számviteli kifejezéssel sztornózza), kiadás elszámolása nélkül.

9. szövegdoboz

*Előlegek sajátos elszámolása*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

A fentieket összefoglalóan az alábbi táblázat mutatja be.

7. táblázat

*Pénzforgalom és pénzforgalom nélküli elszámolások*

<b>Államháztartásban felmerülő pénzmozgások</b>		
Költségvetési bevételek (például adók) és kiadások (például nyugdíjak)	Finanszírozási bevételek (például államkölcson felvétele) és kiadások (például a korábbi kölcsön törlesztése)	Sajátos elszámolások (például adott előlegek, megőrzésre átvett pénzeszközök beérkezése és visszautalása, számlák közötti átutalások)
<i>Pénzforgalom nélküli elszámolások</i>		
Költségvetési bevételek (például a nettó finanszírozás során „kapott” támogatás) és kiadások (például a nettó finanszírozás során „kifizetett” közterhek)	Finanszírozási bevételek és kiadások (például a korábban sajátos elszámolásként nyilvántartott pénzforgalom elszámolása)	Sajátos elszámolások megszüntetésével költségvetési/finanszírozási bevétel vagy kiadás elszámolása (például az azonosítás alatt álló bevétel azonosításával a végleges jogcímre – mondjuk befizetett adó – elszámolás)
<i>Mindkét típusú költségvetési bevétel és kiadás egyenlege a költségvetési egyenleg (deficit vagy szufficit)</i>	<i>Mindkét típusú költségvetési bevétel és kiadás egyenlege a finanszírozási egyenleg</i>	<i>Nem szokás egyenleget vonni ezen műveletekre</i>

*Forrás:* a szerző saját szerkesztése

Az államháztartásban a bevételek és kiadások egyéb szempontok szerint is csoportosíthatók, osztályozhatók. E szempontrendszerek, osztályozási rendek közül az Áht. hármat emel ki, amelyek alapján a kiadásokat és bevételeket az államháztartás folyamataiban (tervezés, gazdálkodás, beszámolás) számba kell venni (a sajátos elszámolásokhoz, mivel azok a klasszikus bevételek és kiadások körén kívül esnek, nem tartozik további osztályozási rendszer). Az első szempontrendszer az úgynevezett *közgazdasági osztályozás*, amely a *kiadás vagy bevétel közgazdasági jellegét, jogcímét mutatja be*. A második szempontrendszer az *adminisztratív osztályozási rend*, amely a *felmerülési hely szerinti kategorizálást jelenti*, és – a később bevezetett pontosításokkal – megegyezik az államháztartásba tartozó jogi személyek szerinti kategorizálással, így az Áht. szervezeti hatályát, a szervezeti szempontú megközelítést képezi le. Végezetül a kiadásokat és bevételeket úgynevezett *funkcionális szempontok szerint is osztályozzák, amely nagyjából a korábban már említett COFOG*<sup>16</sup> osztályozási rendszert, tehát a funkció-, feladatalapú osztályozást (például egészségügy, oktatás, szociális ügyek) követi le. A három osztályozási rend közül most a közgazdasági osztályozási renddel ismerkedünk meg részletesebben. A funkcionális osztályozással könyvünkben részletesebben nem foglalkozunk, mivel az – a korábban elmondottakkal összhangban – elsősorban elszámolási jelentéssel bír, érdemi tervezési, gazdálkodási előírások az önkormányzati finanszírozáson kívül nem kötődnek hozzá. Az adminisztratív osztályozási rendhez szükséges kiegészítéseket pedig e fejezet következő alcíme alatt, az előírányzatokhoz kapcsolódva tesszük meg.

*A közgazdasági osztályozási rendszer a költségvetési bevételeket és kiadásokat működési és felhalmozási költségvetési bevételekre és költségvetési kiadásokra, ezen belül úgynevezett kiemelt előírányzatokra osztja. A finanszírozási bevételek és kiadások önma-*

<sup>16</sup> A COFOG-alapú, de attól több pontban is eltérő magyar nomenklatúrárt külön miniszteri rendelet állapítja meg.

*gukban alkotnak egy-egy különálló csoportot.* Ugyanakkor az egyes kiemelt előirányzatok, valamint a finanszírozási bevételek és kiadások is további részletes jogcímekre, elemi egységekre bonthatók, ezek az úgynevezett *rovatok*, amelyeket az államháztartási számviteli szabályozó kormányrendeletben található *egységes rovatrend* – az egységes jelző azt fejezi ki, hogy a kategorizálás az államháztartás egészében, valamennyi bevétellel és kiadásra alkalmazandó – állapít meg.

A *működési költségvetési bevételeken* belül kiemelt előirányzatként az alábbiakat különböztethetjük meg:

- *A működési célú támogatások államháztartáson belülről*, amelyek a működési kiadások fedezetére ingyenesen (azaz konkrét ellenszolgáltatás nélkül, nem számlás ügyletért cserében), de általában konkrét céllal kapott támogatásokat takarják,<sup>17</sup> kivéve a finanszírozási bevételek között elszámolandó központi, irányító szervei támogatást (erről a könyv későbbi részeiben még részletesen szólunk).
- *A közhatalmi bevételek*, amelyek tipikusan az állam, önkormányzat közvetlen bevételei, mint például a különböző adók, illetékek, járulékok, bírságok, díjak.
- *A működési bevételek*,<sup>18</sup> amelyek tipikusan a költségvetési szervek napi működése során keletkeznek, mint például az elhasznált vagy felesleges készletek értékesítése, a különböző szolgáltatások nyújtása (például szakértői tevékenység igénybevételének kiszámlázása, ha azt nem kötelező ingyenes közszolgáltatásként nyújtja az intézmény), de itt jelennek meg az állam, illetve az önkormányzat tulajdonosi bevételei is (például a nyereséges társaságaitól elvont osztalék), vagy például a lekötött pénzbetétjei után kapott kamatok összege.
- *A működési célú átvett pénzeszközök*, amelyeket államháztartáson kívülről, de ebben az esetben is a működési kiadások fedezetére ingyenesen kapnak az államháztartás szereplői. Ilyenek például a nemzetközi szervezetektől vagy az EU-tól működési célból kapott támogatások vagy a magánszemélyektől, cégektől működési célra kapott felajánlások.

A *felhalmozási költségvetési bevételek* közé az alábbi kiemelt előirányzatok tartoznak:

- *A felhalmozási célú támogatások államháztartáson belülről és a felhalmozási célú átvett pénzeszközök*, amelyek megegyeznek a működési költségvetési bevételeknél elmondottakkal azzal az eltéréssel, hogy nem működési, hanem felhalmozási célú kiadásokat finanszíroznak a juttató szándéka szerint.
- *A felhalmozási bevételek*, amelyek tipikusan az állam, illetve az önkormányzatok vagyonának (például ingatlanok, társasági részesedések) az értékesítése során kapott bevételeket jelentik.

<sup>17</sup> Az ingyenesség és a célhoz kötöttség nem kizárt fogalom. Ingyenes, de célhoz kötött az az ügylet is, ha például számunkra egy rokon meghatározott célra pénzajándékot ad, hiszen cserébe anyagi ellenszolgáltatást nem kap ( ingyenesség), de az ajándék felhasználási célját kiköti, vagyis az ajándékot csak arra a célra költethetjük. Az ingyenességet az sem befolyásolja, ha az ajándékkal el kell számolnunk, és ha azt nem a meghatározott célra költöttük, vissza kell fizetnünk az adományozónak. Az államháztartásban az ilyen ügyleteket általában támogatásnak hívjuk.

<sup>18</sup> Sajnos a jogszabály nem illeti külön jelzővel e tételeket, így könnyen keverhetők a működési költségvetési bevételekkel, amely az itt tárgyalt összes kiemelt előirányzat gyűjtő elnevezése.

A bevételek után nézzük meg a költségvetési kiadások csoportosítását is! A *működési költségvetési kiadásokon* belül kiemelt előirányzatként az alábbiakat különböztethetjük meg:

- A *személyi juttatásokat*, amelyek közé a béreket, illetve a magánszemélyeknek megfizetett, juttatott más jövedelmeket soroljuk be. Közös jellemzője ezeknek a juttatásoknak, hogy általában mindegyik – a személyi jövedelemadóról szóló törvény szerint – jövedelmet keletkeztet.<sup>19</sup>
- A *munkaadókat terhelő járulékok és szociális hozzájárulási adó* elnevezésű kiemelt előirányzatot, amelyen a személyi juttatásokkal kapcsolatban fizetendő közterheket számolják el.
- A *dologi kiadásokat*, amelyek közé számtalan, különböző jogcímű kifizetés tartozik, így például a költségvetési szervek készleteinek és különböző szolgáltatásainak (közmű, telefon, internet stb.) a megvásárlása során fizetett ellenérték vagy az állam, illetve az önkormányzatok tartozásai után kifizetett kamatok.
- Az *ellátottak pénzbeli juttatásait*, ezek közé azokat a támogatásokat soroljuk, amelyek kedvezményezettje magánszemély, és a támogatást általában jogszabály által rögzített életfeltételek (például keresőképtelen állapot, meghatározott gyermekszám, nehéz szociális helyzet stb.) fennállása esetén, de konkrét felhasználási cél nélkül biztosítják.<sup>20</sup> Idetartozik például a nyugdíj, az egészségbiztosítás ellátásai, a családi támogatások, a munkanélküliség esetén kapott juttatások stb.
- Az *egyéb működési célú kiadásokat*, amelyek közé szintén nagyon sok eset tartozik. Tipikusan itt jelennek meg az államháztartáson belülre vagy kívülre, meghatározott működési típusú célra adott támogatások, de itt számolja el az állam a különféle nemzetközi (például EU, NATO) hozzájárulásait vagy az esetleges külföldre nyújtott nemzetközi felajánlásokat, segélyeket is.

A *felhalmozási költségvetési kiadások* közé az alábbi kiemelt előirányzatok tartoznak:

- A *beruházások*, amelyek tipikusan valamely ingatlan, ingó tárgyi eszköz (például valamely gép, gépkocsi stb.), illetve társasági részesedés megszerzése során kifizetett vételárat jelentik.
- A *felújítások*, amelyek valamely tartósan használt ingatlan vagy ingó eszköz felújítása során felmerült kiadásokat takarják.
- Az *egyéb felhalmozási célú kiadások*, amelyek tartalma megegyezik az egyéb működési célú kiadásoknál elmondottakkal, azzal az eltéréssel, hogy azokat nem működési, hanem felhalmozási céllal (például egy vállalkozásnak egy új üzem építéséhez) nyújtják.

A *finanszírozási bevételek és kiadások nem bonthatók kiemelt előirányzatokra*, de természetesen többféle jogcímen is keletkezhetnek. Csoportosítani számtalan szempont szerint lehetne, mi most az Áht. megoldását vesszük alapul, amely az államháztartás mindkét

<sup>19</sup> Még akkor is, ha a törvény adott esetben mentessé teszi ezt a jövedelmet, vagy a kifizetést nem is a magánszemélynek nyújtják (lásd például a különböző cafeteria típusokat, mint egészségpénztári tagdíj, diákhitel törlesztése stb.)

<sup>20</sup> Azaz tipikusan csak a jogosultsági feltételeket ellenőrzik, de a kiutalt ellátások felhasználását már nem.

alrendszerében felmerülő finanszírozási tételeket, illetve csak az államháztartás központi alrendszerében felmerülő finanszírozási tételeket különböztet meg.

*Az államháztartás mindkét alrendszerében finanszírozási bevétel, illetve kiadás:*

- A Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló törvény 3. § (1) bekezdése szerinti *hitel, kölcsön felvételéből, hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok kibocsátásából, pénzügyi lízingből, eszközök cseréjével megvalósuló kölcsönből* (például repó-ügyletek), valamint a fenti törvény 3. § (1) bekezdésében felsorolt más ügyletekből *származó bevételek és kiadások, továbbá a hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok vásárlásából, értékesítéséből, beváltásából származó bevételek és kiadások*. Közös jellemzője ezen ügyletek első, azaz a Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló törvény által nevesített részének, hogy azok közvetlenül a költségvetési hiány finanszírozását szolgálják, ily módon az államadósságba – nem teljesen pontosan megfogalmazva, de kvázi a tágabb értelemben vett állam kölcsönadósságába – beleszámítanak. Az államadósság számításával, elszámolásával könyvünkben részletesen nem foglalkozunk, azonban azt mindenképp jelezzük, hogy e tartozásba – így a finanszírozási ügyletek körébe is – *az adott ügyletnek csak a tökerésze tartozik* bele. A hitelek, kölcsönök, állampapírok, önkormányzati kötvények stb. után *fizetett kamatokat már a költségvetési kiadások között kell elszámolni*, így azok a költségvetési egyenleget is érintik.
- *A szabad pénzeszközök lekötött betétként való elhelyezéséből és visszavonásából származó bevételek és kiadások*, amelyek célja tipikusan az átmenetileg szabad pénzeszközök hasznosítása, „kamatoztatása”, természetesen itt is azzal a megköttéssel, hogy csak a ténylegesen lekötött és felszabadított összeg minősül finanszírozási tételnek, az utánuk kapott kamat azonban már költségvetési bevétel.
- Finanszírozási bevételként kell elszámolni az *előző években képződött költségvetési maradvány, vállalkozási maradvány igénybevételét* is. Erre a könyv későbbi részeiben még részletesen kitérünk.
- A költségvetési szerv, fejezeti kezelésű előirányzat esetén a bevételi előirányzatainak és a kiadási előirányzatainak különbségeként – azaz a saját bevétellel nem fedezett kiadások finanszírozásaként – az államháztartás központi alrendszerében *központi támogatásként, az államháztartás önkormányzati alrendszerében irányító szervi támogatásként* folyósított támogatás is finanszírozási bevétel (a költségvetési szervnél, fejezeti kezelésű előirányzatnál) és finanszírozási kiadás (a finanszírozónál). A finanszírozásról a könyv későbbi részeiben még részletesen szólnunk.

*Kizárólag az államháztartás központi alrendszerében finanszírozási bevétel, illetve kiadás:*

- A Magyar Nemzeti Bank Részvénytársaságról szóló törvény alapján a Magyar Nemzeti Bank és a központi költségvetés közötti elszámolások törvényben meghatározott esetei, valamint a Magyar Fejlesztési Bank Részvénytársaságról szóló törvény alapján az MFB Zrt. és az állam közötti elszámolások törvényben meghatározott esetei.
- Az állam nevében a többségi állami tulajdonú gazdasági társaságnak nyújtott tulajdonosi kölcsönök és azok visszatérülései, ha a kölcsön visszafizetése többlettámogatás biztosítása nélkül kellően megalapozott.

- A Kincstár által a Kincstári Egységes Számla terhére nyújtott megelőlegezések és azok visszatérítései a Kincstárnál és a megelőlegezés kedvezményezettjénél egyaránt. A megelőlegezésekről a Kincstár feladatai között még szót ejtünk.

A költségvetési és a finanszírozási bevételek és kiadások osztályozását, besorolását az alábbi összefoglaló táblázat szemlélteti.

8. táblázat

*A költségvetési és a finanszírozási bevételek és kiadások osztályozását, besorolását összefoglaló táblázat*

<i>Bevétel/kiadás</i>	<i>Kiemelt előírányzat</i>	<i>Rovat</i>
Működési költségvetési bevételek	Működési célú támogatások államháztartáson belülről	Például: – Helyi önkormányzatok működésének általános támogatása – Működési célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök igénybevétele államháztartáson belülről – Egyéb működési célú támogatások bevételei államháztartáson belülről
	Közhatalmi bevételek	Például: – Magánszemélyek jövedelemadói – Bérhez és foglalkoztatáshoz kapcsolódó adók – Vagyoni típusú adók – Értékesítési és forgalmi adók – Fogyasztási adók – Pénzügyi monopóliumok nyereségét terhelő adók
	Működési bevételek	Például: – Készletértékesítés ellenértéke – Szolgáltatások ellenértéke – Tulajdonosi bevételek – Ellátási díjak – Kamatbevételek és más nyereségjellegű bevételek – Biztosító által fizetett kártérítés
	Működési célú átvett pénzeszközök	Például: – Működési célú garancia- és kezességvállalásból származó megtérülések államháztartáson kívülről – Működési célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülése kormányoktól és más nemzetközi szervezetektől
Felhalmozási költségvetési bevételek	Felhalmozási célú támogatások államháztartáson belülről	Például: – Felhalmozási célú önkormányzati támogatások – Felhalmozási célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök igénybevétele államháztartáson belülről – Egyéb felhalmozási célú támogatások bevételei államháztartáson belülről
	Felhalmozási bevételek	Például: – Ingatlanok értékesítése – Egyéb tárgyi eszközök értékesítése – Részesedések értékesítése
	Felhalmozási célú átvett pénzeszközök	Például: – Felhalmozási célú garancia- és kezességvállalásból származó megtérülések államháztartáson kívülről – Felhalmozási célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülése kormányoktól és más nemzetközi szervezetektől

Működési költségvetési kiadások	Személyi juttatások	Például: – Törvény szerinti illetmények, munkabérek – Normatív jutalmak – Céljuttatás, projektpremium – Készenléti, ügyeleti, helyettesítési díj, túlóra, túlszolgálat, – Végkielégítés
	Munkaadókat terhelő járulékok és szociális hozzájárulási adó	Nem tagozódik rovatokra
	Dologi kiadások	Például: – Szakmai anyagok beszerzése – Üzemeltetési anyagok beszerzése – Informatikai szolgáltatások igénybevétele – Egyéb kommunikációs szolgáltatások – Közüzemi díjak – Bérleti és lízingsdíjak – Karbantartási, kisjavítási szolgáltatások – Működési célú, előzetesen felszámított általános forgalmi adó – Kamatkidadások
	Ellátottak pénzbeli juttatásai	Például: – Társadalombiztosítási ellátások – Családi támogatások – Betegséggel kapcsolatos (nem társadalombiztosítási) ellátások – Foglalkoztatással, munkanélküliséggel kapcsolatos ellátások – Lakhatással kapcsolatos ellátások
	Egyéb működési célú kiadások	Például: – Nemzetközi kötelezettségek – Működési célú garancia- és kezességvállalásból származó kifizetés államháztartáson kívülre – Működési célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök nyújtása államháztartáson kívülre – Árkiegészítések, ártámogatások – Kamattámogatások – Egyéb működési célú támogatások államháztartáson kívülre
Felhalmozási költségvetési kiadások	Beruházások	Például: – Ingatlanok beszerzése, létesítése – Informatikai eszközök beszerzése, létesítése – Részesedések beszerzése
	Felújítások	Például: – Ingatlanok felújítása – Informatikai eszközök felújítása
	Egyéb felhalmozási célú kiadások	Például: – Felhalmozási célú garancia- és kezességvállalásból származó kifizetés államháztartáson kívülre – Felhalmozási célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök nyújtása államháztartáson kívülre – Lakástámogatás

Finanszírozási bevételek		Például: – Hosszú lejáratú hitelek, kölcsönök felvétele pénzügyi vállalkozástól – Befektetési célú belföldi értékpapírok beváltása, értékesítése – Előző év költségvetési maradványának igénybevétele – Államháztartáson belüli megelőlegezések törlesztése – Központi, irányító szervei támogatás – Lekötött bankbetétek megszüntetése – Tulajdonosi kölcsönök bevételei
Finanszírozási kiadások		Például: – Hosszú lejáratú hitelek, kölcsönök törlesztése pénzügyi vállalkozásnak – Befektetési célú belföldi értékpapírok vásárlása – Kincstárjegyek beváltása – Államháztartáson belüli megelőlegezések folyósítása – Központi, irányító szervei támogatás folyósítása – Pénzeszközök lekötött bankbetétként elhelyezése – Hosszú lejáratú tulajdonosi kölcsönök kiadásai

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

A fentiekből jól körvonalazódik, hogy az államháztartásban az állam, az önkormányzatok, illetve ezek költségvetési szervei kiadásait és bevételeit igen részletesen, többféle szempont szerint lehet osztályozni, a költségvetésben megtervezni, a végrehajtás, valamint a beszámolás során elszámolni. Így – pótolva elmaradásunkat – a harmadik szempontból is meghatározhatjuk az államháztartást, kimondva, hogy az államháztartás elszámolási szempontból az államháztartásba tartozó szereplők bevételeinek és kiadásainak (azaz jogi értelemben *az e szervezeteket megillető bevételek, illetve terhelő kiadások*) elszámolására *szolgáló rendszer*.

## 1.6. Az előirányzatok

Ahogy arról korábban, az éves költségvetés alapelveinek ismertetésekor már szóltunk, az Áht. alaptételként rögzíti, hogy az államháztartásban a gazdálkodást éves költségvetés alapján kell folytatni. E rendelkezés végrehajtása természetesen azt feltételezi, hogy a költségvetésben megállapítják azokat a tervezett – „előirányzott” – összegeket, amelyek keretén belül a kiadásokat teljesíteni lehet, illetve hogy milyen bevételeket kell beszedni a tárgyév során. Ezeknek az előirányzott összegeknek az összefoglaló elnevezése: *előirányzat*.

Az előirányzatok elnevezése igazodik azon kiadások, illetve bevételek elnevezéséhez, amelyek tervezett összegére vonatkozik. Így a költségvetési bevételek esetén *költségvetési bevételi előirányzatról*, a költségvetési kiadások esetén *költségvetési kiadási előirányzatról* beszélhetünk. Hasonló mondható el a finanszírozási bevételekről (*finanszírozási bevételi előirányzat*) és a finanszírozási kiadásokról (*finanszírozási kiadási előirányzat*). A költségvetési bevételi előirányzatok és a finanszírozási bevételi előirányzatok összefoglaló neve *bevételi előirányzatok*, míg a költségvetési és a finanszírozási kiadási előirányzatoké *kiadási előirányzatok*.

*A költségvetési bevételi és költségvetési kiadási előirányzatokat mindkét alrendszerben a költségvetés (a költségvetési törvény, illetve az önkormányzat költségvetési rendelete,*



határozata) állapítja meg, hiszen ez nemcsak az egyes költségvetési szervek elemi költségvetésének az alapját képezi, hanem ebből állapítható meg a tervezett költségvetési egyenleg is (tervezett bevétel – tervezett kiadás, azaz a bevételi előirányzatok és a kiadási előirányzatok különbsége). A *finanszírozási bevételek és kiadások* esetén azonban más a helyzet: míg a *központi költségvetésben ezek nem jelennek meg* [az Áht. 5. § (2) bekezdése alapján a „központi költségvetés többletének felhasználásáról, hiányának finanszírozásáról és az államadósság kezeléséről – a finanszírozási bevételek és finanszírozási kiadások költségvetési törvényben történő megállapítása nélkül – az államháztartásért felelős miniszter gondoskodik”, más szóval ezek alakulása lényegében az NGM és az államadósság kezelésére kijelölt szervezet (ÁKK Zrt.) évközi döntésein múlik], addig az államháztartás önkormányzati alrendszerében a finanszírozási előirányzatok a költségvetési rendelet, határozat kötelező tartalmi elemeit képezik.

Az előirányzatok tervezett bevételek és tervezett kiadások. De mi is ezeknek a pontos jelentősége, jogi tartalma? Ezt az Áht. a *bevételi előirányzatok esetén a költségvetési bevételek beszedésének kötelezettségeként* (azaz például az előirányzott adóbevételeket teljesíteni kell) és a *finanszírozási bevételek teljesítésének jogosultságaként* (azaz például a költségvetési rendeletben megállapított kölcsön felvételének kérelmére később jogosult lesz az önkormányzat nevében eljáró polgármester, ha az az év során szükséges), a *kiadási előirányzatok esetén pedig a költségvetési kiadások teljesítésének jogosultságaként* (azaz például ennek alapján lesz jogosult a Kormány vagy valamely szervezete, hogy adott kiadást év közben teljesítsen, kifizessen) állapítja meg.

A fenti rendelkezések értelmezéséhez ugyanakkor szervesen hozzátartozik az is, hogy a jogosság és kötelezettség megállapítása *csak államháztartási, esetleg politikai értelemben értelmezhető, polgári jogilag azonban semmiképpen sem*. Ennek két példáját is megemlítenénk. Egyrészt az Áht. a kiadási előirányzatoknál csak a teljesítés jogosságát említi, azonban – szemben a bevételi előirányzatokkal – nem írja elő azok teljesítésének kötelezettségét. Ez azonban természetesen nem jelenti azt, hogy más jogszabály – például a nyugellátások, családi pótlékok stb. kifizetésére vagy akár a Ptk. alapján megkötött és teljesített szerződések, illetve a munkajog értelmében elvégzett munka díjazására – ne írná elő, jobban mondva ezen előírások szerint ne válna kötelezővé a kifizetések teljesítése még abban az esetben is, ha arra kiadási előirányzatot nem hagytak jóvá. Hasonló mondható el a bevételi előirányzatok teljesítési kötelezettségéről: abból természetesen nem következik az, hogy a jogszabályi előírásoktól eltérő alapú, összegű adót vagy a szerződésben kikötött díjazást meghaladó ellenértéket lehetne követelni csak azért, mert egyébként a bevételi előirányzatok nem teljesülnének.

A fentiek alapján az Áht. rendelkezései – ha ellentmondásba keverednek más jogszabályokkal – a *bevételi előirányzatok esetén inkább csak a korábban ismertetett alapelvekhez hasonló jellegű szabályként viselkednek*, azaz egy adott évi tervezés vagy gazdálkodás rossznak minősítését megalapozhatják (például „sok a bevételi elmaradás...”), esetleg konkrét intézkedésre készíthetik a törvényhozó (például új adók megalkotására a bevételek pótlására) vagy a végrehajtó szervet (például intézkedések meghozatalára az adóbeszedés hatékonyságának növelésére), de más jogszabályi rendelkezéseket, alapelveket nem írhatnak felül.

Az államháztartási jogban *azonban a költségvetési kiadási előirányzat jogosultságot megállapító jellegű*, így ebből adódik az a szabály, hogy a *költségvetési kiadások csak azok mértékéig teljesíthetők*. E helyütt meg kell ismerkednünk az eredeti és módosított előirányzat

fogalmával. A költségvetésben megállapított előirányzatok (ezek az *eredeti előirányzatok*) ugyanis év közben módosíthatók a költségvetés megalkotója vagy – az Áht. IV. fejezetében megállapított feltételekkel – akár végrehajtói által is. Az előirányzatok módosításokkal korrigált értékét adott pillanatban a *módosított előirányzatok* mutatják, amelyek egyben egy adott pillanatban a teljes költségvetési év során teljesíthető kiadások összegét adják. Speciális kivételt jelentenek a teljesíthető kiadások plafonját megállapító szabály alól a *központi költségvetés azon költségvetési kiadási előirányzatai, amelyek az előirányzatok módosítása nélkül is túlléphetők év közben*. Ezek esetén ugyanis a jóváhagyott kiadási előirányzat túlléphető, a jóváhagyás elvét itt az Országgyűlés túllépésre feljogosító döntése adja. A költségvetési törvény ezeknek az előirányzatoknak a körét minden évben külön mellékletben állapítja meg.

A költségvetési bevételi előirányzatok a bevételek beszedésének kötelezettségét jeleltik meg, ebből adódik, hogy fő szabály szerint a *költségvetési bevételek az előirányzott mértéken felül is beszédhetők*. Ugyanakkor itt is meg lehet különböztetni eredeti és módosított előirányzatot, ugyanis a költségvetési bevételi előirányzatok esetén is előfordulhat azok módosítása. Ezek eseteivel szintén az Áht. IV. fejezete foglalkozik, a könyv későbbi részeiben pedig részletesen ismertetjük őket.

Ahogy azt az előző alcímben már megismerhettük, a bevételek és a kiadások többféle szempont, megközelítés alapján csoportosíthatók. Ez igaz az előirányzatokra is, az Áht. által ismert hármas szempontrendszer közül kettő (a közgazdasági és az *adminisztratív*) a *tervezés, gazdálkodás, beszámolás egészében érvényesül*. Így például nemcsak közhatalmi bevétel, személyi juttatás kiadásról, hanem közhatalmi bevétel előirányzatáról és személyi juttatás kiadási előirányzatáról is beszélhetünk. A közgazdasági osztályozáson felül nemcsak a költségvetési szervek, helyi önkormányzatok bevételei és kiadásai, hanem ezek bevételi és kiadási előirányzatai is ismertek, vagyis az *adminisztratív osztályozási rendet is követik az előirányzatok*. Ugyanakkor a funkcionális osztályozási rendre ez általánosságban nem igaz. Bár elméletileg semmi akadálya nincs, hogy egészségügyi, oktatási, szociális bevételi és kiadási előirányzatokról beszéljünk, az Áht. alapján azonban *COFOG-osztályozású tervezés Magyarországon nem folyik, így ezeknek előirányzata sem lehet*.<sup>21</sup>

Az adminisztratív osztályozási rendszerrel kapcsolatban azonban további pontosítások szükségeltetnek, mivel – ahogy korábban már említettük – a *központi alrendszerben az állam bevételei és kiadásai többféle előirányzaton is megjelenhetnek*. Ennek okát könnyen megérthetjük, ha visszatekintünk a költségvetés alapelveinél elmondottakra: a költségvetés átláthatóságát és az abban megtervezett bevételek és kiadások áttekinthetőségét aligha szolgálná, ha a költségvetés a jogi szervezetrendszerhez igazodva, a költségvetési szervekhez hasonlóan egy darab Állam elnevezésű sorra sorolná be az állam összes adóbevételét, vagyongazdálkodási bevételeit és kiadásait, nyugdíj- és más ellátás kifizetéseit. Hasonló megoldás érvényesül a központi alrendszerbe tartozó két köztisztviselőnél is, továbbá – azonos okokból – a központi költségvetési szervek kisebb részénél (tipikusan a fejezetet irányító szerveknél) is előfordul, hogy jogi értelemben az őket terhelő kiadások – és időnként, de nem jellemző módon az őket megillető bevételek – egy részét

<sup>21</sup> Megjegyezzük, hogy az önkormányzatok esetén mégis kötelező egyfajta sajátos feladatszempontról (kötelező, önként vállalt, államigazgatási) megszerezés a költségvetésben, ez azonban inkább az Mót. szerinti sajátos előírásnak tekinthető, mint az államháztartásra jellemző rendszernek. Emiatt ezt nem tekintjük az államháztartás előirányzataiban érvényesülő osztályozási rendszernek.

a költségvetési szervtől elkülönítve, adminisztratív osztályozási rend szerint nem költségvetési szervei előirányzaton tervezik meg.

Ez tehát azt jelenti, hogy a központi költségvetésben a bevételi és kiadási előirányzatok bontása elkülönül a magánjogi szabályok szerinti jogképességet alapul vevő bontástól az állam, a köztestületek és a központi költségvetési szervek esetén. Azt, hogy milyen előirányzaton kell e jogi személyek bevételeit és kiadásait tervezni, elszámolni, az alábbiakban mutatjuk be.

Az államháztartás központi alrendszerében jogi értelemben az állam költségvetési bevételei és költségvetési kiadásai (vagyis az államot megillető bevételek és az államot terhelő kiadások) az alábbi adminisztratív egységeken jelenhetnek meg:

- fő szabályként központi kezelésű előirányzatokon,
- a társadalombiztosítás rendszerének működtetése során az állam nevében beszedendő költségvetési bevételek, teljesítendő költségvetési kiadások esetében a társadalombiztosítás pénzügyi alapjai előirányzatain,
- az állam törvényben meghatározott külön közfeladatai ellátása során keletkező költségvetési bevételek és költségvetési kiadások az elkülönített állami pénzalapok előirányzatain,<sup>22</sup>
- kivételesen fejezeti kezelésű előirányzatokon, ha azok a fejezethez tartozó költségvetési szervek tevékenységével kapcsolatban, illetve szakmailag azokhoz kapcsolódó sajátos kötelezettségei teljesítése során merülnek fel az államnál (például az államot terhelő bizonyos kártérítési kötelezettségek).

A költségvetési szervek költségvetési bevételei és költségvetési kiadásai az alábbi adminisztratív egységeken jelenhetnek meg:

- fő szabályként a költségvetési szervek előirányzatain,
- a fejezetet irányító szerv sajátos szakmai, ágazati feladatai ellátása során felmerülő költségvetési bevételek és költségvetési kiadások (például költségvetési támogatások biztosításának kiadásai és visszatérüléseinek bevételei) a fejezeti kezelésű előirányzatokon.

Az államháztartás központi alrendszerébe sorolt köztestületek bevételei és kiadásai ugyancsak fejezeti kezelésű előirányzatokon jelennek meg.

Az államháztartás önkormányzati alrendszerébe tartozó költségvetési szervek bevételeit és kiadásait minden esetben a költségvetési szervek, a helyi önkormányzatok, nemzeti-ségi önkormányzatok, társulások, illetve térségi fejlesztési tanácsok bevételeit és kiadásait pedig ezek költségvetése tartalmazza. A központi alrendszerrel szemben tehát itt 1:1 típusú megfeleltetés tehető az államháztartás önkormányzati alrendszerébe tartozó jogi személyek és a bevételek és kiadások elszámolására szolgáló, azonos elnevezésű adminisztratív egységek között.

<sup>22</sup> Az Áht. alapján elkülönített állami pénzalapot közfeladat részben vagy egészben államháztartáson kívüli forrásból történő ellátásának biztosítása céljából törvény hozhat létre. Az elkülönített állami pénzalapot létrehozó törvényben meg kell határozni annak rendeltetését, bevételi forrásait, teljesíthető kiadásai körét, az elkülönített állami pénzalapért felelős személyt, testületet és – ha kijelölik – az alap kezelő szervét, továbbá a kezelésével kapcsolatos kiadások finanszírozásának mértékét.

A jogi és az adminisztratív szempontú besorolás közötti összefüggéseket az alábbi táblázat mutatja be.

9. táblázat

*A jogi és az adminisztratív szempontú besorolás közötti összefüggések*

Jogi szempontú besorolás	Adminisztratív szempontú besorolás
Állam bevételei és kiadásai	– Központi kezelésű előirányzatokon, vagy – Társadalombiztosítás pénzügyi alapjai előirányzatain, vagy – Elkülönített állami pénzalapok előirányzatain, vagy – Kivételesen fejezeti kezelésű előirányzatokon elszámolt bevételek és kiadások
Központi költségvetési szervek bevételei és kiadásai	– Költségvetési szervek előirányzatain, vagy – Fejezeti kezelésű előirányzatokon elszámolt bevételek és kiadások
Köztestületek bevételei és kiadásai	Fejezeti kezelésű előirányzatokon elszámolt bevételek és kiadások
Helyi önkormányzatok bevételei és kiadásai	Helyi önkormányzatok előirányzatain elszámolt bevételek és kiadások
Nemzetiségi önkormányzatok bevételei és kiadásai	Nemzetiségi önkormányzatok előirányzatain elszámolt bevételek és kiadások
Társulások bevételei és kiadásai	Társulások előirányzatain elszámolt bevételek és kiadások
Térségi fejlesztési tanácsok bevételei és kiadásai	Térségi fejlesztési tanácsok előirányzatain elszámolt bevételek és kiadások

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

*A központi kezelésű előirányzatok, a fejezeti kezelésű előirányzatok, az elkülönített állami pénzalapok, valamint a társadalombiztosítás pénzügyi alapjai tehát elszámolási egységként tekinthetők, de semmiképpen sem önálló jogi személynek. A központi költségvetés olyan adminisztratív szerkezeti egységei, amelyekben az állam és – bizonyos esetekben – a költségvetési szervek bevételei és kiadásai megjelennek, ugyanakkor nem jogképesek, így jogi kötőerő kiváltására alkalmas jognyilatkozatokat nem tehetnek, saját tulajdonnal nem rendelkezhetnek, és általában a forgalmi viszonyokban, mint központi kezelésű előirányzat, fejezeti kezelésű előirányzat, elkülönített állami pénzalap, társadalombiztosítás pénzügyi alapja, nem vehetnek részt. Ez azonban – a gyakori félreértésen alapuló magyarázatokkal ellentétben – nem jelenti, hogy ezeknek az előirányzatoknak a terhére ne lehetne szerződést kötni, vagyon tulajdonjogát megszerezni vagy akár a számviteli könyvekben vagyonelemeket nyilvántartani. A központi kezelésű előirányzatok, fejezeti kezelésű előirányzatok, elkülönített állami pénzalapok, társadalombiztosítás pénzügyi alapjai pénzeszközei terhére kötött szerződések vagy más jogügyletek alanya természetesen mindig a jogi személyiséggel rendelkező állam – esetleg valamely költségvetési szerv – lesz, amely az ügyletet az adott központi kezelésű előirányzat, fejezeti kezelésű előirányzat, elkülönített állami pénzalap, társadalombiztosítás pénzügyi alapja előirányzatai terhére köti. Kellő elvonatkoztatással úgy lehetne megvilágítani ezen adminisztratív szerkezeti egységek és a jogi személyek viszonyát, mint az állam (esetleg a költségvetési szerv) külön-külön „pénztárcáit”, amelyekből*

a kiadásait teljesíti, bevételeit beszedi. A különböző „pénztárcákhoz” külön nyilvántartások vezetése szükséges, azonban az abban megjelenő vagyon tulajdonjoga minden esetben a „pénztárca” tulajdonosáé, azaz az államé vagy költségvetési szervé.

A központi kezelésű előirányzatok, a fejezeti kezelésű előirányzatok, az elkülönített állami pénzalapok és a társadalombiztosítás pénzügyi alapjai önmagukban *mint elszámolási egységek természetesen semmilyen munkaszervezettel nem rendelkeznek*, így a velük kapcsolatos tervezési, gazdálkodási, ellenőrzési, adatszolgáltatási és beszámolási feladatokra *egy konkrét költségvetési szervet szükséges kijelölni*, amely alkalmazottjaival gondoskodik ezek ellátásáról. Ez *fő szabályként a fejezetet irányító szerv*. A fejezet, illetve a központi költségvetés egyéb szerkezeti egységeiről a könyv későbbi részében ejtünk szót, e helyütt a fejezetet irányító szervvel kapcsolatban csak annyit jelzünk, hogy az alapesetben a központi költségvetés egyes fejezeteiben a legelső címen meghatározott költségvetési szerv (például egy minisztérium). A szabály alól azonban több kivétel is van, amelyek közül témánk szempontjából a jelentősebbek:

- A fejezetet irányító szerv feladatait azon fejezeteknél, amelyek kizárólag központi kezelésű előirányzatokat tartalmaznak, fő szabályként az államháztartásért felelős miniszter és munkaszervezete, azaz a Nemzetgazdasági Minisztérium látja el.
- A fejezetet irányító szerv az elkülönített állami pénzalap tekintetében az elkülönített állami pénzalapért felelős személy vagy testület, az alapot létrehozó törvénytől függően.

A fentiekből következik, hogy a tervezési, gazdálkodási, ellenőrzési, adatszolgáltatási és beszámolási feladatokra azért a fejezetet irányító szervet jelöli ki az Áht., mert e szerv a leginkább érintett – és jogilag felelős – a központi költségvetés adott szerkezeti egységének működtetéséért. Nem elhanyagolható szempont természetesen az sem, hogy a fejezeti kezelésű előirányzatok általában amúgy is a fejezetet irányító szervet terhelő kifizetéseket megtestesítő kiadási előirányzatokat tartalmaznak.

Előfordulhat, hogy a központi kezelésű előirányzatok és a fejezeti kezelésű előirányzatok esetében *a fejezetet irányító szerv feladatait át kívánja adni egy külön erre szakosodott, létrehozott költségvetési szervnek*. Az Áht. ezért lehetővé teszi, hogy a fejezetet irányító szerv a feladatai ellátására úgynevezett *kezelő szervet* jelöljön ki. A kezelő szervei feladatellátás tekintetében ugyanakkor *korlátozást is megállapít a törvény*: a tervezéssel, az előirányzatok módosításával, átcsoportosításával és az éves költségvetési beszámoló jóváhagyásával kapcsolatos feladatokat a fejezetet irányító szerv nem adhatja át senki másnak. A kezelő szervei jogállással kapcsolatban lényeges, hogy az Áht. ugyan nem írja elő azt, hogy a központi kezelésű előirányzat, fejezeti kezelésű előirányzat kezelő szerveként csak költségvetési szervet lehessen kijelölni, de azt rögzíti, hogy az esetleges egyéb formában működő kezelő szervnek is meg kell felelnie bizonyos előírásoknak<sup>23</sup> abban az esetben is, ha egyébként az a szervezeti formájára vonatkozó jogszabályok – például a Ptk. gazdasági társaságokra vonatkozó részei, számviteli törvény – szerint nem lenne kötelező. További kö-

<sup>23</sup> Ennek részleteit az Ávr. tartalmazza. Az Ávr. előírja, hogy az ilyen kezelő szervnek a kezelt előirányzatokra el kell készítenie az államháztartási jog által megkövetelt szabályzatokat, továbbá az előirányzatok tekintetében a tervezési, gazdálkodási, finanszírozási, adatszolgáltatási és beszámolási feladatok ellátásáért felelős szervezeti egységei – ez a költségvetési szerv gazdasági szervezetének megfelelő tevékenységű szervezeti egység – vezetőjére és alkalmazottjaira az Ávr. vonatkozó szabályait alkalmazni kell.

vetelmény az ilyen kezelő szervekkel kapcsolatban, hogy a *kezelt előirányzat bevételeinek beszédésére és kiadásainak teljesítésére teljeskörűen* érvényesítenie kell az államháztartási kötelezettségeket (például a tiltott kötelezettségvállalások, a szerződések fedezetvizsgálata, pénzügyi ellenjegyzése, a kiadások teljesítésigazolása, utalványozása, érvényesítése stb.) Ennek oka természetesen az, hogy a *nem költségvetési szervek formájában működő kezelő szerv által kezelt előirányzatok is az államháztartás részei maradnak*, a teljesített kiadások és a beszédett bevételek az államháztartás egyenlegét érintik, illetve a kezelő szervek kijelöléséig egyébként sem eredményezheti a közpénzek felhasználásának az Áht. és végrehajtási rendelete által előírt kontrolljainak mellőzését.

## 1.7. Jogi kérdések

Az államháztartás alapjainak megismerését az államháztartást szabályozó joganyag áttekintésével zárjuk. Bár könyvünkben igyekszünk e rendelkezések lényegét, alapjait átadni, a gyakorlati munka során minden esetben az adott kérdésben releváns jogszabályi rendelkezések áttekintését javasoljuk, ha másért nem, a rendszeresen változó részletszabályok miatt.

Az államháztartásra vonatkozó szabályrendszert elsődlegesen a korábban már több helyen említett Áht. tartalmazza. E törvény kiemelése azonban korántsem tekinthető elégségesnek az államháztartási joganyag áttekintése során. Nézzük meg, melyek azok a fontosabb jogszabályok, amelyekről feltétlen tudnunk kell!

- Az *Alaptörvény* közpénzügyekről szóló fejezete – bár az államháztartás kifejezést sehol sem használja – az alapelveknél már említett szabályokat tartalmazza.
- A *Gst.* számtalan, az államháztartási tervezéshez, gazdálkodáshoz kapcsolódó szabályt megállapít, amelyek közül az államadósság számítására és bemutatására, a központi költségvetés tervezésére, a Költségvetési Tanács feladataira és szervezétére, valamint az önkormányzatok, kormányzati szektorba sorolt egyéb szervezetek és az önkormányzati tulajdonú gazdasági társaságok által felvenni tervezett hitelek, kölcsönök, illetve más hasonló ügyletek kormányzati engedélyezésére vonatkozó szabályok emelhetők ki, de e törvény tartalmazza a költségvetés olyan főbb tételeire vonatkozó alapvető szabályokat is, mint az adók és más közbevételek, illetve a nyugdíjak.
- Az *Mötv.* az önkormányzatok költségvetésére, gazdálkodására és támogatására nézve állapít meg néhány lényeges, alapvető szabályt.
- Az *Ávr.* az Áht. végrehajtási rendelete, a törvény szerkezetéhez és tagolásához igazodva a legtöbb törvényi szabályhoz részletes, kiegészítő szabályozást társít. Az *Ávr.* rendelkezéseivel a későbbiekben számos helyen találkozni fogunk.
- Az államháztartás számviteli, elszámolási rendjét az *Áhsz.* tartalmazza. Ezenfelül természetesen az államháztartási joghoz tartoznak a mindenkori éves költségvetési és zárszámadási törvények is.

Ahogy korábban már szó volt róla, az államháztartás hatóköre nem esik egybe a közpénzt használó szervezetek körével. Emiatt *több olyan törvény is létezik a magyar jogrendben, amelyek akár az államháztartási jog alá is tartozhatnának, azonban azzal mégsem alkotnak teljes egészében azonos kört.*

- Ilyen törvény az Állami Számvevőszékről szóló 2011. évi LXVI. törvény, amely az ÁSZ mint az Országgyűlés legfőbb ellenőrző szerve szervezetére és feladataira, ellenőrzési tevékenységére vonatkozó szabályozás megalkotása során az ÁSZ által ellenőrizhető szervezetek körét az államháztartás alrendszerébe tartozó szervezetek körénél jóval tágabban állapítja meg.
- Hasonló mondható el a *Kbt.-ről*, amely a hatálya alá tartozó szervezetek bizonyos típusú pénzköltéseinek (pontosabban áru – például új számítógépek, autók stb. – és szolgáltatás – például mobilszolgáltatás – beszerzéseinek [vásárlásának], illetve építési beruházásainak) szabályait taglalja, továbbá az *információs önrendelkezési jogról és az információszabadságról szóló 2011. évi CXII. törvényről*, amely az állami, önkormányzati feladatellátás során keletkező adatok nyilvánosságával foglalkozik. Mindkét törvényben közös, hogy *a hatályuk alá tartozó szervezetek köre az államháztartási törvény szervezeti hatályánál tágabb*, így az a sajátos helyzet áll elő, hogy például egy költségvetési szerv beszerzéseinél az Áht. és Ávr. gazdálkodási szabályait, valamint a Kbt.-t is meg kell tartania, míg a Kbt. hatálya alá tartozó állami kft.-nek vagy zrt.-nek csak a Kbt.-t, miközben mindkettőjüket az ÁSZ ellenőrzi.

Az államháztartást alapvetően pénzügyekkel kapcsolatos fogalomként definiáltuk, ezt a továbbiakban is fenntartjuk. Ugyanakkor *az államháztartás pénzeszközeivel kapcsolatos gazdálkodási kérdések nem választhatók szét élesen az állam és az önkormányzatok reálvagyonával* (földek, utak, építmények, más ingatlanok, társasági részesedések, értékpapírok stb.) *kapcsolatos gazdálkodási kérdésektől* – noha e kérdéseket 2008, illetve 2010 óta már nem az Áht., hanem külön törvények<sup>24</sup> szabályozzák –, mivel e vagyonnal történő gazdálkodás szükségszerűen együtt jár az eszközök értékesítésével, felújításával, új eszközök vásárlásával stb. Így a nemzeti vagyonnal kapcsolatos gazdálkodási szabályokat is az államháztartási szabályozás rokon területének foghatjuk fel.

Végezetül a kapcsolódó jogi szabályozás mellett meg kell említeni olyan, az államháztartási szabályokhoz szervesen kapcsolódó területeket is, mint az *európai uniós statisztikai, elszámolási szabályok* rendszere (ezek jelentőségére lásd a kormányzati szektor fogalmánál elmondottakat), valamint a *makroökonómia* azon alapvető fogalmait, amelyek az olyan államháztartási elszámolások, mutatók szerepének értelmezésében nélkülözhetetlenek, mint például a GDP-arányos adósság.

<sup>24</sup> Elsősorban a nemzeti vagyonról szóló 2011. évi CXCVI. törvény.

## 2. Költségvetési szervek

### 2.1. A költségvetési szerv fogalma, különbségek a gazdasági társaságokhoz képest

#### 2.1.1. A költségvetési szerv fogalma

A költségvetési szerv fogalmát az Áht. 7. § (1) bekezdése határozza meg. A költségvetési szerv olyan *jogi személy*, amely *jogszabályban* vagy *alapító okiratban* meghatározott közfeladatot lát el. Az államháztartás rendszerében a közfeladatok ellátása fő szabály szerint, költségvetési szervek útján történik, a közfeladat-ellátás minden más formája ehhez képest kivételes.

Közfeladatként az Áht. azokat a feladatokat nevesíti, amelyeket jogszabály ekként nevesít. A nemzeti köznevelésről szóló 2011. évi CXC. törvény nevesíti a köznevelési feladatellátást mint közfeladatot, amelyet az állam köznevelési intézmények alapításával, fenntartásával valósít meg, fenntartásukra költségvetési szerveket hoz létre (például tankerületi központok vagy az NSZFH<sup>1</sup>). A közfeladatok ellátását az állam elsősorban költségvetési szervek útján teljesíti, ez megvalósulhat azonban államháztartáson kívüli szervezetek (non-profit, civil szervezetek) bevonásával is. Ebben az esetben a közfeladat ellátásáért a központi költségvetés az államháztartáson kívüli szervezetet támogatásban részesíti, vagy részére átengedi a közfeladat ellátásából származó egyes bevételeket. Közfeladatokról bővebben lásd 2.2.1. fejezetet.

Költségvetési szerv például az Országgyűlés, az Alkotmánybíróság Hivatala, a minisztériumok, a bíróságok, az Ügyészség szervei, a rendőrség szervei és a büntetés-végrehajtás szervei.

Költségvetési szervek tevékenysége ennek megfelelően *rendkívül összetett. Közös jellemző* viszont, hogy:

- az Áht. alapításukra, szervezetükre, működésükre, megszüntetésükre, gazdálkodásukra *keretszabályokat* ad,
- feladatellátásuk módját, részletszabályait viszont az adott tevékenységet szabályozó törvények rögzítik, bizonyos esetekben az ágazati törvények kiegészítik az Áht. keretszabályait, időnként el is térnek az Áht.-tól, speciális rendelkezéseket adva a feladat ellátásával kapcsolatban (például: akadémiai, felsőoktatási intézmények, külképviseletek).

---

<sup>1</sup> Nemzeti Szakképzési és Felnőttképzési Hivatal.



### 2.1.2. A költségvetési szervek fajtái

Államháztartási szempontból a költségvetési szerveket aszerint csoportosíthatjuk, hogy az államháztartás melyik alrendszerébe tartoznak. Ez a besorolás lényegében az alapító szerv államháztartásban elfoglalt helye szerint történik.

Központi költségvetési szervek: az államháztartás központi alrendszerébe tartozó szervezet vagy személy által alapított költségvetési szervek:

- központi alrendszerbe tartoznak:
  - központi költségvetési szervek (például: minisztériumok, felsőoktatási intézmények, kutatóintézetek)
  - köztestületi költségvetési szervek (például: Magyar Tudományos Akadémia mint köztestület által alapított kutatóközpontok, intézetek)
- önkormányzati alrendszerbe tartoznak:
  - helyi önkormányzati költségvetési szervek (önkormányzati hivatalok, óvodák, szociális és gyermekjóléti szolgálatok)
  - helyi önkormányzatok társulásának költségvetési szervei (a társulás által alapított óvoda, bölcsőde, szociális otthon)
  - nemzetiségi önkormányzatok költségvetési szervei
  - nemzetiségi önkormányzatok társulásának költségvetési szervei
  - térségi fejlesztési tanács munkaszerve
- gazdálkodási jogkör szerinti csoportosítás (gazdasági szervezettel rendelkező, gazdasági szervezettel nem rendelkező)
- közigazgatási szervezeti formák szerinti csoportosítás (központi államigazgatási szerv, autonóm államigazgatási szervek, kormányhivatalok, központi hivatalok stb.)

### 2.1.3. A költségvetési szervek és a gazdasági társaságok

A költségvetési szervek az államháztartási gazdálkodás legfontosabb szervei, közfeladatok ellátását végzik. Így a közfeladatok ellátásának legfontosabb szervei például az egészségügyi ellátás részeként a kórházak. A gazdasági társaságok ezzel szemben a magánszféra legfontosabb szervezetei, tevékenységük és jellemzőik merőben eltérnek a költségvetési szervekétől. A költségvetési szerv jogi személyiségéből adódóan bármilyen olyan jogot megszerezhet és kötelezettséget vállalhat, amely megszerzését vagy vállalását törvény kifejezetten nem tiltja. Fontos azonban megjegyezni, hogy az Áht. a költségvetési szervet jogi személyként határozza meg, azonban erre nem kell és nem is lehet azokat a szabályokat alkalmazni a Ptk.-ból, amelyek a költségvetési szerv jellegéből, természetéből adódóan nem alkalmazhatók.

10. táblázat

## Költségvetési szerv és gazdasági társaság összehasonlítása

	Gazdasági társaságok	Költségvetési szervek
Tevékenysége	Üzletszerű közös gazdasági tevékenység (kivéve a nonprofit társaságok) céljából alapítják. A tagok a nyereségből közösen részesednek, és a veszteséget közösen viselik.	Közfeladat ellátására alapítják, ha a közfeladat alaptevékenységként való ellátása ekként biztosítható. Az alaptevékenység nem irányul haszonszerzés céljára, az abból származó esetleges bevétel a központi költségvetést és nem a költségvetési szervet illeti meg. Tevékenysége lehet: – kötelezően végzett alaptevékenység (közfeladat ellátása) – vállalkozási tevékenység
Alapítás	Alapító személye	Fő szabály: egy alapító, kivétel: az egyszemélyes társaság is (például: kft.).
	A jogi személy finanszírozása	Fő szabály: egy alapító, kivétel: az egyszemélyes társaság is (például: több miniszter együtt).
Alapítás	A jogi személy finanszírozása	Alapításához valamennyi tag (pénzbeli vagy nem pénzbeli) <i>egyszeri</i> vagyoni hozzájárulása szükséges, ezt követően a tagok fő szabályként nem kötelezettek további vagyoni hozzájárulás nyújtására. A cég az alapításkor kapott és a működése során szerzett vagyonnal <i>folymatosan gazdálkodik</i> .
	A jogi személy finanszírozása	<i>Folyamatos finanszírozást</i> igényel, az alapító (központban a központi költségvetés alapján) évente megállapítja az intézmény éves költségvetését, ezen belül a központi finanszírozását. Működéséhez, feladatainak ellátásához (tekintettel arra, hogy üzletszerű, haszonszerzési tevékenységet, amelyből saját bevétele származhatna, csak kivételesen végez) működési, illetve felhalmozási támogatásban részesül.
Irányítás, felügyelet	A társaság tagja, vezető tisztségviselője, felügyelőbizottsági tagja kérheti a <i>bíróságtól</i> a társaság határozatainak hatályon kívül helyezését, ha az jogszabálysértő, vagy a létesítő okiratba ütközik.	Bíróságnak nincs jogköre a működés felett. Az irányító szerv napi szintű kapcsolatban van a költségvetési szervvel, közvetlen irányító szervei utasítási joggal rendelkeznek. Kereteit és tartalmát az Aht. részletesen meghatározza.
Nyilvántartás	Cégjegyzék: a bíróság által vezetett közhiteles nyilvántartás.	A Magyar Államkincstár által vezetett törzs-könyvi nyilvántartás.
Ellenőrzés	Belső kontroll: A <i>felügyelőbizottság</i> és a <i>könyvvizsgáló</i> végzi a társaság működésének ellenőrzését. Ők korlátlanul és egyetemlegesen felelnek a társasággal szemben az ellenőrzési kötelezettségük megszegésével okozott károkért. Külső szervezetek: természetesen a társaságok szabályszerű működésével, adófizetési kötelezettségek, gazdasági működéssel kapcsolatban a Nemzeti Adó- és Vámhivatal kivételesen folytathat ellenőrzéseket.	Költségvetési szerv esetében az ellenőrzési tevékenységek ellátása a költségvetési szerv <i>belső</i> – azaz saját alkalmazottaiból álló – <i>ellenőrzési</i> egység. Külső ellenőrző szervek is ellátnak ellenőrzési feladatokat, azonban speciális anyagi felelősségük egyik esetben sincs.

	Gazdasági társaságok	Költségvetési szervek
Gazdálkodás sajátos szabályai, vagyonkezelés	<p>A társaság az alapításkor átadott és a működés során szerzett vagyon <i>tulajdonosa</i>, afelettt a társaság saját nevében, szabadon rendelkezik, törvényi követelmény a jegyzett tőke mértékére, illetve a saját tőke/jegyzett tőke arányára vonatkozik.</p> <p>A szabad gazdálkodás másik oldalán a <i>tulajdonosok korlátozott felelőssége, a menedzsment és a felügyelőbizottság sajátos felelősségi szabályai</i>, valamint a fizetésképtelen társaságra vonatkozó speciális eljárások (csőd, felszámolási eljárás) állnak.</p>	<p>Központi költségvetési szervek a kapott és szerzett vagyon <i>vagyonkezelői</i> (vagy csak használói), azzal korlátozottan gazdálkodnak, saját tulajdonnal nem rendelkezhetnek.</p> <p>A megszerzett <i>pénzeszközök felhasználása is korlátozott</i>. Viszont a társaságoknál érvényesülő pontos felelősségi viszonyok és fizetésképtelenségi eljárások nem érvényesülnek.</p>
Gazdálkodás korlátai	<p>A magánszféra piaci szereplőjeként megszerzett bevételeivel szabadon gazdálkodik. A bér, illetve egyéb gazdálkodására nézve a költségvetési szerveknél ismert korlátozások nem érvényesülnek.</p>	<p>Gazdálkodási szabályai jogszabályban kötöttek, a vállalható kötelezettségek köre korlátozott, kiadási előirányzatait a meghatározott célra használhatja fel, bevételeinek beszedésére jogosult és egyben köteles, nem vállalhat kezességet, nem bocsáthat ki vagy fogadhat el váltót, kötvényt, más értékpapírt, nem köthet pénzügyi lízing- és faktoringszerződéseket stb.</p>

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

#### 2.1.4. A költségvetési szervek alapítása

##### a) Az alapítás feltételei:

A költségvetési szerv alapítására az Áht. négy együttes feltételt állapít meg. Ezek szerint költségvetési szerv akkor alapítható, ha

- a közfeladat alaptevékenységként való ellátása ekként biztosítható;
- a működéséhez szükséges feltételek adottak;
- az ellátandó feladat hatékonyan teljesíthető;
- a költségvetési szerv működtetéséhez szükséges pénzügyi fedezet rendelkezésre áll.

Az Áht. a költségvetési szervek alapításának feltételeire helyezi a hangsúlyt, az alapítás korlátjaként határozza meg azokat a feltételeket, amelyek önmagukban szükségesek ahhoz, hogy valamely tevékenység költségvetési szervei formában történő ellátását megalapozzák. Az alapítás feltételeinek való megfelelés eldöntése az alapítandó költségvetési szerv irányító szervének mérlegelési jogkörébe esik. A Kormány irányítása alá tartozó költségvetési szervek<sup>2</sup> esetén az államháztartásért felelős miniszter előzetes egyetértése is szükséges.

<sup>2</sup> Áht. 1. § 11. pontja szerint a *Kormány irányítása vagy felügyelete alá tartozó költségvetési szerv*, a államháztartás központi alrendszerébe tartozó költségvetési szervek, az Országgyűlés, a köztársasági elnök, az Alkotmánybíróság, az Alapvető Jogok Biztosának Hivatala, az Állami Számvevőszék, a bíróságok, az Ügyészség, a Gazdasági Versenyhivatal, a Magyar Tudományos Akadémia és a Magyar Művészeti Akadémia fejezetekhez tartozó költségvetési szervek kivételével.

Amennyiben e feltételek közül valamelyik hiányzik az alapítás időpontjában, úgy költségvetési szerv nem alapítható. Abban az esetben, ha a feltételek bármelyike utóbb meghiúsul (például az ellátott feladat a továbbiakban nem közfeladat), a költségvetési szerv alapító szerve köteles a költségvetési szervet megszüntetni.

b) Az alapításra jogosultak köre:

### 1. Egyszemélyi alapítás

Az Áht. megállapítja a költségvetési szervek alapítására jogosultak körét, fő szabályként határozva meg az egyszemélyi alapítást. Az alapításra jogosult személy, szerv csak az Áht.-ban meghatározott költségvetési szervtípust jogosult alapítani.

11. táblázat

*Költségvetési szerv alapítására jogosultak*

Alapításra jogosult	Alapítható költségvetési szerv típusa
Országgyűlés, Kormány, miniszter (a Kormány tagja)	központi költségvetési szerv
helyi önkormányzat vagy annak társulása	helyi önkormányzati költségvetési szerv
országos nemzetiségi önkormányzat vagy annak társulása	országos nemzetiségi önkormányzati költségvetési szerv
helyi nemzetiségi önkormányzat vagy nemzetiségi önkormányzatok társulása	helyi nemzetiségi önkormányzati költségvetési szerv
köztisztület	köztisztületi költségvetési szerv
térségi fejlesztési tanács	térségi fejlesztési tanács munkaszerve

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

### 2. Közös alapítás:

Költségvetési szerv alapítására általában egy személy jogosult, kivételesen azonban az Áht. az államháztartás központi alrendszerében lehetővé teszi, hogy központi költségvetési szervet a miniszter más miniszterrel alapítson. Megengedi továbbá, hogy a helyi önkormányzat és annak társulása, a térségi fejlesztési tanács, a nemzetiségi önkormányzat és az országos nemzetiségi önkormányzat más ugyanilyen szervvel közösen alapítson költségvetési szervet. Ebben az esetben azonban a közös alapításról az alapító szervezeteknek megállapodást kell kötniük.

### 3. Kiválással történő alapítás:

A kiválással történő alapítás a költségvetési szerv létrejöttének speciális esete. A már korábban működő költségvetési szerv alapító okiratát módosítják, abból törölni kell az új költségvetési szerv létrejöttével feleslegessé vált adatokat, így például: telephelyeket, telep-

helyként funkcionáló szervezeti egységeket, amennyiben az alapító okirat szervezeti ábrát is tartalmaz, úgy ennek a módosítása is szükséges. A kiválással létrejövő költségvetési szervet az alapítás általános szabályainak megfelelően kell létrehozni.

### c) Az alapító okirat

A költségvetési szerv létrehozásáról *jogszabályban* vagy *alapító okiratban* kell rendelkezni. Jogszabályban költségvetési szervet létrehozni az Országgyűlés törvénnyel, a Kormány pedig kormányrendeletben jogosult.

Jogszabállyal alapított költségvetési szervnél *alapító okiratot is minden esetben ki kell adni*. Az alapító okiratnak a jogszabályban megjelölt alapítási időpontot kell tartalmaznia, azonban a kiadására ezen időpontot megelőzően kell sorra kerülnie. A költségvetési szerv a törzskönyvi *nyilvántartásba való bejegyzéssel, a bejegyzés napjával jön létre*.

Ettől *későbbi időpontot* a költségvetési szerv létrehozásáról, átalakításáról rendelkező alapító okirat meghatározhat. A törzskönyvi nyilvántartásba történő bejegyzés napjánál *korábbi* létrejveteli időpont meghatározására azonban csak törvényben vagy kormányrendeletben van lehetőség. Ebben az esetben a Kincstár a költségvetési szervet ezen időponttal jegyzi be a törzskönyvi nyilvántartásba.

Az alapító okirat kiadására az irányító szerv vezetője, minisztérium, illetve kormányhivatal esetén a miniszterelnök jogosult. Ez a gyakorlatban azt jelenti, hogy az adott személy munkaszerve, illetve az adott szervezet illetékes főosztálya készíti elő az alapító okiratot, amelyet az alapításra jogosult személy (az irányító szerv vezetője) aláírásával lát el.

A kérelmet a Magyar Államkincstár honlapjáról letölthető formanyomtatványon egy példányban kell benyújtani a Kincstár központja vagy területi igazgatóságai részére.

Az alapító okiratnak formai szempontból meg kell felelnie a Magyar Államkincstár honlapján található okiratmintának. Az alapító okiratok kiadásához – ahogy arról korábban már szó esett –, a miniszterelnöki okiratok és a honvédelemért felelős miniszter által alapított költségvetési szervek kivételével, az államháztartásért felelős miniszter előzetes egyetértése szükséges.

### d) Az alapító okirat formai jellemzői és kötelező tartalmi elemei:

Ahogy, arról már korábban szó esett, a költségvetési szerv alapító okiratának formájában meg kell felelnie az [www.allamkincstar.gov.hu/hu/koltsegvetesi-informaciok/torzskonyv\\_nyomtatvanyok](http://www.allamkincstar.gov.hu/hu/koltsegvetesi-informaciok/torzskonyv_nyomtatvanyok) oldalon megtalálható alapítóokirat-mintának. Az alapító okirat formai megfelelőségét a Magyar Államkincstár ellenőrzi. Ennek keretében – már létező költségvetési szervek alapító okiratának módosítása esetén is – sor kerül a telephelyek, székhelyek törzskönyvi nyilvántartásnak történő megfeleltetésére, valamint a tevékenységek kormányzati funkciókódjának ellenőrzésére.

Az alapító okiratnak az Áht., illetve az Ávr. szabályainak való megfelelőségét pedig – az egyetértés megadását megelőzően – a Pénzügyminisztérium szervezeti egységei is ellenőrzik. Az ellenőrzés különösen kiterjed arra, hogy az adott költségvetési szerv alapítása megfelel-e a jogszabályban meghatározott követelményeknek, helyesen tüntették-e

fel az alapítói hatásköröket, irányítási viszonyokat az alapító okiratban, nincs-e ellentmondás a jogszabályok és az adattartalom között. Amennyiben középirányító szerv is szerepel az okiratban, úgy ellenőrizni kell, hogy az ott meghatározott hatásköröket át lehet-e ruházni a középirányító szervre.

12. táblázat

*Az alapító okirat kötelező tartalmi elemei*

	<b>Kötelező tartalmi elem</b>	<b>A kötelező tartalmi elemre vonatkozó szabály</b>	<b>Példa a Nemzeti Közszolgálati Egyetem alapító okirata alapján</b>
1.	A költségvetési szerv megnevezése magyar nyelven	Különböznie kell más, már nyilvántartásba vett költségvetési szerv elnevezésétől.	Neve: Nemzeti Közszolgálati Egyetem
2.	Székhelye, telephelyei	Legalább az irányítószám, település, közterület, közterület jellege, házszám megadásával, telephely esetén, amennyiben a közterület, közterület jellege, házszám nem áll rendelkezésre, úgy a helyrajzi szám feltüntetésével.	Székhelye: 1083 Budapest, Ludovika tér 2. Telephelye (például): a NKE Katasztrófavédelmi Intézete, amelynek címe 3600 Ózd, Gyár út 2.
3.	Az alapításáról rendelkező jogszabály teljes megjelölése (ha az alapításról jogszabály rendelkezett)	Az alapításról rendelkező törvény, illetve kormányrendelet teljes megjelölése szükséges.	A Nemzeti Közszolgálati Egyetem létesítéséről szóló 2011. évi XXXVI. törvény
4.	Irányító szervének vagy felügyeleti szervének megnevezése, székhelye	Irányító szervként kizárólag azt a személyt vagy szervezet lehet feltüntetni, aki vagy amely az Áht. 9/A. §-a alapján át nem ruházható irányítási hatáskört gyakorol.	Irányító szervének (jelen esetben több is van) megnevezése: Miniszterelnökség, IM, BM, HM
	Alapító szervének megjelölése	Ennek megjelölésére külön csak abban az esetben van szükség, ha az irányítási hatáskörök gyakorlója eltér az alapító okirat kiadására, a költségvetési szerv alapítására, átalakítására, megszüntetésére jogosult szervétől (ilyen például a Kormány vagy az Országgyűlés által alapított költségvetési szervek legtöbbje).	Az Országgyűlés (törvényben)
5.	Illetékességi, működési területe	Földrajzi területet kell megjelölni. Ha alaptevékenységenként vagy feladatellátási helyenként eltérő, akkor alaptevékenység vagy feladatellátási hely bontásban kell feltüntetni. Ha feladatellátási megállapodás keretében lát el feladatot, akkor annak figyelembevételével kell meghatározni.	Az NKE tv.-ben és az Nft.-ben foglaltak szerint Magyarország területe (és azon kívül)

	Kötelező tartalmi elem	A kötelező tartalmi elemre vonatkozó szabály	Példa a Nemzeti Közszerződési Egyetem alapító okirata alapján
6.	Közfeladata, alaptevékenysége, ezek kormányzati funkciókód szerinti megjelölése és főtevékenységének államháztartási szakágazati besorolása	A közfeladat meghatározása szöveges formában szükséges, amennyiben jogszabály határozza meg, úgy a jogszabály szövegével összhangban kell meghatározni. Főtevékenység: kizárólag egyet lehetséges megadni. Alaptevékenység: szövegesen is szükséges megadni, államháztartási szakfeladatok és szakágazatok osztályozási rendjéről szóló 68/2013. (XII. 29.) NGM rendelet 1. melléklete szerint.	Az alapító okirat 4.2., 4.3. és 4.4. pontja tartalmazza, amelynek terjedelmére tekintettel itt most erre nem térünk ki.
7.	Vezetőjének megbízási rendje	Hogy a költségvetési szerv vezetőjét <i>ki nevezi ki és menti fel</i> , illetve <i>ki gyakorolja az egyéb munkáltatói jogokat</i> (utóbbi eltérhet a kinevező személyétől, például önkormányzati intézmények esetén), <i>milyen időtartamra</i> (határozatlan vagy időtartam megjelölése), <i>milyen foglalkoztatási jogviszonyba</i> nevezik ki, a kinevezést <i>megelőzi-e pályázat kiírása</i> , a kinevezéshez szükséges-e például <i>valamely miniszter egyetértése</i> stb.	Jelen esetben a rektor és a kancellár megbízási rendjét is szükséges megadni (mivel felsőoktatási intézmények duális vezetés alatt állnak, elkülönül a gazdasági és a szakmai vezetés).
8.	Az alkalmazásában álló személyek jogviszonyának megjelölése	Foglalkoztatási jogviszonyok megadása és ezekhez kapcsolódóan mely törvények hatálya alá tartoznak a költségvetési szervnél alkalmazásban álló személyek, foglalkozási jogviszonyokként külön sorban kell feltüntetni. A jogviszonyt szabályozó törvényt minden esetben fel kell tüntetni, a végrehajtási rendelet feltüntetése opcionális, a törvény mellett az is szerepeltethető.	Valamennyi, az adott intézményben alkalmazásban álló személy jogviszonya feltüntetendő.

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

A felsőoktatási intézményekre, illetve a köznevelési intézményekre a Magyar Államkincstár honlapján elérhető formanyomtatvány további kötelező tartalmi elemeket is meghatároz. Így felsőoktatási intézmény esetén például fel kell tüntetni azt is, hogy az adott feladatellátási helyet a felsőoktatási intézmény milyen jogcímen használja, kötelező csatolni a felsőoktatási intézmény szervezeti ábráját az alapító okirat mellékleteként, valamint szükséges megadni a kancellár megbízási rendjét is.

Az alapító okiratban a kötelező tartalmi elemeken túl szükséges feltüntetni a költségvetési szerv következő adatait, amennyiben azokkal a költségvetési szerv rendelkezik, így annak idegen nyelven történő megnevezését, ez jelenthet több különböző idegen nyelvű megnevezést is, amelyek szabadon megválaszthatók. Nemzetiségi önkormányzat költségvetési szerve esetében ez a nyelv az adott nemzetiségi önkormányzat nyelve is lehet.

Amennyiben a költségvetési szerv kiválással alakult, vagy a korábban megszűnt költségvetési szerv feladatait más költségvetési szerv vette át, úgy a jogelőző szerv feltüntetése is szükséges az alapító okiratban.

Amennyiben a költségvetési szerv végez vállalkozási tevékenységet, úgy szükséges megadni a vállalkozási tevékenységének felső határát a módosított kiadási előirányzatok arányában, így például az NKE az alapító okiratában meghatározottak szerint vállalkozási tevékenységet a módosított kiadási előirányzatainak 33%-áig végezhet.

Léteznek olyan költségvetési szervek, amelyek határozott időre jönnek létre, vagy létezésük egy pontos feltétel bekövetkezéséhez kötött, ilyen esetben a költségvetési szerv alapító okiratában meg kell jelölni a határozott időtartam végét vagy azt a feltételt, amelynek bekövetkezésével a költségvetési szerv megszűnik.

#### *e) Az alapító okirat módosítása:*

Az alapító okiratban meghatározott adatok változása esetén – tekintettel arra, hogy ez a törzskönyvi nyilvántartás közhitelességéhez szükséges – az irányító szerv vagy akár a költségvetési szerv saját maga köteles kezdeményezni az alapító okirat módosítását. A módosítás során a Kincstár honlapján elérhető módosítóokirat-mintát szükséges alkalmazni. Az eljárás ugyanúgy kérelemre indul, mint az alapítás esetében. A módosítások hatálya a törzskönyvi nyilvántartásba való bejegyzés napjával áll be.

#### *f) A törzskönyvi nyilvántartás:*

Magyarországon alapított – mind az élő, mind pedig a megszűnt – költségvetési szervekről a Magyar Államkincstár vezeti a közhiteles, törzskönyvi nyilvántartást, ami nyilvános, bárki számára ingyenesen elérhető. A törzskönyvi jogi személy, illetve a törzskönyvi jogi személyre vonatkozó adatok és tények közhiteles törzskönyvi nyilvántartásba történő bejegyzése, törlése és a bekövetkezett változások átvezetése kérelemre történik.

Mivel a Kincstár a törzskönyvi nyilvántartást az alapító okiratban meghatározott adattartalommal vezeti, szükséges, hogy a jogszabály útján alapított költségvetési szervek esetén alapító okiratot bocsássonak ki, a jogszabály ugyanis nem tartalmazhatja mindazon adatokat, amelyek a közhiteles nyilvántartás vezetéséhez szükségesek.

A törzskönyvi nyilvántartásba való bejegyzés hatálya konstitutív, azaz a költségvetési szerv a törzskönyvi nyilvántartásba való bejegyzéssel jön létre, és a nyilvántartásból való törléssel szűnik meg. A szervezeti változások is a törzskönyvi nyilvántartásba való bejegyzéssel hatályosulnak.

Mivel a törzskönyvi nyilvántartás közhiteles, ezért ellenkező bizonyításáig vélelmezni kell azok jóhiszeműségét, akik a törzskönyvi nyilvántartásban szereplő adatokban bízva szereznek jogot, továbbá ellenkező bizonyításáig a törzskönyvi nyilvántartásba bejegyzett adatról vélelmezni kell, hogy az fennáll, a törölt adatokról pedig azt, hogy azok már nem állnak fenn.

A törzskönyvi nyilvántartás a költségvetési szervre vonatkozó legfontosabb adatokat tartalmazza, így egyebek mellett annak nevét, székhelyét, telephelyeit, alapító és irányító



szervének megnevezését, közfeladatát, alaptevékenységét, ezek kormányzati funkció szerinti besorolását, továbbá a szervezetére vonatkozó fontosabb adatokat. A törzskönyvi nyilvántartásba történő bejegyzés *kérelem alapján*, hatósági eljárás keretében történik, amelyben az ügyintézési határidő 15 nap. Hiánypótlásra lehetőség van az eljárásban.

A törzskönyvi nyilvántartás a Magyar Államkincstár hivatalos honlapjáról mindenki számára ingyenesen elérhető. Fontos megjegyezni azonban, hogy a törzskönyvi nyilvántartást a Magyar Államkincstár nem kizárólag a költségvetési szervekről, hanem az államháztartás központi alrendszerébe sorolt közttestületekről, a helyi önkormányzatokról, a nemzetiségi önkormányzatokról, a társulásokról, a térségi fejlesztési tanácsokról, valamint jogszabály alapján a költségvetési szervek gazdálkodását alkalmazó jogi személyekről (a továbbiakban együtt: törzskönyvi jogi személyek) is vezeti. Ebből következően a törzskönyvi nyilvántartásban nem kizárólag költségvetési szervekre és azok adataira kereshetünk rá, hanem egyéb törzskönyvi jogi személyekre is.

A törzskönyvi nyilvántartást a Magyar Államkincstár a törzskönyvi jogi személy típusára tekintettel különböző adattartalommal vezeti. Az NKE alapító okiratának adattartalmán túl tartalmazza még az egyetem törzskönyvi azonosító számát, amely a törzskönyvi jogi személy nyilvántartására és azonosítására szolgáló hatjegyű számkód. Annak elnevezését, székhelyét, alaptevékenységének államháztartási szakágazati besorolását, alaptevékenység TEÁOR-kódját, adószámát, KSH statisztikai számjelét. Az adott szervezet ÁHTI azonosítója, az államháztartásba tartozó pénzügyi szervezeteket és azok csoportjait, központi előirányzatot és azok a központi előirányzat kezelőjét (a Tr. 2. §-ának 8. pontjában foglalt értelmező rendelkezések szerint), továbbá az előirányzattal rendelkező, költségvetési gazdálkodási vagy más jogosítvánnyal felruházott, jogi személyiséggel nem rendelkező szervezeti egységet azonosít kizárólag államháztartási nyilvántartási, adat- és információszolgáltatási és feldolgozási célból.

Az adott költségvetési szerv vezetőjének nevét, kinevezésének kezdetét, valamint Magyarország központi költségvetésének azon fejezetét, amelybe az adott szerv tartozik.

Erről az oldalról tölthető le a költségvetési szerv azon alapító okirata, amely a költségvetési szervet létrehozta, illetve a módosítások időpontjának megfelelő sorrendben, a legrégebitől a legújabb felé haladva, a költségvetési szerv alapító okiratának módosításokkal egységes szerkezetbe foglalt szövege, valamint az adott alapító okiratot módosító okirat.

## 2.2. A költségvetési szerv működése

### 2.2.1. A költségvetési szerv tevékenysége

A költségvetési szerv tevékenysége alaptevékenység vagy vállalkozási tevékenység lehet.

Az *alaptevékenység* olyan tevékenység, amelyet a költségvetési szerv létrehozásáról szóló jogszabályban vagy alapító okiratában szakmai alapfeladatként határoztak meg, valamint a költségvetési szerv szakmai alapfeladatainak ellátását elősegítő más, nem haszon-szerzés céljából végzett tevékenység. E körbe tartozik minden olyan tevékenység, amely közfeladat (szakmai alapfeladat) ellátását segíti elő, és jellegét tekintve nem idegen a költségvetési szerv által végzett közfeladattól (szakmai alapfeladattól), és nem irányul nyereség szerzésére. Az alaptevékenységet a kormányzati funkciók, államháztartási szakfeladatok és szakágazatok osztályozási rendjéről szóló 68/2013. (XII. 29.) NGM rendelet 1. mellék-

lete szerinti funkcióba besorolva kell a költségvetési szerv létrehozásáról rendelkező jogszabályban, illetve az alapító okiratban meghatározni.

A *vállalkozási tevékenység* piaci magatartásnak minősül, tehát vonatkoznak rá a magánjogi szabályok, de a közjogi szabályozás is keretek közé szorítja a tevékenység végzését. A vállalkozási tevékenység célja, hogy a költségvetési szerv időleges szabad kapacitását a vállalkozási tevékenység keretében hasznosítsa.

A költségvetési szerv a vállalkozási tevékenységét haszonszerzés céljából, államháztartáson kívüli forrásból végzi. A vállalkozási tevékenység nem kötelezően végzett termelő-, szolgáltató- vagy értékesítő tevékenység lehet. Amennyiben a költségvetési szerv vállalkozási tevékenységet is végez, erről az alapító okiratában is rendelkeznie kell, de azt nem szükséges konkrétan meghatározni, csupán annak felső mértékéről kell rendelkeznie a módosított kiadási előirányzatok arányában.

A vállalkozási tevékenység eredménye a vállalkozási maradvány, amely a számviteli szabályok alapján megállapított speciális eredménykategória. A vállalkozási maradvány lehet pozitív vagy negatív, attól függően, hogy eredményesen vagy veszteséggel végzi a vállalkozási tevékenységét a költségvetési szerv.

### 2.2.2. A költségvetési szerv irányítása, felügyelete

#### a) Az irányítás és a felügyelet fogalma, elhatárolása

Az irányítás és a felügyelet fogalma azért fontos, mert a közigazgatás egyes alrendszerei közötti viszony és az alrendszereken belüli kapcsolatrendszer és működés lényegi eleme. E két fogalom és az általuk kifejezett tartalom minden szervezet rendszerén belül megtalálható, a közigazgatáson belüli sajátosságait pedig maguk a közigazgatás sajátosságai adják, ideértve a közhatalmi tartalmukat is.

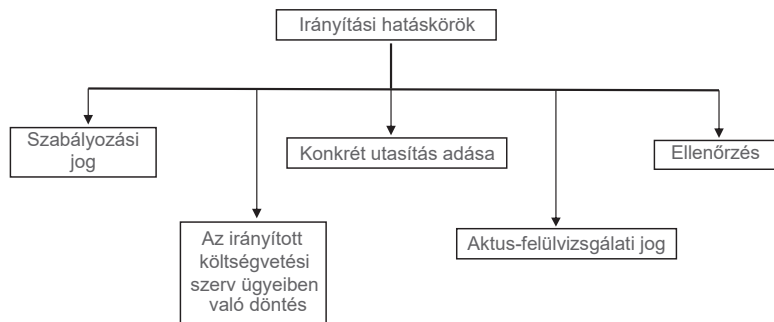
A közigazgatás felépítésére és működésére – alrendszerektől függetlenül – a hierarchia jellemző, azaz az egyes ágazati vagy funkcionális alapon szervezett és különböző területi szinteken működő szervek egymással – különböző erősségű – alá-fölé rendeltségben működnek.

Az *irányítás* mindig két különálló szerv között megvalósuló tevékenység, azaz a hierarchiában magasabban lévő irányító szerv meghatározó befolyást gyakorol az irányított szerv működési viszonyaira, szinte minden esetben az irányított szerv vezetésére hatva. Ezek a viszonyok szervei és szakmai viszonyok lehetnek. A *szervi viszonyok* minden szervnél többé-kevésbé azonosak, mivel a szerv szervei jellegéhez kapcsolódnak, például szerv létesítésével, megszüntetésével, átszervezésével, fejlesztésével, személyi, tárgyi feltételek biztosításával kapcsolatos viszonyok. A szakmai irányítás területei szervtípusonként eltérnek, mivel azok a szerv funkciójával, az általa végzett tevékenységgel függenek össze.

A *felügyelet* mint a szervezetrendszeri igazgatás eszköze minden esetben feltételez egyfajta uralmi helyzetet a felügyelő és a felügyelt szerv között, de mindig kevesebb, mint az irányítás. A felügyeleti jogviszony a felügyelt szerv tevékenységének folyamatos figyelemmel kísérése, valamely jogszabályban biztosított beavatkozási lehetőség. Ez a beavatkozás azonban nem terjed ki valamennyi viszonylatra, és a beavatkozás terjedelme is szűkebb körű (például aktus-felülvizsgálat esetén gyakran csak a törvényességi felülvizsgálatot engedik meg a jogszabályok).

## b) Az irányítási hatáskör elemei

A költségvetési szerv irányítására vonatkozó hatáskörök valamennyi költségvetési szervere kiterjednek, tekintet nélkül a költségvetési szerv által ellátott közfeladatra. Az irányítás jellemzően alá-fölé rendeltségi viszonyt jelent, amelyben az irányító szerv az irányított szerv tekintetében meghatározott irányítási hatáskörök gyakorlására jogosult.



8. ábra

*Az irányítási hatáskör elemei*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

A *szabályozási jog* körébe sorolandó: a költségvetési szerv alapítása, átalakítása és megszüntetése, ehhez kapcsolódóan a költségvetési szerv alapító okiratának kiadása, szervezeti és működési szabályzatának jóváhagyása, de idetartozik a költségvetési szerv vezetésére való kinevezés vagy megbízás és a gazdasági vezető kinevezése vagy megbízása. A szabályozási jog gyakorlása megjelenhet jogszabályi formában, közjogi szabályozás formájában és egyéb hierarchikus irányítási aktus formájában. A szabályozási jog gyakorlása nem jogi felhatalmazáshoz kötött.

Az *irányított ügyeiben való döntés* az irányító szerv részére lehetőséget biztosít arra, hogy az irányított szerv működését döntéseivel befolyásolja. E körbe tartozik a költségvetési szerv döntéseinek előzetes vagy utólagos jóváhagyása, amikor is a döntés meghozatalához, illetve hatálybalépéséhez az irányító szerv előzetes, illetve utólagos jóváhagyása szükséges.

A *konkrét utasítás* a legerősebb irányítási hatáskör, amely az irányított szervnél kötelezettséget keletkeztet, módosít vagy szüntet meg. Idetartozik az egyedi utasítás kiadása valamely feladat elvégzésére vagy mulasztás pótlására, valamint a jelentéstételre vagy beszámolóra való kötelezést jelenthet.

Az *aktus-felülvizsgálati jog* körében az irányító szervnek jogi lehetősége nyílik a költségvetési szerv döntésének megsemmisítésére, szükség szerint új eljárás lefolytatására való utasításra. Ennek keretében az irányító szerv megvizsgálja az irányított szerv döntéseit, megállapítja annak hibáit, fogyatékoságait, és intézkedik azok javításáról, pótlásáról. Az aktus-felülvizsgálati jogot az Áht. a lehető legszélesebb körben szabályozza, ugyanis nem korlátozza csupán jogszabálysértés esetére, hanem azt jogszabálysértés mellett érdeksérelem vagy célszerűtlenség esetére is alkalmazni rendeli. Ennek korlátja az ágazati szabályozásban, különösen a közigazgatási hatósági eljárásra vonatkozó szabályozásban megjelenő, az aktus-felülvizsgálat körébe vonható ilyen korlát.

Az *ellenőrzés* az irányítás általános jogosítványa, amely révén az irányító szerv az irányított szerv működését ellenőrzi (vagyis azt, hogy a számára meghatározott közfeladatot miként valósítja meg) törvényességi, szakszerűségi és hatékonysági szempontból.

### c) Az irányítási hatáskör korlátozása

Az irányítási hatáskör az irányító szerv jogilag megengedett cselekményeinek összességét jelenti. Ha az irányító szerv valamennyi irányítási hatáskör gyakorlására korlátozás nélkül jogosult, teljes irányítási hatáskörrel beszélünk. Lehetőség van az irányítási hatáskörök korlátozására, amely kétirányú lehet:

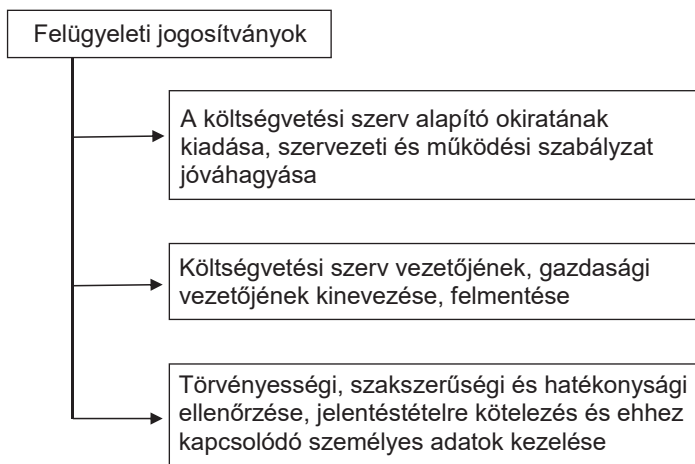
- az irányító szerv személyén kívül álló okból bekövetkező korlátozás; ez a Kormány irányítása vagy felügyelete alá tartozó költségvetési szerv esetében valósulhat meg, amelynek egy speciális esete, amikor az irányítási hatáskört más szerv vagy személy gyakorolja,
- az irányító szerv elhatározásából fakadó korlátozás, ami lényegét tekintve a munkamegosztást célozza; a központi költségvetési szervek irányítása tekintetében van rá lehetőség, amikor egyes irányítási hatásköröket az irányító szerv irányítása alá tartozó más költségvetési szerv mint középírányító szerv gyakorol. Ebben az esetben az irányítási hatáskörök egyes részjogosítványait az irányító szerv helyett más olyan szerv vagy személy gyakorolja, amely vagy aki egyébként szintén az irányító szerv irányítása alá tartozik. Így a középírányító szerv általi hatáskörgyakorlás is az irányító szerv által befolyásolt, szemben az irányítási hatáskörök más általi olyan gyakorlásával, amikor arra az irányító szerv akaratán kívüli okból kerül sor, aminek tehát a célja nem a munkamegosztás, hanem az irányított szerv által ellátott olyan közfeladat, amely tekintetében a jogszabályban meghatározott feladat- és hatáskörében több irányító szerv érintettsége állapítható meg. Ez az eset az irányítási hatáskörök jellemzően szakmai tartalmuk szerinti megosztását eredményezi, amely alapján az irányítási hatáskörök megosztása is csupán egyes szakmai ügycsoportok tekintetében merül fel. Jellemzően ilyen megoldást találunk a fővárosi és megyei kormányhivatalok irányítása tekintetében.

Szükséges azonban hangsúlyozni, hogy ez esetben sincs lehetőség a költségvetési szerv tevékenységének törvényességi és szakszerűségi ellenőrzésére (ide nem értve a költségvetési szerv tevékenységének a pénzügyi ellenőrzését), valamint a döntés megsemmisítésére, új eljárás lefolytatására kötelezésre, mint irányítási hatáskör átruházásra. Ez alól az Áht. meghatároz kivételt, amikor törvény erre vonatkozó rendelkezése alapján ez az irányítási hatáskör is átruházható.

Az irányítási hatáskörök átruházása mellett a törvény lehetővé teszi, hogy a költségvetési szerv más irányító szerv irányítása alá kerüljön. Ezt, ha mindkét irányító szerv az államháztartás azonos alrendszerébe tartozik, a jogszabállyal alapított költségvetési szerv esetén jogszabály, más költségvetési szerv esetén az átadó irányító szerv és az átvevő irányító szerv közötti megállapodásban, ha az irányító szervek az államháztartás különböző alrendszerébe tartoznak, törvény rendelheti el.

#### d) Felügyelet

A felügyelet két szerv közötti, meghatározott irányítási hatáskörök gyakorlására korlátozódó jogviszony. A felügyelet kevesebb befolyásolási lehetőséget biztosít az alárendelt szerv tevékenysége tekintetében. Amíg ugyanis az irányításban megjelennek a legerősebb irányítási jogosítványok, mint például a szabályozási jog, a döntési jog és az utasítási jog, addig a felügyelet köré többnyire csak az ellenőrzés és az aktus-felülvizsgálat sorolható.



9. ábra

*Felügyeleti jogosítványok*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

#### 2.2.3. A költségvetési szerv vezetése

Előljáróban szükséges rögzíteni, hogy a vezetés minden esetben szervezeten belüli tevékenység, szemben az irányítási és a felügyeleti jogosultsággal.

A költségvetési szervet annak vezetője vezeti. A költségvetési szerv vezetőjének kinevezésére vagy megbízására az irányító szerv jogosult, mivel ezen jogosultságok az irányítási hatáskörök részét képezik. Kinevezés vagy megbízás csak természetes személy számára adható.

A költségvetési szerv vezetője felelős a közfeladatok jogszabályban, alapító okiratban, belső szabályzatban foglaltaknak megfelelő ellátásáért, valamint a költségvetési szerv számára jogszabályban előírt kötelezettségek teljesítéséért. A jogszabály a költségvetési szerv vezetőjének feladatait még példálózó jelleggel sem próbálja meghatározni, mivel azokat tipikusan az ágazati jogszabályok, az alapító okirat és a belső szabályzatok tartalmazzák.

A költségvetési szerv vezetője – helyettesítés kivételével – más költségvetési szervnél nem lehet vezető, és a költségvetési szerv vezetésére is csak egy kinevezés vagy megbízás adható. E tekintetben sajátos a nemzeti felsőoktatásról szóló törvény szabályozási logikája, amely alapján meghatározott ügycsoportokban a költségvetési szerv vezetőjének a kancell-

lárt kell tekinteni. A kancellár azonban nem minősül a költségvetési szerv (felsőoktatási intézmény) vezetőjének.

A költségvetési szerv képviselőjére a költségvetési szerv vezetője jogosult. A képviselet gyakorlása jogszabályban vagy a költségvetési szerv szervezeti és működési szabályzatában foglaltak szerint – esetenként vagy az ügyek meghatározott csoportjára nézve – a költségvetési szerv vezetőjének helyettesére vagy más dolgozójára ruházható át.

### A költségvetési szerv gazdasági szervezete, gazdasági vezető

Fő szabály szerint a költségvetési szerv gazdasági szervezettel rendelkezik, amely költségvetési szerv a költségvetés tervezéséért, az előirányzatok módosításának, átcsoportosításának és felhasználásának (a továbbiakban együtt: gazdálkodás) végrehajtásáért, a finanszírozási, adatszolgáltatási, beszámolási és a pénzügyi, számviteli rend betartásáért és a költségvetési szerv és a hozzárendelt költségvetési szervek működtetéséért, a használatában lévő vagyon használatával, védelmével összefüggő feladatok teljesítéséért felelős szervezeti egysége.

Azonban azok a költségvetési szervek, amelyek átlagos statisztikai állományi létszáma a száz főt nem éri el, vagy az irányító szerv a száz fő éves átlagos statisztikai állományi létszámot elérő költségvetési szerv tekintetében így dönt, nem rendelkezhetnek gazdasági szervezettel. Ilyen esetekben a gazdasági szervezet feladatait az irányító szerv, az államháztartás önkormányzati alrendszerében az önkormányzati hivatal vagy – az irányító szerv döntése alapján – az irányító szerv irányítása alá tartozó más, gazdasági szervezettel rendelkező költségvetési szerv látja el.

E kivételi szabályt azonban nem kell alkalmazni az irányító szerv, az önkormányzati hivatal, az országos nemzetiségi önkormányzat hivatala, a nemzetiségi önkormányzati költségvetési szerv esetén. Ez utóbbi szabály szerint kell eljárni azon költségvetési szervek esetében is, amelyeket alaptevékenységként a költségvetési szerv gazdálkodási feladatainak ellátására hoztak létre, valamint amelyek az alapításáról rendelkező törvény, kormányrendelet alapján vagy az állam nemzetközi kötelezettségére tekintettel rendelkeznek gazdasági szervezettel.

A költségvetési szerv alapítására jogosult szervnek az alapítással egyidejűleg kell döntenie arról, hogy a költségvetési szerv rendelkezzen-e gazdasági szervezettel, vagy sem. E döntés meghozatala során a költségvetési szerv tervezett személyi juttatások kiadási előirányzatát kell alapul venni, és ebből a foglalkoztatottak jogviszonyára és a személyi juttatások kiemelt előirányzaton elszámolandó egyéb juttatásokra vonatkozó szabályok alapján kell a tervezett létszámot megállapítani. Az így számított mutató határozza meg az újonnan alapított költségvetési szerv tekintetében azt, hogy rendelkezhet-e gazdasági szervezettel.

Új költségvetési szerv alapításánál az éves átlagos statisztikai állományi létszámra vonatkozó feltétel tekintetében olyan létszámot kell figyelembe venni, amely a foglalkoztatottak jogviszonyára és a személyi juttatások kiemelt előirányzaton elszámolandó egyéb juttatásokra – és az ezekhez kapcsolódó adó- és járulékfizetésre – vonatkozó szabályok alapján a személyi juttatások kiemelt előirányzatra tekintettel megállapítható.

Egy korábban megszüntetett gazdasági szervezet visszaállítható, ha megalapozottan feltételezhető, hogy huzamosan képes a továbbiakban megfelelni azoknak a feltételeknek, amelyeket a költségvetési szerv támaszt vele szemben, azaz a költségvetési szerv legalább

száz főt elérő éves átlagos statisztikai állományi létszáma hosszabb időn át fenntartható. Ennek vizsgálata az irányító szerv felelőssége, figyelemmel arra, hogy a gazdálkodási feladatoknak a költségvetési szervek közötti évenkénti átadás-átvétele a szabályozás diszfunkcionális végrehajtását eredményezheti.

Jellemzően nagyobb költségvetési szervek esetében lehetőség van arra, hogy a gazdasági szervezet feladatait megosszák több szervezeti egység között. Ilyen esetben a szervezeti egységek összességét kell gazdasági szervezetnek tekinteni, gazdasági vezetőnek pedig a szervezeti egységek vezetőinek irányítását végző, ennek hiányában a szervezeti és működési szabályzatban megjelölt személy minősül. A gazdasági szervezet feladatainak ilyen megosztására azonban csak oly módon kerülhet sor, hogy az ne eredményezzen párhuzamosságot az egyes szervezeti egységek által ellátott tevékenységek között.

Lehetőség van arra is, hogy ne kelljen kialakítani a gazdálkodási feladatok ellátására önálló szervezeti egységet az önkormányzati hivatalban, illetve a társulási tanács munkaszervezeti feladatait ellátó költségvetési szervnél, ha az az önkormányzati hivatal, illetve a társulási tanács munkaszervezeti feladatait ellátó költségvetési szerv szervezeti tagozódása szempontjából – annak kis üzemgazdasági méretére tekintettel – célszerűtlen lenne. Ez esetben gazdasági szervezetnek a gazdálkodási feladatoknak az önkormányzati hivatal, illetve a társulási tanács munkaszervezeti feladatait ellátó költségvetési szerv egészében történő ellátását kell gazdasági szervezetnek, gazdasági vezetőnek pedig az önkormányzati hivatal, a társulási tanács munkaszervezeti feladatait ellátó költségvetési szerv vezetőjét, vagy az önkormányzati hivatal, illetve a társulási tanács munkaszervezeti feladatait ellátó költségvetési szerv alkalmazásában álló, az önkormányzati hivatal vezetője által kijelölt személyt kell tekinteni.

Mivel a gazdasági szervezet által ellátott feladatok alapvetően technikai jellegűek, a gazdasági szervezet hiánya nem érinti a költségvetési szerv gazdasági függetlenségét, önállóságát. A költségvetési szerv gazdálkodásával kapcsolatos döntések meghozatalára, így az előirányzatok tekintetében történő kötelezettségvállalásra a költségvetési szerv vezetője jogosult, csupán a feladatok végrehajtása történik más költségvetési szervnél, így a költségvetési szerv vezetője továbbra is teljes mértékben képes felelősséget vállalni a költségvetési szerv gazdálkodásáért.

A gazdasági szervezet más, gazdasági szervezettel rendelkező költségvetési szervhez történő telepítése nem zárja ki, hogy a gazdálkodási feladatok ellátása továbbra is a gazdasági szervezettel nem rendelkező költségvetési szervben történjen akként, hogy az irányító szerv vagy az irányító szerv irányítása alá tartozó másik költségvetési szerv alkalmazásában álló személy a gazdasági szervezettel nem rendelkező költségvetési szervnél a gazdasági vezető jogköreit – az Ávr. szerinti korlátokkal – delegáltan gyakorolja. A költségvetési szerv gazdasági szervezettel való rendelkezése vagy annak hiánya nem érinti a költségvetési szerv jogi személyiségét sem, annak csupán a feladatellátás megszervezése szempontjából – például van-e külön gazdasági szervezet, vezető, a működtetés kiadásai a saját vagy más ellátó jellegű költségvetési szerv költségvetésében szerepelnek-e stb. – van jelentősége. A gazdasági szervezettel nem rendelkező költségvetési szerv tervezési, gazdálkodási, ellenőrzési, finanszírozási, adatszolgáltatási és beszámolási feladatai ellátásáról a hozzá kijelölt költségvetési szerv gondoskodik.

Az irányító szerv és az irányítása alá tartozó, gazdasági szervezettel nem rendelkező költségvetési szerv ugyanazon szervezeti keretek között is működhet, azonban egy költ-

ségvetési szervnek kizárólag egy gazdasági vezetője lehet. Ennek megfelelően kell eljárni, ha a gazdasági szervezet fizikai összevonására kerül sor, valamint abban az esetben is, ha fizikailag továbbra is széttagoltan működik. Az, hogy a két megoldás közül melyiket célszerűbb választani, az az irányító szerv – értelemszerűen a költségvetési szervek vezetői véleményének kikérését követő – döntési jogköre.

Az Áht. 10. § (4a) bekezdése szerinti megoldás alkalmas annak biztosítására, hogy a kötelezettségvállalás és a pénzügyi ellenjegyzés tekintetében ugyanazon költségvetési szervek között – figyelemmel a költségvetési szerv vezetőjének és gazdasági vezetőjének egymással alá-fölé rendeltségi viszonyára – meglévő esetleges összefonódásokat kizárják. A gazdasági szervezettel nem rendelkező költségvetési szervek esetében az azzal összefüggő felelősség megosztottan jelenik meg a költségvetési szerv és a számára gazdálkodási feladatokat ellátó másik költségvetési szerv vezetője között, amelynek rendjét munkamegosztási megállapodásban kell a költségvetési szerveknek egymás között rendezniük.

A feladatok ellátása esetében önmagában az a körülmény, hogy egyes kérdéseket, problémákat az irányító szerv jogi, pénzügyi, költségvetési, humánpolitikai szervezeti egységeinél oldanak meg, nem feltétlenül jár többletfeladatokkal az adott szervezeti egységeknél. Ezen feladatok ellátása még a pénzügyi ellenjegyzést megelőzően elősegítheti, hogy folyamatba épített ellenőrzés keretében kiküszöböljék az esetleges hibákat, jogszerűtlenségeket. Ugyanakkor nincs annak sem akadálya, hogy a jogi ellenjegyzést is a gazdálkodási feladatokat ellátó költségvetési szerv állományába tartozó személy végezze.

A gazdasági szervezetet jogszabályban meghatározott képesítéssel rendelkező *gazdasági vezető* vezeti. E körben vezeti és ellenőrzi a gazdasági szervezetet, felelős a számára a jogszabályban meghatározott feladatok ellátásáért, és iránymutatást ad a költségvetési szerv más szervezeti egységéhez beosztott, továbbá a költségvetési szervhez rendelt más költségvetési szerv alkalmazásában álló, a tervezéssel, gazdálkodással, finanszírozással, adatszolgáltatással és beszámolóval kapcsolatos feladatok ellátásáért felelős személyeknek.

Ahogy a költségvetési szerv vezetőjének kinevezése, megbízása, felmentése az irányítási hatáskörök része, úgy a költségvetési szerv gazdasági vezetőjének kinevezése vagy megbízása, felmentése vagy megbízásának visszavonása is az irányító szerv hatáskörébe tartozik. Az önkormányzati alrendszer tekintetében ez a szabály oly módon érvényesül, hogy az önkormányzati hivatal gazdasági vezetőjét a polgármester mint irányító nevezni ki, menti fel, a jegyző csupán a gazdasági vezető helyettesét jelölheti ki, de ehhez a polgármester egyetértése is szükséges.

A gazdasági vezető a feladatait a költségvetési szerv vezetőjének közvetlen vezetése és ellenőrzése mellett látja el, az általa ellátott feladatok tekintetében a költségvetési szerv vezetőjének helyettese abban az esetben is, ha munkaköri elnevezése, beosztása ezt nem jelöli. Ez alól kivétel a Legfőbb Ügyészség, az önkormányzati hivatal, a kormányhivatal, az autonóm államigazgatási szerv, valamint a minisztérium gazdasági vezetője, ők a szervezeti és működési szabályzatban megjelölt személy vezetése és ellenőrzése alatt látják el feladataikat. A minisztérium gazdasági ügyekkel megbízott állami vezetője akkor minősül gazdasági vezetőnek, ha a gazdálkodási feladatokat kivétel nélkül ellátja. A gazdasági vezető átmeneti vagy tartós akadályoztatása esetén a költségvetési szerv vezetője haladéktalanul köteles gondoskodni a helyettesítéséről, a gazdasági vezetői álláshely megüresedése esetén annak betöltéséről.



#### 2.2.4. A költségvetési szerv szabályzatai

A költségvetési szervnél szervezeti és működési szabályzatot, gazdálkodási szabályzatot és ügyrendet kell alkotni.

A költségvetési szerv szervezetét, feladatai ellátásának részletes belső rendjét és módját szervezeti és működési szabályzat állapítja meg. A szervezeti egységekre vonatkozó szabályokat a költségvetési szerv szervezeti és működési szabályzatában vagy a szervezeti egységek ügyrendjében, a gazdálkodás részletes rendjét belső szabályzatban kell meghatározni. Belső szabályzataiban rendelkezik az önkormányzati hivatal a helyi önkormányzat és a helyi nemzetiségi önkormányzat, a társulási tanács munkaszervezeti feladatait ellátó költségvetési szerv a társulás, valamint a térségi fejlesztési tanács munkaszervezete a térségi fejlesztési tanács sajátos tervezési, gazdálkodási, ellenőrzési, finanszírozási, adatszolgáltatási és beszámolási feladatairól.

Törvény vagy kormányrendelet eltérő rendelkezése hiányában az újonnan alapított költségvetési szerv, helyi nemzetiségi önkormányzat, társulás, térségi fejlesztési tanács a szervezeti és működési szabályzatát és a belső szabályzatokat a megalakulás időpontjától számított harminc napon belül köteles elkészíteni. Jogszabály-módosítás esetén a szükséges változásokat a jogszabály hatálybalépését követő harminc napon belül kell a szabályzatokon átvezetni. Az elkészítés során figyelemmel kell lenni arra, hogy a szabályzatokból megállapíthatók legyenek a felelősségi körök, a javaslattevési, engedélyezési, jóváhagyási, kontroll- és beszámoltatási eljárások.

##### a) Szervezeti és működési szabályzat

A költségvetési szerv feladatai ellátásának részletes belső rendjét és módját a szervezeti és működési szabályzat állapítja meg. A szervezeti és működési szabályzat formája – mint közjogi szervezetszabályozó eszköz a jogalkotásról szóló törvény alapján – normatív utasítás.

A szervezeti és működési szabályzat jóváhagyása az irányítási hatáskörök része, annak jóváhagyására az irányító szerv jogosult. Ehhez képest sajátos szabályozást találunk a központi államigazgatási szervekről, valamint a Kormány tagjai és az államtitkárok jogállásáról szóló 2010. évi XLIII. törvényben, amely szerint a minisztérium szervezeti és működési szabályzatát a minisztériumot vezető miniszter – a miniszterelnök és a kormányzati tevékenység összehangolásáért felelős miniszter jóváhagyását követően – adja ki. A szervezeti egységekre vonatkozó szabályokat a költségvetési szerv szervezeti és működési szabályzatában vagy a szervezeti egységek ügyrendjében, a gazdálkodás részletes rendjét belső szabályzatban kell meghatározni. Az Aht. így biztosítja a kellő rugalmasságot a különböző típusú és méretű költségvetési szervek között, lehetővé téve, hogy egy nagy és sokféle feladattal rendelkező költségvetési szerv összes működési szabályát ne kelljen mind a szervezeti és működési szabályzatba sűríteni (elegendő legyen a részleteket ügyrendben szabályozni), ugyanakkor a kis intézmények (például köznevelési intézmények) esetén ne legyen szükséges ügyrendet készíteni, az összes lényeges szabályt a szervezeti és működési szabályzat is tartalmazhatja.

A költségvetési szerv szervezeti és működési szabályzatát a költségvetési szerv egészére kell megállapítani, amelyben az alábbi témákat kell ismertetni:

- a költségvetési szerv alapításáról szóló jogszabály teljes megjelölését, ha a költségvetési szerv alapításáról jogszabály rendelkezett,
- a költségvetési szerv alapító okiratának keltét, számát, az alapítás időpontját,
- az ellátandó és a kormányzati funkció szerint besorolt alaptevékenységek, rendszeresen ellátott vállalkozási tevékenységek megjelölését,
- azon gazdálkodó szervezetek részletes felsorolását, amelyek tekintetében a költségvetési szerv alapítói, tulajdonosi (tagsági, részvényesi) jogokat gyakorol,
- a szervezeti felépítést és a működés rendjét, a szervezeti egységek – ezen belül a gazdasági szervezet – megnevezését, feladatait, a költségvetési szerv szervezeti ábráját,
- azon ügyköröket, amelyek során a szervezeti egységek vezetői a költségvetési szerv képviselőjeként járhatnak el,
- a szervezeti és működési szabályzatban nevesített munkakörökhöz tartozó feladat- és hatásköröket, a hatáskörök gyakorlásának módját, a helyettesítés rendjét (ideértve – a költségvetési szerv vezetőjének és gazdasági vezetőjének akadályoztatása esetén vagy ha a tisztség ideiglenesen nincs betöltve – az általános helyettesítés rendjét), az ezekhez kapcsolódó felelősségi szabályokat,
- jogszabályban meghatározott kivétellel a munkáltatói jogok gyakorlásának – ideértve az átruházott munkáltatói jogokat is – rendjét, és
- azoknak a költségvetési szervezeteknek a felsorolását, amelyek tekintetében a költségvetési szerv – önálló gazdasági szervezet hiányában – gazdasági szervezet feladatait ellátja.

## b) Gazdálkodási szabályzat

A költségvetési szerv gazdálkodási szabályzatában kell rendezni a költségvetési szerv működéséhez kapcsolódó, pénzügyi kihatással bíró, jogszabályban nem szabályozott kérdéseket, így különösen

- a tervezéssel, gazdálkodással – így különösen a kötelezettségvállalás, ellenjegyzés, teljesítés igazolása, érvényesítés, utalványozás gyakorlásának módjával, eljárási és dokumentációs részletszabályaival, valamint az ezeket végző személyek kijelölésének rendjével –, az ellenőrzési adatszolgáltatási és beszámolási feladatok teljesítésével kapcsolatos belső előírásokat, feltételeket,
- a beszerzések lebonyolításával kapcsolatos eljárásrendet,
- a belföldi és külföldi kiküldetések elrendelésével és lebonyolításával, elszámolásával kapcsolatos kérdéseket,
- az anyag- és eszközgazdálkodás számviteli politikában nem szabályozott kérdéseit,
- a reprezentációs kiadások felosztását, azok teljesítésének és elszámolásának szabályait,
- a gépjárművek igénybevételének és használatának rendjét,
- a vezetékes és rádiótelefonok használatát és a közérdekű adatok megismerésére irányuló kérelmek intézésének,
- a kötelezően közzéteendő adatok nyilvánosságra hozatalának rendjét.

Önálló gazdálkodási szabályzatot kell készíteni a kezelt központi kezelésű előirányzatokkal, a fejezeti kezelésű előirányzatokkal, az elkülönített állami pénzalapokkal, a társadalombiztosítás pénzügyi alapjaival kapcsolatos tervezési, gazdálkodási, finanszírozási, adatszolgáltatási és beszámolási feladatokra. E szabályzat elkészítésére a központi kezelésű előirányzat, fejezeti kezelésű előirányzat, elkülönített állami pénzalap, társadalombiztosítás pénzügyi alapja kezelő szerve köteles. Ha a központi kezelésű előirányzat, fejezeti kezelésű előirányzat, elkülönített állami pénzalap terhére költségvetési támogatás nyújtható, e szabályzatban rendelkezni kell az előirányzatok módosításának, átcsoportosításának, a támogatói döntések meghozatala és a kötelezettségvállalás belső egyeztetési és engedélyezési eljárásai, továbbá dokumentációs szabályairól, határidőiről, a pénzügyi teljesítés, a beszámoltatás, az ellenőrzés feladatainak rendjéről, mindezek határidőiről, szervezeti megosztásáról, az egyes szervezeti egységek feladatairól is.

### c) Ügyrend

Az ügyrendet a költségvetési szerv szervezeti egységei által ellátott feladatok munkafolyamatainak leírására, a szervezeti egység vezetőinek és alkalmazottainak feladat- és hatáskörének, a helyettesítés rendjének, továbbá a szervezeti egység költségvetési szervezeten belüli belső és azon kívüli külső kapcsolattartása módjának meghatározására kell elkészíteni, ha azokról a szervezeti és működési szabályzat vagy a költségvetési szerv más szabályzata nem rendelkezik.

## 2.3. A költségvetési szervek megszüntetése

Az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény (a továbbiakban: Áht.) a költségvetési szerv alapításának szabályai mellett rendelkezik annak megszüntetéséről. A költségvetési szerv megszüntetésére az alapító szerv, ennek hiányában annak jogutódja jogosult. A költségvetési szervet általában az alábbi okok miatt szüntetheti meg az erre jogosult szerv:

- a költségvetési szerv által végzett tevékenység vagy szolgáltatás ellátására a jövőben már nincs szükség,
- a költségvetési szerv által végzett tevékenység vagy szolgáltatás más formában, így nem költségvetési, gazdálkodási rendben hatékonyabban látható el,
- a költségvetési szerv által végzett tevékenység vagy szolgáltatás egy másik költségvetési szervben hatékonyabban látható el.

Az Áht. azonban kötelezően előírja, hogy a költségvetési szervet minden esetben meg kell szüntetni, ha a költségvetési szerv alapításának bármelyik feltétele tartósan nem áll fenn.

A költségvetési szerv megszüntetéséről

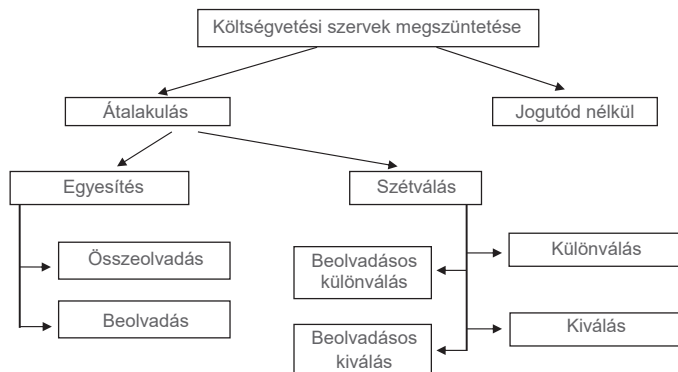
- jogszabállyal alapított költségvetési szerv esetén jogszabályban,
- a nem jogszabállyal alapított költségvetési szerv esetén megszüntető okiratban

kell rendelkezni, mivel a költségvetési szerv megszüntetését *de iure* kiváltó jogi aktus a költségvetési szerv megszüntetéséről rendelkező jogszabály (az Országgyűlés, illetve a Kor-

mány által alapított költségvetési szervek esetén) vagy a megszüntető okirat (minden más költségvetési szerv esetén).

A megszüntető okiratot az államháztartásért felelős miniszter előzetes egyetértésével kell kiadni, és eközben az alábbi szabályokra kell tekintettel lenni:

- az Országgyűlés vagy a Kormány által alapított költségvetési szerv megszüntetéséről jogszabályban kell rendelkezni, és megszüntető okirat kiadása is szükséges,
- más alapító által alapított költségvetési szerv megszüntetéséhez megszüntető okirat szükséges.



10. ábra

*Költségvetési szervek megszüntetése*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

### 2.3.1. Általános jogutódlással történő megszüntetés (átalakítás)

A költségvetési szerv jogutódlással történő megszüntetésére általában abban az esetben kerül sor, ha az ellátott közfeladat végzésére a jövőben is szükség van, de a költségvetési szerv megszüntetéskori szervezeti keretei nem teszik lehetővé a hatékony feladatellátást, és ezen változtatni szükséges.

A jogutódlással történő megszüntetés azt jelenti, hogy a megszüntetett költségvetési szerv követeléseit, kötelezettségeit, eszközeit – az irányító szerv döntésétől függően – a jogutódként kijelölt költségvetési szerv veszi át, valamint a megszüntetett költségvetési szerv közfeladatait részben vagy egészben ellátja, illetve a jövőben is viseli mindazon közfeladat-ellátással járó szakmai kötelezettségeket, amelyek az átalakulást megelőző időszakban keletkeztek, vagy ahhoz az időszakhoz köthetők. Azonban fontos hangsúlyozni, hogy az általános jogutóddal történő megszüntetés a megszűnő költségvetési szervvel szemben fennálló követeléseket nem teszi lejárttá, azokat a jogutód költségvetési szervnek kell rendeznie.

A költségvetési szerv jogutódlással történő megszüntetése annak átalakításával történhet. Átalakítás az *egyesítés*, a *szétválás*, vagy ha az alapító szerv a költségvetési szervet megszünteti, és az átalakítás során a megszüntetett költségvetési szerv jogutódként új költségvetési szervet alapít.

*Egyesítés*, ha a költségvetési szerv más költségvetési szervvel összeolvadás vagy beolvadás útján jön létre.

*Összeolvadásnál* az összeolvadó költségvetési szervek megszűnnek, jogutódjuk az átalakítással létrejövő új költségvetési szerv.



11. ábra

*Költségvetési szervek összeolvadása*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

*Beolvadásnál* pedig a beolvadó költségvetési szerv szűnik csak meg, jogutódja az egyesítésben részt vevő másik költségvetési szerv.



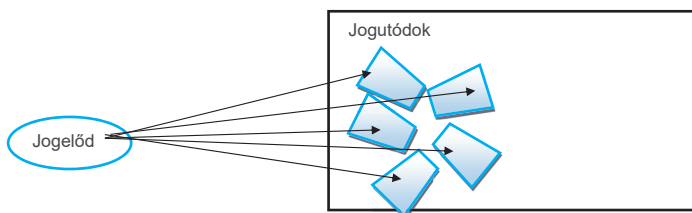
12. ábra

*Költségvetési szervek beolvadása*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

*Szétválás*, ha az alapító úgy dönt, hogy a költségvetési szerv különválás vagy kiválás útján több költségvetési szervvé alakul.

*Különválás* esetén a különváló költségvetési szerv megszűnik, jogutódai az átalakítással létrejövő költségvetési szervek.

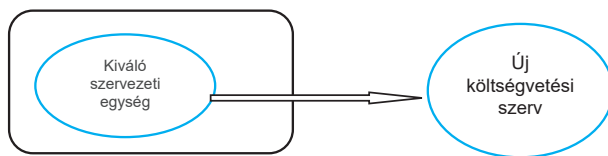


13. ábra

*Költségvetési szerv különválása*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

*Kiválás* esetén viszont a kiválás által érintett költségvetési szerv fennmarad, és a kiválás által érintett szervezeti egységéből önálló költségvetési szerv jön létre.

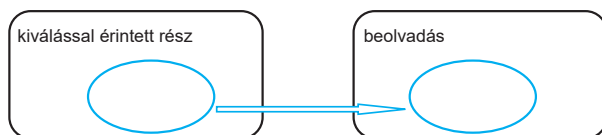


14. ábra

*Költségvetési szerv kiválása*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

A költségvetési szerv *szétválására* akként is sor kerülhet, hogy a kiváló szervezeti egység már működő költségvetési szervbe mint jogutódba olvad be (beolvasásos kiválás), vagy a különvált költségvetési szervből a különvált szervezeti egységek az átalakítás során már működő költségvetési szervbe mint jogutódokba olvadnak be (beolvasásos különválás).



15. ábra

*Beolvasásos kiválás költségvetési szerveknél*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

Lehetőség van a költségvetési szerv közös átalakítására, amely történhet egyrészt a költségvetési szerv közös alapításával, másrészt azzal, hogy az alapító szerven kívül a Kormány is jogosult az irányítása vagy felügyelete alá tartozó, továbbá miniszter vagy miniszterek által alapított költségvetési szerv átalakítására.

### 2.3.2. A költségvetési szerv jogutód nélküli megszüntetése

Jogutód nélküli megszüntetés esetében automatikusan nem lehet szó jogutódról, a „jogutód nélküli” kitétel a munkajogi, valamint az ellátott feladatok tekintetében értelmezendő, ugyanakkor – mivel itt nem kerül sor a gazdasági társaságokhoz hasonló végelszámolásra – szükséges biztosítani a szerzett jogok védelmét.

Ennek megfelelően – az állami vagyronról szóló törvény vagy a megszüntetésről rendelkező jogszabály, megszüntető okirat eltérő rendelkezése hiányában – a jogutód nélküli megszüntetett költségvetési szerv magánjogi jogai és kötelezettségei (ideértve a vagyonezelői jogot is) helyébe az alapító szerv, az Országgyűlés vagy a Kormány által alapított költségvetési szerv esetén az alapító szerv által kijelölt szerv lép. Ezen viszonyok továbbvitele tehát folyamatos, ha az „átvevő” szerv azokat szükségtelennek tartja, a magánjog általános szabályai szerint kell intézkednie megszüntetésükről. A jogutód nélkül megszüntetett költségvetési szerv egyéb jogai és kötelezettségei (például munkáltatói jogok, beszámoláskészítési, adóbevallási, iratmegőrzési stb. kötelezettségei) a jövőre nézve megszűnnek.

Ugyanakkor a megszűnés napján már fennálló követelések beszedéséért és kötelezettségek teljesítéséért az előbb említett költségvetési szerv felel. A jövőre nézve kitétel nem jelenti azt, hogy ebben az esetben ne kellene teljesíteni a megszűnés utáni időpontban esedékes kötelezettségeket, hiszen azok már a megszűnés időpontjában fennálltak.

#### a) Törzskönyvi nyilvántartásból való törlés

A költségvetési szerv a törzskönyvi nyilvántartásból való törléssel, a törlés napjával szűnik meg. A költségvetési szerv átalakításáról, illetve megszüntetéséről rendelkező alapító okirat későbbi időpontot, törvény vagy kormányrendelet más időpontot is megállapíthat az átalakítás, illetve megszüntetés napjaként, ez esetben a Kincstár a költségvetési szervet ezen időponttal törli a törzskönyvi nyilvántartásból. A Kincstár csak nyilvántartási feladatokat lát el, felügyeletet nem, így a költségvetési szerv törlésére hivatalból soha nem jogosult. Ezzel szemben cégbíróság a gazdasági társaság működése felett törvényességi felügyeletet gyakorol.

A megszüntető okiratnak az alábbiakat kell tartalmaznia:

- a megszűnő költségvetési szerv neve, székhelye,
- a megszűnésről rendelkező jogszabály megjelölése,
- a megszüntetésről döntést hozó szerv megnevezése, székhelye,
- a megszűnés módja,
- a megszüntetés okirata,
- a közfeladat jövőbeni ellátása, a megszűnő költségvetési szerv milyen határnapig, milyen körben és mértékben jogosult kötelezettséget vállalni.

#### b) Végrehajtási feladatok a költségvetési szerv átalakítása, megszüntetése esetén

Az irányító szervnek a költségvetési szerv megszüntetését megelőzően gondoskodnia kell

- a közfeladat jövőbeni ellátása módjának, szervezeti formájának meghatározásáról, kivéve, ha a megszüntetésre azért került sor, mert a közfeladat iránti szükséglet megszűnt,
- az eszközök és a források leltározásáról,
- az éves költségvetési beszámoló elkészítéséről,
- a vagyonátadás lebonyolításáért felelős személyek kijelöléséről,
- a feladatok határidőinek meghatározásáról,
- az ellátandó közfeladatokhoz tartozó hatósági engedélyeknek – a megszüntetendő költségvetési szerv kérelmére történő – visszavonásáról és annak előkészítéséről, hogy az új hatósági engedélyek a továbbiakban ellátó szervek részére kiadhatók legyenek,
- ha a közfeladat ellátásához díjbevétel kötődik, a díjbeszedési jogosultság átadásának előkészítéséről,
- a költségvetési szervnél alkalmazásban álló személyekkel kapcsolatos munkáltatói intézkedések meghatározásáról, a határidők kijelöléséről, a közfeladatokat a továbbiakban ellátó szervek részéről történő továbbfoglalkoztatás lehetőségéről.

Az államháztartás központi alrendszerébe tartozó költségvetési szerv megszüntetése esetén a költségvetési szerv előirányzatait a fejezetet irányító szervnek a megszüntetés napjával, de legkésőbb harminc napon belül, az előirányzatokat terhelő pénzforgalom nélküli tranzakciókat hatvan napon belül rendeznie kell a Kincstárnál. Ha a költségvetési szerv jogutódja a megszűnés napját követően jön létre, vagy közfeladatát a jövőben az irányító szerv által alapított államháztartáson kívüli szervezet látja el, a megszűnő költségvetési szerv pénzeszközeit a fejezetet irányító szerv fizetési számlájára kell átvetetni.

Törvény vagy kormányrendelet eltérő rendelkezése hiányában, ha a költségvetési szerv általános jogutóddal történő megszüntetése több alapító szervhez tartozó költségvetési szervet érint, vagy annak eredményeként megváltozik az irányító szerv, az alapító szervek megállapodásban jelölik ki az új irányító szervet. Ilyen esetben a megszüntető okiratot – kiválás esetén az alapító okirat módosítását – a korábbi alapító szerv, a létrejövő új költségvetési szerv alapító okiratát, továbbá az új irányító szerv irányítása alá került költségvetési szerv alapító okiratának módosítását a megállapodásban kijelölt új alapító szerv adja ki.

### *2.3.3. Állami tulajdonú gazdasági társaságok állami feladatellátásának központi költségvetési szerv által történő átvétele*

Speciális szabályok érvényesülnek az állami tulajdonú gazdasági társaságok állami feladatellátásának központi költségvetési szerv által történő átvétele tekintetében.

A szabályozás kizárólag a kormányzati szféra tulajdonosi joggyakorlása alá tartozó, 100%-os állami tulajdonú gazdasági társaságokra terjed ki. E szabályozás szempontjából *100%-os állami tulajdonban lévő gazdasági társaságnak*, illetve ezen *gazdasági társaság 100%-os tulajdonában lévő gazdasági társaságnak* minősül az a gazdasági társaság is, amelyben az állam, az állam 100%-os tulajdonában lévő gazdasági társaság mellett kizárólag maga a gazdasági társaság rendelkezik saját üzletrésszel vagy részvénnyel (a továbbiakban: társaság).

A Kormány jogköre dönteni a törvény hatálya alá tartozó állami tulajdonú társaságok közfeladatának, illetve az egyéb általuk ellátott tevékenységeknek az állam általi átvételéről és arról, hogy a feladatellátást a továbbiakban központi költségvetési szerv útján biztosítja. A Kormány rendeletben határozza meg, hogy mely központi költségvetési szerv fogja átvenni az állami feladatot, valamint hogy mely szereplő látja el a szervezeti változtatásokkal, a feladatátvétellel járó végrehajtási feladatokat, valamint ugyanezen kormányrendeletben dönt a társaság Áht. alapján történő megszüntetéséről is.

Az állami tulajdonú társaságot megszüntetik, ezzel egyidejűleg a feladatellátás érdekében az átvevő költségvetési szerv szerzi meg az állami tulajdonba kerülő vagyon feletti vagyonezelési jogot – bizonyos, a törvényben meghatározott, államra szálló ügyletek kivételével –, a társaság szerződésállományát, és e költségvetési szerv foglalkoztatja tovább a munkavállalókat.

Ezen túlmenően rendezni kell a gazdasági társaság szervezeti megszűnésével összefüggő adózási és számviteli teendőket, vagyoneletről kell készíteni, a hatósági engedélyeknek a feladatot átvevő részére történő kiadását is elő kell készíteni, és értesíteni kell minden olyan szervezetet, amellyel a megszűnő társaság tartós jogviszonyban áll. E körben tehát a fentiek alapján a társaság és az átvevő költségvetési szerv jegyzőkönyvet vesz fel



arról, hogy a társaság vagyonát, iratait, számviteli és adóbizonylatait, a bíróságokkal, hatóságokkal fennálló, illetve megszüntetett jogviszonyokra vonatkozó iratokat az átvevő költségvetési szerv átvette, és a szükséges tájékoztatást megkapta.

#### a) Szabályozás alóli kivételek

Az Áht. meghatározza azokat az eseteket is, amikor a társaság e formában történő megszüntetése kizárt. Ezen kizárási okok abszolút gátját képezik a speciális, a jogalkotó által privilegizált eljárást képező megszüntetésnek. Így kizárt azon társaság e speciális szabályok alapján történő megszüntetése, amely

- végelszámolás alatt áll, vagy vonatkozásában csődeljárás elrendeléséről szóló bírósági végzést tettek közzé, vagy az ellene indított felszámolási eljárást jogerősen elrendelték, vagy ha a külföldi székhelyű társaság személyes joga szerinti hasonló eljárás van folyamatban, vagy aki személyes joga szerint hasonló helyzetben van, vagy
- egy évnél régebben lejárt adó-, illeték-, vámfizetési vagy társadalombiztosítási járulékfizetési kötelezettségének nem tett eleget, kivéve, ha annak megfizetésére halasztást kapott.

#### b) Az állami feladat átvételével kapcsolatos alapvető feladatok

A társaság legkésőbb az állami feladat átvételének időpontját megelőzően köteles átutalni valamennyi pénzforgalmi számláján lévő pénzeszközöt az átvevő költségvetési szerv fizetési számlájára, valamint a készpénzállományát átadni az átvevő költségvetési szervnek. A pénzeszközök átadását a társaság saját tőkéjével (ezen belül az eredménytartalékával) szemben kell elszámolni.

Az állami feladat átvételének időpontjában a társaság tulajdonában álló, az állami vagyonról szóló törvény hatálya alá tartozó vagyon a törvény erejénél fogva ingyenesen az államra száll. Az állam tulajdonába került vagyon tekintetében a vagyonkezelői jog – ugyancsak a törvény erejénél fogva – ingyenesen az átvevő költségvetési szervet illeti meg. Az állami tulajdonba kerülő vagyonelemek bekerülési értéke megegyezik az eszköznek a társaság könyveiben szereplő bruttó értékével. Az átvételt követően nyilvántartásba kell venni az adott vagyonelemhez kapcsolódóan a társaság által korábban elszámolt értékcsökkenést és értékvesztést.

Az átvevő költségvetési szerv az állami feladat átvételének időpontjától számított 30 napon belül gondoskodik a társaság tevékenységet lezáró számviteli beszámoló elkészítéséről, könyvvizsgálatáról, letétbe helyezésétől és közzétételéről, valamint a záró adóbevallások elkészítéséről és azok illetékes adóhatóságnak történő benyújtásáról. A társaság számviteli beszámolójának elkészítésére a végelszámolás számviteli szabályait kell alkalmazni azzal az eltéréssel, hogy a záróleltár és a tevékenységet lezáró beszámoló mérlege értékhelyesbítést, értékelési tartalékot, időbeli elhatárolást, közvetített szolgáltatást nem tartalmazhat.

Az állami feladat átvételének időpontjában a társaság valamennyi jogának és kötelezettségének jogutódja az átvevő költségvetési szerv, kivéve, ha a társaságnak tagsági, részesedési

jogviszonyból, adósságot keletkeztető ügyleteiből származó jogai és kötelezettségei is voltak, mivel ezek az államra szállnak át. A tagsági, részesedési jogviszonyokat az állami feladat átvételét meghatározó kormányrendeletben foglaltak szerint kell a feladat átvételének időpontját követő kilencven napon belül felülvizsgálni. Az olyan jogviszony, amelynek kizárólagos jogosultjává az átvevő költségvetési szerv és kizárólagos kötelezettjévé az állam válik, a közfeladat átvételének időpontjában a törvény erejénél fogva megszűnik. A jogutódlás a társasággal szemben fennálló követeléseket nem teszi lejárttá, és a jogutódlásra hivatkozással szerződésszegési igényt vagy biztosíték nyújtására vonatkozó igényt nem lehet érvényesíteni.

### c) Az állami tulajdonú társaság megszűnése

Az általánostól eltérő szabályok vonatkoznak a társaság megszűnésére. A cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról szóló törvény végelszámolásra vonatkozó szabályait – ideértve a jogutód nélküli megszűnés bejegyzése iránti eljárás szabályait is – a társaság megszüntetésekor nem kell alkalmazni.

Az átvételi felelős az állami feladat átvételét meghatározó kormányrendelet kihirdetését követően haladéktalanul kezdeményezi felhívás egyszeri közzétételét a *Cégközlönyben*, amelyben tájékoztatást kell adni arról, hogy a társaság megszűnésére az Áht. rendelkezései alapján kerül sor, továbbá hivatkozni kell a kormányrendeletre, és meg kell jelölni a törzskönyvi nyilvántartásba már bejegyzett átvevő költségvetési szervet, illetve az állam képviselőjére jogosult személyt. A felhívásnak tartalmaznia kell továbbá, hogy a még le nem járt követelések megtérítését a hitelező nem követelheti, a feladatátvételre hivatkozással a szerződést nem mondhatja fel.

Ha az állami feladatot újonnan alapított költségvetési szerv veszi át, az átvételi felelős a költségvetési szerv törzskönyvi nyilvántartásba való bejegyzését követően a *Cégközlönyben* haladéktalanul második felhívást tesz közzé, amelyben az első felhívásban foglaltakon túlmenően meg kell jelölnie az átvevő költségvetési szervet is.

Az átvételi felelősnek az állami feladat átvételének napját követően haladéktalanul, elektronikus úton benyújtott kérelmére a cégbíróság jogutód feltüntetése nélkül, öt munkanapon belül az állami feladat átvételének napjától megszüntnek nyilvánítja, és törli a társaságot a cégjegyzékből. A cégeljárásban a jogi képviselő kötelező. A kérelemben fel kell tüntetni, hogy a törlést az Áht. és az állami feladat átvételét meghatározó kormányrendelet alapján kérik. A kérelemhez csatolni kell a társaság vezető tisztségviselőjének nyilatkozatát arról, hogy nem áll fenn olyan kizáró ok, amely a társaság megszüntetését az államháztartásról szóló törvény alapján kizárná.

A törléshez az állami adóhatóságnak az adózás rendjéről szóló törvény szerinti, a cégbíróság részére a társaság megszűnésével összefüggően nyújtott tájékoztatására kizárólag a társaságot érintő végelszámolás, csődeljárás vagy felszámolási eljárás tekintetében, soron kívül kerül sor. Egyebekben a cégbíróság a társaság cégjegyzékből történő törlése során a cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról szóló törvényben előírt feltételek fennállását nem vizsgálja.

A feladatátvétel zökkenőmentessége és az állami feladat folyamatos ellátása érdekében szükséges, hogy ha az állami feladatot újonnan alapított központi költségvetési szerv veszi át, ennek törzskönyvi nyilvántartásba vételét olyan nappal kell kérelmezni, hogy a fenti

követelmények biztosítottak legyenek, és az új költségvetési szerv legkésőbb az állami feladat átvételének napjától megkezdhesse a működését, továbbá a foglalkoztatottak jogviszonyával kapcsolatos intézkedések is kellő időben megtörténjenek. Ha meglévő költségvetési szerv veszi át az állami feladatot, a már működő költségvetési szerv alapító okiratában várhatóan szükségessé váló adatváltozásokat kell hasonló időzítéssel rendezni. Mindkét említett eljárás tekintetében a Kincstárnak speciális, rövid határidejű eljárásokat kell lefolytatnia.

A fentiekén túlmenően alapvető eltérés továbbá, hogy társaság Áht. alapján történő megszüntetések a megszűnő társaságot terhelő kötelezettségekből származó követeléssel összefüggésben a Polgári Törvénykönyv szerinti tagi helytállási kötelezettség nem áll fenn.

#### *d) Foglalkoztatási jogviszonyok alakulása az állami tulajdonú társaság megszűnése esetén*

A megszűnő cég alkalmazottainak munkaviszonya fő szabály szerint megszűnik, azonban a társaság által ellátott feladat folyamatos biztosításában résztvevők továbbfoglalkoztatása alapvető érdek, ezért rájuk speciális rendelkezések megállapítása indokolt.

Ennek érdekében az Áht. kimondja, hogy amennyiben megfelelnek az átvevő költségvetési szerv által – meghatározott jogviszonyban – történő foglalkoztatás törvényben megállapított (például közalkalmazotti, köztisztviselői stb. kinevezés) feltételeinek, és ahhoz hozzájárulnak, továbbfoglalkoztatásuk – a korábbi jogviszony folyamatosságának elismerésével – biztosított. Ha pedig az átvevő költségvetési szerv maga is munkaviszonyban foglalkoztatná a megszűnő társaság dolgozóját (például fizikai alkalmazott), abban az esetben a munkaviszony nem szűnik meg, hanem az új munkáltató új munkaszerződést köt a munkavállalóval.

A társaságnál hatályos kollektív szerződés és a társaságnál működő üzemi tanács ugyanakkor az állami feladat átvételének időpontjában hatályát veszti, illetve megszűnik.

## 3. Költségvetés

### 3.1. A magyar központi költségvetés fogalma és tartalma

Az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény szűkkörűen határozza meg a költségvetés fogalmát, azaz a költségvetés a költségvetési év során teljesítendő költségvetési bevételeket bevételi előirányzatként, a teljesítendő költségvetési kiadásokat kiadási előirányzatként tartalmazza.

13. táblázat

*A központi költségvetés tartalma*

A költségvetés főbb bevételei	A költségvetés főbb kiadásai
<ul style="list-style-type: none"><li>– közhatalmi bevételek</li><li>– közszolgáltatások ellenértéke</li><li>– európai uniós forrásból származó támogatás</li><li>– államháztartáson kívüli forrásból származó támogatás</li><li>– nemzeti vagyonnal kapcsolatos bevételek</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>– költségvetési szervek kiadásai</li><li>– államháztartáson kívüli közfeladat-ellátással kapcsolatos kiadások</li><li>– európai uniós tagságból származó fizetési kötelezettség</li><li>– nemzetközi kötelezettségből származó fizetési kötelezettség</li><li>– társadalombiztosítási ellátások</li><li>– nemzeti vagyonnal kapcsolatos kiadások</li><li>– az államháztartás alrendszerének adósságával kapcsolatos kiadások</li></ul>

*Forrás:* a szerző saját szerkesztése

*A bevételek a közfeladat-ellátás forrásait jelentik, amelyeket elméleti oldalról többféleképpen osztályoznak. Megkülönböztetnek közjogi és magánjogi bevételeket. A közjogi bevételek közé tartoznak a fiskális bevételek (adók, illetékek stb.), illetve az egyéb közjogi bevételek, mint a különböző bírságok, szankciók. Az európai uniós támogatások az átvett pénzeszközök közé sorolandók. A bevételek másik elméleti kategóriája a magánjogi bevételek, amelyek közé tartozik a közszolgáltatások ellenértéke, a nemzeti vagyonnal kapcsolatos bevételek és a kapott kamatok, illetve az államháztartáson kívüli forrásból kapott támogatás.*

*A kiadásokat közgazdasági jellegük (munkavállalói jövedelem, támogatások, kamatfizetések stb.), illetve társadalmi-gazdasági céljuk szerint csoportosíthatjuk. A társadalmi-gazdasági cél szerinti csoportosítás kormányzati funkciók szerinti csoportosítást is jelent, amelynek a kialakítása nemzetközi sztenderdek alapján történik (*Classification of Functions of Government: COFOG*), és amelyet az állami működés, a jóléti funkciók, a gazdasági funkciók, az államadósság-kezelés és egyéb kategóriákra lehet felosztani.*

*A költségvetés általában egy évre szóló pénzügyi terv, és a magyar szabályozásban a költségvetési év megegyezik a naptári évvel. Az éves költségvetési tervezés mellett természetesen beszélhetünk középtávú tervezésről is. A Kormány december 31-ig egyedi*

határozatban megállapítja a központi költségvetés bevételeinek és kiadásainak, valamint egyenlegének a költségvetési évet követő három évre tervezett összegét [Áht. 29. § (1) bekezdése].

A költségvetés előirányzatokat tartalmaz, amelyek a költségvetési gazdálkodás kereteit jelölik ki, a közfeladat ellátásának céljára feltüntetett tervszámokkal. A fejezetrend, a fejezetek kialakítása során az Országgyűlés egyben azt is meghatározza, hogy a közfeladatok finanszírozását milyen szerkezeti rendben kell megvalósítani. A mindenkori költségvetés szerkezeti kialakítását azonban alapvetően befolyásolja az államháztartási törvény azon rendelkezése, amely kötelező fejezeteket határoz meg,<sup>1</sup> azaz egyes közfeladatok finanszírozását kiemelten kezeli.

14. táblázat

*A központi költségvetés szerkezeti rendje*

<i>Fejezetek (fejezetrend)</i>	<i>Kormány irányítása alá tartozó</i> (államhatalmi szervek, minisztériumok, kivételesen központi államigazgatási szervek, testületek) <i>Kormány irányítása alá nem tartozó</i> A helyi önkormányzatok
<i>Címek (címbrend)</i>	Költségvetési szervek, fejezeti kezelésű előirányzatok; pártok támogatása; bevételi és kiadási csoportok
<i>Előirányzat-csoportok</i>	1. Működési költségvetés, 2. Felhalmozási költségvetés, 3. Kölcsönök, 4. Egyéb speciális célú előirányzatok
<i>Kiemelt előirányzatok</i>	<i>Működési költségvetésen belül</i> (például személyi juttatások, dologi kiadások) <i>Felhalmozási költségvetésen belül</i> (például felújítások)

*Forrás:* a szerző saját szerkesztése

Az államháztartási törvény indoklása szerint a *fejezet* elszámolási egységnek tekinthető, külön jogalanyisággal nem rendelkezik. Megkülönböztet a Kormány irányítása alá tartozó fejezeteket, illetve a Kormány irányítása alá nem tartozó fejezeteket.

A hatályos Áht. definíció nélkül csak jellemző *címeket* alkotó előirányzatokat határoz meg: költségvetési szervek, fejezeti kezelésű előirányzatok; pártok támogatása; bevételi és kiadási csoportok. Költségvetési címet alkotnak a területileg széttagoltan működő, de azonos alaptevékenységet végző költségvetési szervek, illetve ezek csoportjai. A *fejezeti kezelésű* előirányzatok a költségvetési fejezet saját kezelésű, nem a költségvetési szervekhez rendelt előirányzatait jelentik.

<sup>1</sup> Kötelező fejezetek:

- elkülönített állami pénzalapok;
- társadalombiztosítás pénzügyi alapjai;
- helyi önkormányzatok költségvetési támogatása;
- Nemzeti Földalapba sorolt vagyon;
- Magyar Fejlesztési Bank Zrt. vagyoni körébe tartozó vagyon; államháztartás központi alrendszere adóssággal kapcsolatos bevételei és kiadásai;
- az állam más fejezetbe nem sorolható közvetlen költségvetési bevételei és kiadásai;
- külön törvény által előírt fejezetek (Nemzeti Adó- és Vámhivatal, Magyar Tudományos Akadémia stb.)

A költségvetés bevételi és kiadási *előirányzatokból* áll, amelyek a különféle államháztartási szinteken különféle, a közfeladat ellátásához kapcsolódó keretösszegeket jelölnek. Az állam bevételei: adók, illetékek, járulékok, hozzájárulások, bírságok, belső kölcsönök, külföldi kölcsönök. Az állam kiadásai: szociális ellátás, egészségügyi ellátás, kultúra, oktatás, honvédelem, rend- és jogbiztonság, a központi költségvetés gazdálkodó szervek részére nyújtott támogatásai, nemzetközi kapcsolatokból eredő kiadások, adósságok visszafizetése.

### 3.2. A központi költségvetés elfogadásának folyamata

A költségvetési gazdálkodás, a költségvetési tervezés alapvető általános elve, hogy Magyarország a kiegyensúlyozott, átlátható és fenntartható költségvetési gazdálkodás elvét érvényesíti, amelyet az államháztartás mindkét alrendszerében működő valamennyi szerv köteles tiszteletben tartani. A kiegyensúlyozottság a kiszámítható állami működést, az átláthatóság a tájékozott és felelős polgárok részvételével zajló demokratikus közéletet, a fenntarthatóság a jövő nemzedékek sorsáért való felelősségvállalást szolgálja.

A tervezés olyan folyamat, amelynek nyomán a döntés-előkészítők a döntések alapjául szolgáló bevételi és kiadási előirányzatokat kidolgozzák. Az Alaptörvényben foglaltak értelmében az Országgyűlés minden évre vonatkozóan törvényt alkot a központi költségvetésről.

15. táblázat

*A költségvetési ciklus*

Szakasz	Időbeli elhelyezés	Főbb felelősök	Feladatok
<b>Döntés-előkészítés</b>	Április–szeptember	Fejezeti irányító szerv, államháztartásért felelős miniszter, Kormány KT	Költségvetési egyenlegcél, tervezés, törvényjavaslat
<b>Döntés</b>	Október–december	Állami Számvevőszék, Országgyűlés	Fő összegek meghatározása, törvény elfogadása
<b>Végrehajtás</b>	A költségvetési év	Kormány, fejezeti irányító szerv, költségvetési szervek	Elemi költségvetések készítése, előirányzatok teljesítése
<b>Ellenőrzés</b>	Költségvetési évet követő év	Kormány, Állami Számvevőszék, Országgyűlés	Zárszámadási törvény előkészítése, elfogadása

*Forrás:* a szerző saját szerkesztése

A költségvetés megalkotásának előkészítő szakaszában a Kormány meghatározza a gazdaság- és pénzügypolitika fő irányait, illetve előrevetíti azok jövőbeni várható alakulását. Ebben a szakaszban kialakulnak a költségvetés fő irányszámái (bevételek, kiadások, hitelevétel).

Az államháztartásról szóló törvény alapján az államháztartásért felelős miniszter kidolgozza és az általa vezetett minisztérium honlapján közzéteszi a központi költségvetési tervezés részletes ütemtervét, kereteit, tartalmi követelményeit. A fejezetet irányító szervek

a közzétett tájékoztatóban foglaltak szerint elkészítik költségvetési tervüket, és egyeztetik azt az államháztartásért felelős miniszterrel. A miniszter ezek alapján elkészíti a központi költségvetésről szóló törvény tervezetét, amelyet a Kormány elé terjeszt.

A döntési szakaszban a Kormány a központi költségvetésről szóló törvényjavaslatot benyújtja az Országgyűlésnek, amely azt az Állami Számvevőszék és a Költségvetési Tanács véleményével együtt tárgyalja meg.

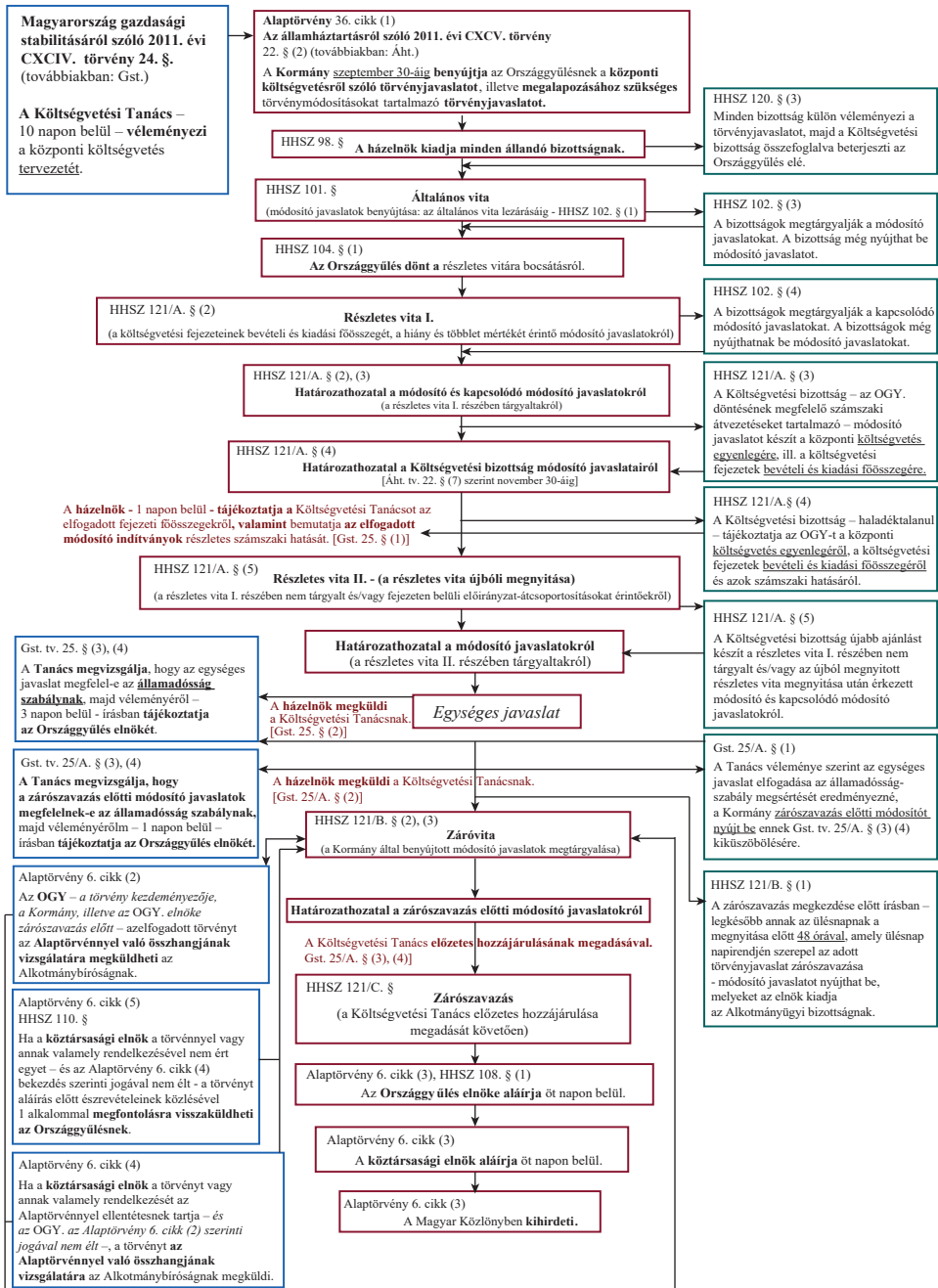
A Költségvetési Tanács<sup>2</sup> az Országgyűlés törvényhozó tevékenységét támogató szerv, amely a központi költségvetés megalapozottságát vizsgálja. A tanács közreműködik a központi költségvetésről szóló törvény előkészítésében, és a törvény elfogadásához az előzetes hozzájárulása szükséges. A kapott jogszabályok segítségével érdemi hatást gyakorol arra, hogy a költségvetés az alaptörvényi követelményeknek megfeleljen, különösen az államadósság mértékére vonatkozó előírások betartását ellenőrzi.

A Kormány által benyújtott törvényjavaslatot az országgyűlés elnöke kiadja az állandó bizottságoknak véleményezésre. A javaslatot minden bizottság külön véleményezi, de végül a Költségvetési bizottság foglalja össze, és terjeszti az országgyűlés elé. Ezt követően indul meg a tervezet általános vitája, módosító javaslatokat a vita végéig van lehetőség benyújtani.

Az általános és a részletes vitát követően a törvényjavaslatot a házelnök megküldi a Költségvetési Tanácsnak véleményezésre, hogy az megfelel-e az államadósság-szabálynak. A döntési szakasz lezárásaképpen a zárószavazással az Országgyűlés elfogadja a következő év költségvetését. Ezek után először az országgyűlés elnöke, majd a köztársasági elnök írja alá, legvégül pedig kihirdetik a *Magyar Közlönyben*.

---

<sup>2</sup> A Tanács tagja a Költségvetési Tanács elnöke, a Magyar Nemzeti Bank elnöke és az Állami Számvevőszék elnöke. A Tanács elnökét a köztársasági elnök nevezi ki hat évre.



16. ábra

A költségvetési törvény megalkotásának folyamata

Forrás: az Országgyűlés honlapja: [www.parlament.hu/fotitkar/tvalk/koltsegvetes.pdf](http://www.parlament.hu/fotitkar/tvalk/koltsegvetes.pdf)  
(A letöltés dátuma: 2018. 07. 10.)



A költségvetés elfogadásának egyes állomásaival kapcsolatos határidők megjelölésénél az államháztartási törvény az országgyűlési választások évében eltérő határidőket szab meg. Ennek az az oka, hogy az új Kormány általában május végén teszi le a hivatali esküt, és innentől kezdődik meg a munka átadása, átvétele.

### 3.3. A helyi önkormányzatok gazdasági önállóságának alkotmányos alapjai

A helyi önkormányzatok költségvetésére vonatkozó szabályok megismerése előtt célszerű, ha röviden áttekintjük a helyi önkormányzatok gazdálkodására vonatkozó szabályozási környezet alapjait.

*A helyi önkormányzatok gazdasági értelemben önálló szervezetek, amelyek alkotmányos alapjait maga az Alaptörvény nevesíti. Az Alaptörvény szabályait az Mötv. több helyen kiegészíti. A gazdasági önállóságra irányadó szabályok közül az alábbiak kiemelését tartjuk lényegesnek.*

1. Az Alaptörvény 32. cikk (1) bekezdés e) pontja értelmében a *helyi önkormányzat önálló tulajdonnal rendelkezik*, efelett a tulajdonost megillető jogokat is ő gyakorolja. Ez természetesen azt is jelenti, hogy a helyi önkormányzat *nemcsak egy közjogi típusú testületi szerv, hanem* a fogalmi viszonyokban is megjelenő *magánjogi jogalany*, akárcsak az állam vagy a költségvetési szervek.

2. A helyi önkormányzat az Alaptörvény 32. cikk (1) bekezdés f) pontja alapján saját *maga határozza meg költségvetését, majd annak alapján önállóan gazdálkodik* (ezt megerősíti az Mötv. 111. § (2) bekezdése is, kimondva, hogy „[a] helyi önkormányzat gazdálkodásának alapja az éves költségvetése”). Ugyanakkor az Alaptörvény 34. cikk (5) bekezdése lehetővé teszi törvény számára, hogy a *helyi önkormányzat kölcsönfelvételét vagy más kötelezettségvállalását külön feltételhez, illetve a Kormány hozzájárulásához kösse*. A felhatalmazással – azaz az önálló gazdálkodás korlátozási lehetőségével – a Gst. – lényeges korlátozásokat kimondva – él.

3. A helyi önkormányzatok számára *kötelező feladatot* az Alaptörvény 34. cikk (1) bekezdése alapján *törvény állapíthat csak meg, ezek ellátásához pedig az önkormányzat a központi költségvetésből a feladatokkal arányban álló költségvetési, illetve más vagyoni támogatásra jogosult*. Az Mötv. 111. § (2) bekezdése értelmében a helyi önkormányzat a kötelező, valamint a kötelező feladatai ellátását nem veszélyeztető, úgynevezett önként vállalt feladatai (például a 4. pontban említett vállalkozási tevékenysége) finanszírozását is a költségvetéséből végzi.

4. A helyi önkormányzat gazdasági önállóságának alapjait egészíti ki az Alaptörvény 32. cikk (1) bekezdés g) és h) pontja azzal, hogy egyrészt lehetővé teszi a helyi önkormányzat számára, hogy *külön törvényben meghatározott típusú helyi adókat vezessen be*, és a törvény előírásai szerinti keretek között döntsön azok mértékéről, valamint – a törvény által nem korlátozott rendeltetésű vagyonával és bevételeivel – a *kötelező feladatai ellátásának veszélyeztetése nélkül vállalkozást folytasson*. Természetesen az adókból és a vállalkozási tevékenységből származó *bevételek* – akárcsak az 1. pont szerinti vagyon hasznosításából származó bevételek – a *helyi önkormányzatot illetik meg, azok tőle nem el-*

vonhatók.<sup>3</sup> Az Mötv. 112. § (1) bekezdése e bevételeket nevezi elsősorban *saját bevételnek, valamint más gazdálkodó szervektől átvett bevételeknek*, amelyek – kiegészítve<sup>4</sup> a kötelező feladatok után kapott központi költségvetési támogatással – a helyi önkormányzat összes feladatai ellátásának anyagi feltételeit biztosítják.

5. A gazdálkodási önállóság másik oldala, hogy az Mötv. 112. § (2) bekezdése alapján a helyi önkormányzat *veszteséges gazdálkodásának következményei a helyi önkormányzatot terhelik, kötelezettségeiért a központi költségvetés nem tartozik felelősséggel*. Igaz ez még abban az esetben is, ha a mindennapokból tudjuk, hogy a központi költségvetés sokszor „nyújt mentőövet” a nehéz helyzetbe került helyi önkormányzatoknak. Ezt természetesen megteheti – hisz egyetlen kormányzatnak sem érdeke, hogy bármelyik település anyagi értelemben<sup>5</sup> „csődbe menjen” –, jogi értelemben azonban nem kötelessége. Következik ez polgári jogi értelemben a helyi önkormányzatok önálló jogi személyiségéből, költségvetési értelemben pedig az államháztartási törvénynek az államháztartási alrendszerekre vonatkozó szabályaiból, az Mötv. *expressis verbis* rendelkezése azonban egyértelmű jogi helyzetet teremt.

6. A helyi önkormányzatok esetében is alapvető jelentőségű a nyilvánosság alapelveinek biztosítása. Az Mötv. 113. §-a ezért kifejezetten rendelkezik arról, hogy a helyi önkormányzat „költségvetési, a költségvetés teljesítési és szakmai tevékenységének bemutatására, értékelésére vonatkozó adatainak jogszabályban meghatározott körét a jegyző legalább évente a helyben szokásos módon közzéteszi.”

Végezetül szólni kell arról, hogy az Mötv. 111. § (1) és (3) bekezdése az államháztartás felépítésénél elmondottakkal – és az Áht.-ban konkretizált szabályokkal – azonosan rögzíti, hogy a helyi önkormányzat is része az államháztartásnak, és a központi költségvetéstől elkülönül. *Az önkormányzati gazdálkodásra ezért az Áht.-ban és végrehajtási rendeleteiben foglaltakat kell alkalmazni*. A következő címekben áttekintjük, hogy az Áht. a helyi önkormányzat költségvetésének és az éves költségvetéshez kapcsolódó, azonban attól külön kezelt dokumentumok elkészítésére milyen tartalmi és eljárási szabályokat ír elő.

### 3.4. A helyi önkormányzatok költségvetése

*A költségvetési elképzeléseket, mozgásteret – azaz hogy a helyi önkormányzat egy-egy évben „mennyi pénzt költhet” – alapvetően több tényező is befolyásolja*. Ezek nagyobb része a *helyi önkormányzattól részben vagy egészben független, külső változó*, mint például a demográfiai tényezők (például a lakosság szám változása, ami a munkaerő-kínálaton keresztül befolyásolja a térségben működő vállalkozások számát, így a beszédhető helyi

<sup>3</sup> Ez az oka annak, hogy a helyi önkormányzatok vállalkozási tevékenységét nem terheli nyereség- (jövedelem) adó. Ez a megoldás egyébként versenyjogi szempontból erősen kifogásolható lenne, ha nem volna a gyakorlatban a helyi önkormányzatok vállalkozási tevékenysége egyébként igen csekély mértékű.

<sup>4</sup> A gyakorlatban természetesen előfordulhat, hogy e „kiegészülés” lényegében a települések kizárólagos bevételeit adja, gondoljuk az olyan falvakra, amelyek esetében helyi adóztatás alá vonható vagyon, jövedelem nem képződik, és értékelhető vagyona sincs az önkormányzatnak.

<sup>5</sup> De nem jogi. A helyi önkormányzatok esetében ugyanis jogi értelemben vett csődről és az annak keretében megkötött csődegyezség megszegése esetén indított felszámolási eljárásról nem beszélhetünk, helyette, külön törvény szerint, az önkormányzat megszűnését soha nem eredményező adósságrendezési eljárásról lehet szó.

adók mértékét, továbbá a szociális kiadásokat) vagy a központi költségvetésből kapott támogatások (amelyek a központi költségvetés helyzetétől és a „nagypolitikai” döntésektől függenek). E tényezőkkel e helyütt nem kívánunk foglalkozni, csak a *helyi önkormányzat azon döntéseire* hívjuk fel a figyelmet, amelyek az önkormányzati fejlesztési kiadások nagy részét középtávon determinálják. E döntések az úgynevezett *gazdasági program és fejlesztési terv*, amelyet az Möt. 115. § (5) bekezdése szerint a képviselő-testület az alakuló ülését követő hat hónapon belül köteles elfogadni legalább a testület megbízatásának időtartamára, vagy akár azt meghaladó időszakra is. Utóbbi esetben az újonnan megválasztott képviselő-testület is köteles azzal foglalkozni: ugyancsak hat hónapon belül felül kell vizsgálnia, és legalább a ciklusidő végéig kiegészítenie, módosítania, vagy akár teljesen újat alkotnia.

A gazdasági programban, fejlesztési tervben a helyi önkormányzat hosszú távú fejlesztési elképzeléseit kell rögzíteni, meghatározva „mindazokat a célkitűzéseket és feladatokat, amelyek a helyi önkormányzat költségvetési lehetőségeivel összhangban, a helyi társadalmi, környezeti és gazdasági adottságok átfogó figyelembevételével a helyi önkormányzat által nyújtandó feladatok biztosítását, színvonalának javítását szolgálják”, rögzítve különösen az egyes közszolgáltatások biztosítására, színvonalának javítására vonatkozó fejlesztési elképzeléseket.

A gazdasági programban, fejlesztési tervben szereplő fejlesztéseken felül a *helyi önkormányzatot terhelő kötelező, továbbá az általa vállalt egyéb (önkéntes) feladatairól, azok bevételeiről és kiadásairól szól a helyi önkormányzat költségvetése*. A költségvetésre mindazon általános jellemzők igazak, amelyeket a könyv I. fejezetében már rögzítettünk. Ezek közül elsősorban (de nem kizárólag) az alábbi főbb jellemzők emelhetők ki:

- a költségvetés *egy naptári évre* szól,
- a költségvetés *pénzügyi terv*, azaz tervezett bevételeket (bevételi előirányzatok) és tervezett kiadásokat (kiadási előirányzatok) tartalmaz, amelyek csoportosíthatók adminisztratív és közgazdasági, ezen belül működési-felhalmozási cél, kiemelt előirányzatok, rovatok szerinti bontásban, illetve speciálisan kötelező és önként vállalt, továbbá úgynevezett államigazgatási feladatok szerinti bontásban,
- a költségvetés megállapítja a helyi önkormányzat *tervezett éves költségvetési egyenlegét*, továbbá a finanszírozási bevételek és kiadások előirányzatain keresztül a *hiány tervezett finanszírozását és a többlet tervezett felhasználási módját*,
- annak elfogadásával érvényesül az államháztartásban oly lényeges *felhatalmazási elv*.

A helyi önkormányzatok költségvetésében számba vehető bevételek és kiadások a fentiek, valamint az I. fejezetben elmondottak szerint tehát az államháztartásban használt általános osztályozási rendek szerint csoportosíthatók. De mi mondható el ezen bevételek és kiadások jogi természetétől, másként szólva milyen jogcímenek keletkezhetnek? Ezek közül némely jogcímet korábban már érintettünk, de talán nem haszontalan összefoglalóan áttekinteni azokat egyben.

A helyi önkormányzat *költségvetésében számba veendő fontosabb bevételek*:

1. *Központi költségvetésből származó támogatások*, mint például:

- A helyi önkormányzatok általános működésének és ágazati feladatainak támogatása.
- A helyi önkormányzatok költségvetési törvény szerinti kiegészítő támogatásai.

- Olyan speciális tételek, mint például a helyben beszedett gépjárműadó 40%-a, amelyet ugyan az önkormányzati adóhatóság vet ki, részére is kell megfizetni, azonban fő szabályként a központi költségvetésben elszámolandó, az államot megillető adóbevételek. Az állam azonban törvényi szabállyal „lemond” e bevétel 40%-áról, így a beszedő önkormányzat ezt az összeget felhasználhatja, csak a hátralévő 60%-ot köteles az államnak – valójában egy kincstári központi beszedési számlára – átutalni.

2. *Nem központi támogatások*, amelyeket szokás saját bevételeknek is nevezni. Ez utóbbi találó elnevezés, bátran használhatjuk, azonban fontos tudni, hogy nem Áht. szerinti osztályozási kategória:

- Elsősorban ilyenek a helyi adók, továbbá más közhatalmi (például bírság, önkormányzatot megillető igazgatási szolgáltatási díj) bevételek.
- A vállalkozásból, vagyon hasznosításából származó bevételek, mint például a nyereséges önkormányzati vállalkozásoktól elvont osztalék, a lekötött pénzeszközök után kapott kamat, az önkormányzati lakások után a bérlők által fizetett lakásbérleti díj stb.
- A különböző pályázati és egyedi úton céljelleggel, azaz meghatározott feladat elvégzésére kapott támogatások, például az EU-s támogatások.
- A helyi önkormányzat államháztartáson kívülről kapott pénzeszközei, például különböző közcélú felajánlások, adományok bevételei.
- A költségvetési szervek által beszedett bevételek, például a szociális ellátó intézményeknek megfizetett térítési díjak vagy az óvodai étkeztetés térítése.

A helyi önkormányzat költségvetésében számba veendő fontosabb kiadások:

1. *A helyi önkormányzatnak magának mint jogi személynek a kiadásai:*

- Az önkormányzati képviselőkkel, tisztviselőkkel kapcsolatos kiadások.
- A különböző kötelező és önként vállalt olyan feladatok kiadásai, amelyeket nem valamely önkormányzati költségvetési vagy gazdasági társaság lát el, például a közvilágítás kiadásai, a védőnő, a háziorvos díjazása, valamint a helyi önkormányzat által a lakosságnak juttatott támogatások, szociális, rászorultsági jellegű ellátások.
- A különböző kötelező és önként vállalt olyan feladatok kiadásai, amelyeket valamely önkormányzati gazdasági társaság lát el, ilyen tipikusan a helyi közlekedés, de ilyen lehet a szennyvízkezelés, temetőfenntartás stb.
- A költségvetési szervek által nem használt önkormányzati (elsősorban ingatlan) vagyonnal kapcsolatos kiadások, például a helyi közterek, közutak karbantartásával, felújításával, bővítésével kapcsolatos kiadások.
- A helyi önkormányzat adósságával összefüggő kamat- és más kapcsolódó (például jogi szolgáltatás, előtörlesztés díja stb.) kiadások.

2. *Speciális kiadási előirányzatok a tartalékok.* A helyi önkormányzatoknál ezek képzése nem kötelező, de lehetséges. Az Áht. alapján kétféle tartalék létezik:

- az évközi többletigények, valamint az elmaradt bevételek pótlására szolgáló általános tartalék,

- a *céltartalék*, amelyhez további magyarázatot nem fűz a jogszabály, így a központi költségvetésnél alkalmazott fogalmat takarja.

Lényeges, hogy ezek mindig csak kiadási előirányzatként jelennek meg, ugyanakkor tényleges kiadás a végrehajtás során nem kapcsolódhat hozzájuk, mivel „tartalék” kifizetési jogcímre logikailag nem kerülhet sor (hisz akkor már nem tartalék), és arra felhatalmazás sem adható. Ezért e kiadási előirányzatok sorsa a központi költségvetés tartalékaihoz hasonlóan alakulhat: a bevételek elmaradása esetén azok csökkenthetők, egyebekben pedig oly módon használhatók fel, hogy átcsoportosítják őket a végleges kiadási jogcímre.

3. A *költségvetési szerveket terhelő kiadások*, így az alkalmazottak bére, közterhei, valamint a használt vagyonhoz kapcsolódó egyéb működési és felhalmozási kiadások.

Mit is jelent a gyakorlatban az, hogy megkülönbözteti a felsorolás az olyan feladatok kiadásait, amelyeket nem valamely önkormányzati gazdasági társaság lát el, azoktól a kiadásoktól, amelyeket valamely önkormányzati gazdasági társaság lát el?

A válasz egyszerű, ha egy konkrét példán keresztül belegondolunk, hogyan alakulhat egy közfeladat kiadásainak viselése az egyik, illetve a másik esetben. Tétélezzük fel, hogy a közparkok és egyéb közterületek kialakítására és fenntartására az egyik településen a helyi önkormányzat vállalkozási szerződést köt egy vagy két vállalkozással, amelyek a helyi önkormányzat számára havonta közvetlenül számlázzák ki a munkájuk díjazását. A másik településen ezzel szemben az önkormányzat egy saját alapítású céget hoz létre e feladatok ellátására. Ez a cég a tulajdonostól alapításkori tőkejuttatásként, esetleg a közszolgáltatások elvégzéséért támogatásként kapja meg a munkák ellenértékét. A két megoldás közötti választás természetesen méretbeli kérdésektől is függ, általában – de nem minden esetben – kistelepülésen az első, nagyvárosban a második megoldás választása célszerű.

Hasonló a helyzet a vagyongazdálkodással is. Amennyiben egy költségvetési szerv által használt ingatlanról van szó (például a helyi óvoda épületéről), az ingatlan fenntartásával, karbantartásával járó rendszeres kiadásokat is e szerv (példánkban az óvoda) fizeti. A nem használt ingatlanok vagy például a köztéri szobrok esetén azonban ilyen költségvetési szerv nincs, így az ezekkel kapcsolatos kiadások közvetlenül az önkormányzatot terhelik. Korábban egyébként rendszeres gyakorlat volt, hogy az önkormányzatok gazdasági ellátó szerveket (GAMESZ, GESZ) hoztak létre kifejezetten e feladatok ellátására, így mind az óvoda, mind a köztéri szobor fenntartásának kiadásai e szervezetnél jelentek meg. Ilyen esetekben természetesen ugyancsak költségvetési szerve kiadásról beszélhetünk, hisz az összes szerződés az ellátó szerv nevében eljárva született. E gyakorlat manapság visszaszorulóban van, de azért még mindig számos példát találhatunk rá.

10. szövegdohoz

*Önkormányzati feladatellátás*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

A helyi önkormányzatok fontosabb bevételi és kiadási jogcímeinek áttekintése után rátérhetünk a költségvetési rendelet konkrét tartalmára, amit elsősorban az Áht. 23. § (2) és (3) bekezdése szabályoz. Lényeges, *hogy sem az Áht., sem más jogszabály kötelező formátumot (hány oszlop, milyen betűméret, szín stb.) nem ír elő a költségvetésre, annak csak tartalmi elemeit határozza meg.* Így ahány önkormányzati költségvetést kézbe veszünk, annyi formátummal találkozhatunk,<sup>6</sup> tartalmuk azonban egységes.

*A helyi önkormányzat költségvetése tehát tartalmazza:*

1. *A helyi önkormányzat költségvetési bevételi előirányzatait és költségvetési kiadási előirányzatait:*

- *működési bevételek és működési kiadások, felhalmozási bevételek és felhalmozási kiadások, kiemelt előirányzatok, valamint*
- *kötelező feladatok, önként vállalt feladatok és államigazgatási feladatok szerinti bontásban.* Ez utóbbi rendelkezés indoka, hogy az Mőtv. szerint a költségvetésnek e feladatok „*ellátásának forrásait és kiadásait*” elkülönítetten kell tartalmaznia. De mik is ezek a többször említett feladatok?

*A kötelező feladatok körét tételesen sem az Mőtv., sem más jogszabály nem határozza meg, csak a 13. §-ban található egy példálódzó felsorolást, amely kifejezetten rögzíti, hogy bármely más törvényben előfordulhatnak ilyen feladatok.* Ez természetesen nem könnyíti meg a költségvetést készítőket, akiknek így az összes önkormányzati feladaton – persze sokszor már a feladat terjedelme, határai is kétségesek, lásd az I. fejezetben a közfeladatnál elmondottakat – egyenként végig kell menniük, eldöntve, hogy annak végzését törvény írja-e elő, vagy ellátása a helyi önkormányzat saját döntésén alapul.

*Az Mőtv. által rögzített kötelező feladatok:*

- településfejlesztés, településrendezés,
- településüzemeltetés (köztemetők kialakítása és fenntartása, a közvilágításról való gondoskodás, kéményseprőipari szolgáltatás biztosítása, a helyi közutak és tartozékainak kialakítása és fenntartása, közparkok és egyéb közterületek kialakítása és fenntartása, gépjárművek parkolásának biztosítása),
- a közterületek, valamint az önkormányzat tulajdonában álló közintézmény elnevezése,
- egészségügyi alapellátás, az egészséges életmód segítését célzó szolgáltatások,
- környezet-egészségügy (köztisztaság, települési környezet tisztaságának biztosítása, rovar- és rágcsálóirtás),
- óvodai ellátás,
- kulturális szolgáltatás, különösen a nyilvános könyvtári ellátás biztosítása, filmszínház, előadó-művészeti szervezet támogatása, a kulturális örökség helyi védelme, a helyi közművelődési tevékenység támogatása,
- gyermekjóléti szolgáltatások és ellátások,
- szociális szolgáltatások és ellátások, amelyek keretében települési támogatás állapítható meg,
- lakás- és helyiséggazdálkodás,

<sup>6</sup> A gyakorlatban persze terjednek különböző sablonok, minták, így formailag sem teljesen heterogének.

- a területén hajléktalanná vált személyek ellátásának és rehabilitációjának, valamint a hajléktalanná válás megelőzésének biztosítása,
- helyi környezet- és természetvédelem, vízgazdálkodás, vízkárelhárítás,
- honvédelem, polgári védelem, katasztrófavédelem, helyi közfoglalkoztatás,
- helyi adóval, gazdaságszervezéssel és turizmussal kapcsolatos feladatok,
- annak biztosítása, hogy a kistermelőknek, őstermelőknek módja legyen a – jogszabályban meghatározott – termékeik értékesítésére, ideértve a hétvégi árusítás lehetőségét is,
- sport, ifjúsági ügyek,
- nemzetiségi ügyek,
- közreműködés a település közbiztonságának biztosításában,
- helyi közösségi közlekedés biztosítása,
- hulladékgazdálkodás,
- távhőszolgáltatás,
- víziközmű-szolgáltatás, amennyiben a víziközmű-szolgáltatásról szóló törvény rendelkezései szerint a helyi önkormányzat ellátásért felelősnek minősül.

Visszakanyarodva az Áht. előírásaira, a *működési, felhalmozási bevételek és kiadások, kiemelt előirányzatok, valamint a feladatok szerinti bontás természetesen két különböző ve-tület, így formailag nem szükséges egyetlen dokumentumban e két osztályozási rendszer szerint bemutatni a bevételeket és kiadásokat (bár természetesen nem is tilos, de ez adott esetben olyan bonyolult mátrixot eredményezhet, amely átláthatósága nem feltétlenül bizto-sítható). A legcélszerűbb ezért talán két külön mellékletben bemutatni a kétféle osztályozás szerint a bevételeket és kiadásokat, természetesen olyan módon, hogy az összes kiadásnak és az összes bevételnek végösszegében mindkét felosztásban egyeznie kell, hiszen mindkét rendszer ugyanazon kiadások és bevételek felosztását tartalmazza.*

Például abban az esetben, ha egy helyi önkormányzat 1 000 egység kiadást tervez a közvilágítás díjára, amely dologi kiadás, emellett kötelező feladata a helyi önkormányzatnak, ezenfelül va-lamely önként vállalt tevékenység ellátását is tervezi, amelyre 100 egység dologi kiadást és 200 egység egyéb felhalmozási célú kiadást tervez, a költségvetés két melléklete a következők sze-rint fog kinézni:

*1. Melléklet: bevételek és kiadások működési bevételek és működési kiadások, felhalmozási be-vételek és felhalmozási kiadások, kiemelt előirányzatok szerint*

Működési kiadások	
Dologi kiadások	1 100
Felhalmozási kiadások	
Egyéb felhalmozási célú kiadás	200
Összes kiadás	1 300

2. Melléklet: bevételek és kiadások kötelező feladatok, önként vállalt feladatok és államigazgatási feladatok szerint

Kötelező feladatok	1 000
Önként vállalt feladatok:	300
Összes kiadás	1 300

11. szövegdohoz

*Önkormányzati költségvetési kiadások közgazdasági és feladatalapú osztályozás szerint*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

2. A helyi önkormányzat által irányított *költségvetési szervek költségvetési bevételi előirányzatait és költségvetési kiadási előirányzatait* költségvetési szervenként ugyanilyen, azaz az 1. pont szerinti bontásban.

Nézzünk meg, hogyan alakul a fenti önkormányzat költségvetésének két melléklete, ha az önkormányzat kiadásaihoz hozzá vesszük, hogy a helyi önkormányzat a kötelező óvodai feladatait két óvodával látja el, amelyek esetén a személyi juttatások kiadásai kiadásai 700 és 1000 egységet tesznek ki (a közterhektől most tekintsünk el), ezenfelül pedig még fizetik a közműekkel kapcsolatos kiadásokat, valamint a készletek (szappan, törölköző, ágynemű stb.) beszerzésével és az épület karbantartásával kapcsolatos kiadásokat, egyenként 200 és 350 egység értékben. Ehhez már meg kell különböztetnünk az önkormányzatot magát és a költségvetési szerveit, sőt az átláthatóság érdekében már célszerű (bár a törvény alapján nem kötelező), ha – kicsit a központi költségvetéshez hasonlóan – az önkormányzat kiadásait alábontjuk feladatok szerint, hiszen sok feladat esetén már nagyon áttekinthetetlen lesz a helyi önkormányzatnál szereplő egyetlen óriási szám.

1. Melléklet: bevételek és kiadások működési bevételek és működési kiadások, felhalmozási bevételek és felhalmozási kiadások, kiemelt előirányzatok szerint:

*Önkormányzat közvetlen kiadásai*

Közvilágítás	
Működési kiadások	
Dologi kiadások	1 000
Önként vállalt feladat	
Működési kiadások	
Dologi kiadások	100
Felhalmozási kiadások	
Egyéb felhalmozási célú kiadás	200
<i>Önkormányzat összes közvetlen kiadása</i>	<i>1 300</i>



<i>Költségvetési szervek kiadásai</i>	
„A” Óvoda kiadásai	
Működési kiadások	
Személyi juttatások	700
Dologi kiadások	200
„B” Óvoda kiadásai	
Működési kiadások	
Személyi juttatások	1 000
Dologi kiadások	350
<i>Költségvetési szervek összes kiadása</i>	2 250
<u>Összes kiadás:</u>	<u>3 550</u>
2. Melléklet: <i>bevételek és kiadások kötelező feladatok, önként vállalt feladatok és államigazgatási feladatok szerint</i>	
Kötelező feladatok	
Önkormányzat közvetlen kiadásai között	1 000
Költségvetési szervek kiadásai között	2 250
<i>Kötelező feladatok összes kiadása</i>	3 250
Önként vállalt feladatok	
Önkormányzat közvetlen kiadásai között	300
<i>Önként vállalt feladatok összes kiadása</i>	300
<u>Összes kiadás</u>	<u>3 550</u>

## 12. szövegdoboz

*Önkormányzat által irányított szerv kiadási előirányzatai közgazdasági és feladatalapú osztályozás szerint*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

A fenti példákban csak a költségvetési kiadásokra helyeztük a hangsúlyt, de természetesen ugyanígy működik a költségvetési bevételek bemutatása is.

3. A költségvetési bevételek és költségvetési kiadások teljes körű számbavétele alapján a költségvetésben be kell mutatni a *költségvetési egyenleg összegét működési bevételek és működési kiadások egyenlege és a felhalmozási bevételek és a felhalmozási kiadások egyenlege szerinti bontásban*. A költségvetési egyenleg feladatok szerinti megbontása ugyanakkor nem szükséges, ezért az egyenleget célszerűen abban a dokumentumban érdemes bemutatni, amely a költségvetési bevételeket és költségvetési kiadásokat közgazdasági tagolás szerint tartalmazza. A fenti példákban ez az 1. Melléklet.

Nézzünk meg, hogyan alakul a fenti önkormányzat költségvetésének 1. Melléklete, ha hozzávesszük, hogy a kötelező feladatai után 3 100 egység központi költségvetési támogatást kap, ezenfelül beszed 400 egység helyi adót is! A formátumot itt is kicsit megváltoztattuk, tagoltuk, hogy egyszerűbben áttekinthető legyen.

*1. Melléklet: bevételek és kiadások működési bevételek és működési kiadások, felhalmozási bevételek és felhalmozási kiadások, kiemelt előirányzatok szerint:*

*Önkormányzat közvetlen kiadásai*

*Közvilágítás*

*Működési kiadások*

*Dologi kiadások* 1 000

*Önként vállalt feladatok*

*Működési kiadások*

*Dologi kiadások* 100

*Felhalmozási kiadások*

*Egyéb felhalmozási célú kiadás* 200

*Önkormányzat összes közvetlen kiadása* 1 300

*ebből működési kiadás:* 1 100

*ebből felhalmozási kiadás:* 200

*Önkormányzat közvetlen bevételei*

*Költségvetési támogatások*

*Működési bevételek*

*Működési célú támogatások államháztartáson belülről* 3 100

*Közhatalmi bevételek* 400

*Önkormányzat összes közvetlen bevétele* 3 500

*ebből működési bevétel:* 3 500

*ebből felhalmozási bevétel:* 0

*Önkormányzat összes közvetlen bevételeinek és kiadásainak egyenlege* +2 200

*ebből működési egyenleg:* +2 400

*ebből felhalmozási egyenleg:* -200

*Költségvetési szervek kiadásai*

*„A” Óvoda kiadásai*

*Működési kiadások*

*Személyi juttatások* 700

*Dologi kiadások* 200

*„B” Óvoda kiadásai*

*Működési kiadások*

*Személyi juttatások* 1 000

*Dologi kiadások* 350

*Költségvetési szervek összes kiadása* 2 250

*ebből működési kiadás:* 2 250

*ebből felhalmozási kiadás:* 0

*Költségvetési szervek összes bevétele* 0

*ebből működési bevétel:* 0

*ebből felhalmozási bevétel:* 0

<i>Költségvetési szervek összes bevételeinek és kiadásainak egyenlege</i>	-2 250
ebből működési egyenleg:	-2 250
ebből felhalmozási egyenleg:	0
<i>Költségvetési egyenleg (önkormányzat és költségvetési szervek egyenlege)</i>	-50
ebből működési egyenleg:	+150
ebből felhalmozási bevétel:	-200

## 13. szövegdoboz

*Önkormányzati költségvetési bevételek és költségvetési kiadások teljes körű számbavétele*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

A fenti példából az is látszik, hogy a *működési és a felhalmozási egyenleg előjelében eltérhet egymástól*, ahogy matematikailag bármely végeredmény előjele is eltérhet a művelet tagjainak előjelétől. Ennek abból a szempontból is jelentősége van, hogy az MötV. szerint a *működési költségvetésre nem lehetséges hiányt tervezni* – a törvény egész pontosan a következők szerint szól: „*a költségvetési rendeletben működési hiány nem tervezhető*” –, azonban *a költségvetés egésze mutathat hiányt*. A példa tehát megfelelő abból a szempontból, hogy a működési egyenlege pluszos előjelű (+150), noha összegyenlege negatív, deficites. Fordítva azonban (működési egyenleg -200, felhalmozási egyenleg +150) már nem lehetne megtervezni e költségvetést, hiszen akkor a működési egyenleg már hiányt mutatna.

Az olyan esetekben, amikor a működési egyenleg többletet, a felhalmozási egyenleg viszont hiányt mutat, pénzügyi értelemben arról van szó, hogy a tárgyévi működési bevételek (a példában 3 500 egység) teljes egészében fedezik a működési kiadásokat, sőt ezen túl a felhalmozási kiadások egy részét is (a példában 200 egységből 150-et). De mi a helyzet a nem fedezett felhalmozási kiadásokkal? Nos, ilyenkor jutnak szerephez a finanszírozási tételek.

4. Hiszen a költségvetési egyenleg megállapításával nem állhat meg a költségvetés, a *(teljes) hiányt finanszírozni kell, az esetleges többletet pedig fel kell használni*. Ezért a költségvetésnek a költségvetési egyenleg megállapítását követően tartalmaznia kell a *költségvetési hiány finanszírozására szolgáló finanszírozási bevételi előirányzatokat úgynevezett belső és külső finanszírozás szerinti bontásban, illetve a költségvetési többlet felhasználására szolgáló finanszírozási előirányzatokat*. A belső és a külső finanszírozás megkülönböztetése új fogalom, erről korábban még nem hallottunk. Ennek oka az, hogy a központi költségvetés nem tartalmaz finanszírozási tételeket. A helyi önkormányzat költségvetése azonban igen, így a rendeletnek egyértelműen rögzítenie kell, hogy a költségvetési hiányt miből fogja fedezni:

- *Az előző években képződött megtakarításokból, azaz az el nem költött pénzeszközökből* (ez az úgynevezett *maradvány-igénybevétel*, amelyre korábban már utaltunk, részletes szabályait pedig később tárgyaljuk), vagy a *lekötött pénzeszközök felszabadításából származó többletforrásokból* (korábban említettük, hogy ezt is finanszírozási bevételként kell elszámolni). *Ezek a megtakarítások minősülnek belső finanszírozásnak*, mivel olyan módon képesek a tárgyévben befolyó bevételeken felüli tárgyévi kiadásokat finanszírozni, hogy külső segítséget nem kell igénybe venni.
- *Külső forrásból, azaz tipikusan kölcsön felvételéből, értékpapír kibocsátásából vagy más hasonló finanszírozási ügyletből.*

Az előbbi példánknál maradva, ha a helyi önkormányzatnak (ideértve a költségvetési szerveit is) van az előző évekből származó megtakarítása (maradványa), akkor – például 5 egységnyi idén lejáró lekötött betét és 60 egységnyi maradvány esetén – a következők szerint folytatódik a rendelet 1. Melléklete (csak az egyenleg megállapításától tekintve).

<u>Költségvetési egyenleg (önkormányzat és költségvetési szervek egyenlege)</u>	-50
ebből működési egyenleg:	+150
ebből felhalmozási bevétel:	-200

*Finanszírozás:*

Finanszírozási bevételek

Belső finanszírozás

Lekötött betétek megszüntetése	5
Maradvány igénybevétele	60

Külső finanszírozás

–

Finanszírozási kiadások

–

<i>Finanszírozási egyenleg</i>	+65
--------------------------------	-----

<u>Teljes egyenleg:</u>	<u>+15</u>
-------------------------	------------

Látható, hogy – mivel több volt az összes megtakarítás, mint a tárgyévben elkölteni szándékolt összeg – a költségvetési egyenleget a finanszírozás végső egyenlegként pozitívba fordította. Természetesen ez a „Teljes egyenleg” már csak nulla vagy pozitív szám lehet, hiszen fizikailag több pénzt senki nem tud költeni, mint amennyit az összes folyó bevétele, a megtakarításai, továbbá a kölcsön- és egyéb külső forrásai biztosítanak.

Felmerülhet a kérdés, hogy miért kellett a lekötött betéteket megszüntetni, ha a maradvány önmagában is biztosítja a kiadások fedezetét, illetve mi lesz a sorsa a megmaradt plusz 15 egységnek. Az első kérdésre válaszolva elmondható, hogy a betétmegszüntetés ilyenkor nem szükségszerű, példánkban azért számoltunk vele, mert a felvezető szövegben idei évben megszűnő lekötést feltételeztünk. A többlétről pedig elképzelhető, hogy sehogyan sem rendelkezik az önkormányzat, ez azonban nem lenne célszerű döntés a részéről, hiszen a lekötött betétként elhelyezés, esetleg állampapír-vásárlás vagy más megengedett finanszírozási kiadás nemcsak „széppé teszi” a költségvetést (azzal, hogy a teljes egyenleg nulla lesz, hisz a finanszírozási kiadások közé is kerül összeg), de a kamatbevételek révén többletforráshoz is juttatja az önkormányzatot.

14. szövegdoboz

*Önkormányzati költségvetési hiány belső finanszírozás mellett*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

Az Áht. a finanszírozási bevételek és kiadások esetén nem teszi kötelezővé azok működési és felhalmozási cél szerinti megbontását. Adott esetben erre mégis szükség lehet. Ha ugyanis a működési bevételek nem fedezik a működési kiadásokat (azaz működési hiány keletkezne, ami az Möt. alapján tilos), az Áht. még biztosít egy menekülési lehetőséget, kimondva, hogy *működési hiányon csak a külső finanszírozású* működési célú költségvetési hiányt kell érteni. Ez – megfordítva a szabályt – azt jelenti, hogy ha belső finanszírozással (maradvány-igénybevétel, betétmegszüntetéssel) lehetséges a hiány finanszírozása, a költségvetés megfelel az Möt. szabályainak. Ez természetesen azt is magában hordozza, hogy ilyen esetben már meg kell nevezni azt a két összeget, amely a belső finanszírozásból a működési, illetve a felhalmozási hiányt fedezi.

Tegyük fel, hogy a helyi önkormányzat költségvetési egyenlege (hiánya) -50 egység, amelyből -40 egységet a működési, -10 egységet a felhalmozási hiány tesz ki. Abban az esetben, ha a helyi önkormányzat maradványa például 45 egység, amelyből csak 3 egységet kötelező felhalmozási kiadásokra felhasználni (például azért, mert a korábbi céljelleggel kapott fejlesztési támogatások el nem költött összegéből maradt meg), a fennmaradó 42 egység a működési kiadások fedezetül felhasználható. Ilyen esetben – azaz amikor a maradvánnyal együtt is a teljes egyenleg negatív marad – csak a 40 egységet érdemes a működési egyenleg fedezeteként beállítani. A maradvány után fennmaradó hiány már külső finanszírozást igényel, a példánkban erre egy kölcsön felvételét választottuk.

<i>Költségvetési egyenleg (önkormányzat és költségvetési szervek egyenlege)</i>	-50
ebből működési egyenleg:	-40
ebből felhalmozási bevétel:	-10
<i>Finanszírozás:</i>	
Finanszírozási bevételek	
Belső finanszírozás	
Maradvány igénybevétele működési egyenlegre	+40
Maradvány igénybevétele felhalmozási egyenlegre	+5
Külső finanszírozás	
Kölcsön felvétele felhalmozási egyenlegre	+5
Finanszírozási kiadások	
–	
<i>Finanszírozási egyenleg</i>	+50
<i>Teljes egyenleg:</i>	+0
ebből működési egyenleg:	0
ebből felhalmozási bevétel:	0

15. szövegdoboz

*Működési költségvetési hiány értelmezése*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

5. Az Ávr. előírja, hogy a költségvetésben el kell különíteni az európai uniós forrásból finanszírozott támogatással megvalósuló programok, projektek bevételeit, kiadásait és a helyi önkormányzat hozzájárulásait, továbbá a helyi önkormányzat nevében végzett valamennyi beruházás és felújítás kiadásait (tehát a költségvetési szervekét nem). Ezt egészíti ki az Áht. szabálya, amely e fejlesztések esetén annak feltüntetését is előírja, ha ahhoz hitel, kölcsön felvétele, hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátása vagy a Gst. 3. § (1) bekezdése szerinti más adósságot keletkeztető ügylet (például pénzügyi lízing, repóügyletek) megkötése válik vagy válhat szükségessé. Ilyen esetben fel kell tüntetni az adósság várható együttes összegét is.

A rendelet szerint ez kétféleképpen is megoldható. Lehetséges egyrészt, hogy a helyi önkormányzatok bevételeit és kiadásait közgazdaságilag bemutatató melléklet az önkormányzati feladatok tagolásánál alkalmazza a beruházások, felújítások konkrét megnevezését tagoló elvként. Erre elsősorban akkor kerülhet sor, ha nem szükséges adósságot keletkeztető ügyletet kötni.

Például a következő megoldás is megfelelő (a példában csak a kiadásokat tüntettük fel, természetesen – legalább az EU-s finanszírozású „X” Beruházáshoz biztosan tartozik bevétel is).

*1. Melléklet: bevételek és kiadások működési bevételek és működési kiadások, felhalmozási bevételek és felhalmozási kiadások, kiemelt előirányzatok szerint:*

*Önkormányzat közvetlen kiadásai*

Közvilágítás

Működési kiadások

Dologi kiadások

1 000

„X” Beruházás 100% EU-s forrásból

Felhalmozási kiadások

Beruházások

200

„Y” Beruházás 100% saját forrásból

Felhalmozási kiadások

Beruházások

400

„Z” Felújítás 100% saját forrásból

Felhalmozási kiadások

Felújítások

50

16. szövegdohoz

*Európai uniós forrásból finanszírozott támogatással megvalósuló programok, projektek bemutatása az 1. Mellékletben*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

Lehet ugyanakkor ezeket külön mellékletben is gyűjteni, főleg, ha az adóssághoz kapcsolódó információkat is meg kell adni.

Például:

3. Melléklet: kiadások és bevételek fejlesztési célonként

Fejlesztés	Összeg	EU-s forrás	Saját hozzájárulás	Adósságot keletkeztet	Adósság összege
„X” Beruházás	200	igen	0	nem	0
„Y” Beruházás	400	nem	350	igen	50
„Z” Felújítás	50	nem	50	nem	0

17. szövegdoboz

*Európai uniós forrásból finanszírozott támogatással megvalósuló programok, projektek bemutatása külön mellékletben*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

6. A költségvetésben mindezekon felül összegző jelleggel be kell mutatni az összes adósságot keletkeztető ügyletből, valamint az önkormányzat által másokért vállalt garanciákból és kezességekből fennálló kötelezettségeket az adósságot keletkeztető ügyletek futamidejének végéig, illetve a garancia, kezesség érvényesíthetőségéig, továbbá az adósságot keletkeztető ügyletekhez történő hozzájárulás részletes szabályairól szóló 353/2011. (XII. 30.) Korm. rendelet 2. § (1) bekezdése szerinti bevételeit. Ezen információk bemutatását szintén külön mellékletben célszerű megtenni, lényegében a jogszabály szerinti szerkezetben. Fontos eltérés, hogy amíg az előző pontban a megkötni tervezett adósságokat kellett bemutatni (tehát a felvenni tervezett hiteleket, kölcsönöket stb.), az e pontban található információk a már megkötött ügyletek adatait tartalmazzák, azaz az év első napján (költségvetési év kezdete) már fennálló adósságokat, garancia- és kezességek kötelezettségeket.

7. A költségvetésben – célszerűen a rendelet normaszövegében – lehet rögzíteni a költségvetés végrehajtásával kapcsolatos jogköröket. Ezek tételes felsorolása nem lehetséges, nagymértékben függ a helyi kialakult szokásoktól, sajátosságoktól, a képviselő-testület elvárásaitól stb. Kiemelünk azonban néhány témát, amelyre mindenképpen érdemes figyelni:

- Az Möt. 68. § (4) bekezdése szerint a rendeletben meg kell határozni azt az értékhatárt, amely felett csak testületi jóváhagyással vállalható kötelezettség, azaz köthető szerződés, vagy tehető más kötelezettséget létrehozó jogi nyilatkozat. Ha ilyen értékhatárt nem állapít meg a rendelet, úgy valamennyi kötelezettségre testületi felhatalmazás lenne szükséges, ami még a legkisebb helyen is nagyon megnehezítené a napi munkát.
- Ugyancsak célszerű a finanszírozási bevételekkel és a finanszírozási kiadásokkal kapcsolatos hatásköröket rögzíteni. Egy nagy értékű bankhitel megkötése előtt jogos a külön testületi jóváhagyás megkövetelése, ugyanakkor a napi átmeneti finanszírozási rések áthidalására felvett, rövid időn belül törlesztett folyószámlahitelek, valamint betételhelyezések jóváhagyására már nem tűnik indokoltnak a testületi döntés.
- Az Ávr. több esetben is lehetőséget ad a testületnek eltérő szabályok elrendelésére, például a jutalmak korlátozásánál vagy a költségvetési szervek többletbevételeinek felhasználhatóságánál. Érdemes lehet ezekkel a felhatalmazásokkal élni, ha a helyi sajátosságok úgy kívánják.

### 3.5. A költségvetési rendelet előkészítése, elfogadása

Az önkormányzat költségvetési rendeletének elkészítésére irányadó eljárási kérdéseket az Áht. és az Ávr. a központi költségvetéshez képest jóval egyszerűbben, kevesebb kötelező szabályt alkalmazva szabályozza, *teret engedve a helyi szokásoknak, gyakorlatoknak*. A két jogszabály lényegében csak a határidőket, az egyes teendők felelőseit, valamint az előterjesztések néhány fontosabb tartalmi elemét állapítja meg.

A költségvetési rendelet elkészítésére vonatkozó ismeretek részletezése előtt szólnunk kell az Áht. 29/A. §-áról, amely a korábban már említett többéves keretrendszerek elve és az EU Tanácsának 2011/85/EU irányelve alapján előírja a helyi önkormányzatok számára, hogy minden évben, legkésőbb a költségvetési rendelet elfogadásáig *határozatban meg kell állapítania az adósságot keletkeztető ügyleteiből eredő fizetési kötelezettségeinek, továbbá az adósságot keletkeztető ügyletekhez történő hozzájárulás részletes szabályairól* szóló 353/2011. (XII. 30.) Korm. rendelet 2. § (1) bekezdése szerinti *bevételeinek a költségvetési évet követő három évre várható összegét*. A határozat tehát ezeket a számokat tartalmazza tárgyév + 3 év bontásban.

Például, ha az önkormányzat a következő évben 100 egység kölcsönt kíván felvenni, amelyet évente 10%-kal törleszt, a saját bevételek összege pedig minden évben 300, abban az esetben a 2019. év során elfogadandó határozat vázlatos felépítése:

	2019	2020	2021	2022
Adósságot keletkeztető ügylet	0	100	90	80
Saját bevétel	300	300	300	300

18. szövegdoxoz

*Többéves keretrendszer a gyakorlatban*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

A költségvetési *rendeletet a jegyző köteles elkészíteni*, természetesen adott esetben a hivatali apparátusa segítségével. A rendelet elkészítése során az általános államháztartási követelményeken kívül az Áht. és az Ávr. két követelményt nevesít konkrétan:

- *A rendeletervezetnek a fent említett  $n + 3$  éves tervszámoknak megfelelően kell készülnie*, azaz az abban szereplő finanszírozási ügyleteknek és költségvetési bevételeknek egyezniük kell a határozattal. E szabálytól csak a *külső gazdasági feltételeknek a tervszámok elfogadását követően bekövetkezett lényeges változása esetén lehet eltérni*, ennek indokát a költségvetési rendeletervezet *indokolásában ismertetni kell*. Ha a határozat megjelentetésével a helyi önkormányzat az utolsó pillanatig várt, azaz a rendelettel együtt fogadja el, e lehetőséggel nem igazán lehet élni, hiszen nem valószínű, hogy a külső gazdasági feltételek a két napirendi pont megszavazása közötti pár percben változtak volna meg olyannyira lényegesen, hogy az az eltérést indokolná.
- *A jegyző a költségvetési rendeletervezetet a költségvetési szervek vezetőivel köteles egyeztetni*. Az egyeztetés módját, formáját a jogszabály nem határozza meg,



az ismét csak a helyi sajátosságoktól függ. Természetesen egészen más eljárás szükséges a kistelepüléseken működő óvoda és művelődési ház esetén – amelyek helyzetéről, valamennyi feladatáról a jegyző teljes ismerettel rendelkezik –, mint például egy nagyváros vagy egy fővárosi kerület esetén, ahol több tucat, összetett tevékenységű költségvetési szerv (múzeumok, színházak, állatkertek stb.) működik, amelyek valamennyi költségvetési kihatású tervét, új vagy megváltozó feladatát az önkormányzati hivatal sem mindig ismeri teljeskörűen. Előírás ugyanakkor a jegyző számára, hogy az *egyeztetés eredményét köteles írásban rögzíteni, és azt a rendelettervezethez fűzött indokolásban ismertetni.*

A rendelettervezetet a megfelelő indokolással ellátva – ahogy azt az Mötv. is előírja – a *polgármester terjeszti elő* a képviselő-testület bizottságai elé, majd – a bizottságok általi megtárgyalás után, a bizottságok írásos véleményével együtt – a képviselő-testület elé, az önkormányzat szervezeti és működési szabályzatában foglalt eljárásrend szerint. Ennek határideje a *tárgyév február 15-e*.<sup>7</sup> A benyújtott előterjesztés *elfogadására az ezt kövöző 30 napon belül*, azaz fő szabályként március 15-ig kell sort keríteni.

A fentiekben már több olyan kérdést ismertettünk, amelyekről a költségvetési rendelet tervezetéhez fűzött indokolásban szólni kell. Ilyen volt az  $n + 3$  éves keretszámoktól való esetleges eltérés, a költségvetési szervekkel folytatott egyeztetés eredménye, valamint a bizottságok véleménye. Az Áht. ezenfelül meghatároz az *indokolások részeként beküldendő egyéb kötelező tartalmi elemeket* is. Ezek a következők:

1. A helyi önkormányzat *kiadásait és bevételeit közgazdasági tagolásban, mérleg-szerűen* (azaz külön oszlopban a kiemelt előirányzat szerinti bevételek, külön oszlopban a kiemelt előirányzat szerinti kiadások), valamint az úgynevezett *előirányzat felhasználási tervét*. Utóbbi tartalmát a jogszabály nem határozza meg, a gyakorlatban a likviditási tervvel azonosítható: a beérkezett bevételekből teljesíthető kiadásokat mutatja be, havi bontásban.

2. A *költségvetési évet követő három év tervezett bevételi előirányzatainak és kiadási előirányzatainak keretszáma*it főbb csoportokban. A jogszabály itt sem rögzíti, hogy mi tekinthető fő csoportnak, a magunk részéről a működési és felhalmozási bontású költségvetési bevételek, kiadások, valamint belső és külső finanszírozási bevételek és kiadások szerinti bontást megfelelőnek tartjuk. Lényeges, hogy a bevételeknek és a külső finanszírozási kiadásoknak és bevételeknek egyezniük kell az  $n + 3$  évre elfogadott keretszámokkal.

3. A *többéves kihatással járó döntések számszerűsítését évenkénti bontásban* és össze-sítve, ami lényegében a tárgyéven túli kötelezettségvállalások bemutatását takarja, kiegészítve a nem kötelezettségvállalásként kezelt garancia- és kezességállományokkal, valamint az olyan döntések pénzügyi hatásaival, amelyekről már döntött a testület, de konkrét kötelezettségvállalásra még nem került sor.

4. Az úgynevezett *közvetett támogatásokat* – így különösen adóelengedéseket, adókedvezményeket – tartalmazó kimutatást, amelyet az Ávr. szerint legalább az alábbi részletezettséggel kell bemutatni:

<sup>7</sup> Az Áht. arról is rendelkezik, hogy mi a helyzet abban az esetben, ha a központi költségvetési törvényt az Országgyűlés a naptári év kezdetéig nem fogadta el. Ilyen esetben a rendeletet a költségvetési törvény hatálybalépését követő negyvenötödik napig kell betervezni. Erre azonban az elmúlt évtizedekben nem volt példa, így csak a lábjegyzetek között említjük meg.

- az ellátottak térítési díjának, kártérítésének méltányossági alapon történő elengedésének összege,
- a lakosság részére lakásépítéshez, lakásfelújításhoz nyújtott kölcsönök elengedésének összege,
- a helyi adónál, gépjárműadónál biztosított kedvezmény, mentesség összege adómenként,
- a helyiségek, eszközök hasznosításából származó bevételből nyújtott kedvezmény, mentesség összege,
- az egyéb nyújtott kedvezmény vagy kölcsön elengedésének összege.

### 3.6. A nemzetiségi önkormányzatok, társulások, térségi fejlesztési tanácsok költségvetése

A fentiekben végig csak a helyi önkormányzatok költségvetésének tartalmával, elkészítésének szabályaival foglalkoztunk, noha természetesen az önkormányzati alrendszer más szereplői is rendelkeznek költségvetéssel. Ezek a költségvetések ugyanakkor *tartalmilag csak az ezen szervezetek jogállásából szükségszerűen adódó módon térnek el* a helyi önkormányzatétól (például a nemzetiségi önkormányzatok, társulások nem vehetnek ki adókat, így helyiadó-bevételük sem keletkezik, nem részesülnek a helyi önkormányzatok központi költségvetési támogatásaiból, léteznek ugyanakkor speciális nemzetiségi támogatások, a társulásoknak a tagönkormányzatok hozzájárulást teljesítenek stb.). Ezért az *eltérések inkább csak formaiak*, amelyek közül az első helyen az említendő, hogy nemzetiségi önkormányzatok, a társulások és a térségi fejlesztési tanácsok esetén a költségvetést *nem rendeletben, hanem határozatban* fogadják el.

Egyebekben az egyes döntési jogkörök, szerepkörök megfeleltethetők egymásnak, a képviselő-testület hatáskörét a nemzetiségi önkormányzat képviselő-testülete vagy a társulási tanács, illetve a térségi fejlesztési tanács tagjai gyakorolják, a polgármester feladatait a nemzetiségi önkormányzat elnöke, a társulási tanács elnöke, illetve a térségi fejlesztési tanács elnöke látja el, míg a jegyzői jogkörök az országos nemzetiségi önkormányzat hivatalt vezetőjét vagy a társulási tanácsot, illetve a térségi fejlesztési tanács munkaszervezeti feladatait ellátó költségvetési szerv vezetőjét illetik. A helyi nemzetiségi önkormányzatok gazdálkodási feladatait a székhelye szerinti önkormányzati hivatal látja el, így ebben az esetben a jegyzői feladatokat ennek a hivatalnak a jegyzője végzi.

### 3.7. Az önkormányzatok átmeneti gazdálkodása

A felhatalmazás elvének ismertetésekor szóltunk már arról, hogy költségvetési *felhatalmazás* (azaz a költségvetési rendelet, határozat elfogadásának) *hiányában az önkormányzatok csak az átmeneti gazdálkodás szabályai szerint működhetnek*. Nézzük meg pontosan, hogy mit is takar ez, illetve milyen esetei lehetségesek!

Elméleti szempontból átmeneti időszak alatt alapvetően két időszakot is érthetünk, ezeket szükséges egymástól megkülönböztetni.

1. Az önkormányzati költségvetés sajátosságai miatt szabályosan felmerülő átmenetet. Ez abból a tényből fakad, hogy a költségvetési év január 1-jén kezdődik, azonban a költségvetés elfogadására csak a tárgyév március 15-éig kell sort keríteni. Természetesen ez végső határidő, nem kizárt a rendelet elfogadásának előrehozása. Ennek azonban korlátot szab az, hogy bár a központi költségvetési törvényt az elmúlt évek gyakorlata szerint már nyáron kihirdetik, az egyes önkormányzatokat megillető konkrét összegeket csak az év vége felé ismerhetjük meg.<sup>8</sup> Ha pedig akár egy napot is költségvetés nélkül működik az önkormányzat, ez a típusú átmeneti időszak fennáll.

Az Áht. és az Ávr. *erre az átmeneti időszakra nem alkot külön szabályokat*, így formailag az önkormányzatok „mértékletességére” bízva, hogy milyen gazdálkodást folytatnak. Figyelemmel azonban arra, hogy az államháztartási alapelvek egyik feladata éppen a konkrét rendelkezések hiányának pótlása, úgy véljük, hogy *elméleti szempontból az az önkormányzati gyakorlat minősíthető helyesnek, amely erre az időszakra is a következő pontban ismertetett szűk körű gazdálkodás szabályait alkalmazza.*

Lényeges itt is hangsúlyozni, hogy a benyújtott és elfogadott költségvetés minden esetben naptári évre szól. Hiába alkotják azt meg kora tavasszal, a *költségvetésnek tartalmaznia kell az elfogadásig már teljesült tételeket* (például a januári és februári bérátutalást, ellátásokat stb.) is, sőt azokat ugyanolyan tervként kell tartalmaznia, mint ha január 1-jén tekintenénk az évre. Ez az önkormányzati alrendszer egészen érdekes sajátossága.

2. *Ha a költségvetést március 15-ig nem fogadták el, a második típusú, immár nem a rendszer sajátosságaiból következő átmeneti gazdálkodási rend lép életbe.* Az Áht. 25. § (1) bekezdésének – némiképp naiv – szabálya szerint ilyenkor az önkormányzatnak az az elsődleges feladata, hogy rendeletet, illetve határozatot alkosson, amelyben felhatalmazást ad arra, hogy az önkormányzat és költségvetési szervei a bevételeiket folytatólagosan beszédhessék, és kiadásaikat teljesítsék. A gyakorlatban ugyanakkor nem jellemző, hogy erre a költségvetéssel elmaradó önkormányzatoknál sor kerüljön, hiszen az elmaradást általában a testületi döntésképtelenség szokta okozni, ami egy ilyen átmeneti gazdálkodásról szóló rendelet, határozat megalkotását is kizárja. Ilyenkor lép életbe az Áht. 25. § (3) bekezdésének formailag kiegészítő, valójában azonban fő szabálya, amely kimondja, hogy ilyen esetben a *polgármester (nemzetiségi önkormányzat elnöke, társulás elnöke stb.) jogosult az önkormányzatot megillető bevételek beszédésére és az előző évi kiadási előirányzatokon belül a kiadások arányos teljesítésére.* Az önkormányzatot megillető esedékes adó, támogatás és más hasonló bevételek tehát beszédhetők, és a létező kötelezettségek (bér, ellátás, közmű stb.) teljesíthetők, így a minimális működés fenntartható. Új kötelezettség ugyanakkor az átmeneti időszak alatt nem vállalható, ami azt is jelenti, hogy nemcsak az új alkalmazottak felvétele szabálytalan, de például bármilyen pályázaton történő részvétel is.

Abban az esetben, ha az önkormányzat végül megalkotja a költségvetését, az átmeneti időszakról a polgármesternek (elnöknek stb.) el kell számolnia a képviselő-testület (társulási tanács stb.) felé. Itt is igaz, hogy a már teljesített bevételeket és kiadásokat az év egészére nézve megalkotott költségvetésbe be kell építeni, abban szerepeltetni kell.

<sup>8</sup> A költségvetési törvény ugyanis nem településenként mondja meg a végösszeget, hanem általában feladatokat, azokhoz mutatószámokat és fajlagos összegeket rendel, ezek és az igényfelmérések alapján áll össze, hogy melyik település mekkora támogatást kap.

### 3.8. A költségvetés elfogadását követő feladatok, az elemi költségvetés

A központi költségvetési törvény, illetve az önkormányzatok költségvetésének elfogadásával még nem zárul le a költségvetés-alkotási folyamat. Ezek a dokumentumok ugyanis csak a központi költségvetés, illetve egy-egy önkormányzat gazdálkodásának egészét határozzák meg keretjelleggel. Az *egyes költségvetési szervek, illetve az államháztartás más szervezetei, előirányzatai napi operatív működéséhez ehhez részletesebb tervszámok szükségesek*. Ezt az úgynevezett *elemi költségvetés* jelenti, amely a *költségvetési gazdálkodás alapja*. Az elemi költségvetést az államháztartás adminisztratív osztályozási rendje szerinti valamennyi egységre el kell készíteni, azaz:

- a költségvetési szervekre,
- a központi kezelésű előirányzat, a fejezeti kezelésű előirányzat, az elkülönített állami pénzalap, valamint a társadalombiztosítás pénzügyi alapja költségvetési törvényben megállapított bevételi és kiadási előirányzataira,
- a helyi önkormányzat, nemzetiségi önkormányzat, társulás, térségi fejlesztési tanács költségvetési rendeletben, határozatban megállapított bevételi és kiadási előirányzataira.

Lényeges, hogy az utolsó pont alatt azokat a kiadásokat és bevételeket értjük, amelyeket korábban az önkormányzat közvetlen bevételeinek és kiadásainak tekintettünk. Az „önkormányzat költségvetése” tehát az önkormányzat és az irányítása alá tartozó valamennyi költségvetési szervnek a bevételeit és kiadásait tartalmazza, az „önkormányzat elemi költségvetése” viszont csak az önkormányzatnak mint jogi személynek a bevételeit és kiadásait, hiszen a költségvetési szervek külön költségvetést készítenek.

Ha egy önkormányzat például az önkormányzati feladatainak bevételein és kiadásain kívül rendelkezik polgármesteri hivatallal, egy óvodával és egy művelődési házzal, a költségvetési rendeletének vázlatára (a részletes kiadások tagolásától, a bevételek és kiadások összegétől, egyenlegtől stb. eltekintünk) a következők szerint néz ki.

#### *Önkormányzat közvetlen kiadásai*

Bevételek és kiadások ismertetése a korábban elmondottak szerint

#### *Költségvetési szervek kiadásai*

Polgármesteri hivatal bevételei és kiadásai

Óvoda bevételei és kiadásai

Művelődési ház bevételei és kiadásai

Mindez egy dokumentumban jelenik meg. Ezzel szemben már négy elemi költségvetés készül:

1. az önkormányzat bevételeiről és kiadásairól, 2. a polgármesteri hivatal bevételeiről és kiadásairól, 3. az óvoda bevételeiről és kiadásairól, 4. a művelődési ház bevételeiről és kiadásairól,

mivel ezek tekintendők a napi működés során önállóan eljáró jogi személyeknek, amelyek operatív működésére a jogszabály terv készítését írja elő.

Megjegyezzük, hogy bár korábban a rendelettel kapcsolatban követendő gyakorlatnak mutattuk be – és természetesen továbbra is annak tartjuk –, az önkormányzat közvetlen bevételeinek és kiadásainak további tagolása (például közvilágítás, helyi adók stb.) az elemi költségvetésben – annak egységes formátuma miatt – nem alkalmazható. Az önkormányzat közvetlen bevételeire és kiadásaira így mindig egy darab elemi költségvetés készül.

#### 19. szövegdoboz

##### *Önkormányzati költségvetési rendelet és elemi költségvetés kapcsolata*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

*Az elemi költségvetésben a bevételeket és a kiadásokat az elfogadott költségvetés szerinti eredeti előirányzatok alapulvételével, az Áhsz. szerinti egységes rovatrend szerint kell részletezni. Ezenfelül az elemi költségvetés tartalmaz egyéb, elsősorban a létszám összetételére és bérezésére vonatkozó tervadatokat is, ezek azonban a gazdálkodásra nincsenek kihatással, így ismertetésüktől eltekintünk.*

Az elemi költségvetés nemcsak tartalmilag, hanem *formailag is kötött*, ahogyan az *elkészítésének és jóváhagyásának menete is*. Jogszabály határozza meg, hogy mely szervezetek milyen határidőig kötelesek azt elkészíteni, az erre szolgáló elektronikus űrlapokat és elektronikus adatszolgáltató rendszert<sup>9</sup> a Kincstár üzemelteti.

Fontos, alapvető szempont, hogy *az elemi költségvetés csak az elfogadott költségvetésben (törvény vagy rendelet, határozat) szereplő számok további részletezését, alábontását tartalmazhatja*. A központi alrendszerben a költségvetési törvénynek és az elemi költségvetésnek a törvényben megállapított előirányzatok szintjén – ez a költségvetési szervek költségvetési kiadásai esetén a kiemelt előirányzatot, költségvetési bevételei esetén annak főösszegét, más szervezetek esetén minden esetben a költségvetési kiadási, illetve bevételi főösszeget jelenti – meg kell egyeznie. Ugyanez igaz az önkormányzati alrendszerben is, az elemi költségvetés nem állapíthatja meg a költségvetési rendeletről, határozattól eltérően a kiemelt előirányzatok, illetve a finanszírozási bevételi és kiadási előirányzatok összegét.

#### 16. táblázat

##### *Elemi költségvetés a gyakorlatban*

Tegyük fel, hogy a 2018. évben egy központi költségvetési szervnek a személyi juttatások kiemelt előirányzatát 3 867,3 millió forintban állapította meg a költségvetési törvény. Ez alapján a költségvetési szerv az elemi költségvetésének a személyi juttatásokra vonatkozó részét így készítette el:		
Sorszám	Megnevezés	Eredeti előirányzat
2	3	4
01	Törvény szerinti munkabérek, illetmények (K1101)	3 174 500 000
04	Készenléti, ügyeleti, helyettesítési díj, túlóra, túlszolgálat (K1104)	6 000 000

<sup>9</sup> Ez lényegében egy zárt (jelszóval védett) webalapú rendszer, amelynek felhasználói a szerepkörük szerinti jogosultságokkal (adatfeltöltő, -jóváhagyó, -lekérdező stb.) rendelkeznek. A rendszer neve KGR K11-rendszer.

06	Jubileumi jutalom (K1106)	38 000 000
07	Béren kívüli juttatások (K1107)	150 000 000
09	Közlekedési költségtérítés (K1109)	80 000 000
11	Lakhatási támogatások (K1111)	2 000 000
12	Szociális támogatások (K1112)	13 000 000
13	Foglalkoztatottak egyéb személyi juttatásai (K1113)	45 800 000
<b>14</b>	<b>Foglalkoztatottak személyi juttatásai (= 01 + ... +13) (K11)</b>	<b>3 509 300 000</b>
16	Munkavégzésre irányuló egyén jogviszonyban nem saját foglalkoztatottnak fizetett juttatások (K122)	300 000 000
17	Egyéb külső személyi juttatások (K123)	58 000 000
<b>18</b>	<b>Külső személyi juttatások (= 15 + 16 + 17) (K12)</b>	<b>358 000 000</b>
<b>19</b>	<b>Személyi juttatások (= 14 + 18) (K1)</b>	<b>3 867 300 000</b>
<p>Természetesen az egyes rovatok előírásait a tényleges kifizetési szükségek szerint tagolódnak, azonban az összes személyi juttatás (sem pozitív, sem negatív irányban) nem térhet el a törvényi összegtől, ahogy nem is tér el: a 19. sor 3 867 300 000 forintot tartalmaz (a költségvetési törvény millió forintban, az elemi költségvetés forintban készül, de természetesen ez a költségvetési törvény szerinti egy tizedes jegyhez képest nem jelenthet eltérést). A sorok sorszámozása azért nem folyamatos, mert a 0-s értékű sorokat a rendszer nem tünteti fel.</p>		

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

A központi alrendszerben az elemi költségvetés elkészítésének határideje a *vonatkozósi évet megelőző év november 30-a* (tehát például a 2018. évi elemi költségvetést 2017. november 30-ig kellett elkészíteni), kivéve, ha nem hirdetik ki november 20-áig a költségvetési törvényt. Ilyenkor *előzetes elemi költségvetést* kell készíteni az Országgyűlés számára benyújtott törvényjavaslat vagy – annak benyújtása esetén – a törvényjavaslat összegző módosító javaslattal egybeszerkesztett szövege alapján, majd a törvény kihirdetésétől számított harminc napon belül kell azt véglegesíteni. Ha az Országgyűlés, a Kormány, illetve egy miniszter év közben alapít új költségvetési szervet, vagy hoz létre valamilyen *előírányzatot*, természetesen annak *gazdálkodására is el kell készíteni* az elemi költségvetést. Ennek határideje az alapítást, létrehozást követő harminc nap.

Az önkormányzati alrendszerben az elemi költségvetés elkészítésének határideje az önkormányzati *rendelettervezet képviselő-testület elé terjesztésének határidejét követő harminc nap*, azaz ugyanaz a végső időpont, amíg a költségvetési rendeletet, határozatot is el kell fogadni. Év közben alapított költségvetési szerv, társulás esetén a határidő *azonos a központi alrendszerrel: a létrehozást követő harminc nap*.

Az elemi költségvetés elkészítésének eljárásrendjét részletesen nem tárgyaljuk, csupán arra hívjuk fel a figyelmet, hogy a *költségvetési szervek esetén* – mindkét alrendszerben – az elemi költségvetést az *irányító szerv vezetőjének jóvá kell hagynia*, utána tekinthető csak véglegesnek. A költségvetési szerveken kívül ugyanakkor e külső jóváhagyási szabály nem lenne alkalmazható. A helyi önkormányzat, a nemzetiségi önkormányzat, a társulás, valamint a térségi fejlesztési tanács esetén nem beszélhetünk külső irányító szervről – megjegyezzük, hogy testületi jóváhagyás sem szükséges, az a költségvetési rendelethez, határozathoz már megtörtént, az azon alapuló operatív terveket a végrehajtásért felelős polgármester, nemzetiségi önkormányzat, társulási tanács, térségi fejlesztési tanács elnöke hagyja jóvá –, így nem lenne kire telepíteni a jogkört. A központi kezelésű

előirányzatok, fejezeti kezelésű előirányzatok, elkülönített állami pénzalapok, társadalombiztosítás pénzügyi alapjai esetén ugyan létezik fejezetet irányító szerv, ez azonban általában vagy azonos a kezelő szervvel (központi kezelésű előirányzatok egy része, fejezeti kezelésű előirányzatok), vagy a kezelő szerveket kifejezetten ezen előirányzatok kezelésére hozták létre (tipikusan ez a helyzet az alapok legnagyobb része esetén), így a minisztériumi felülvizsgálatnak már nem lenne értelme. Ezek esetében tehát az elemi költségvetést a kezelő szerv készíti el, és az külön jóváhagyás nélkül is végleges.

*A fejezeti kezelésű előirányzatokkal, a központi kezelésű előirányzatokkal, valamint az elkülönített állami pénzalapok költségvetési kiadási előirányzataival kapcsolatban* szólni kell még egy specialitásról: ez a *fejezetet irányító szerv vezetője által kiadott rendelet*, illetve – ha nem miniszter az irányító szerv vezetője, hanem jogalkotási joggal nem rendelkező szerv, például a Gazdasági Versenyhivatal – *szabályzat*. Ezt minden esetben az államháztartásért felelős miniszter egyetértésével kell kiadni, és szabályozni kell benne az olyan témákat, amelyek lényegesek a gazdálkodás során, azonban a költségvetési törvényből a törvény szerkezeti sajátosságai miatt rendszerszinten „kimaradtak”. Ilyen téma elsősorban az előirányzat konkrét *felhasználási célja*, természetesen a megnevezésével összhangban, bár ez a megnevezés (például „Az ágazat speciális feladatainak támogatása”) sokszor elég tág. Ugyancsak szabályozni kell, hogy *mely szervezetek, milyen módon juthatnak az előirányzat forrásaihoz*, támogatások esetén *előre vagy utólag történik a folyósítás*, *ki-jelölnek-e az előirányzathoz a fejezetet irányító szervtől eltérő kezelő, illetve lebonyolító szervet*, és más lényeges kérdéseket. A rendelet megszövegezése a kapott törvényi felhatalmazás keretein belül szabad, azonban a *rendelet melléklete* – amely a tulajdonképpeni „lényeg” hordozza, törvényi soronként táblázatos formába szedve a fent említett sajátosságokat – már *kötött*, az Ávr. 3. melléklete szerinti formában kell elkészíteni.

## 4. A költségvetési gazdálkodás

### 4.1. A kötelezettségvállalás

A költségvetés elfogadását követően megkezdődhet annak végrehajtása, azaz az abban megtervezett bevételek beszedése és kiadások teljesítése. E fejezetben elsősorban ez utóbbival, azaz a kiadások teljesítésének szabályaival foglalkozunk, mivel az államháztartási jogszabályok elsősorban ezekre nézve tartalmaznak előírásokat.

A kiadások teljesítésére vonatkozó államháztartási szabályrendszert alapvetően két részre oszthatjuk: a valamennyi kiadásra vonatkozó általános szabályokra, valamint egy-egy konkrét kiadástípusra vonatkozó speciális szabályokra. A fejezetben egyrészt áttekintjük a valamennyi kiadásra vonatkozó általános előírásokat – ilyenek a fizetési kötelezettségek vállalásának, valamint a tényleges kifizetések teljesíthetőségének feltételei –, továbbá ismertetjük az egyes kiadástípusokra vonatkozó konkrét kötöttségeket, korlátokat is.

A kiadások teljesíthetőségének szabályrendszerében első és legfontosabb a kötelezettségvállalások szabályrendszere.

*Kötelezettségvállalásnak az államháztartási jog a kiadási előirányzatok terhére fizetési kötelezettség vállalásáról szóló, szabályszerűen megtett jognyilatkozatot nevezi.* Ez a jognyilatkozat *jogi megjelenését tekintve számtalan formát ölthet:* lehet polgári jogi szerződés, közigazgatási hatósági döntés, foglalkoztatásra irányuló jogviszony létesítését tartalmazó kinevezési okirat, munkaszerződés, valamilyen költségvetési támogatás biztosítására irányuló intézkedés stb. Közös azonban mindegyikben, hogy olyan jogi nyilatkozatot tartalmaznak a szerződést aláíró, okiratot kiadó államháztartási szervezet részéről, amely alapján a szervezet a jövőben kifizetést fog teljesíteni a másik szerződő félnek, okirat címzettjének. A kötelezettségvállalás így magában foglalja *minden olyan ügylet létrehozását, amelyből a jövőben az azt megkötő szervezetnek fizetési kötelezettsége származik,* függetlenül attól, hogy az a számviteli szabályok szerint a mérlegben már kötelezettségként kimutatható-e, vagy még nem,<sup>1</sup> illetve szükséges-e még a kifizetéshez további feltétel teljesítése (például a megrendelt áru leszállítása) a másik fél részéről.

*Nem kötelezettségvállalás* ugyanakkor az olyan ügylet, amelyből a *másik fél további tevékenységétől függetlenül soha nem keletkezik fizetési kötelezettsége* az államháztartás valamely alrendszerébe tartozó félnek, például azért, mert csak jogosulti pozícióban áll (ő értékesít valamit), vagy az ügylet alapjául szolgáló dokumentum – jogszabály, alapító okirat, hatósági kötelezés, szerződés – csak valamely tevékenység elvégzését írja elő, kifizetés

<sup>1</sup> Ezt a különbségtételt szolgálja az Áhsz. szerinti végleges és nem végleges kötelezettségvállalás, amely azonban az Áht. kötelezettségvállalási szabályai oldaláról nem releváns.



teljesítését nem.<sup>2</sup> *Ugyancsak nem tekinthető kötelezettségvállalásnak, ha a fizetési kötelezettség nem kiadási előirányzat, hanem valamely költségvetésen kívül kezelt pénzeszköz terhére történik.* Ez ugyan nem tekinthető tipikus esetnek, de a költségvetési szervek egy meghatározott részénél mégis előfordulhat, elsősorban a központi költségvetésben nem megjelenített, úgynevezett közvetlen európai uniós támogatások (például agrártámogatások) kifizetése során.

Ugyancsak nem tekinthetők kötelezettségvállalásnak az úgynevezett *más fizetési kötelezettségek*, amelyeket az Áht. olyan, az államháztartás valamely szervezetét terhelő fizetési kötelezettségként nevesít, amelyeket *nem a hagyományos értelemben vállalnak, hanem azok jogszabályon, jogerős vagy fellebbezésre tekintet nélkül végrehajtható bírósági, illetve véglegessé vált vagy azonnal végrehajtható hatósági döntésen alapulnak, vagy azokat más további ügyletet (szerződést, megállapodást) nem igénylő kötelező előírás keletkeztet* oly módon, hogy a fizetési kötelezettség összegét vagy az összeg megállapításának módját, továbbá a felek valamennyi jogát és kötelezettségét megállapítja.

A *kötelezettségvállalásoknak léteznek sajátos esetei* is, amelyek közül a leggyakoribbak talán az alábbiak:

- A Kbt. szerint a közbeszerzési eljárások hirdetmény, részvételi, ajánlattételi felhívás közzétételével kezdődnek. Tekintettel arra, hogy ezek alapján a beszerző szervezetnek (ezeket a törvény ajánlatkérőnek nevezi) az érvényes közbeszerzési eljáráson nyertessel általában szerződést kell kötnie, az Ávr. ezeket az eseteket is kötelezettségvállalásnak tekinti. Vagyis a *közbeszerzési eljárások során a kiadási előirányzatok terhére vállalt kötelezettségek kezdő időpontja a hirdetmény, részvételi, ajánlattételi felhívás közzététele*, nem pedig a nyertes ajánlattevővel a szerződés megkötése. *Kivételt képez ez alól az úgynevezett feltételes közbeszerzési eljárás* – mivel ebből nem származik automatikusan szerződéskötési kötelezettség –, *valamint az úgynevezett keretmegállapodás*, amennyiben a keretmegállapodás az azt megkötő szervezetre önmagában nem keletkeztet fizetési kötelezettséget.
- A *pályázati kiírás* ugyancsak kötelezettségvállalásnak tekinthető, noha ilyenkor is csak később jön létre a fizetési kötelezettség alapjául szolgáló támogatási, munkajogi stb. jogviszony. Az Ávr. ugyanis úgy tekinti, hogy a pályázatot meghirdető szervezet már mindenképpen sort fog keríteni az érvényes és megfelelő pályázatot benyújtó egy vagy több személlyel a pályázat tárgyául szolgáló szerződés, más jogügylet megkötésére. A pályázat kötelezettségvállalásának minősítése biztosítja – a később tárgyalandó eszközökkel –, hogy ne kerülhessen sor kontroll – és persze költségvetési fedezet – nélkül ilyen kiírásokra.
- A *kezesség vállalása, garancia biztosítása* az önkormányzati alrendszer egy részében korábban elterjedt gyakorlatnak számított. Ezek a nyilatkozatok a *megtétel időpontjában nem tekinthetők kötelezettségvállalásnak*,<sup>3</sup> felső határukat a kiadási

<sup>2</sup> Az természetesen előfordulhat, hogy e tevékenység elvégzése érdekében másokkal szerződéseket kell kötnie a szervnek, ilyenkor azonban e szerződések lesznek a kötelezettségvállalás dokumentumai, nem magát a tevékenység elvégzését előíró jogszabály, hatósági döntés, szerződés stb. Például, ha a katasztrófavédelem arra kötelezi a könyvtárt, hogy bizonyos átalakításokat végeztessen el az épületen, e kötelezés nem kötelezettségvállalás, csak az a szerződés, amelyet az iparosokkal kötött a könyvtár a munkák elvégzésére.

<sup>3</sup> Az Áhsz. is az úgynevezett függő kötelezettségek között történő kezelésüket írja elő.

előírányzatok helyett az Áht. állapítja meg, az ezzel foglalkozó külön fejezetben. Ha viszont a kezesség, garancia jogosultja a kezességet beváltja, a garanciát érvényesíti, azaz az azt vállaló szervezetet felszólítja teljesítésre, a fizetési kötelezettség külön szerződés megkötése nélkül létrejön. Emiatt ilyen esetben a kötelezettség elszámolására a más fizetési kötelezettségekkel kapcsolatos szabályokat kell alkalmazni, amelyeket a későbbiekben ismertetünk.

A közpénzekkel történő felelős és utólag is ellenőrizhető gazdálkodás alapvető követelménye, hogy a költségvetés kiadási előírányzatai terhére vállalt fizetési kötelezettségek írásban történjenek abban az esetben is, ha más jogszabály egyébként megengedi a szerződés vagy más kötelezettség szóbeli keletkezését. Az Áht. ezért kategorikusan rögzíti, hogy *kötelezettségvállalásra csak írásban kerülhet sor, és csak a pénzügyi teljesítés esedékességét megelőzően*. Nem felel meg tehát a törvény előírásainak az, ha a felek a már elvégzett munka „utólagos lepapírozása” érdekében rögzítik írásban a megállapodásukat, ezt ugyanis minden esetben előzetesen, az ellenérték teljesítésének esedékességét megelőzően kell megtenni.

Ugyanakkor az írásbeliség követelménye alól mégis van néhány, szűk körű kivétel. Ezek közül az első az úgynevezett *kis* összegű kötelezettségvállalások esete, amelyek szóban is létrehozhatók, megköthetők. A kis összeg értékhatára *kettőszázezer forint*. Tipikusan ilyenek a *készpénzes készlet-* (benzin, alkatrész, kávé, élelmiszer stb.) és szolgáltatás- (például étterem, vonat, autópályadíj) *vásárlások*. Nem szükséges továbbá írásos kötelezettségvállalás a *fizetési számlákról a számlavezető által leemelt díj, juttatás* (például tranzakciós illeték), továbbá a *külföldi pénzügyi vállalt kötelezettség árfolyamvesztésének* elszámolásához, még abban az esetben sem, ha ezek értéke meghaladja a kétszázezer forintot.

A külföldi pénzügyi vállalt kötelezettség árfolyamvesztésének elszámolását könnyen átláthatjuk, ha elképzeljük azt az (egyszerű, áfa nélküli) esetet, amikor egy költségvetési szerv 1 000 000 euró összegben rendelt meg – természetesen szabályos kötelezettségvállalással – egy gépet 300 forintos árfolyamon, azonban a kifizetés idején az árfolyam már 310 forint/euró. A kötelezettséget az eredeti árfolyammal számolva, 300 000 000 forint értékben tartja nyilván, de a kifizetéskor már 310 000 000 forintot kell átutalnia (kivéve, ha előre megvette az eurót, és a devizaszámláján tartja). A 10 000 000 forint árfolyamvesztésnek minősül, ahhoz viszont már külön kötelezettségvállalás nem szükséges (nem is nagyon lenne értelme kötelezettséget vállalni a pénzügyi folyamatok által alakított árfolyamra).

20. szövegdoboz

*Kötelezettség árfolyamvesztése*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

Természetesen a *kötelezettségvállalásoknak nem minősülő kifizetésekre ugyancsak nem kötelező az írásbeliség*. Jó példa a *más fizetési kötelezettségek*, amelyek esetén fogalmi elem, hogy teljesítésükhöz (kifizetésükhöz) semmilyen külön írásbeli nyilatkozat nem szükséges, a kötelelem minden lényeges eleme jogszabály vagy más kötelező előírás alapján létrejön.

A kötelezettségvállalások attribútumai közül a kötelezettségvállalás értékével (összegevel), valamint időbeli ütemezésével szükséges részletesebben foglalkozni, ugyanis ezek alapvető jelentőségűek az Áht. szabályozása szerint.

A *kötelezettségvállalások értékének* meghatározása jelentőségét megérthetjük, ha az előbb ismertetett kis összegű kötelezettségvállalás szabályára gondolunk, amely alkalmazhatósága a kötelezettségvállalás összegétől függ. Ezen felül is előfordul az Áht.-ban, Ávr.-ben több olyan szabály, amely a kötelezettségvállalások értékétől függően állapít meg rendelkezéseket. Indokolt tehát, hogy ezt az összeget minden esetben azonosan állapítsák meg a szabályokat végrehajtó szervezetek, személyek.

A *kötelezettségvállalás pontos összegének meghatározása sok esetben teljesen egyértelmű*, külön magyarázatra nem szorul. Egy új számítógép, íróasztal megrendelése esetén nehezen vitatható, hogy mekkora összegre kötnek szerződést, mekkora összegű fizetési kötelezettség terheli majd a megrendelőt. Más esetekben ugyanakkor már nem ennyire egyértelmű a helyzet, ilyenkor az Ávr. részben általános elvek, részben konkrét szabályok kimondásával kívánja biztosítani az egységes jogalkalmazást. Ezek közül általános, iránymutató szabályként az Ávr. azon előírását kell kiemelni, amely értelmében a *kötelezettségvállalás értékének meghatározásához számba kell venni az abból származó valamennyi fizetési kötelezettséget, még abban az esetben is, ha bekövetkezése még bizonytalan, vagy külön jövőbeli nyilatkozattól függ*. Ha a fizetési kötelezettség jövőbeni mértéke nem határozható meg pontosan, a *körülmények* (így például a szerződéses értékhatárok) és az előző évek tapasztalatai (például az igénybe vett mennyiség) *gondos mérlegelése alapján* az adott piaci, gazdasági, társadalmi körülmények közötti és az észszerű gazdálkodás melletti *reális legmagasabb összegű kötelezettséget kell feltételezni*.

Egy mennyiségi számlázási egységet (pl. 1000 forint/ív) és a megrendelések limitjét (pl. két év alatt maximum 10 000 ív) meghatározó szerződés esetén a kötelezettségvállalás értéke elsősorban már nem tűnhet egyértelműnek. Ugyanez a helyzet, ha az egyes munkaszakaszok számlázási értékét tól-ig határok között állapítják meg (például egy beruházásnál, ahol több tényező is befolyásolhatja azt). Ilyen esetekben mindig a felső teljesítési határt – azaz például az összes szerzői ívet, vagy valamennyi munkafázisnál a felső határt – kell figyelembe venni a kötelezettségvállalás értékének meghatározásakor.

21. szövegdoboz

*Fizetési kötelezettség összegének meghatározása*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

Nem szabad ugyanakkor megfeledkezni arról, hogy a kötelezettségvállalás – fogalma szerint – valamely fizetési kötelezettség vállalásáról szóló jognyilatkozat. Ahogy arra korábban már utaltunk, *az olyan esetekben, amikor az adott ügyletből nem származik közvetlenül vagy valamely későbbi feltételtől* – például valamely teljesítmény elvégzésétől és számla kibocsátásától – *függően fizetési kötelezettség, az nem tekinthető kötelezettségvállalásnak*, így annak értékét sem szükséges meghatározni. Tipikusan ilyennek tekinthetők azok a kezszerződések, együttműködési megállapodások, amelyek csak alapot teremtenek arra, hogy a felek vagy akár harmadik személyek a későbbiekben külön megrendeléseket vagy

más szerződéseket kössenek egymással. Ilyen esetben ezek az utólag megkötött egyedi ügyletek tekinthetők kötelezettségvállalásnak, hisz az államháztartás valamely szereplőjének ebből keletkezik fizetési kötelezettsége.

A *határozatlan időre vállalt kötelezettségek* esetén a kötelezettségvállalás teljes értéke szintén nem határozható meg egyértelműen külön jogszabályi rendelkezés nélkül. Az Ávr. ezért arról rendelkezik, hogy az ilyen ügyletek értékét a kötelezettségvállalás évében és az azt követő három évben az abból származó fizetési kötelezettségek összegeként kell meghatározni.

A *kötelezettségvállalások időbeli ütemezése* abból a szempontból alapvető jelentőségű, hogy a *kifizetések várható időpontja dönti el, melyik év költségvetésében jelenik meg az adott kifizetés kiadásként*, azaz melyik évben kell azt a költségvetésben megtervezni és elszámolni. Nem szabad ugyanis elfelejteni azt a tényt, amit az I. fejezetben, az éves költségvetés elvének ismertetésekor már elmondtunk, nevezetesen azt, hogy a költségvetések mindig naptári évre készülnek, míg az egyes szerződések, foglalkoztatási, ellátási stb. jogviszonyok hosszú évekre vagy (a legtöbbször) határozatlan időre is szólhatnak.

Gondoljunk bele, mi történik akkor, ha az állam egy nagy összegű szerződést köt, amely alapján 2018–2023. között minden évben egy meghatározott összeget ki kell fizetnie. A költségvetésekben minden évben az adott évi kiadás jelenik meg (2018-ban a 2018-ban kifizetett összeg, 2019-ben a 2019-ben kifizetett összeg stb.), nem pedig a teljes szerződés összege. Emiatt az államnak, önkormányzatnak úgy kell a bevételeit megterveznie, hogy azokból minden évben csak az adott évi (esedékes) kiadásait finanszírozza. Természetesen elméletileg elképzelhető, hogy 2018-ban a teljes 2018–2023. közötti fizetendő összeg fedezetét az állam vagy az érintett önkormányzat beszedje adóként, vagy felvegye kölcsönként – csak éppen nem lenne túl bölcs tőle. Az első esetet túladóztatásnak, a másikat felesleges eladósodásnak nevezhetjük. Ezt elkerülendő alapvető annak nyilvántartása, hogy az ilyen és hasonló szerződéseknek mi az időbeli ütemezése.

22. szövegdohoz

*Kötelezettségvállalások időbeli ütemezése*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

A kötelezettségvállalások fogalmának, fontosabb jellemzőinek megismerését követően térjünk át az azokra vonatkozó korlátozó szabályokra! Alapvető korlát az államháztartásban, hogy a költségvetési évben kiadást teljesíteni csak a kiadási előirányzatok mértékéig lehet. Ebből viszont adódik, hogy a *tárgyévre kifizetést vállaló dokumentumok* (azaz a kötelezettségvállalásokból a tárgyévre vonatkozó részek) is *legfeljebb csak a tárgyévi kiadási előirányzatok mértékéig tartalmazhatnak fizetési kötelezettséget*. Ezt olyan módon lehet elérni, hogy az adott évben mindig megállapítjuk a korábbi években létrejött kötelezettségvállalásokból és más fizetési kötelezettségekből az adott évre vonatkozó összeget, majd a tárgyévi kiadási előirányzatok ezen részét más célra már nem elkölthetőnek tekintjük. A fennmaradó előirányzati részt az Áht. *szabad előirányzatnak nevezi, és tartalmában a tárgyévi új kötelezettségek vállalásának felső korlátját jelenti*.

Amennyiben például egy költségvetési szerv személyi juttatásainak kiadási előirányzata 10 000 millió forint, és a korábbi években létrejött kinevezések, munkaszerződések, más kötelezettségvállalások alapján a dolgozóknak a tárgyévben 9850 millió forintot kell (illetményként, munkabéreként, jubileumi jutalomként, költségtérítésként stb.) kifizetni, úgy összesen olyan összegű új kötelezettséget vállalhat a költségvetési szerv (például megbízási szerződésekre, új kinevezésekre), amelyek alapján az idei évben 150 millió forintot kell kifizetni.

A gyakorlatban természetesen ez nem ennyire egyszerű, hiszen folyamatosan számolni kell kilépő és új dolgozókkal, akik bére egymástól eltérhet, de az elvet a példa talán jól szemlélteti.

### 23. szövegdoboz

#### *Szabad előirányzatok a gyakorlatban*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

A fenti korlát alól *kivételeket is megállapít az Áht.*, amelyek közül az alábbi két eset – mindkettő a központi alrendszerhez kapcsolódik, az önkormányzati alrendszerben a fő szabály kivétel nélkül érvényesül – kiemelése lényeges:

- A központi költségvetésben lehetőség van *olyan költségvetési kiadási előirányzatok megtervezésére, amelyek az előirányzatok módosítása nélkül is túlléphetők* év közben, azaz több kiadás teljesíthető, mint amennyi a kiadási előirányzata. Ezek elsősorban olyan kiadások – konkrét körüket az Áht. 32. §-a tartalmazza –, amelyek kifizetéséért közvetlenül az állam felelős, elmaradásuk nemcsak a kifizetést tartalmazó törvényt sértené meg, hanem társadalmilag is jelentősebb hatással járna. Ilyenek a nyugdíjak, családtámogatások és más hasonló ellátások, egyes támogatások, állami kártérítések, kárpótlások. Ezeknél a kiadási előirányzatoknál – amelyeket a szakma csak „*felülről nyitott előirányzatok*” megnevezéssel illet – értelemszerűen nemcsak a teljesítés, hanem *a tárgyévre vonatkozó kötelezettségvállalások, más fizetési kötelezettségek összege is átlépheti a kiadási előirányzatot.*
- A központi költségvetésben a *Kormány egyedi határozatban általánosságban valamennyi kiadási előirányzatra engedélyezheti a szabad előirányzatot meghaladó mértékű kötelezettségvállalást.* A gyakorlatban azonban ezzel a jogkörével a Kormány a szabály 2016. évi bevezetése óta nem élt, így a felhatalmazáshoz kapcsolódó részletszabályok ismertetésétől eltekintünk.

*A költségvetési év kiadási előirányzatait terhelő kötelezettségvállalások esetén* – ez adja a fogalom egyik alapvető jellemzőjét is – *a pénzügyi teljesítésnek fő szabályként legkésőbb a költségvetési év december 31-éig meg kell történnie.*<sup>4</sup> Kivételt azonban itt is találhatunk a *költségvetési szervek és a fejezeti kezelésű előirányzatok* esetében, amelyeknél – a sajátos maradványfelhasználási, engedélyezési előírások miatt – a költségvetési év kiadási előirányzatai terhére kell elszámolni az olyan *határozott időtartamú kötelezettségvállalások teljes összegét is, amelyek esetén az abból származó valamennyi kifizetés a költségvetési évet követő év június 30-áig megtörténik. Ha a kötelezettségvállalás e feltételrendszernek*

<sup>4</sup> Ezt fejezi ki az Áhsz. szerinti terminológia is, amely ezeket a kötelezettségvállalásokat költségvetési évben esedékes kötelezettségvállalásoknak nevezi.

*nem felel meg* – mivel határozatlan idejű (például egy munkaszerződés, közműszolgáltatás igénybevételére irányuló szerződés), vagy határozott időtartamra kötötték, de valamennyi kifizetés nem történik meg a költségvetési évet követő év június 30-áig (például egy több-éves beruházás során) –, *a kötelezettségvállalás évek szerinti megbontása szükséges* a kifizetési ütemekhez kapcsolódóan. Ennek során már az egyes naptári évek mentén történik a kötelezettségvállalások besorolása, hisz:

- a kötelezettségvállalásból a tárgyév december 31-éig esedékes fizetési kötelezettségek a költségvetési év kiadási előirányzatait terhelik,
- az ezt követő fizetési kötelezettségek annak az évnek a kiadási előirányzatait terhelik, amelyik évben azok esedékesek.

Összefoglalóan úgy is fogalmazhatunk, hogy az első esetben (határozott időtartamú kötelezettségvállalás, az összes kifizetés megtörténik a költségvetési évet követő év június 30-áig) az ügylet teljes értékének fedezetét a tárgyévi kiadási előirányzatok terhére kell biztosítani (a ki nem fizetett részt pedig mint kötelezettségvállalással terhelt maradványt fel lehet használni a következő év június 30-ig), míg a második esetben csak a kötelezettségvállalás teljes összegéből a tárgyévben kifizetendő részt kell a tárgyévi kiadási előirányzatok terhére elszámolni, a fennmaradó összeget pedig az esedékesség éveire szét kell osztani. Itt is igaz természetesen, hogy a fizetési kötelezettségekbe – mind a tárgyévi, mind a tárgyéven túli részek tekintetében – természetesen nemcsak az aktuálisan vállalt, hanem a korábban létrejött kötelezettségvállalások összegét, valamint a más fizetési kötelezettségek adott évre jutó részét is be kell (egybe kell) számítani.

Nézzünk néhány tipikus példát a költségvetési szerveknél előforduló, a naptári éven átnyúló ügyletekre és azok költségvetési kezelésére!

1. Egy költségvetési szerv megrendel egy új irodai berendezést, amelyet a megrendelés szerint a megrendelés évében december 30-áig ki kell fizetni. Ilyen esetben a kötelezettségvállalás a megrendelés évének kiadási előirányzatait terheli.
2. Ha a költségvetési szerv által az 1. pont szerinti megrendelést nem kell kifizetni a megrendelés évében, de az azt követő év június 30-áig teljesíteni kell, a kötelezettségvállalás szintén a megrendelés évének előirányzatait terheli. Ennek a ki nem fizetett ellenérték miatt képződő maradvány szempontjából van jelentősége, ugyanis az a következő év első felében a megrendelés teljesítésére felhasználható. Ezt kötelezettségvállalással terhelt maradványnak nevezi a szabályozás, részletes szabályaira a könyv későbbi részeiben még visszatérünk.
3. Ha a költségvetési szerv olyan szerződést köt – például a berendezés megvásárlása helyett annak bérletére –, ami alapján két éven keresztül havonta egyenlő összeget kell kifizetnie, úgy a december 31-ig terjedő rész a szerződéskötés évének kiadási előirányzatait terheli, az azon túli rész a következő év kereteit.

4. Amennyiben pedig a költségvetési szerv határozatlan időre vállal rendszeres kifizetést – például határozatlan időre köt bérleti szerződést –, a szerződéskötés évében december 31-ig terjedő rész a szerződéskötés évének kiadási előirányzatait terheli, az azon túli rész – ez a korábban említett szabályok szerint plusz három év kiadását jelenti – a következő három év kereteit.

24. szövegdoboz

*Éven belüli és éven túli kötelezettségvállalások*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

A költségvetési szerveken és a fejezeti kezelésű előirányzatokon kívüli egységeknél a fenti kettősség nem létezik. A *központi kezelésű előirányzatok, az alapok, valamint az önkormányzatok kiadási előirányzatai terhére kötelezettségvállalásra a fent másodikként ismertetett eset szerint kerülhet sor*, azaz a több évet érintő kötelezettségvállalások összegét – függetlenül attól, hogy az esetleg a kötelezettségvállalás évét követő év június 30-ig lezárul – mindig a pénzforgalommal érintett év kiadási előirányzatai terhére kell lekötönni.

Amennyiben tehát egy elkülönített állami pénzalap kiadási előirányzatai terhére kötnek decemberben egy olyan támogatási szerződést, amely alapján a támogatást a következő év június 30-áig ki kell fizetni, a kötelezettségvállalás nem a szerződéskötés évének kiadási előirányzatait terheli, hanem a következő év kereteit.

A fent elmondottakból jól látható – és a könyv I. fejezetében is utaltunk rá –, hogy az államháztartásban sem csak olyan fizetési kötelezettségek vállalására kerül sor, amelyek esetén a kifizetésre legkésőbb a költségvetési év december 31-éig sor kerül. Az állam, az önkormányzatok, valamint ezek költségvetési szervei működtetése, az általuk végrehajtott, illetve finanszírozott beruházások esetében *sokszor szükség van több évre előre történő kötelezettségvállalásra*. Enélkül az intézmények működése megbénulna, hiszen foglalkoztatási jogviszonyt, közműszerződéseket, távközlési, informatikai, esetleg ingatlanbérleti szerződéseket sem egy évre kötnek tipikusan. Ugyancsak nem lenne lehetőség ellátások, más támogatások több éven túl történő biztosítására, hiszen ezek megállapításakor sem csak az adott évre hoz döntést a jogosultságot megállapító, illetve a támogatást, ellátást folyósító szerv. Hasonló mondható el a projektjellegű tevékenyégről, egy kivitelező, megvalósító sem szerződne le úgy, hogy mindig csak az aktuális évben elvégzendő munkákra szól a megbízása, nem a projekt egészére.

*Természetesen a több évre előre szóló elköteleződések mértéke nem korlátlan*, ahogy általában – a felülről nyitott előirányzatok kivételével – a tárgyévi kiadások sem azok. A továbbiakban röviden bemutatjuk a központi és az önkormányzati alrendszerre irányadó felhatalmazó, illetve korlátozó szabályokat.

A *központi alrendszerben* a szabályok különbséget tesznek a központi költségvetés egyes kiadásai között. A *társadalombiztosítás pénzügyi alapjai, a központi költségvetés önkormányzati támogatások elszámolására szolgáló fejezetének kiadásai, az államadósság kezelésével kapcsolatos kiadások, illetve az állam közvetlen kiadásai esetében ugyanis az ezeket a kiadásokat szabályozó szaktörvények szerint lehet többéves kihatású kötelezettséget vállalni*, az Áht. speciális korlátokat nem állapít meg. Ez például a nyugdíjak, egészségbiztosítási ellátások stb. esetén az ellátásokat, támogatásokat szabályozó társadalombiztosítási és más törvényeket jelenti, az önkormányzati támogatások esetén a költ-

ségvetési törvényt. Előbbi esetben a többéves kötelezettségvállalás lehetősége jóval tágabb az Áht. általános szabályaihoz képest, lényegében a jogosultsági feltételektől függ csak, vagyis például a nyugdíj megállapításánál nem kell figyelemmel lenni arra, hogy az Áht. kereteibe „belefér-e” a kötelezettségvállalás. Utóbbi esetben viszont a kötelezettségvállalási lehetőségek szűkebbek, mivel a költségvetési törvény jellemzően egy évre állapítja meg a feladatalapú és más támogatásokat, több évre azokat nem lehet előre biztosítani.

A *központi költségvetés többi kiadására* (költségvetési szervek, fejezeti kezelésű előirányzatok, elkülönített állami pénzalapok, egyes központi kezelésű előirányzatok) vonatkozó szabályok alapján kétféle korlát különböztethető meg az Áht.-ban: egyrészt a külön engedély nélkül vállalható kötelezettségekre vonatkozó törvényi szabály, valamint a Kormány engedélyével vállalható kötelezettségekre vonatkozó szabályok. Ezek lényege az alábbiak szerint foglalható össze.

- Az érintett kiadási előirányzatokra *saját hatáskörben* – azaz a Kormány eltérő döntése hiányában – olyan módon vállalható tárgyévén túli fizetési kötelezettség, hogy az összes kötelezettségvállalásból származó *valamennyi fizetési kötelezettség egyetlen évben sem haladja meg* a személyi juttatások, a munkaadókat terhelő járulékok és szociális hozzájárulási adó, a dologi kiadások és az ellátottak pénzbeli juttatásai kiadási előirányzatai esetén a költségvetési évben (tehát a kötelezettségvállalás évében) jóváhagyott eredeti személyi juttatások, munkaadókat terhelő járulékok és szociális hozzájárulási adó stb. *előirányzat 100%-át*, az egyéb működési célú kiadások és a felhalmozási kiadások esetén pedig *ezen előirányzatok 50%-át*. A szabály tehát *nem egy adott kötelezettségvállalás felső határát szabja meg, hanem az összes tárgyévén túli kötelezettségvállalás egy-egy évre vonatkozó összegeinek felső határát*.

Itt is felhívjuk a figyelmet arra, hogy a szabályok alkalmazásának alapvető feltétele a kötelezettségvállalás pénzügyi ütemezésének rögzítése. Ez más oldalról is szükséges (például a közbeszerzési eljárás során kötött szerződés, a támogatási szerződések kötelező tartalmi része), lényegi elem. Az ütemezés alapján lehet eldönteni, hogy a tervezett kötelezettségvállalás megköthető-e külön felhatalmazás nélkül, vagy sem.

Például, ha egy fejezeti kezelésű előirányzat tárgyévi eredeti kiadási előirányzata 2017-ben 100 millió forint, úgy annak kezelő szerve 2017-ben az előirányzatra olyan összegű szerződéseket köthet, amelyek összességükben 2018-tól kezdve egyik évben sem tartalmaznak 50 milliós kifizetésnél magasabb összeget. Amennyiben az előző években már leszerződtek például 20-20 milliós forintos összegben a 2018. és 2019. évekre szóló kifizetésekre, úgy 2017-ben ezekre az érintett évekre (a 2018. év vonatkozásában a költségvetési törvény kihirdetéséig – lásd a következő eset) már csak 30-30 milliós forintos összegű kifizetést tartalmazó szerződéseket köthetnek, hiszen így teljesül az 50%-os (ami 50 millió forint a példában) korlát.

Felmerülhet a kérdés, hogy milyen szabály érvényesül azokban az esetekben, amikor a szerződés, más kötelezettségvállalás határozatlan időre szól. Hasonlóan a közbeszerzési törvényhez (amely ilyenkor 48 havi fizetési kötelezettség számbavételét teszi kötelezővé), az Ávr. az ilyen ügyletek értékét – ahogyan arról már volt szó – a tárgyévben és az azt követő 3 évben felmerülő



kifizetések összegében határozza meg (a Kbt.-től való eltérés oka, hogy az ilyenkor felmerülő „gördülő” újraértékelés ne év közben folyamatosan, a 48 hónap leteltével érvényesüljön, hanem évváláskor, a beszámolóhoz, nyitáshoz kapcsolódó (át)értékelések során). Ezekben az esetekben tehát a tárgyévén túli 3 évre kell a fizetési kötelezettségekkel előre kalkulálni a kötelezettségvállalási keret megtartásának ellenőrzése során. Például, ha egy költségvetési szerv a székházát (telephelyét, külső raktárát, irattárát stb.) bérlő, és a bérleti szerződés alapján havi 1 milliós bérleti díj terheli, a kötelezettségvállalás összege évente 12 millió forint lesz, amely a többi tárgyévén túli dologi kiadási előirányzatok terhére vállalt kötelezettségvállalásokkal együtt egyik évben sem haladhatja meg a tárgyévi eredeti dologi kiadási előirányzatok 100%-át. Ez természetesen arra is rávilágít, hogy nem a számlázáskor kell a kötelezettségvállalást kezelni, hisz akkor már nincs érdemi lehetőség a kiadás teljesítéséről dönteni, hanem a szerződés megkötése előtt kell a kötelezettségvállalás szabályosságát ellenőrizni.

25. szövegdoboz

*Kötelezettségvállalás pénzügyi ütemezésének rögzítése*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

- Sajátos szabály vonatkozik arra az időszakra, amikor a *következő évre szóló költségvetési törvényt már kihirdették*, de annak végrehajtása még nem kezdődött meg. Ilyen esetben ugyanis az éven túli kötelezettségvállalások felső mértékére vonatkozó fenti szabályt olyan módon kell alkalmazni a *fejezeti kezelésű előirányzatok esetében*, hogy a kihirdetett költségvetési törvény szerinti évre: 1. a vállalható *kötelezettségek alapja* nem a tárgyévi eredeti előirányzat, hanem a *költségvetési törvény kihirdetett szövegében megállapított kiadási előirányzat*, 2. *mértéke pedig a következő évi kötelezettségekre egységesen az előbbi alap 100%-a* (nem pedig 50% a felhalmozási kiadásoknál és az egyéb működési célú támogatásoknál). Mivel e szabály a mérték esetén csak a következő évi kötelezettségekre ad speciális szabályt, olyankor, amikor a vállalni tervezett kötelezettség több évet is érint, a következő éveket terhelő mértékre már a fenti általános szabályok irányadók.

Például, ha a 2017. év második felében (ebben az időpontban a 2018. évi költségvetési törvényt már kihirdették) egy 2018-ban és 2019-ben kifizetendő támogatásra vagy beruházásra kötnek szerződést, és más kötelezettségvállalás, fizetési kötelezettség nem terheli az adott előirányzatot, a 2018. évre az elfogadott 2018. évi költségvetési törvényben szereplő kiadási előirányzatok teljes egészében leszerződhetők. A 2019. évre azonban már csak a 2018. évi kihirdetett költségvetési törvényben szereplő eredeti előirányzat 50%-áig vállalható kifizetési kötelezettség, mivel az alap ugyan a 2018. évi eredeti előirányzat, a mérték viszont csak az általános szabály szerint értelmezendő.

26. szövegdoboz

*Éven túli kötelezettségvállalás korlátai*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

- Az Áht. biztosítja a Kormány számára azt a jogot, hogy *egyedi határozatával a fenti szabályok szerint számított összeghez képest eltérő mértékben állapítsa meg egy adott előirányzat terhére vállalható kötelezettségek felső korlátját*. Emellett felhatalmazást ad az Áht. arra is, hogy a Kormány a *tárgyévi kiadási előirányzattal nem rendelkező programok, beruházások és más fejlesztések esetén is többéves kötelezettségvállalási korlátokat adjon*, ezáltal lehetővé tegye azok elindulását úgy is, hogy arra a költségvetési törvény még nem adott felhatalmazást. Mindkét esetben lényeges, hogy a felhatalmazás nem egyedi szerződésekre, hanem adott előirányzatra vagy programra (beruházásra, fejlesztésre) szól, és minden esetben – mivel az alapul szolgáló szabályok is évek szerinti bontású előírást tartalmaznak – évek szerinti bontásban kell megállapítani a vállalható kötelezettségek összegét.

Végezetül arra is figyelemmel kell lenni a központi költségvetés végrehajtása során, hogy az ötmilliárd forintot elérő vagy azt meghaladó értékű kötelezettségvállalás megtételéhez a *Kormány előzetes jóváhagyása* szükséges. E szabály alapján megalkotandó határozatok nem keverendők az Áht. szerinti %-os keretektől eltérést kimondó kormányhatározatokkal, hiszen utóbbiak egy adott költségvetési sor, költségvetési szerv költségvetése terhére vállalható összes kötelezettségvállalásból származó fizetési kötelezettségek évenkénti felső határának megállapításáról szólnak, míg ez a szabály az egyedi szerződések megkötéséhez írja elő a Kormány jóváhagyását, még abban az esetben is, ha egyébként az az Áht. szerinti %-os keretösszegekbe a Kormány határozata nélkül is „beleférne” (ilyen esetben a Kormány határozata értelemszerűen csak ezt az engedélyt fogja tartalmazni, a %-os összegektől eltérő korlátok megállapítását nem).

Az Áht. az *önkormányzati alrendszer* esetében kettős szabályrendszert – egy fő- és egy kiegészítő szabályt – tartalmaz. *Fő szabályként az irányító szerv (azaz a képviselő-testület, társulási tanács stb.) saját maga dönthet* arról – praktikusán, de nem kizárólag a költségvetési rendeletében, határozatában –, hogy mekkora összegben nyílik lehetőség tárgyévén túli kötelezettségvállalásokra. Természetesen az irányító szervnek a döntése meghozatala során szükséges az önkormányzati gazdálkodási alapelveket, a fenntartható költségvetést és a működési célú hitelfelvétel tilalmát szem előtt tartania, azonban konkrét feltételeket nem támaszt az Áht. Másként fogalmazva, ha a következő évekre magasabb összegű kiadások vállalására kíván a képviselő-testület felhatalmazást adni, ahhoz nem szükséges, hogy a többletfinanszírozást biztosító adóbevételeket már a kötelezettségvállalás időpontjában bevallják, kivessék, vagy a többletfinanszírozást biztosító állami támogatásokra kössék a támogatási szerződést.

A fő szabályt kiegészítő *másodlagos szabály* abban az esetben „élesedik”, ha az *irányító szerv a fenti szabályozás meghozatalát elmulasztotta*. Ilyen esetben a központi alrendszerhez hasonló általános kiegészítő felhatalmazás lép életbe, amely értelmében a *költségvetési év kiadási előirányzataival megegyező összegben állhatnak fent az önkormányzatnak fizetési kötelezettségei* a következő években. Ebben természetesen – a központi alrendszerhez hasonlóan – beleértendők a már meglévő (korábbi években vállalt), valamint az új kötelezettségek is.

## 4.2. A kötelezettségvállalások korlátjai

A kiadások teljesítésére vonatkozó államháztartási szabályrendszert alapvetően két részre oszthatjuk: a valamennyi kiadásra vonatkozó általános szabályokra, valamint egy-egy konkrét kiadástípusra vonatkozó speciális szabályokra. A fejezetben egyrészt áttekintjük a valamennyi kiadásra vonatkozó általános előírásokat – ilyenek a fizetési kötelezettségek vállalásának, valamint a tényleges kifizetések teljesíthetőségének feltételei –, továbbá ismertetjük az egyes kiadástípusokra vonatkozó konkrét kötöttségeket, korlátokat is.

A vállalható kötelezettségek típusára, tartalmára, mértékére az Áht. és az Ávr. *számtalan szabályt* állapít meg. E rendelkezések

- tartalmazhatnak tiltást, korlátozást (például bizonyos kötelezettségek felső mértékére), vagy előírást arra, hogy a kötelezettségeket milyen tartalommal lehet csak megkötni,
- vonatkozhatnak bizonyos típusú szervezetek bizonyos típusú ügyleteire (például költségvetési szervek támogatásai, önkormányzatok kölcsönügyletei), de rögzíthetnek általános szabályokat is bizonyos tágabb esetkörökre (például az államháztartásban valamennyi szerződésre).

A következőkben sorra vesszük azokat a fontosabb előíró, korlátozó, tiltó szabályokat, amelyeket az államháztartási gazdálkodásban érvényesíteni kell.

1. Általános tiltó szabályt tartalmaz az Áht. és az Ávr. a *többéves kötelezettségvállalásokra az államháztartás központi alrendszerében*. Ilyen elköteleződést ugyanis nem lehet vállalni a jogszabály értelmében a *következő esetekben*:

- A költségvetési támogatásokat lebonyolító szervezeteknek az általuk kezelt (lebonyolított) forrásokra (ilyen esetben a forrásgazda tárca tud vállalni többéves elköteleződést).
- A felülről nyitott előírányzatok terhére nyújtott költségvetési támogatások nyújtására, kivéve az európai uniós forrásokat, valamint az Ávr. által tételesen felsorolt néhány költségvetési törvényi előírányzatot.
- A működést finanszírozó költségvetési támogatások biztosítására.
- Amennyiben nem bizonyítható a többéves kötelezettség indokoltsága, a támogatott tevékenység több évre átnyúló jellege.
- A rendkívüli kormányzati intézkedésekre szolgáló tartalékból átcsoportosított összeg terhére.

2. Az Ávr. *általánosságban* – azaz az államháztartásba tartozó valamennyi szervezet számára – *előírja, hogy a megkötött visszterhes szerződéseknek* – ideértve az adott megbízásokat, megrendeléseket vagy más hasonló visszterhes magánjogi kötelelem írásba foglalását tartalmazó okiratokat is – *milyen kötelező tartalmi kellékekkel kell rendelkez-*

*niük.* Ilyen – természetesen a szerződés általános adatain, feltételein, a Ptk. által előírt kötelező elemein<sup>5</sup> felüli – kötelező elem:

- A szakmai, műszaki teljesítés mennyiségi és minőségi jellemzőinek meghatározása, határideje.
- A kifizetendő összeg vagy a számlázás alapjául szolgáló egységár, a pénzügyi teljesítés devizaneme, módja és feltételei.
- A kifizetés határideje, több év előirányzatai terhére vállalt kötelezettség esetén évenkénti ütemezésben.
- A pénzügyi ellenjegyzés ténye és a pénzügyi ellenjegyző keltezéssel ellátott aláírása (ez, mint hamarosan látni fogjuk, minden szerződés, sőt minden kötelezettségvállalás dokumentumán szerepeltetendő kötelező tartalmi elem).
- A szerződő partner képviselőjének nyilatkozata arra vonatkozóan, hogy átlátható szervezetnek minősül, ha a szerződést jogi személlyel vagy jogi személyiséggel nem rendelkező szervezettel kötik.

A felsorolás utolsó francia bekezdésével kapcsolatban az Ávr. arról is rendelkezik, hogy a szerződő partner a nyilatkozatában foglaltak változása esetén haladéktalanul köteles a változásról a kötelezettségvállalót tájékoztatni. A valótlan tartalmú nyilatkozat alapján kötött visszerthes szerződést fel kell mondani, vagy attól a Ptk. szerint el kell állni.

Természetesen a fent felsorolt feltételek csak abban az esetben értelmezhetők, ha a kötelezettségvállalás írásban történik, azaz a kötelezettségvállaló nem él azzal a lehetőséggel, hogy a kétszázezer forint alatti szerződések esetében elegendő a szóbeli megállapodás.

3. Ugyancsak az Ávr. általános előírásokat tartalmaz a „Munkavégzésre irányuló egyéb jogviszonyban nem saját alkalmazottnak fizetett juttatások” és a „Szakmai tevékenységet segítő szolgáltatások” rovatokon megtervezett költségvetési kiadási előirányzatok terhére megkötött *szerződések további feltételeire nézve*. Ezek a rovatokon tipikusan a megbízási, illetve vállalkozási szerződés alapján valamilyen szakmai, szellemi tevékenységet végző magánszemélyek, illetve számlás egyéni vállalkozók, vállalkozások díját számolják el. Ilyen szerződésre (kötelezettségvállalásra) az Ávr. alapján abban az esetben kerülhet sor, ha azt *jogszabály nem zárja ki, és a szerződés megkötése a közfeladatok ellátásához feltétlenül szükséges, és – törvény vagy kormányrendelet eltérő rendelkezése hiányában – az adott feladat elvégzéséhez megfelelő szakértelemmel, szakképzettséggel és gyakorlattal vagy egyéb megfelelő sajátos szakmai adottságokkal, képességekkel rendelkező személyt a szerződést kötő nem alkalmaz, vagy a szerződés tárgyát képező szolgáltatás egyedi, időszakos vagy időben rendszertelenül ellátandó feladat.*

4. Az Ávr. szabályozza az államháztartás központi alrendszerébe tartozó költségvetési szervek által megkötött beruházási és felújítási célú visszerthes szerződések módosításának szabályait is. A rendelkezések fő célja a szerződésben eredetileg meghatározott ellenérték utólagos növelésének korlátozása. Arra ugyanis – ha a Kormány kifejezetten máshogy nem dönt, e szabályok alól nem ad mentesítést – csak olyan esetben kerülhet sor, ha:

<sup>5</sup> A Ptk. általában a valamennyi lényeges feltételben történő megállapodást írja elő kötelezően szerződéskötéskor. Az Ávr. által felsorolt tartalmi elemek egy része ilyen, így már a Ptk. előírásából – és az Áht. azon szabályából, hogy azt az államháztartásban írásba kell foglalni – is következne ezek megállapítása. Az Ávr. inkább „biztos, ami biztos” alapon rögzíti ezeket, míg előírásainak másik része a Ptk. alapján sem lenne kötelező.

- a szerződés ellenértékét költségvetési támogatásból biztosították, és a költségvetési támogatás felhasználását érintő jogszabály megváltozása miatt szükséges a módosítás,
- a Kormány egyedi döntését szükséges végrehajtani,
- a szerződéses tevékenység tartalma bővült, és a költségnövekmény ezzel arányban áll,
- a szerződéses tevékenység tartalma nem bővült, de a drágulás vagy nem éri el a szerződésben szereplő eredeti összeg 15%-át, és a módosítást kezdeményező fél alá tudja támasztani a többletköltségek piaci árak történő megfelelését, vagy eléri a 15%-át, de 30% alatt marad, és igazságügyi szakértő támasztja alá a piaci árak történő megfelelést.

Megjegyezzük, hogy ehhez *hasonló szabályokat tartalmaz a Kbt.* is, ez azonban az Ávr. alkalmazhatósága szempontjából független körülmény, hiszen

- a Kbt.-t alkalmazzák az államháztartás alrendszeribe nem tartozó szervezetek is,
- az államháztartás alrendszeribe tartozó szervezetek egyes beszerzései a Kbt. alól mentesek lehetnek.

Természetesen a Kbt. alkalmazásával megkötött szerződésekre az államháztartás alrendszeribe tartozó szervezetek az Ávr. és a Kbt. szabályait is kötelesek alkalmazni, a kétféle szabályrendszer között csak párhuzamosság áll fenn egyes kérdésekben, ellentmondás azonban nem.

5. A személyi juttatások terhére vállalt kötelezettségek egy-egy típusára is több korlátozás létezik. Egyrészt az Ávr. – törvény eltérő rendelkezése hiányában – az államháztartás központi alrendszerébe tartozó költségvetési szervnél a „*Normatív jutalmak*” és a „*Céljuttatás, projektpremium*” rovatok költségvetési kiadási előirányzatai terhére a költségvetési évben együttesen csak a „*Törvény szerinti illetmények, munkabérek*” rovat eredeti előirányzatának 12%-áig, önkormányzati költségvetési szervnél a költségvetési rendeletben, határozatban meghatározott összegig engedi kötelezettség vállalását. Az önkormányzati alrendszerben tehát ezt az összeget szükséges a költségvetési rendeletben, határozatban megállapítani, ellenkező esetben ilyen kötelezettségvállalásra az önkormányzatok költségvetési szerveinél nem kerülhet sor.

Például, ha a költségvetési szerv „Törvény szerinti illetmények, munkabérek” rovatán 10 000 000 forintot hagytak jóvá az elemi költségvetésben, akkor év közben a „Normatív jutalmak” és a „Céljuttatás, projektpremium” rovatok módosított előirányzatára vállalt fizetési kötelezettségek (célfeladat-kiírások, munkáltatói intézkedés jutalom fizetéséről stb.) összesen  $10\,000\,000 \times 0,12 = 1\,200\,000$  forintig terjedhetnek, és természetesen csak ekkora összeg fizethető ki.

27. szövegdohoz

*Jutalomfizetés korlátja*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

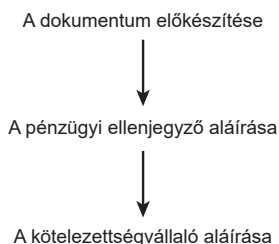
Megjegyezzük, hogy e szabálytól nemcsak törvény térhet el, de maga az Ávr. is tartalmaz kivételi szabályt, ugyanis az uniós kifizetésekben közreműködő költségvetési szerveknél a kifizetési célok teljesítése érdekében a személyi ösztönzés eszközei ennél magasabb céljuttatást is biztosíthatnak.

Az Ávr. másik korlátja a *költségvetési szerv állományába tartozó személy részére megbízási díj vagy más szerződés alapján történő díjazás juttatására irányuló szerződések, illetve más kötelezettségvállalások feltételeire* vonatkozik. Ilyen díjazás a foglalkoztatottnak a munkaköri leírása szerint számára előírható feladatra ugyanis nem fizethető. Munkakörén kívüli feladat elvégzésére kötött szerződés alapján pedig a szerződéses díjazás kifizetésére a szerződés igazolt teljesítése után kerülhet sor. A szerződésben ki kell kötni, hogy a díj kizárólag abban az esetben illeti meg a foglalkoztatottat, ha a szerződésben rögzített tevékenység mellett a munkakörébe tartozó feladatainak is maradéktalanul eleget tett.

### 4.3. A pénzügyi ellenjegyzés mint a kötelezettségvállalások kontrollja

A kötelezettségvállalás formai feltétele a legtöbb esetben az írásos forma alkalmazása, vagyis hogy a fizetési kötelezettségről az arra jogosult személy – akit az Ávr. általános szabályait alapul véve az adott szervezet belső szabályzataiban kell kijelölni – írásban, az adott kötelezettségre irányadó jogszabály (tipikusan ilyen a Ptk., az Ákr., a foglalkoztatási törvények, de lehet természetesen más jogszabály is) szerinti tartalommal nyilatkozzon.

Ugyanakkor a *kötelezettségvállalás megtételének, azaz az írásos dokumentum aláírásának feltétele az, hogy azt előzetesen az adott költségvetési szervnél, önkormányzatnál vagy más szervezetnél a kijelölt pénzügyi ellenjegyző ellenjegyezze.*



17. ábra

*A kötelezettségvállalás folyamata*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

Az Ávr. konkrét szabályokat tartalmaz arra nézve, hogy milyen végzettségű személy és milyen módon jelölhető ki pénzügyi ellenjegyzőnek, ezek ismertetésétől azonban eltekintünk. Lényegesebb inkább a *pénzügyi ellenjegyző azon feladatainak* áttekintése, amelyek a *kötelezettségvállalás dokumentumának tervezetével kapcsolatban* merülnek fel. Ennek vizsgálata során ugyanis a pénzügyi ellenjegyzőnek a következőkről kell meggyőződnie:

- A kizárólag a tárgyévi előirányzatokat, továbbá a több év kiadási előirányzatait érintő kötelezettségekből a tárgyévi előirányzatokat terhelő összegek – a felülről nyitott előirányzatok kivételével – nem haladhatják meg a szabad előirányzatok

összegét a kötelezettségvállalás megtörténtét követően. Ezt úgy szokták a gyakorlatban mondani, hogy a kötelezettségvállaláshoz a szabad előirányzat, azaz az *előirányzati fedezet biztosított*. Ha a kötelezettségvállalás több évet is érint, akkor minden egyes évben biztosítottnak kell lennie az Áht. szerinti %-os vagy a Kormány határozata szerinti kereteknek történő megfelelésnek, ezt már a felülről nyitott előirányzatok esetén is vizsgálni kell.

- A tervezett kifizetési időpontokban a likvid pénzügyi fedezet biztosított, azaz a tervezett kifizetési időpontokban megfelelő mennyiségű likvid pénzeszköz áll a kifizetést vállaló szerv rendelkezésére. Nem terheli e kötelezettség ugyanakkor a pénzügyi ellenjegyzőt a Kormány egyedi határozatán alapuló, több év előirányzatait terhelő kötelezettségvállalás esetén, ha a többéves kötelezettségvállalás egyéb feltételei – azaz az Áht. vagy a Kormány által megállapított megfelelő összegű keretek túl nem lépése – teljesülnek.

Felmerülhet a kérdés, hogy pontosan mi is a különbség az első és a második eset között, miért kell külön az előirányzati fedezetet és a likvid fedezetet vizsgálni. Ennek megértéséhez gondoljuk át először, hogy mit is jelentenek pontosan az éves költségvetésben megjelenő bevételi és kiadási előirányzatok: az adott évben várhatóan teljesülő bevételeket és kiadásokat. Nem tartalmaznak azonban információt arra nézve, hogy az adott évben belül ezek mikor, milyen ütemezésben teljesülnek, noha ez ugyanolyan lényeges szempont, ha minden kiadást határidőben akar az adott szervezet teljesíteni.

Tegyük fel például, hogy egy önkormányzat a helyi iparüzési adó bevételeiből egy beruházást kíván végrehajtani. Az adóbevételek zömében az előlegfizetési időszakokban, márciusban és szeptemberben érkeznek (plusz év végén a feltöltési időszakban). Ha a beruházást úgy ütemezik, hogy annak első üteme júliusban elkészül, és azt a vállalkozó ki is számlázza, elképzelhető, hogy az önkormányzat számláján nem lesz elegendő pénz, hiszen jelentősebb adóbevételei csak két hónap múlva érkeznek. Ez fizetési késedelemhez, pluszkiadáshoz (késedelmi kamat) vezet, ráadásul a vállalkozót is sújtja. A pénzügyi ellenjegyzőnek tehát nemcsak azt kell vizsgálnia, hogy a kiadási előirányzat rendelkezésre áll-e a beruházási szerződéshez, de jeleznie kell azt is, hogy egy ilyen ütemezést nem tud majd az önkormányzat teljesíteni.

*[Megjegyezzük, hogy az ilyen átmeneti likviditási zavarok kezelésére több megoldás is kínálkozik, ezek közül a legegyszerűbb egy áthidaló kölcsön felvétele a számlavezető banktól, ennek azonban természetesen ugyanúgy (kamat)ára van.]*

28. szövegdoboz

*Előirányzati fedezetet és likvid fedezet*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

- A tervezett kötelezettségvállalás nem sérti a gazdálkodásra vonatkozó – akár jogszabályban, akár a belső gazdálkodási szabályzatokban rögzített – szabályokat.

Ha a kötelezettségvállalás vizsgálata során a pénzügyi ellenjegyző úgy ítéli meg, hogy a tervezett kötelezettségvállalás nem felel meg e szempontoknak, erről írásban tájékoztatnia kell a kötelezettségvállalót, valamint a szerv első számú vezetőjét és gazdasági vezetőjét. Ha a szerv vezetője ennek ellenére írásban utasítást ad a pénzügyi ellenjegyzésre, a pénzügyi ellenjegyző azt már nem tagadhatja meg, azonban erről az irányító szervet köteles haladéktalanul írásban értesíteni és a dokumentumon az utasításra történő ellenjegyzés tényét feltüntetni.

Az Áhsz. alapján az úgynevezett költségvetési számvitelben *folyamatosan nyilván kell tartani többek között a kiadási előirányzatokat, az azokat terhelő kötelezettségvállalásokat, más fizetési kötelezettségeket és azok teljesítéseit*. Az Ávr. ezért kimondja, hogy a kötelezettségvállalást követően haladéktalanul gondoskodni kell annak a nyilvántartásba történő felvételéről. Ezáltal teljesül, hogy a kötelezettségvállalás értékével csökkennek a szabad előirányzatok, és – tekintettel arra, hogy a többéves kötelezettségvállalásoknál a részletező nyilvántartásokban rögzíteni kell azok évek szerinti megoszlását is – a költségvetési évet követő évek keretei. Így a továbbiakban a nyilvántartásokban, könyvelésben a szabad előirányzat aktuális, valós összege jelenik meg.

Ahogy arról korábban már szóltunk, a *más fizetési kötelezettségek esetén* nem szükséges előzetes kötelezettségvállalás és pénzügyi ellenjegyzés, így fedezetvizsgálat sem. Ugyanakkor a teljesített kifizetésekkel természetesen csökkenteni kell a tárgyévi szabad előirányzatokat, hogy a már felhasznált részre új kötelezettség ne legyen vállalható. Ezért az ilyen kifizetéseket *legkésőbb a kifizetéssel együtt fel kell venni a kötelezettségvállalások nyilvántartásaiba, és ezáltal a szabad előirányzatokat csökkenteni*. Természetesen a „legkésőbb” fordulat használata miatt a rendelkezés nem tiltja, hogy – amennyiben korábban ismert – a más fizetési kötelezettség összegét korábban, a kifizetést megelőzően is nyilvántartásba vegyék.

A kötelezettségvállalások adatai, feltételei a szerződés aláírását, okirat kiállítását vagy a kötelezettség más módon történő vállalását követően módosulhatnak. Ezek egy része technikai jellegű, például a szerződő fél adatait vagy az egyes részteljesítésekre előírt határidők kisebb módosításait érinthetik. Az ilyen vagy hasonló változások átvezetésére az Ávr. nem állapít meg külön feltételeket. Abban az esetben viszont, *ha a módosulások a kötelezettségvállalás korábban megállapított összegét növelik, vagy az évek közötti megoszlását módosítják* – így az egyes éveket terhelő fizetési kötelezettségek összege változik – *alkalmazni kell az Áht. és az Ávr. kötelezettségvállalásra és pénzügyi ellenjegyzésre vonatkozó szabályait*, azaz a módosítás csak írásban történhet meg, amit a kijelölt pénzügyi ellenjegyzőnek előzetesen ellen kell jegyeznie.

Természetesen a kötelezettségvállalások nyilvántartása is csak abban az esetben tudja a kontroll szerepét betölteni, ha a mindenkori aktuális adatokat tartalmazza. Ezért a kötelezettségvállalások módosulása, meghiúsulása, megszűnése esetén haladéktalanul gondoskodni kell azoknak a részletező, illetve – ha az összegük vagy évek közti megoszlásuk változik – a könyvviteli nyilvántartásokban szereplő adataik módosításáról.



#### 4.4. A teljesítés igazolása, érvényesítés, utalványozás

A fizetési kötelezettség vállalásáról szóló dokumentum – azaz a kötelezettségvállalás – megtörténtét követően megkezdődik annak végrehajtása: az adásvételi szerződést az eladó teljesíti az adásvétel tárgyának átadásával, az építési szerződés alapján megindul az építkezés, majd az elvégzett munkák átadása-átvétele, a kinevezési okmány alapján a foglalkoztatott munkát végez, az ellátásról szóló határozat alapján az ellátottat pénz illeti meg stb. Ezek az események már konkrét pénzmozgással, kiadás teljesítésével járnak, amelyek végrehajtásának feltételei az államháztartásban szigorúan szabályozottak. A címben ezeket a szabályokat tekintjük át, előre jelezve, hogy könyvünkben csak a kiadások teljesítésével foglalkozunk, azonban az itt elmondottak egy részét – elsősorban az utalványozást – a bevételek esetén is alkalmazni kell.

Az államháztartásban a *kifizetések* – legyen szó akár átutalásos, akár készpénzes fizetésről, vagy pénzforgalommal nem járó speciális (például beszámításon alapuló) kiadásról – *elrendelésének előfeltétele, hogy a kiadás alapjául szolgáló kötelezettségvállalásban meghatározott feltételeket a másik fél már teljesítette*. Ennek megtörténtét a kifizetést teljesítő szervnél igazolni kell, amit a *teljesítés igazolásának* nevez az Áht. és az Ávr.

Az Ávr. alapján a teljesítés igazolásának elvégzése során *ellenőrizni és igazolni kell a kiadások teljesítésének jogosságát és összecszerűségét*. Ezenfelül, ha a kötelezettségvállalás ellenszolgáltatást is magában foglal (például az előbb említett adásvételi szerződés esetén), és a kifizetés vagy annak egy része ezen ellenszolgáltatás teljesítését követően esedékes – azaz nem előlegről van szó –, úgy a teljesítésigazolóknak nyilatkoznia kell az *ellenszolgáltatás teljesítéséről* is.

A jogosság és összecszerűség tehát olyan minimumkövetelmény, amelyet a teljesítésigazolóknak mindig igazolnia kell, az ellenszolgáltatás elvégzését viszont már nem.

Például egy havonta folyósítandó ellátás esetén a teljesítésigazoló nem nyilatkozik az ellenszolgáltatás elvégzéséről, mivel arra az ellátott részéről a dolog természete okán nem kerülhet sor. Nyilatkozik azonban arról, hogy:

- az ellátás megilleti az adott magánszemélyt, mert azt számára megállapították, jogosultsági körülményeiben nem következett be változás, nem járt le az az idő, ameddig az ellátás szól stb.
- a kiutalni tervezett összegben illeti meg az ellátottat, nem került sor korábban visszatartásra, emelésre stb.

Egy szolgáltatás (például internet) igénybevétele esetén ezzel szemben már nemcsak a jogosságról (például, hogy létezik szerződés a felek között) és az összegről (valóban annyit számláztak ki, amennyit az alkalmazott díjak indokolnak), hanem a teljesítésről is nyilatkoznia kell (például az internetszolgáltatást megfelelően, az egész időszakban biztosították, nem volt leállítás stb.)

A fentiekből talán látszik, hogy a teljesítés igazolása alapján véve nem pénzügyi típusú szakértelmet igényel, így az ezt ellátó személyekre az Ávr. nem is állapít meg képesítési követelményeket.

29. szövegdoboz

*Teljesítésigazolás*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

A jogszabály alapján a *teljesítést az igazolás dátumának és a teljesítés tényére történő utalásnak a megjelölésével, az arra jogosult személy aláírásával kell igazolni*. E személyeket a kötelezettségvállaló személy jelöli ki írásban. A kijelölés történhet az adott kötelezettségvállaláshoz kapcsolódóan is, ebben az esetben az tipikusan a kötelezettségvállalás dokumentumában – például egy támogatási szerződésben – történik oly módon, hogy a szerződés rögzíti e személyt, például „*A szerződés teljesítésének igazolására X. Y. jogosult*” fordulat alkalmazásával. Lehetőség van ugyanakkor a kötelezettségvállalások előre meghatározott csoportjaihoz kapcsolódóan is a kijelölésre, ilyen esetben erre általában a szerv belső szabályzataiban kerül sor, például a közüzemi számlák vagy a személyi juttatások igazolása esetében.

A teljesítés igazolásának kötelezettsége alól az Ávr. megenged egy kivételt abban az esetben, ha ezzel a lehetőséggel egy adott szerv élni kíván, és e döntését belső szabályzatában előre rögzíti. E kivétel az *előzetes írásbeli kötelezettségvállalást nem igénylő fizetési kötelezettségek teljesítése (kifizetése), ezek esetén lehetőség van a teljesítésigazolás mellőzésére*, ha ezt belső szabályzat lehetővé teszi.

A teljesítés igazolását követően sor kerülhet a *teljesítendő kifizetések felőli rendelkezésekről szóló nyilatkozatok, utasítások* előállítására. Az Áht. és az Ávr. ezeket az utasításokat összefoglaló néven *utalványnak (az arról szóló dokumentumokat utalványrendeletnek) nevezi, a folyamatot pedig utalványozásnak*. Az utalványozás esetében a *pénzügyi ellenjegyzéshez hasonló kontroll az úgynevezett érvényesítés*, amely az utalványozás szabályosságát igazolja. *A kiadások folyósítását, kifizetését elrendelő utalványozás előfeltétele tehát a teljesítés igazolása és az érvényesítés.*

Az érvényesítés az utalványrendelet kiadása, azaz *az utalványozás előtt történik* oly módon, hogy az utalványrendeletet az érvényesítő az érvényesítésre utaló záradékkal ellátja, keltezi és aláírja. Ez történhet elektronikus dokumentumban is, legalább fokozott biztonságú elektronikus aláírással.

Az érvényesítés során az érvényesítő – akire a pénzügyi ellenjegyzőkre előírt képesítési követelményeket kell alkalmazni, és kijelölésük is hasonló módon történik – *feladata* a következők ellenőrzése:

- az *összegszerűség*, azonos módon a teljesítés igazolásánál elmondottakkal (ez azt is jelenti, hogy az összegszerűséget kétszer ellenőrzik),
- a *likvid fedezet megléte*, azaz rendelkezik-e a kifizetéshez szükséges összeggel az adott szervezet a bankszámláin, esetleg a házipénztárában,
- *megtartották-e a megelőző ügymenetben az Áht., az Ávr. és az Áhsz. előírásait, továbbá a belső szabályzatokban foglaltakat*, különös tekintettel arra, hogy a kötelezettségvállalás szabályszerűen történt-e, azt az előírt módon nyilvántartásba vették-e stb.

Ha az érvényesítő ezen utolsó szempont – azaz a jogszabályokban és a belső szabályzatokban rögzített előírások – megsértését tapasztalja, köteles jelezni az utalványozónak. A pénzügyi ellenjegyzéshez hasonlóan ugyanakkor az érvényesítő sem tagadhatja meg az utalványrendelet aláírását, ha a jelzés ellenére az utalványozó írásban utasítja őt az érvényesítésre. Ilyen esetben az érvényesítőnek a pénzügyi ellenjegyzéshez hasonló feladatai keletkeznek.

A teljesítés igazolását és az érvényesítést követően kerülhet sor az utalványozásra, azaz az érvényesített (érvényesítő által érvényesítési záradékkal ellátott) utalványrendelet aláírására. Erre az *utalványozó* jogosult, akinek személyét, illetve kijelölése alapvető szabályait, korlátjait az Ávr. a kötelezettségvállalásra jogosult személyekkel azonos módon szabályozza. Az *utalványrendelet kétféle dokumentum* lehet:

1. Készpénzes fizetési mód esetén lehetséges a nyomtatványboltokban is kapható *készpénzes fizetési pénztárbizonylatra rávezetett rendelkezés* az utalványozásról (kifizetésről), ha a pénztárbizonylatot az érvényesítő előzetesen ellátta az érvényesítésre utaló záradékkal. A szakmai köznyelvben ezt néha *egyszerűsített utalványrendeletnek* is nevezik.

2. *Külön dokumentum*, ezt nevezik általában – jelző nélkül – utalványrendeletnek. Ennek *formája nem kötött* – bár az egyes pénzügyi-számviteli programok saját sablonokat használnak –, *tartalma azonban igen*, mivel az Ávr. tételesen felsorolja, hogy milyen tartalmi elemekkel kell rendelkeznie. Ezek a következők:

- az „utalvány” szó,
- a költségvetési év,
- a befizető, valamint a kedvezményezett megnevezése, címe,
- a fizetés időpontja, módja, összege, devizaneme,
- a bevétel, valamint a kiadás egységes rovatrend és kormányzati funkció szerinti száma, a terheléssel, jóváírással (kifizetéssel, bevételezéssel) érintett pénzeszköz Áhsz. szerinti könyvviteli számlájának száma,
- a kötelezettségvállalás nyilvántartási száma,
- az utalványozó keltezéssel ellátott aláírása (elektronikus utalványrendelet esetén a legalább fokozott biztonságú elektronikus aláírása),
- az érvényesítésre utaló záradék és az érvényesítő keltezéssel ellátott aláírása (elektronikus utalványrendelet esetén a legalább fokozott biztonságú elektronikus aláírása).

Az utalványrendelet – mint korábban említettük – előállítható az érvényesítő és az utalványozó legalább fokozott biztonságú elektronikus aláírásával ellátott elektronikus dokumentummal is.

17. táblázat

*A kiadások teljesítésének egyes folyamatai*

<b>Munkaszakasz</b>	<b>Feladat</b>	<b>Személy</b>
A fizetési kötelezettség vállalása (szerződéskötés, kinevezés, határozat kiállítása stb.)	Pénzügyi ellenjegyzés: az Áht.-ban és Ávr.-ben megállapított feltételek igazolása	Jogszabályban megállapított képesítésű pénzügyi ellenjegyző
	Kötelezettségvállalás: a pénzügyileg már ellenjegyzett kötelezettségvállalás dokumentumának aláírása	Általában a szerv vezetője vagy az általa kijelölt személy, nincs pénzügyi képesítés előírva
A vállalt kötelezettség kifizetése	Teljesítésigazolás: az Ávr.-ben megállapított feltételek igazolása	A kötelezettségvállaló által kijelölt személy, nincs pénzügyi képesítés előírva
	Érvényesítés: az Áht.-ban és Ávr.-ben megállapított feltételek igazolása	Jogszabályban megállapított képesítésű pénzügyi ellenjegyző
	Utalványozás: a teljesítésigazolás után kiállított és érvényesített utalványrendelet aláírása	Általában a kötelezettségvállaló vagy az általa kijelölt személy, nincs pénzügyi képesítés előírva

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

A fenti feladatokhoz, személyekhez az Ávr. összeférhetetlenségi szabályokat is megállapít. Ezek egy része egy-egy konkrét ügy kapcsán érvényesül, míg másik része abszolút, mindig érvényesülő korlát.

- Egyrészt a *kötelezettségvállaló és a pénzügyi ellenjegyző ugyanazon gazdasági esemény tekintetében azonos személy nem lehet*, ahogyan az érvényesítő a kötelezettségvállalásra, utalványozásra jogosult és a teljesítést igazoló személlyel nem lehet azonos. Ugyanakkor a teljesítést igazoló és az utalványozó személynek már nem kell elkülönülnie.

18. táblázat

*A teljesítést igazoló és az utalványozó személye*

Munkaszakasz	Személyek
A fizetési kötelezettség vállalása (szerződéskötés, kinevezés, határozatkiallítás stb.)	Egy pénzügyi ellenjegyző és egy kötelezettségvállaló (összesen 2 személy)
A vállalt kötelezettség kifizetése	Választás szerint: – Egy érvényesítő és egy teljesítést igazoló + utalványozó személy (összesen 2 személy) VAGY – Egy érvényesítő és egy teljesítést igazoló és egy utalványozó személy (összesen 3 személy) <i>(Természetesen a választást befolyásolják a helyi viszonyok is. Egy kistérségben, ahol az önkormányzati hivatalban összesen 4–5 személy dolgozik, valószínűbb, hogy az első megoldást választják, míg egy több ezer fős nagy költségvetési szervnél a munkafolyamatok elkülönülése miatt a második megoldás lehet célszerűbb.)</i>

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

- Abszolút korlát, hogy egyetlen esetben sem lehetséges kötelezettségvállalási, pénzügyi ellenjegyzési, érvényesítési, utalványozási és teljesítésigazoló feladatot ellátni abban az esetben, *ha azt valaki saját maga vagy a Ptk. szerinti közeli hozzátartozója javára látná el.*

A kötelezettségvállalások, azok pénzügyi ellenjegyzése, a teljesítés igazolása, valamint az érvényesítés és utalványozás jogosságának folyamatba épített és utólagos ellenőrizhetőségének biztosítása céljából az Ávr. előírja, hogy ezen műveletek elvégzésére *jogosult személyekről és aláírásmintájukról* – elektronikus aláírás alkalmazása esetén a használt tanúsítványokról és az elektronikus aláíráshoz kapcsolódó tanúsítvány nyilvános adatairól – *naprakész nyilvántartást kell vezetni.* A kötelezettségvállalás, pénzügyi ellenjegyzés, teljesítésigazolás, utalványozás, érvényesítés jogosságának vizsgálatakor így alapvető szempont a dokumentumokon szereplő aláírások egyeztetése a kötelezettségvállaló szervnél őrzött aláírásmintákkal.

#### 4.5. Tiltott, illetve korlátozott kötelezettségvállalások

Az államháztartás rendszerébe tartozó költségvetési szervek, alapok, előirányzatok és az azokkal kapcsolatos gazdálkodás általános szabálya, hogy a magánszférától eltérően a legtöbb előirányzat, alap, illetve költségvetési szerv – mint az államháztartás sajátos jogiszemély-típusa – bevételeit nem kizárólagosan és nem elsősorban saját tevékenységéből szerzi, hanem központi költségvetési forrásokból. A központi költségvetés forrásait pedig elsősorban az adók, hatósági eljárási díjakból, bírságbevételekből, az állam tulajdonában lévő ingatlanokból származó bevétel, az állam által kibocsátott értékpapirokból, állampapírból, hitelügyletekből származó bevételek adják. Valamennyi bevétel egy meghatározott kiadás, nemzetgazdaságilag, társadalmilag fontos cél megvalósítását, közfeladat ellátását szolgálja,

így a költségvetési szervek, valamint az előirányzatok kezelő szervei is csak meghatározott célra használhatják fel azokat, a gazdálkodásuk kötött.

Az Áht. és az Ávr. rendszere több oldalról határolja be a központi alrendszer gazdálkodását. Egyrészt kiter az előirányzatok felhasználásának korlátaira, és az érvénytelenséget mint jogkövetkezményt határozza meg az egyes ügyletek megkötése során. Így általánosan, mind a központi, mind az önkormányzati alrendszerben behatárolja azoknak a szerződő feleknek a körét, amelyekkel az adott szervezet visszterhes, tehát számára is kifizetést keletkeztető ügyleteket köthet. Ezt követően a központi alrendszerben korlátozza az ingyenesen teljesíthető kifizetéseket.

Másrészt korlátozza a költségvetési szerv mint sajátos államháztartási jogiszemélyforma jogi személyiségét és az általa, a saját nevében vállalható adósságot keletkeztető ügyletek körét, illetve más szervezetek, magánszemélyek tartozása átvállalásának rendjét. Ezek a szabályok mind az államháztartás egyensúlyát, a közfeladatok ellátásának zavartalanlását, a források célhoz kötött felhasználását biztosítják.

#### *4.5.1. Átláthatóság vizsgálata*

Ahogy azt már korábban említettük, a költségvetési szervek előirányzatainak felhasználását a jogszabály korlátozza. Általános szabályként, érvényességi követelményként tartalmazza az Áht.<sup>6</sup> az átláthatóság követelményét. Így semmilyen kiadási előirányzat terhére nem köthető érvényesen olyan jogi személlyel vagy jogi személyiséggel nem rendelkező szervezettel visszterhes szerződés, amely szervezet nem minősül átlátható szervezetnek. Az átláthatóság követelménye elősegíti, hogy a központi költségvetésből, valamint a helyi alrendszerben, a helyi önkormányzatok költségvetéséből ne finanszírozzanak olyan szervezeteket, amelyek gazdasági szerkezete nem ismerhető meg, tulajdonosi szerkezete nem átlátható. A nem átlátható szervezettel kötött visszterhes szerződés érvénytelen, tehát abból jogosultságok nem származnak, követelést alapítani arra nem lehet. Ideális esetben az átláthatóság vizsgálata megelőzi a szerződés megkötését, vagy azzal egy időben történik.

A jogszabály negatívan határozza meg a fogalmat. Minden esetben, amikor az átláthatóság vizsgálatára kerül sor, megkülönböztet a törvény erejénél fogva átláthatónak minősülő és a törvény erejénél fogva átláthatónak nem minősülő szervezeteket. A visszterhes szerződést teljesítő félnek mindkét esetben – az átláthatósági nyilatkozat bekérésével – meg kell győződnie az átláthatóságról. A nyilatkozat tartalma azonban eltérő ezekben az esetekben.

Törvény erejénél fogva átlátható szervezeteknek a nemzeti vagyonról szóló 2011. évi CXCVI. törvény 3. § 1. pontjában felsorolt szervezeteket tartjuk, például: az államot, minden költségvetési szervet, a köztisztviselőket, a helyi önkormányzatokat, a nemzetiségi önkormányzatokat, ezek társulásait, az egyházi jogi személyeket és a magánszemélyeket is.

A kifizetést teljesítő szervezet feladata ilyen esetben az, hogy átláthatósági nyilatkozatot kérjen be a kifizetésben részesülő féltől annak érdekében, hogy a kifizetés teljesíthetőségéről meggyőződhessen. Az Áht. ennek érdekében adatkezelési jogosultsággal ruhazza fel a kifizetőt, amelynek keretében a kifizető ennek megítélése céljából az átláthatóságra vonatkozó adatokat kezelheti. A kifizető kötelezettsége tehát a feltételek ellenőrzésére,

<sup>6</sup> Áht. 41. § (6) bekezdés.

a kifizetésben részesülő kötelezettsége pedig az adatok szolgáltatására, az átláthatósági nyilatkozat megtételére, valamint változás esetén a változás bejelentésére terjed ki. Az átláthatósági nyilatkozat megtehető a szerződésbe foglalva, vagy akár külön nyilatkozatként is. Az átláthatósági nyilatkozatot írásban kell benyújtani, azonban amennyiben a kötelezettségvállalást a jogszabályban meghatározott értékhatárra tekintettel, amely jelenleg 200 000 forint, nem kell írásba foglalni, úgy az átláthatóság vizsgálatától el lehet tekintetni.

Amennyiben a szerződés mégis létrejön, a felek azt aláírták, és akaratukkal egyezőnek ismerték el, ebben az esetben is az érvénytelenség jogkövetkezményeit kell alkalmazni: az alapján kifizetés a jogszabály szerint nem teljesíthető, a nem átlátható fél fizetésre nem számíthat. Érvénytelen szerződésre jogosultságot alapítani és a szerződés teljesítését követelni nem lehet. Az érvénytelenség további jogkövetkezményeit (eredeti állapot helyreállítása, kölcsönösen teljesített szolgáltatás visszatérítése) a bíróság a fél erre irányuló kérelme alapján – az elévülés és az elbirtoklás határai között – alkalmazza, de a fél kérheti, hogy az érvénytelenség megállapítása mellett a bíróság további jogkövetkezményeket ne alkalmazzon.

#### *4.5.2. Jogi személy, jogi személyiséggel nem rendelkező szervezet létrehozása*

A költségvetési szerv, az elkülönített állami pénzalapok és a társadalombiztosítás pénzügyi alapjainak kiadási előirányzatai terhére azok kezelő szerve, ha ilyen nincs, akkor a fejezetet irányító szerve:

- *jogi személyt,*
- *jogi személyiséggel nem rendelkező más szervezetet*

*nem hozhat létre, abban tagsági, részesedési viszonyt nem szerezhet, és ahhoz nem csatlakozhat.* Az ilyen szervezetekhez való csatlakozás, azok alapítása vagyoni, pénzbeli hozzájárulást követel meg az adott kezelő, irányító szervtől. A rendelkezés célja, hogy az alapvetően társadalmi, szociális (az állam kötelező feladatainak ellátását, egészségügyi ellátást, nyugdíjkifizetéseket, szociális támogatórendszert), illetve költségvetési szervek tényleges működését (például a minisztériumok dolgozóinak bérkifizetésére szolgáló) előirányzatot az adott, a központi költségvetési törvényben, illetve az azokról szóló jogszabályokban meghatározott célra használja fel az irányító szerv és a kezelő szerv, a gyakorlatban erősítve a célhoz kötött felhasználás elvét. Fontos megjegyezni, hogy a szabályozás az előirányzat felhasználását helyezi előtérbe, függetlenül attól, hogy az arra vonatkozó döntést például az adott költségvetési szerv vezetője, annak irányító szerve vagy maga a Kormány hozta. Garanciát jelent, hogy kizárólag törvényben engedheti meg, hogy a meghatározott célú kiadási előirányzatokat más célra lehessen felhasználni.

#### *4.5.3. Támogatás, adomány, más ellenérték nélküli kötelezettség teljesítése*

Az államháztartás központi alrendszerébe tartozó költségvetési szerv kiadási előirányzatai terhére:

- *támogatás* (az államháztartás központi alrendszeréből, bármilyen formában, ellenérték nélkül nyújtott juttatás, nem korlátozódik a költségvetési támogatások fogalmára, a jogszabály szélesen értelmezi azt),
- *adomány* (a civil szervezetnek – a létesítő okiratban rögzített céljaira – ellenszolgáltatás nélkül juttatott eszköz, illetve nyújtott szolgáltatás),
- és más ellenérték nélküli kötelezettség (ajándék, felajánlás)

nem vállalható, amennyiben erre mégis sor kerül, az alapján kifizetés nem teljesíthető. A támogatások, adományok, más ellenérték nélküli juttatások kifizetésére elsősorban a központi és a fejezeti kezelésű előirányzatok, valamint a társadalombiztosítás pénzügyi alapjai szolgálnak.

Kivételt képeznek ez alól a külön törvényben meghatározott esetek, valamint a költségvetési szerv állományában lévő foglalkoztatott részére nyújtható munkáltatói kölcsönök, támogatások, ellátottak pénzbeli juttatásai (például tanulói, hallgatói ösztöndíjak, neveltek, fogvatartottak pénzbeli juttatásai), költségvetési szerv által foglalkoztatottak jóléti célú – oktatási, szociális, sportcélú – tevékenységet végző szervezetei részére nyújtott ingyenes juttatások, például a sportkártya-támogatások az adott költségvetési szerv sport-szervezetén keresztül, a sportszervezet rendezvényeinek megszervezése, anyagi támogatása stb. Az adott szervezetnek többségében foglalkoztatott állományban lévő tagokból kell állnia, hogy a kivételi szabály alkalmazható legyen. Ilyen például valamennyi minisztérium sportköre, amelyhez a minisztériumok állományban lévő tagjai, valamint azok közvetlen hozzátartozói csatlakozhatnak.

#### 4.5.4. Adósságot keletkeztető és egyéb tiltott ügyletek

Magyarország központi költségvetésére vonatkozóan az Országgyűlés minden évben törvényt alkot, elfogadásának feltétele azonban, hogy annak eredményeképpen az államadósság ne haladja meg a nettó hazai össztermék felét.<sup>7</sup> Az államadósság kiszámítása a kormányzati szektorban valamennyi központi alrendszerbe tartozó költségvetési szerv adósságának figyelembevételével történik. Az államadósság szinten tartásához a jogi személység korlátozására volt szükség.

A rendelkezés nem a költségvetési kiadási előirányzatok felhasználásával kapcsolatban tartalmaz szabályt, hanem korlátozza a költségvetési szerv mint jogi személy saját nevében köthető ügyleteinek körét. Saját nevében nem jogosult adósságot keletkeztető ügyletet<sup>8</sup> kötni, értékpapírt nem bocsáthat ki, faktoringot magában foglaló szerződést nem köthet, garanciát, kezességet nem vállalhat.

Kivételt képez ezalól az állam nevében, képviselőében eljáró költségvetési szerv. Ilyen irányú ügyleteket viszont e szervezetek is csak törvényi felhatalmazás alapján köthetnek.

A jogszabály a fenti kitévél kiterjeszti a társadalombiztosítás pénzügyi alapjaira, az elkülönített állami pénzalapokra és a fejezeti kezelésű előirányzatokra, azonban itt nem említi „a saját nevében” kitévél, így ilyen szerződés ezen előirányzatok terhére semmilyen

<sup>7</sup> Alaptörvény 36. cikk (1) bekezdés.

<sup>8</sup> Gst. 3. § (1) bekezdés.



esetben nem köthető, akkor sem, ha egyébként az irányító vagy a kezelő szerv rendelkezik törvényi felhatalmazással az állam nevében ilyen szerződés megkötésére.

#### 4.5.5. Állami támogatás, támogatás, költségvetési támogatás, európai uniós támogatás

A támogatások rendszerében – a szabályozásuk áttekintése során – fontos megkülönböztetünk állami támogatásokat, támogatásokat, költségvetési támogatásokat és európai uniós támogatásokat.

Az állami támogatás európai uniós, az Európai Unió belső piaca által kialakított, elsősorban versenyjogi fogalom, amely fogalmat az Európai Unió működéséről szóló szerződés (a továbbiakban: EUMSZ) 107. cikkének (1)<sup>9</sup> bekezdése határozza meg. A bekezdés negatív megközelítést használ, a fogalmat a tiltott állami támogatás oldaláról közelíti meg. Az EUMSZ fő szabályként megtilt minden olyan tagállami támogatást, amely a közös piacon versenytorzító hatással lehet.<sup>10</sup> A fogalom meghatározása elsősorban annak államháztartási vetületei miatt fontos, mivel a támogatási döntés meghozatalának feltétele, hogy a támogatás ne minősüljön európai uniós értelemben vett állami támogatásnak, vagy – a fogalomnak való megfeleltethetősége esetén – annak nyújtására az európai uniós támogatási szabályokkal összhangban kerüljön sor.<sup>11</sup>

Fogalmi elemei a következők:

1. *vállalkozás*: bármely, egy adott piacon termékek és szolgáltatások nyújtásával járó tevékenység, amely feltételezi az ellenszolgáltatásért vállalt kockázatot. Nem szükséges, hogy az adott vállalkozás vállalkozási tevékenység végzésére jöjjön létre, így a nonprofit gazdasági társaságok is idesorolandók.
2. *állami forrás*: minden, az államháztartásból származó forrás, illetve azok az Európai Unió forrásaiból származó pénzek is, amelyekre a Kormánynak befolyása van (így központi költségvetésből, elkülönített állami pénzalapból, társadalombiztosítás pénzügyi alapjaiból származó források egyaránt),
3. *előny*: olyan előny a kedvezményezett vállalkozás részére, amelyet azonos finanszírozási viszonyok mellett a piacon egyébként nem érhetne el,
4. *szelektivitás*: csak egy régióra, egy gazdasági ágazatra vagy adott vállalatokra vonatkozik,
5. *versenytorzító hatás*: a kedvezményezettnek olyan piacon kell tevékenykednie, amelyen verseny van,
6. *tagállamok közötti kereskedelemre gyakorolt hatás fennáll*.

<sup>9</sup> „Ha a Szerződések másként nem rendelkeznek, a belső piaccal összeegyeztethetetlen a tagállamok által vagy állami forrásból bármilyen formában nyújtott támogatás, amely bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése által torzítja a versenyt, vagy azzal fenyeget, amennyiben ez érinti a tagállamok közötti kereskedelmet.”

<sup>10</sup> Uo.

<sup>11</sup> PÜJ1 181.

Az állami támogatás leggyakoribb formái egy adott vállalkozásnak nyújtott vissza nem térítendő támogatások, kamattámogatás, adókedvezmény, állami kezességvállalás, *de minimis* mezőgazdasági támogatások, TOP-, GINOP-, EFOP-programba tartozó támogatások stb.<sup>12</sup>

Az EUMSZ valamennyi tervezett támogatásra, azok bevezetését megelőzően, előzetes bejelentési kötelezettséget ír elő (kivételet többek között a csoportmentességi rendeletek hatálya alá tartozó, valamint a *de minimis* támogatások). Amennyiben a tagállam ennek nem tesz eleget, úgy a támogatás – annak tartalmától, formájától, jellegétől függetlenül – jogellenesnek minősül.

Magyarországon az előzetes engedélyt igénylő intézkedések tekintetében a Támogatásokat Vizsgáló Iroda (a továbbiakban: TVI) rendelkezik hatáskörrel. Szükség esetén módosítási javaslatokkal ellátott előzetes véleményt ad ki arról, hogy a tervezet alkalmas-e a Bizottság felé történő hivatalos bejelentésre. A bejelentésre alkalmas tervezeteket a TVI küldi meg a Bizottság részére, és az eljárás folyamán képviseli Magyarországot, így a Bizottsággal folytatott kommunikáció is a TVI-n keresztül zajlik.<sup>13</sup>

Ha a Bizottság úgy határoz, hogy az adott állami támogatás nem egyeztethető össze a belső piaccal, vagy felhasználása nem megfelelő, úgy a kedvezményezett személyétől függően az adott állami támogatás visszafizetésére vagy visszafizettetésére kötelezheti a tagállamot.

A támogatások célja, hogy az állam anyagi segítséget nyújtson az általa prioritásként kezelt társadalmi és gazdasági célok megvalósításához, így különböző beruházásokhoz, fejlesztésekhez, gazdasági tevékenységek ösztönzéséhez. Az Áht., illetve az Ávr. szabályozása keretszabályokat állapít meg az államháztartás különböző alrendszeréből folyósított támogatásokra. Ezeket a szabályokat az ágazati jogszabályok kiegészítik, vagy egyes esetekben teljes mértékben eltérnek tőlük, és ezzel kivételt képeznek a keretszabályozás alól. Az Áht. és az Ávr. rendszere alapvetően három támogatási körre terjed ki. A legnagyobb csoport ezek közül a támogatások csoportja (amely az államháztartás mindkét alrendszeréből nyújtott támogatásokra kiterjed), ezen belül megkülönböztetjük a költségvetési támogatásokat (amelyeket – néhány kivételtől eltekintve – a központi alrendszerből nyújtott támogatásokra kell alkalmazni), a költségvetési támogatásokon belül pedig az európai uniós támogatásokra is vonatkozhatnak ezek a szabályok. Közös jellemzőjük azonban, hogy céljellegű juttatások, amelyek kizárólag arra a célra használhatók fel, amelyre a támogató azokat juttatta. A célhoz kötöttség megvalósulásának vizsgálata érdekében a kedvezményezett minden esetben beszámolási és elszámolási kötelezettséggel tartozik a támogató felé. A cél nem teljesülésekor a támogatási összeg visszakövetelhető.

A *támogatás* fogalmát az Áht. 1. § 19. pontja határozza meg, amely szerint az államháztartás központi vagy önkormányzati alrendszeréből bármilyen formában, ellenérték nélkül nyújtott juttatást kell támogatásnak tekinteni. Ennek jelentősége, hogy a költségvetési támogatásnak nem minősülő, de e fogalomba beletartozó ellenérték nélkül nyújtott juttatásokra alkalmazni szükséges az Áht. „34. támogatási jogviszony” címének szabályait. A fogalom az államháztartás egészére vonatkozó, egységes fogalom, mind az államháztartás központi, mind pedig annak önkormányzati alrendszerében alkalmazandó. Nyújtható akár pénzben, akár természetben, bármely alrendszerből, közös jellemzője, hogy a támogató nem kap

<sup>12</sup> PÜJ 182.

<sup>13</sup> TVI eljárási rendje (é. n.) Elérhető: <http://tvi.kormany.hu/tvi-eljarasi-rendje>

ellenszolgáltatást, ellenértéket a kedvezményezettől. A támogatási jogviszony kedvezményezettje lehet jogi személy, szervezet vagy magánszemély is, lényege, hogy annak forrása az államháztartás központi (például költségvetési törvényben meghatározott fejezeti kezelésű előirányzat) vagy önkormányzati alrendszere (helyi önkormányzat vagy helyi önkormányzati költségvetési szerv előirányzata) legyen. Ilyen például a helyi önkormányzat által nyújtott támogatások többsége.

A *költségvetési támogatás* a támogatások speciális fajtája. Fogalmát az Áht. 1. § 14. pontja határozza meg, amely szerint fő szabályként a társadalombiztosítás pénzügyi alapjai kivételével az államháztartás központi alrendszeréből, ellenérték nélkül, pénzben nyújtott juttatásokat tekintjük költségvetési támogatásoknak. A szabályozási tárgy itt tehát leszűkül, és kizárólag a központi alrendszerből, pénzben nyújtott ellenérték nélküli juttatásokra alkalmazandó. Költségvetési támogatások fő szabály szerint a fejezeti kezelésű előirányzatokról és a központi kezelésű előirányzatokról nyújthatók.

A költségvetési támogatások általános fogalma alól maga az Áht. is határoz meg kivételeket. Ennek jelentősége, hogy azokra a törvény erejénél fogva nem kell alkalmazni az Áht. 35. költségvetési támogatások fejezetét, azok eljárásrendjére és szabályaira külön jogszabály határozza meg a feltételeket. Nem tekintjük költségvetési támogatásnak például, bár egyébként a fogalom meghatározás alapján annak kellene, az országgyűlési képviselők választása kampányköltségeinek támogatásait, ezekre az országgyűlési képviselők választása kampányköltségeinek átláthatóvá tételéről szóló 2013. évi LXXXVII. törvény részletes, az Áht.-tól és az Ávr. rendszerétől eltérő szabályokat tartalmaz.<sup>14</sup>

Az *európai uniós támogatások* abban az esetben minősülnek költségvetési támogatásnak, ha azok átfolynak Magyarország központi költségvetésén, tehát amennyiben forrásukat Magyarország központi költségvetésének XIX. fejezete tartalmazza. Így az Áht., illetve az Ávr. szabályait kizárólag ebben az esetben kell alkalmazni. A XIX. fejezet kiadásait az Európai Unió költségvetése téríti meg. Az európai uniós forrásból származó támogatások alapvető szabályait az európai uniós jogi aktusok határozzák meg. A támogatott felet ebben az esetben is beszámolási kötelezettség terheli, valamint igazolni köteles a célhoz kötött felhasználást.

### Támogatási jogviszony:

Az Áht. és az Ávr. külön fejezetben foglalkozik a támogatások és a költségvetési támogatások szabályaival. A támogatásokra vonatkozó szabályok között megtalálhatók a támogatás nyújtásának feltételei, a támogatási szerződésre, annak módosítására a kedvezményezett személyére vonatkozó általános és kizáró szabályok. Fontos megjegyezni, hogy amennyiben magánjogi jogviszonyként jön létre a támogatási jogviszony, arra háttérjogszabályként a Ptk. szabályait is alkalmazni kell. A támogatásokra és a költségvetési támogatásokra is egyaránt igaz, hogy a jogviszony alanyai a támogató és a kedvezményezett. Ezek személye a jogszabály alapján behatárolt, így első körben ezeket tekintjük át.

<sup>14</sup> A kivételek körét lásd: Áht. 1. § 14. a)–m).

- a) A támogatási jogviszonyban, támogatói oldalon részt vevő legfontosabb szervezetek, a támogatás szervezetrendszere Magyarországon:

A támogatási jogviszony támogatói oldalának legfontosabb szervezetei a fejezetet irányító szerv, a kezelő szerv, a lebonyolító szerv, illetve az európai uniós forrásból származó költségvetési támogatások esetén a közreműködő szervezet.

Korábban már említettük, hogy a támogatások, költségvetési támogatások kifizetésére az államháztartás központi alrendszerében elsősorban a fejezeti, illetve központi kezelésű előirányzatok szolgálnak. A központi kezelésű és fejezeti kezelésű előirányzatokhoz kapcsolódó gazdálkodási, tervezési feladatokat a *fejezetet irányító szerv* látja el. A fejezetet irányító szervnek címzett hatásköröket a fejezetet irányító szerv vezetője gyakorolja. Az egyes központi költségvetési törvényben meghatározott fejezetek fejezetet irányító szerveit, valamint annak vezetőjét az Ávr. 1. melléklete tartalmazza, így például a XVIII. fejezetnél a Külgazdasági és Külügyminisztérium, illetve annak vezetője, a miniszter gyakorolja a fejezetet irányító szervei jogosultságokat, tehát köthet például támogatási szerződést, vagy állíthat ki támogatói okiratot az adott fejezeti kezelésű előirányzat terhére, ezzel kötelezettséget vállalva a támogatási összeg folyósítására.

A fejezetet irányító szerv jogkörébe tartozik még a fejezeti, illetve központi kezelésű előirányzatok kezeléséről, illetve felhasználásáról szóló rendelet, amennyiben a fejezetet irányító szerv nem rendelkezik jogalkotási joggal, szabályzat kiadása. Ebben szükséges meghatározni, hogy a fejezetet irányító szerv irányítása alá tartozó egyes előirányzatok, így például a támogatás kifizetésére szolgáló előirányzatok milyen célt szolgálnak, abból kik részesülhetnek kifizetésben, a támogatások – amennyiben az előirányzat támogatás kifizetésére szolgál – milyen formában nyújthatók, van-e lehetőség támogatási előleg nyújtására stb. Összefoglalva: ebben határozhatók meg az adott előirányzat felhasználásának korlátai, amennyiben az előirányzat támogatás folyósítására szolgál, úgy a támogatási jogviszony legfontosabb jellemzőinek megállapításai, az Áht., Ávr. szabályainak konkretizálása az adott előirányzat céljának megfelelően. Egyes esetekben ezt jogszabály is megteszi, például a Modern Városok Program megvalósításáról szóló 250/2016. (VIII. 24.) Korm. rendelet a Modern Városok Program megvalósításáról szóló előirányzat kapcsán. Ilyen esetben nincs szükség külön miniszteri rendeleti szintű szabályozásra.

A központi kezelésű előirányzat, a fejezeti kezelésű előirányzat, az elkülönített állami pénzalapok és a társadalombiztosítás pénzügyi alapjai előirányzata esetében jogszabály a fejezetet irányító szerv (1) bekezdésben meghatározott feladatai ellátására – a tervezéssel, az előirányzatok módosításával, átcsoportosításával és az éves költségvetési beszámoló jóváhagyásával kapcsolatos feladatok kivételével – *kezelő szervet* jelölhet ki. Ilyet maga az Ávr. is meghatároz például: a központi költségvetés XLIII. fejezetébe sorolt, a Magyar Nemzeti Vagyonkezelő Zrt. (a továbbiakban: MNV Zrt.) tulajdonosi joggyakorlása alá tartozó állami vagyonnal kapcsolatos költségvetési bevételek és költségvetési kiadások elszámolására szolgáló központi kezelésű előirányzatok kezelő szerve – a fejezetet irányító Nemzeti Fejlesztési Minisztérium helyett – az MNV Zrt., a Nyugdíjbiztosítási Alap esetében a Magyar Államkincstár Nyugdíjbiztosítási Igazgatósága, valamint az Egészségbiztosítási Alapnál a Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő. Ebben az esetben a kezelő szerv jogosult rendelkezni az előirányzattal, és mindazon jogosítványokat gyakorolni, amelyek egyébként a fejezetet irányító szervet illetik meg.

A támogatási jogviszonyban a támogató (a fejezetet irányító szerv vagy a kezelő szerv) a támogatási jogviszony lebonyolítására további szervezeteket vehet igénybe. Költségvetési támogatások esetén *lebonyolító szerv* vehető igénybe a támogatások lebonyolítására, fontos azonban megjegyezni, hogy jogkörei korlátozottak, így főként technikai jellegű, a támogató munkáját segítő feladatokat lát el. Feladatait a támogató és a lebonyolító szerv között létrejövő lebonyolítói megállapodásban kell rendezni. Megbízható a beszámolók összesítésével, egyéb technikai, a támogató döntéseit végrehajtó jellegű feladatokkal, azonban jogszabály alapján a támogató hatáskörébe utalt feladatokat nem végezhet. A támogató hatáskörét nem vonhatja el, támogatási jogviszonyban támogatási döntést nem hozhat, további lebonyolító szervet nem vehet igénybe. Egy lebonyolító szerv több költségvetési támogatás, támogatási jogviszony tekintetében is elláthat lebonyolítói feladatokat, azonban egy jogviszony tekintetében csak egy lebonyolító szervvel lehet megállapodást kötni. Egy jogviszonyban több lebonyolító szerv igénybevétele és a feladatok ilyenfajta felosztása ugyanis átláthatatlanná tenné a támogatások rendszerét. A lebonyolító szerv részére lebonyolító számlát szükséges nyitni, amelyről a támogatási összeg kifizetését – a támogató által tett támogatási döntést követően – a lebonyolító szerv elvégezheti, valamint beszédheti a lebonyolítással kapcsolatban felmerülő bevételeket. A lebonyolítói megállapodásban szükséges rendezni az azon szereplő összeg lebonyolító szerv általi felhasználásának (a kedvezményezetteknek történő kifizetésének) határidejét, valamint az elszámolással kapcsolatos feladatokat. A lebonyolító szerv tehát ugyanolyan elszámolási kötelezettséggel tartozik a támogató részére, mint adott esetben a kedvezményezett.

Az európai uniós forrásból nyújtott költségvetési támogatások esetén *jogszabály közreműködő szervezetet* jelölhet ki az európai uniós forrásból nyújtott költségvetési támogatásokkal kapcsolatos feladatok ellátására. A közreműködő szervezet a támogató képviseletében jár el, képviseleti jogának terjedelmét a fejezetet irányító szervvel kötött megállapodás határozza meg. Ilyen lehet bármely közjogi vagy magánjogi szervezet, amely irányító vagy igazoló hatóság felelőssége alatt működik, vagy ilyen hatóság nevében hajt végre feladatokat a műveleteket végrehajtó kedvezményezettek vonatkozásában. Magyarországon a Magyar Államkincstár lát el a 2014–2020-as programozási időszakban, Terület- és Településfejlesztési Operatív Program, valamint a Magyar Halgazdálkodási Operatív Program keretében közreműködő szervezeti feladatokat.

b) A támogatási jogviszonyban kedvezményezettként részt vevő fél:

A kedvezményezett személyével kapcsolatban a szabályozás nem azt határozza meg, hogy ki lehet kedvezményezett, hanem éppen azt, hogy ki nem lehet az, kit nem lehet az államháztartás alrendszeréből ingyenes juttatásban részesíteni. Nem lehet kedvezményezett, aki a támogatási döntést meghozta, vagy aki a támogatási döntés meghozatalában döntés-előkészítőként részt vett, illetve ezekkel a személyekkel közös háztartásban élő hozzátartozó, így például helyi önkormányzat által nyújtott támogatás esetén a képviselő-testület tagjai, valamint a polgármester (aki egyébként személyénél, tisztségénél fogva is kizárt a támogatottak köréből), a polgármester felesége, feltéve, hogy együtt élnek.

Személyénél, tisztségénél fogva kizárt a kedvezményezettek köréből az (függetlenül tehát attól, hogy a támogatási döntés meghozatalában egyébként részt vett-e), aki a támoga-

tási döntés időpontjában a Kormány tagja, államtitkár, közigazgatási államtitkár, helyettes államtitkár, megyei közgyűlés elnöke, főpolgármester, polgármester, regionális fejlesztési ügynökség vezető tisztségviselője, valamint a fenti személyekkel közös háztartásban élő hozzátartozó.

Kizártak továbbá a jogi személyek köréből – a nyilvánosan működő részvénytársaságok kivételével – azok a gazdasági társaságok, amelyek a döntéshozó, döntés-előkészítésben részt vevő személyek vagy a kizárt közjogi tisztségviselők tulajdonában állnak. Az egy-személyes kft. és rt. kivételével azonban valamennyi társasági forma tulajdonosi szerkezete több személyből áll, így az a gazdasági társaság, amelyben a fenti személyek valamelyike tulajdonos, tulajdoni hányaddal rendelkezik, a tulajdoni hányad arányára tekintet nélkül kizárt a kedvezményezettek köréből.

Az olyan gazdasági társaság – az állam, a helyi önkormányzat, illetve a köztestület legalább 50%-os közvetlen vagy közvetett tulajdonában lévő gazdasági társaság, valamint a sportegyesület és a sportszövetség kivételével –, alapítvány, egyesület, egyházi jogi személy vagy szakszervezet, illetve ezek önálló jogi személyiséggel rendelkező olyan szervezeti egysége, amelyben a fenti személy vezető tisztségviselő, az alapítvány kezelő szervének, szervezetének tagja, tisztségviselője, az egyesület, az egyházi jogi személy vagy a szakszervezet ügyintéző vagy képviselői szervének tagja.

A kivételi szabályok alól is vannak azonban kivételek, a következő támogatásnak minősülő kifizetések esetén nem kell figyelembe venni a fenti kizáró szabályokat, és a fenti személyek is kaphatnak ilyen támogatást:

- a társadalombiztosítás pénzbeli és természetbeni ellátásaira (például az egészség-biztosítás keretein belül igénybe vehető ellátások. Pénzbeli ellátások azok, amelyek egy esetlegesen bekövetkező baleset, betegség, illetve gyermek születése esetén a biztosított keresetvesztését pótolják: táppénz, gyermekápolási táppénz, üzemi baleset esetén üzemi baleseti táppénz. Természetbeni ellátás, például házi orvos igénybevételének lehetősége a társadalombiztosítás keretében),
- a fogyatékos természetes személyeknek a fogyatékos élethelyzetre tekintettel nyújtott pénzbeli és természetbeni ellátásokra (például a fogyatékosági támogatások köre, amely egy jövedelempótló juttatás, és a fogyatékkal élők terheinek csökkentésére szolgál),
- a családtámogatásokra (például anyasági támogatás, családi pótlék),
- természetes személyeknek a méltánylást igénylő élethelyzetükre figyelemmel, továbbá jövedelmük pótlása, illetve kiegészítése érdekében rászorultsági alapon nyújtott egyéb szociális pénzbeli, természetbeni és személyes jellegű ellátások (például lakásfenntartási támogatás, vagyis a szociálisan rászorult személyeknek, családoknak az általuk lakott lakás vagy nem lakás céljára szolgáló helyiség fenntartásával kapcsolatos rendszeres kiadásaik viseléséhez nyújtott hozzájárulás).

Így a társadalombiztosítás keretében egészségügyi ellátásban részesülhet például polgármester, államtitkár asszony is, valamint gyermek születése esetén családi pótlékra jogosult, függetlenül attól, hogy egyébként betöltött tisztségénél fogva kizárt a kedvezményezettek köréből.

c) A támogatás nyújtásának alapja:

Az államháztartás alrendszerei terhére támogatás *jogszabály* vagy *egyedi döntés* alapján nyújtható. Amennyiben a támogatás nyújtása a támogató döntése alapján történik, úgy a támogató mérlegelési jogkörrel rendelkezik a támogatás feltételeinek meglétével és a támogatás odaítélésével kapcsolatban. Tehát hiába felel meg egy pályázó valamennyi feltételnek, az nem jelenti azt, hogy automatikusan részére ítélik oda a támogatást. Amennyiben több olyan pályázó van, aki megfelel a feltételeknek, úgy a támogató mérlegelési jogkörében szabadon eldöntheti, hogy kit részesít támogatásban.

Amennyiben a támogatás nyújtására jogszabályban meghatározott feltételrendszer alapján kerül sor, úgy a jogszabályban meghatározott feltételek fennállása esetén a kedvezményezett támogatásban részesül. Ilyenek például a szociális, illetve jóléti támogatások, juttatások, amelyek feltételrendszere külön jogszabályban meghatározott, és a rendelkezésre álló összeg keretéig bármelyik jelentkező részesülhet belőlük, amennyiben a feltételeknek tételesen megfelel. Nem minősül mérlegelési jognak, ha a döntéshozó a támogatási keret kimerüléséig a jogszabályi feltételeknek megfelelő támogatási igényeket beérkezési sorrendben teljesíti. Ebben az esetben ugyanis érdemben, tartalmilag nem bírálja el a támogatási összeghatár kimerülését követően érkezett kérelmeket, azokat a keret kimerülése miatt utasítja el.

Az egyedi döntést, illetve a jogszabály alapján nyújtott támogatás esetén a feltételek vizsgálatát megelőzheti *pályázati eljárás*, támogatás azonban nyújtható *pályázati rendszeren kívül is*.

d) A támogatási jogviszony létrejötte:

A támogatási jogviszony létrejöttét rendszerint megelőzi pályázat, azonban vannak olyan esetek is, amelyek során a támogatást pályázati rendszeren kívül nyújtják. A pályázati rendszerben nyújtott támogatást minden esetben pályázati eljárás előzi meg, amely során kiválasztják a támogatottat vagy támogatottakat. A támogatási igényt ilyen esetben pályázatként kell benyújtani, amelynek formáját és tartalmát a pályázati kiírás tartalmazza. A továbbiakban meghatározott jogviszonyok ezt követően jönnek létre.

Pályázati rendszeren kívül (például kormányhatározattal, a Kormány egyedi döntésével) nyújtott támogatás esetén a támogatási jogviszonyt megalapozó dokumentum aláírására, elfogadására pályázati eljárás nélkül kerül sor.

A támogatási jogviszony fő szabály szerint polgári jogi jogviszony, amelyben a támogató és a kedvezményezett között támogatási szerződés jön létre, vagy a támogató egyoldalú nyilatkozatával támogatói okiratot bocsát ki.

Támogatási szerződés esetén a támogatói jogviszony a felek akaratának kölcsönös és egybehangzó kifejezésével, a szerződés aláírásával létesül, támogatói okirat esetén azonban a támogatói jogviszony már a támogatói okirat közlésével létrejön. A kedvezményezett elfogadó nyilatkozatát kizárólag abban az esetben szükséges beszerezni, ha a támogatást a kedvezményezett igényétől eltérő formában ítélték meg. Ilyen esetben értelemszerűen

a kedvezményezett elfogadó nyilatkozatának közlésével jön létre a támogatási jogviszony. Amennyiben a kedvezményezett nem nyilatkozik, elfogadásnak kell tekinteni azt is, ha a támogatói okiratban meghatározott határidőn belül nem tesz nyilatkozatot. Ilyenkor a támogatói okiratban meghatározott határidő lejártával jön létre a támogatási jogviszony.

A támogatási jogviszony létrejöhet közigazgatási jogviszonyként is: hatósági határozattal vagy hatósági szerződéssel jön létre, hatósági eljárás eredményeként. A hatósági határozattal létrejövő támogatási jogviszony a hatósági határozat közlésének időpontjában, a hatósági szerződéssel létrejött támogatási jogviszony, a támogatási szerződéssel létrejött jogviszonnyal azonos módon, a hatósági szerződés mindkét fél általi aláírásával jön létre.

19. táblázat

*Támogatási jogviszony létrejöttének időpontja*

<b>Támogatási szerződés</b>	<b>Támogatói okirat</b>	<b>Hatósági szerződés</b>	<b>Hatósági határozat</b>
Felek akaratának kölcsönös és egybehangzó kifejezésével (a szerződés aláírásával)	Közléssel DE! Ha eltérés van a támogatói okirat és a támogató igény között, elfogadó nyilatkozat szükséges	Szerződés aláírásával	Közléssel

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

e) A támogatási jogviszony tartalma:

A támogatási jogviszony létrejöttének időpontja azért fontos, mert a felek (a támogató és a kedvezményezett) részére ettől az időponttól kezdve keletkezhetnek jogosultságokat, illetve kötelezettségeket. A támogató ettől a pillanattól fogva köteles a támogatási összeg folyósítására, a kedvezményezett pedig a támogatási cél megvalósítására, a számára megállapított kötelezettség teljesítésére. A támogatási jogviszony célja és lényege az abban meghatározott támogatási cél megvalósulása. A kedvezményezett rendelkezésére bocsátott összeg (kevés kivételtől eltekintve) kizárólag e cél megvalósításához kapcsolódó kiadásokra használható fel.



20. táblázat

*A támogatási jogviszony tartalmi elemei*

Támogató		Kedvezményezett	
Jogosultságai	Kötelezettségei	Jogosultságai	Kötelezettségei
<ul style="list-style-type: none"> <li>– követelheti a támogatási cél megvalósítását</li> <li>– ellenőrzést folytathat le</li> <li>– nem megfelelő felhasználás esetén a támogatás visszakövetelése, elállás, felmondás</li> </ul>	pályázati eljárást követően biztosított támogatás esetén a pályázati eljárás lefolytatása	a támogatási összeg rendeltetésszerű, a támogatási célnak megfelelő felhasználása	
	támogatási szerződés megkötése/támogatói okirat kibocsátása		<ul style="list-style-type: none"> <li>– a támogatási cél megvalósítása</li> <li>– a támogatási szerződés megkötéséhez szükséges nyilatkozatok benyújtása hozzájárulás az adatkezeléshez</li> <li>– együttműködési kötelezettség a támogatás felhasználásának ellenőrzése során</li> <li>– iratmegőrzési kötelezettség</li> <li>– tájékoztatási kötelezettség a körülményekben beállt változás esetén</li> </ul>
	a támogatási összeg rendelkezésre bocsátása rendeltetésszerű felhasználásának ellenőrzése		

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

A támogatási jogviszony legfontosabb tartalmi eleme a támogatási cél. A jogviszony legfontosabb funkciója, hogy ez megvalósuljon. Az Ávr. szabályai egyértelműen tilalmazzák, hogy a támogatási szerződésekben, illetve támogatói okiratokban a támogatott céltől akár azok módosításával el lehessen térni. Ennek oka, hogy a támogatott cél megváltoztatása a szerződés tárgyának olyan mértékű módosítását jelentené, amely már a polgári jog szabályai szerint nem módosításnak, hanem új szerződés kötésének minősül. Ez a tilalom az eredeti támogatott cél kormányhatározat útján történő megváltoztatásával sem orvosolható, mivel az nem minősül jogszabálynak, kötelező rendelkezéseket csak a támogatói okirat kiadójára határozhat meg, a kedvezményezettre viszont nem, ezért a felek között a polgári jog szabályai alapján létrejött támogatási jogviszonyba egyoldalúan nem avatkozhat be, nem módosíthatja azokat.

A támogatás céltól eltérő felhasználása a támogatott tevékenység megváltoztatásával lehetséges, a szerződés a támogatási cél érintetlenül hagyása mellett módosítható csak, vagy a jogosulatlanul igénybe vett összeg visszafizetése és a támogatási jogviszony lezárása mellett új támogatói okirat kiállításával vagy támogatási szerződés megkötésével lehetséges.

Ebből következnek az Áht. és az Ávr. azon rendelkezései is, amelyek szűkítik a támogatási szerződés módosításának feltételeit, kifejezetten kizárva azt, hogy a támogatási cél megváltoztatható legyen, valamint korlátok közé szorítva a támogatási jogviszony, a szerződéses összeg módosításának feltételeit. Szakértői véleménnyel alátámasztva köteles megindokolni a kedvezményezett a támogatási szerződéssel kapcsolatos többletigényeit, így a megvalósítási időtartam, a támogatási összeg módosítását.

## 4.6. A támogatások és a költségvetési támogatások egymáshoz való viszonya

A költségvetési támogatásra az Áht. és az Ávr. speciális szabályokat tartalmaz. A támogatásokról szóló fejezet szabályait a költségvetési támogatásokra is alkalmazni kell, tehát a jogviszony létrejötte, tartalma és az összeférhetlenségi szabályok alkalmazandók rájuk (bár ezeket a feltételeket a költségvetési támogatásokra vonatkozó rendelkezések kiegészítik). Kivételt képeznek ez alól is az adományok, segélyek, felajánlások, a pártok és pártalapítványok támogatásai, a tanulóknak, hallgatóknak biztosított ösztöndíjak, a kitüntetéshez kapcsolódóan nyújtott pénzjutalmak.

### 4.6.1. A költségvetési támogatásokra vonatkozó speciális szabályok

Mindenekelőtt fontos megjegyezni, hogy a jogszabály nem fejt ki külön a támogatói okirattal, támogatási szerződéssel, illetve közigazgatási jogviszony eredményeként, hatósági szerződéssel vagy hatósági határozattal létrejött támogatási jogviszonyok feltételrendszerét és szabályait. Azt, hogy az adott költségvetési támogatás nyújtására magánjogi vagy közjogi jogviszonyban kerül-e sor, általában a támogató személye, illetve a támogatás folyósítását végző szervezetek hatásköre dönti el. Így például, ha a támogatást a hatósági jogkörrel rendelkező kormányhivatalon keresztül folyósítják, értelemszerűen az Ákr. szabályainak megfelelő hatósági eljárás eredményeként fog létrejönni a jogviszony.

A költségvetési támogatások körében az Áht. és az Ávr. szabályai a pályázati eljárásra, a támogatási döntésre, a támogatási szerződés megkötésére vonatkozó szabályokat, valamint a beszámolási kötelezettség, jogosulatlan igénybevetel, illetve ellenőrzés keretszabályait tartalmazzák. A támogatási szerződésre vonatkozó szabályokat a támogatói okiratra, illetve a hatósági határozatra, valamint a hatósági szerződésre is alkalmazni rendelik, amennyiben az erre vonatkozó törvények ettől eltérően nem rendelkeznek.

#### a) Pályázati kiírástól a támogatási döntésig:

Tekintettel arra, hogy a támogatási döntés folyamatát az Áht. és az Ávr. szabályozása kizárólag a költségvetési támogatások esetében részletezi, a továbbiakban erről lesz szó.

Pályázati úton nyújtott támogatások esetén, ahogy arról már korábban szó volt, a támogatónak pályázati kiírást kell közzétennie. Annak érdekében, hogy minden pályázó azonos eséllyel vehessen részt a pályázaton, fontos, hogy a pályázók azonos eséllyel értesüljenek erről. A pályázati kiírás így a támogató honlapján kötelezően közzéteendő, emellett – a támogató döntésétől függően – közzétehető más felületen is.

A pályázati kiírásban kötelezően szerepeltetendő tartalmi elemeket az Ávr. 66. §-a fejt ki, meghatározva azokat a minimális információkat, amelyeket a pályázati kiírásnak mindenképpen tartalmaznia kell. Ezek azok az adatok, amelyek hiányában a pályázók nem lennének képesek a pályázatot benyújtani, illetve amelyek ismeretének hiánya kizárná, hogy a pályázók eldönthessék, hogy indulni kívánnak-e a pályázaton. A jogszabályban meghatározott felsorolás példálózó jellegű, így ezeken a tartalmi elemeken felül a támogató szabad

mérlegelési jogkörébe utalja a jogalkotó azt, ha egyéb, a pályázat szempontjából releváns információkat is közzé kíván tenni a pályázati felhívásban.

b) Pályázati eljárásban a támogatási igény formája speciális: a *pályázat*

A pályázati felhívás módosítására – tekintettel arra, hogy az eredeti pályázati kiírás alapján benyújtott pályázókat kedvezőtlen helyzetbe hozza, csak kivételes esetben kerülhet sor. Ez abban az esetben lehetséges, ha a jogszabályokban olyan módosítás következett be, amely a támogatási jogviszonyra közvetlenül kihatott, illetve ha a támogató részéről egyébként igazolható okból van rá szükség. Amennyiben a pályázó a továbbiakban e módosítás miatt nem felel meg a pályázati feltételeknek, úgy a hiánypótlást a támogató köteles elrendelni.

Így például egy játszótérépítésre kiírt pályázat esetén a pályázat közzétételét követően a játszótér biztosítására vonatkozó építésügyi rendeletek olyan módon változtak meg, hogy a játszótérteret – biztonsági okokból, hogy a gyerekek ne futhassanak ki az útestre – már kerítéssel is körbe kell venni, az eddigi pályázóknak a kerítés építésére vonatkozó tervet is be kellett volna nyújtaniuk, így hiánypótlás keretében ennek eleget tehetnek.

A támogatónak lehetősége van a rendelkezésre álló költségvetési kiadási előirányzat kimerülése vagy annak veszélye esetén a pályázatok benyújtására vonatkozó további lehetőséget kizárni, így bár a pályázatok benyújtásának határideje még nyitva áll, további pályázat benyújtására mégsem lesz lehetőség. Erről a támogató *közleményt* tesz közzé a pályázati kiírásra vonatkozó szabályoknak megfelelően.

A benyújtott pályázatokat a támogató megvizsgálja, és amennyiben a pályázat benyújtására a benyújtásra meghatározott határidőn belül kerül sor, az igényelt költségvetési támogatás összege nem haladja meg a maximálisan igényelhető mértéket, a támogatási arány nem haladja meg a pályázati kiírásban meghatározott maximális támogatási intenzitást, és a pályázó a pályázati kiírásban meghatározott lehetséges támogatás igényelőkörébe tartozik, úgy elfogadja a pályázatot, és erről értesíti a kedvezményezettet. Ha ez nem teljesül, úgy a támogató érdemi vizsgálat nélkül elutasítja a pályázatot.

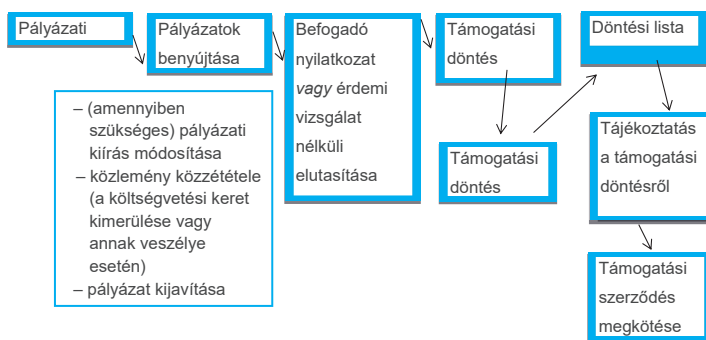
A pályázatok benyújtására minden esetben *határidőt kell megállapítani. Ennek lejárta* követően a támogatási döntés előkészítésére kerül sor. Írásban dokumentálni kell az elbírálás során tett észrevételeket, a pályázatok értékelését és a véleményezésre jogosultak javaslatait a támogató részére, amihez – amennyiben az adott pályázati tartalom elbírálása különleges szakértelmet igényel, például egy mélygarázs megépítéséhez geodéziai szakértelem szükséges – szakértők vehetők igénybe.

Támogatási döntést az így előkészített *döntési javaslat* alapján kell meghozni. Erről a jogszabályban meghatározott személy (általában a támogató szervezet vezetője), ennek hiányában az irányító szerv belső szabályzatában megjelölt személy dönt.

A támogatási összeget nyerő kedvezményezettekről *döntési listát* kell készíteni. Ez tartalmazza a nyertes pályázók adatait, az elnyert költségvetési támogatás összegét és az ebből a költségvetési évben kifizetni tervezett összeget. A támogatási összeg nem feltétlenül egyezik meg a pályázati kiírásban meghatározott vagy a pályázó által igényelt összeggel. A pályázatokat csökkentett támogatási összeggel is lehet támogatni, például akkor, hogyha a pályázatban felsorolt, megvalósítani kívánt pályázati elemeknek csak egy része felel meg

a pályázati kiírásnak, vagy a támogató megítélése szerint a megvalósítás a pályázó által igényelt összegnél kedvezőbb összegből is megvalósítható.

A pályázati eljárás lezárásaként a támogató meghozza a *támogatási döntést*, és erről – ha támogatói okirattal jött létre a jogviszony, akkor az okiratban – értesíti a pályázót. A támogatási döntés meghozatalának határidejét az Ávr. nem határozza meg, azt a pályázati kiírásra bízta.



18. ábra

*A pályázati folyamat elemei*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

A pályázati eljárás a támogatói szerződés megkötésével, az okirat közlésével zárul. A támogatási szerződés tartalmi elemeire és a kedvezményezett által benyújtandó nyilatkozatok körére vonatkozó részletszabályokat az Áht. és az Ávr. határozza meg. Az ott meghatározott tartalmi elemek és nyilatkozatok érvényességi kellékei a jogviszony létrejöttének, ezek nélkül az létre sem jön, jogok és kötelezettségek nem származnak belőle.

#### 4.6.2. A költségvetési támogatás biztosításának és rendelkezésre bocsátásának módjai

Jogsabály rögzíti a minimális pozitív feltételeket, amelyeknek való megfelelés esetén költségvetési támogatás nyújtható az adott kedvezményezettnek. Ilyen feltétel, hogy a kedvezményezett megfelel a rendezett munkaügyi kapcsolatok követelményeinek, a köztulajdonban álló gazdasági társaságok takarékosabb működéséről szóló törvényben foglalt közzétételi kötelezettségének eleget tett, és átlátható szervezetnek minősül.

Jogsabály vagy pályázati kiírás ennél szigorúbb feltételeket igen (például előírhatja, hogy a kedvezményezettnek ne legyen köztartozása), enyhébb feltételeket azonban nem határozhat meg.

Meghatározott azoknak a köre, akikkel támogatási szerződés nem köthető. A támogató tehát a támogatási jogviszony létrejöttét megelőzően több alkalommal köteles vizsgálni a kedvezményezett megfelelőségét a pályázatok elbírálásakor – hiszen automatikus elutasítást von maga után, ha a kedvezményezett nem tartozik a támogatásban

részesíthetők körébe –, valamint a szerződés megkötését közvetlenül megelőző időszakban is. Amennyiben a kedvezményezett a fenti követelményeknek megfelel, úgy sor kerülhet a támogatási szerződés megkötésére és a *támogatási összeg* folyósítására.

A támogatási összeg biztosítható *visszafizetési kötelezettség* kikötése mellett, illetve ingyenesen. A visszafizetési kötelezettséggel nyújtott költségvetési támogatás esetén – a támogatási összeg visszafizetésének biztosítására – a támogatási szerződésben, illetve a támogatói okiratban megfelelő biztosítékot kell kikötni. Az Ávr. 84. §-a azonban meghatározza azokat az eseteket, amikor a támogató eldöntheti, hogy a biztosíték kikötésétől az egyébként biztosíték kikötésére kötelezett esetekben eltekint-e.

*Biztosíték lehet:* a kedvezményezett valamennyi fizetési számlájára vonatkozó, támogató javára szóló beszedési megbízás benyújtására vonatkozó *felhatalmazó nyilatkozata*, vagy *bármely olyan eszköz*, amely biztosítja, hogy a támogató a költségvetési támogatás visszafizetésére vonatkozó igénye maradéktalanul teljesüljön, így különösen zálogjog kikötése, garancia, kezesség, óvadék. Ennek összege legfeljebb a költségvetési támogatás összegét elérő biztosítéki érték lehet. Rendelkezésre állását legkésőbb a költségvetési támogatás folyósítását megelőzően kell biztosítani.

A költségvetési támogatás összege folyósítható *előfinanszírozás* (a részbeszámoló, beszámoló elfogadását megelőzően), illetve *utófinanszírozás* keretében.

#### a) Utófinanszírozás:

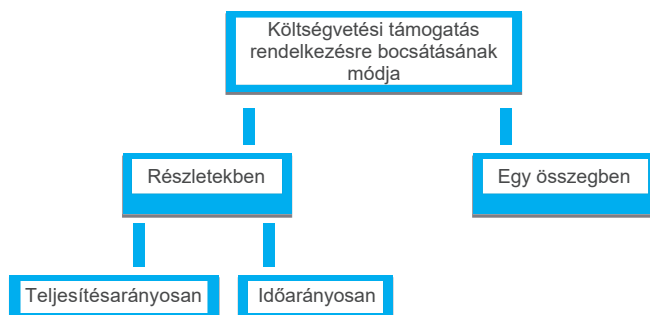
A kedvezményezett beszámolási kötelezettséggel tartozik arról, hogy a támogatási jogviszonyban meghatározott támogatási célt megvalósította-e, így például az adott épület, amelynek építésére a pályázati összeget szánták, megépült-e. Fő szabály szerint a költségvetési támogatás folyósítására a beszámoló vagy – ha ezt előírták – részbeszámoló elfogadását követően, az egyes megvalósítási ütemek után, teljesítésarányosan történik.

#### b) Előfinanszírozás:

A támogatási összeg folyósítására kivételesen a beszámoló, illetve részbeszámoló elfogadását megelőzően is sor kerülhet (a továbbiakban: támogatási előleg). Ennek összegét a pályázati kiírás vagy a támogatási szerződés határozza meg. Így például a pályázati kiírás egy rendezvény megtartására vonatkozott, amelynek megvalósításakor a kedvezményezettnek már szüksége van az adott összegre pavilonok felállításához, reklámtáblák elhelyezéséhez, étkezés, takarítás biztosításához, így a támogató már a támogatott tevékenység megvalósulását megelőzően rendelkezésre bocsátja az összeget, a beszámolót viszont csak a rendezvény vége után tudja benyújtani a kedvezményezett. A támogatási előleg első részletét vagy az egészét a támogatási szerződésben vagy a pályázati kiírásban meghatározott határidőn belül folyósítja a támogató a kedvezményezett részére.

*Rendelkezésre bocsátása* egy összegben vagy részletekben, időarányosan (például működési támogatás esetén havonta) vagy teljesítésarányosan (például a számlák ellenőrzését követően, megvalósulási periódusonként) történhet. A rendelkezésre bocsátás mód-

jának megítélésekor a támogatónak figyelemmel kell lenni a költségvetési támogatás céljára (például egy épület megvalósítási ütemezésének megfelelően indokolt lehet a részletekben történő teljesítés, azonban egy rendezvény megvalósítása esetén a beszámoló benyújtását követően célszerű elszámolni a tényleges költségekkel, illetve bevétellel), a támogatott tevékenység megvalósítási időszakának hosszára (egy többütemű nagyberuházás esetén vagy a népművészeti kerámiaáruk népszerűsítésére tartott többéves képzési ciklus esetén indokolt lehet a részletekben történő teljesítés a megvalósulás ütemében, azonban egy kisebb rendezvény, kiszolgáló épület megvalósítása nem tartozik ezek közé), a kedvezményezett saját forrásának, önerejének mértékére.



19. ábra

*Költségvetési támogatás rendelkezésre bocsátása*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

A támogató (tekintettel arra, hogy költségvetési támogatás esetén az államháztartás központi alrendszerébe tartozó költségvetési szerv fizetési számláját a Magyar Államkincstár vezeti) a támogatási összeg folyósítására a Magyar Államkincstárnak ad átutalási megbízást. A folyósított támogatási összeg ebben az esetben is eltérhet a megítélt összegtől, mivel a Kincstár minden esetben, államháztartáson kívüli természetes személy (nem az államigazgatásban alkalmazott magánszemélyek) és jogi személy (például cégek, kkv-k) kedvezményezett esetén is, adatszolgáltatást kér a Nemzeti Adó- és Vámhivaltól arra vonatkozóan, hogy a kedvezményezettnek van-e fennálló köztartozása. Amennyiben ilyen köztartozás fennáll, úgy a Kincstár a támogatási összegből az ennek megfelelő részt viszatartja, kvázi levonja.

#### 4.6.3. A költségvetési támogatás folyósítására szolgáló számla

A támogatás folyósítása fő szabály szerint a kedvezményezett fizetési számlájára történik, egyéb eseteket és azok feltételeit a következő táblázat szemlélteti. A támogatás folyósítására szolgáló számlát a támogatási szerződés kötelező tartalmi elemeként szükséges megjelölni.

21. táblázat  
Támogatás folyósítása

Támogatás jellege (formája, forrása)	A számla, amelyre a támogatási összeget folyósítják	Speciális feltételek
költségvetési támogatás	kedvezményezett fizetési számlája	–
nem EU-s forrásból származó költségvetési támogatás	– a kedvezményezett által megjelölt engedményes fizetési számlájára, – a szállító vagy a szállító által megjelölt engedményes fizetési számlára	a szállító számára történő kifizetés feltétele, hogy a kedvezményezett a számla költségvetési támogatáson felüli összege kifizetését igazolja
kamattámogatás vagy kezességi díjtámogatás pénzügyi intézmény által történő megelőlegezése	a költségvetési támogatást megelőlegező pénzügyi intézmény részére	–

Forrás: a szerző saját szerkesztése

Egyebekben a költségvetési támogatás *kifizetésének időpontját jogszabály rögzíti*. Így ha annak jogszabályban (például a szociális juttatásokról szóló jogszabályban meghatározott feltételek fennállnak, az igénylő azoknak megfelel, és az elbírálási határidő letelt), illetve támogatási szerződésben meghatározott feltételei (például a támogatási szerződésben meghatározott elemek megvalósultak) fennállnak, a részbeszámoló, illetve a beszámoló elfogadásától számított *negyvenöt*, szállítói finanszírozás esetén *harminc napon* belül ki kell fizetni.

#### 4.6.4. A költségvetési támogatás folyósításának felfüggesztése

Amennyiben a költségvetési támogatást megítélték, és részletekben történő folyósítás esetén elkezdték folyósítani, a támogatási jogviszony fennállása alatt is előfordulhatnak olyan esetek, amelyek során a támogató korábbi döntését felülbírálni köteles. A költségvetési támogatás folyósítását a támogató – a jogszabály erejénél fogva – köteles felfüggeszteni, ha

- a) a kedvezményezett olyan nyilatkozatot tesz, vagy
- b) a támogató olyan körülményről szerez tudomást, amely

megalapozhatja, szükségessé teheti a költségvetési támogatás visszavonását, a támogatási szerződés felmondását vagy az attól történő elállást. A támogatási jogviszony megszűnését ezek a tények nem feltétlenül keletkeztetik, csak a támogatási összeg folyósításának időleges felfüggesztését vonják maguk után, ezzel vizsgálati időt biztosítva a támogatónak arra, hogy megállapítsa: az adott körülmény megalapozza-e valamelyik szankciót.

Amennyiben az adott körülmény a támogatási összeg jogosulatlan igénybevételének, jogszabálysértő vagy nem rendeltetésszerű felhasználásnak minősül, úgy a támogató a támogatási összeg folyósítását nem folytatja, hanem ezek valamely következményét alkalmazza, így a szerződéstől eláll, azt felmondja, az addig folyósított összeget kamattal terhelten vagy anélkül visszaköveteli stb. Jogosulatlan igénybevételnek tekinthetjük azt, amikor a kedvezményezett nem felel meg a jogszabály alapján nyújtott támogatás valamennyi feltételének, a támogatást azonban továbbra is igénybe veszi, így például az első házások adókedvez-

ménye esetén a házasságkötéstől számított két év már eltelt, azonban a kedvezményezett a továbbiakban is igényt tart az adókedvezmény folyósítására. Tipikusan előfordulhatnak ilyen esetek akkor, ha a kedvezményezett körülményeiben az elbíráláskori időponthoz képest változások következtek be, de ezeket nem jelentette be, vagy bejelentette, azonban a változás olyan mértékű volt, hogy a támogató ezt követően mérlegelni köteles, hogy valamely következmény alkalmazandó-e. A felfüggesztésről és annak okáról a kedvezményezettet haladéktalanul tájékoztatni kell.

Amennyiben a támogató arra a döntésre jut, hogy az adott körülmény vagy a kedvezményezett nyilatkozata nem alapoz meg olyan változást a körülményekben, amelyek során súlyosabb szankció alkalmazására lenne szükség, úgy vagy a támogatási szerződés módosítására – amiről később még lesz szó – kerül sor, vagy jogkövetkezményt a támogató nem alkalmaz, és a felfüggesztett támogatást ismét folyósítja.

#### 4.6.5. A költségvetési támogatás felhasználása, a beszámolási kötelezettség

Az első és legfontosabb szabály a költségvetési támogatás felhasználásával kapcsolatban az, hogy azt a kedvezményezett csak a pályázati kiírásban, illetve a támogatási szerződésben/támogatói okiratban meghatározott támogatott tevékenységre, a támogatott tevékenységgel, megvalósításával kapcsolatban felmerült költségekre használhatja fel. Ennek ellenőrzése érdekében a kedvezményezett a támogatási szerződésben meghatározott határidőre *beszámolót*, amennyiben ezt a támogatási szerződés előírja, az egyes (részletekben történő finanszírozás esetén) finanszírozási időszakok után *részbeszámolót* köteles benyújtani a támogató részére. A támogatott tevékenység, az elérendő támogatási cél és az egyes mérőföldkövek konkrét tartalma támogatási jogviszonyként változik, így a beszámoló tartalmára, a jogszabályok előírásai mellett, elsősorban az adott jogviszonyra vonatkozó szerződés vagy okirat vonatkozik.

A beszámoló kötelező minimális tartalmi elmeit jogszabály határozza meg, így a beszámolóban ismertetni szükséges a költségvetési támogatás és a saját forrás felhasználását, a támogatott tevékenység megvalósításának szakmai vonatkozásait (szakmai beszámoló), tapasztalatait, a megvalósítás eredményességét, valamint a részletes pénzügyi elszámolást (pénzügyi beszámoló) a költségvetési támogatás és a saját forrás felhasználásáról.

Kizárólag a támogatott tevékenység időtartama alatt felmerült költségek szerepeltethetők (a támogatott tevékenység időtartama alatt felmerült költségnek számít az az eset is, ha a támogatott tevékenység megvalósításában késedelem következik be, ez azonban a három hónapot nem haladja meg, és a költség felmerülésére ez idő alatt kerül sor, azonban a számla kiállítása utólag történik). A beszámolóhoz szükséges csatolni a számviteli bizonylatokból összeállított összesítőt, hogy a felhasználás célszerűségét hitelt érdemlően bizonyítani és ellenőrizni lehessen.

A támogató a beszámoló, illetve a részbeszámoló benyújtását követően először megvizsgálja, hogy a beszámoló tartalmilag, formailag megfelel-e a jogszabályban, a felhívásban, valamint a támogatási szerződésben meghatározott követelményeknek. Amennyiben a benyújtott beszámoló hiányos vagy hibás, úgy a támogatónak egy alkalommal lehetősége van a kedvezményezettet hiánypótlásra felhívni. Amennyiben határidőben egyáltalán



nyújtanak be beszámolót vagy részbeszámolót, úgy ennek teljesítéséig a támogató a támogatási összeg folyósítását felfüggeszti.

#### 4.6.6. Ellenőrzés, a beszámoló elfogadása, a költségvetési támogatás jogosulatlan igénybevételenek jogkövetkezményei

A költségvetési támogatás rendeltetésszerű felhasználásának ellenőrzésére irányuló eljárás jellege attól függ, hogy a támogatási jogviszony polgári jogi vagy hatósági jogviszonyként jön-e létre. Így abban az esetben, ha hatósági jogviszonyról beszélünk, és a támogatási jogviszony hatósági jogviszonyként hatósági szerződéssel vagy hatósági határozattal jön létre, a hatósági ellenőrzés szabályainak megfelelően folytatható le az ellenőrzés. Erre a keret-szabályokat az általános közigazgatási rendtartásról szóló 2016. évi CL. törvény hatósági ellenőrzésre vonatkozó szabályai tartalmazzák.

Magánjogi jogviszonyok (támogatási szerződés, támogatói okirat) esetén az Ávr. határozza meg ennek kereteit.

#### 22. táblázat

##### *Az ellenőrzés jellemzői*

<b>Terjedelme</b>	A kedvezményezettre és a kedvezményezett által a támogatott tevékenység megvalósítására kötött szerződések esetén az ebben részt vevő felekre (például alvállalkozó, kivitelező)
<b>Megvalósítási időtartama, időpontja</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– A támogatási döntés meghozatalát, a támogatói okirat kiadását vagy a támogatási szerződés megkötését megelőzően,</li> <li>– a költségvetési támogatás igénybevétele alatt,</li> <li>– a támogatott tevékenység befejezésekor,</li> <li>– illetve lezárásakor,</li> <li>– valamint a beszámoló elfogadását követő öt évig kerülhet sor.</li> </ul>
<b>Ellenőrzést lefolytató szervek köre</b>	A pályázati felhívásban és a támogatási szerződésben/okiratban meghatározott szerv, elsősorban a támogató, illetve az Állami Számvevőszék, valamint a Magyar Államkincstár
<b>A kedvezményezett kötelezettségei</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Együttműködési kötelezettség</li> <li>– Megfelelő dokumentumok (bizonylatok, számlák, okmányok, beszámolók, jelenléti ívek, a megvalósulással kapcsolatban kiadott kiadványok például rendezvény esetén) rendelkezésre bocsátásának kötelezettsége</li> <li>– Fizikai teljesítés vizsgálatánál helyszíni segítségnyújtás</li> </ul>
<b>Az ellenőrzés ellehetlenítése, akadályozásának jogkövetkezménye</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– A támogató elállhat</li> <li>– Támogatói okirat esetén visszavonhatja a támogatást</li> </ul>

*Forrás:* a szerző saját szerkesztése

Amennyiben a kedvezményezett benyújtja a beszámolót, úgy a támogató a beszámoló ellenőrzését követően többfajta következtetésre juthat. Amennyiben a támogatott tevékenység megvalósulása eredményes volt, a beszámolóban meghatározott költségek a támogatott tevékenységhez kapcsolódóan, a támogatott tevékenység időtartamán belül merültek fel, a támogató a beszámolót elfogadja – amennyiben a támogatást utófinanszírozás keretében

nyújtják –, a támogatást folyósítja, vagy amennyiben a támogatást visszafizetési kötelezettséggel adta a támogató, a kedvezményezett ezt megfizeti, és a támogatási jogviszony megszűnik.

Ha a támogató a beszámoló alapján a támogatás jogosulatlan igénybevételét, jogszabály-sértő vagy nem rendeltetésszerű felhasználását észleli – a jogsértés súlyosságának és a költségvetés-támogatás biztosítása formájának függvényében – több következményt alkalmazhat. A támogató *visszavonhatja* a támogatási döntést, erre abban az esetben kerülhet sor, ha a támogatást egyoldalú jognyilatkozattal, támogatói okirat formájában nyújtották. Támogatási szerződés esetén a támogató a támogatási szerződéstől elállhat, ilyenkor a Ptk. értelmében a támogatási szerződésben meghatározott felek az eredeti állapot helyreállítására kötelesek, így a kedvezményezettnek vissza kell fizetnie a folyósított költségvetési támogatás teljes összegét a támogató részére. A támogató a támogatási szerződés *felmondását* is választhatja, aminek következtében a felmondás időpontjától kezdve a továbbiakban nem köteles folyósítani a fennmaradó támogatási összeget, a kedvezményezett további költségvetési támogatás folyósítására nem jogosult. Az Ávr. meghatározza azokat az eseteket, amelyek bekövetkezése esetén a támogató jogosult a támogatási szerződéstől elállni vagy azt felmondani, így ezek az esetek érvényesen a szerződésben nem zárhatók ki, ezenfelül azonban meghatározhatók egyéb elállási, felmondási okok. Felmondás, elállni vagy a támogatási döntés visszavonása esetén minden esetben írásban értesíteni kell a kedvezményezettet.

Ha a jogsértés kisebb súlyú, és a támogatás céljának megvalósulását nem veszélyezteti, a támogató kezdeményezheti a támogatási szerződés módosítását is. (A támogatási szerződés módosítására természetesen nem kizárólag jogsértés megvalósulása esetén kerülhet sor, azonban ennek kereteit és korlátait az Ávr. részletesen meghatározza annak érdekében, hogy a támogatást, az alapjául szolgáló jogviszony módosulása esetén is, a támogatási cél megvalósulására használják fel.) A támogatási szerződés módosítása – szankcióként való alkalmazása esetén sem – irányulhat a támogatott tevékenység eredeti céljának megváltoztatására, így működési célú támogatás esetén a támogatás célja nem alakítható át beruházási, fejlesztési célú támogatássá (például egy gyár működésének, a munkások bérének finanszírozására irányuló támogatásról szóló támogatási szerződés nem módosítható úgy, hogy végül egy új melléképület felhúzására kerüljön sor belőle).

#### 4.6.7. A támogatási tevékenység befejezése, a támogatási tevékenység lezárása

A jogszabály különbséget tesz a támogatott tevékenység lezárása és befejezése között, aminek az a jelentősége, hogy amennyiben a két időpont elválik egymástól, úgy a kedvezményezettet különböző kötelezettségek terhelik. A támogatott tevékenység akkor tekinthető befejezettnek, ha a beruházással érintett vagyon létrejött, használható, és a kedvezményezett a költségvetési támogatással elszámolt (fizikailag tehát létrejött, azonban fenntartási időszakot írtak elő a kedvezményezett részére, például egy óvodai épület megépült, de azt a kedvezményezett még 10 évig működtetni köteles, azt nem idegenítheti el). Lezártnak ezzel ellentétben csak akkor tekinthető a tevékenység, ha a kedvezményezett a költségvetési támogatással kapcsolatos valamennyi kötelezettségét teljesítette, a záró beszámolót benyújtotta, azt a támogató jóváhagyta, a záró jegyzőkönyv elkészült, így a támogatási jogviszony fizikailag és pénzügyileg is lezártnak tekinthető.

**Vákát oldal**

## 5. A költségvetés módosítása, átcsoportosítások

### 5.1. A költségvetés évközi kiegészítése

A költségvetési törvényben foglalt előírásoktól év közben – meghatározott feltételekkel – el lehet térni. E feltételeket természetesen jogszabályok, elsősorban az Áht. és az Ávr., másodszorban – eseti, egyedi jelleggel – az éves költségvetési törvények tartalmazzák.

Az eltérés egyik, talán „leglátványosabb” módja az az eset, ha a *költségvetésben nem szereplő új szerkezeti egységeket, bevételi és kiadási jogcímekeket hoznak létre* év közben anélkül, hogy a költségvetést megállapító jogszabály, határozat módosulna. Az államháztartás önkormányzati alrendszerében erre soha nincs lehetőség, a központi alrendszerben azonban a *Kormány széles körű felhatalmazással rendelkezik*. Nézzük először a felhatalmazás korlátait, amelyekből már levezethető a Kormány jogkörének tartalma.

Az Áht. alapján a *költségvetési törvényben szereplő fejezeti rend – azaz a fejezetek száma, megnevezése – fő szabályként nem módosítható, csak az Országgyűlés által*. Azért csak fő szabályként, mert abban az esetben, ha az Országgyűlés a (tárgyévi, illetve a következő évi) költségvetési törvény elfogadását követően olyan, a Kormány irányítása alá tartozó központi költségvetési szervet alapít, amely az Áht. szerint a központi költségvetésben önálló fejezetet alkot, lehetőség van a fejezetrend kiegészítésére – új fejezet létrehozására – a Kormány által is, kormányhatározat kiadásával.<sup>1</sup> Természetesen az ezt követően elfogadandó költségvetési törvényekben már az így kiegészített fejezetrendet kell szerepeltetni, ennek érvényesítése a Kormány feladata a következő költségvetési törvények előkészítése során.

A felhatalmazás másik korlátja, hogy a *Kormány irányítása alá nem tartozó fejezetek esetén a fejezeten belül is csak az Országgyűlés jogosult – szintén csak fő szabályként – módosításra*, külön egyedi határozat kiadásával. A fő szabályként kitétel beszúrását ebben az esetben is egy kivételi szabály megléte indokolja, ugyanis ezeknél a fejezeteknél a fejezetet irányító szerv is létrehozhat új törvényi sorokat, ugyanolyan terjedelemben és esetekben, ahogyan a Kormány irányítása alá tartozó fejezeteknél a fejezetet irányító szerv. Ennek szabályait lentebb ismertetjük.

*A Kormány a saját irányítása alá tartozó fejezeteken belül év közben szabadon dönthet új törvényi sorok, azaz új cím, alcím, jogcímcsoport, jogcím létrehozásáról.*

---

<sup>1</sup> A nem olyan régóta hatályos kivételi szabály alkalmazására eddig egy alkalommal került sor, így vélemezhető, hogy erre a konkrét esetre született. Az a kérdés persze joggal feltehető, hogy ha amúgy is az Országgyűlés dönt az új szervről, akkor döntésével együtt miért nem tud a költségvetési törvény kiegészítéséről is dönteni.

A *nem a Kormány irányítása alá tartozó fejezetek* esetén az Országgyűlés döntését nem igénylő egyetlen lehetőség, ha a *fejezetet irányító szerv hoz létre új törvényi sort*.<sup>2</sup> E jogköre azonban nem korlátlan, *csak új alcím, jogcímcsoport, jogcím mélységű törvényi sorokra terjed ki*, és csak az Ávr. által tételesen meghatározott esetekre. A *Kormány irányítása alá tartozó fejezetek esetén ezek az esetkörök ugyanakkor a Kormány szabad döntési jogkörét kiegészítik*, a Kormányt tehermentesítik azáltal, hogy az Ávr.-ben meghatározott esetekben a fejezeti kezelésű előirányzatok és az elkülönített állami pénzalapok között új alcím, jogcímcsoport, jogcím mélységű törvényi sorok létrehozásáról a fejezetet irányító szerv is dönthet. Lényeges ugyanakkor hangsúlyozni, hogy a fejezetet irányító szerv jogköre új cím létrehozására nem terjed ki, ezért például új költségvetési szervezati kiadási sort – mivel az címként jelenik meg a költségvetésben – nem hozhat létre, akárcsak fejezeti kezelésű előirányzatot sem, ha fejezeti kezelésű előirányzata egyáltalán nem volt addig (hiszen ebben az esetben hiányzik a fejezeti kezelésű előirányzatokat összegyűjtő cím).

Az Ávr. által tételesen meghatározott esetek két csoportra bonthatók:

– Ha a fejezetet irányító szerv év közben előre nem tervezett, *működési célú támogatások államháztartáson belülről* vagy *felhalmozási célú támogatások államháztartáson belülről*, *működési célú átvett pénzeszközök* vagy *felhalmozási célú átvett pénzeszközök* kiemelt előirányzatokon *elszámolandó bevételhez jut, és ezt a bevételt, valamint az abból finanszírozott kiadásokat ezen az új soron akarják elszámolni*.

– Ha a fejezetbe tartozó valamelyik költségvetési szerv, fejezeti kezelésű előirányzat, elkülönített állami pénzalap *kiadási előirányzatán megtakarítás* keletkezik, amelyet innen elvonva az új jogcímre kíván a fejezetet irányító szerv áttenni (ez a később tárgyalt átcsoportosítás egyik esete, specialitása az, hogy az átcsoportosítás előtt az új törvényi sort létre kell hozni).

Mindkét esetben feltétel viszont, hogy a tervezett (létrehozandó) új előirányzat felhasználási céljával<sup>3</sup> *azonos kiadási célt tartalmazó törvényi sor ne legyen a fejezetben*. Amennyiben ugyanis ilyen előirányzat létezne, úgy természetesen az új törvényi sor létrehozása helyett e létező sorra lenne szükséges a bevételt előirányzatosítani, illetve a megtakarítást átadni.

<sup>2</sup> Az év közben létrehozott címet, alcímet, jogcímcsoportot, jogcímet is törvényi sornak nevezzük, hiszen bár a költségvetési törvény nem módosul, a zárszámadási törvény már tartalmazni fogja ezeket a sorokat, még-hozzá semmilyen megkülönböztetést nem alkalmazva. Az eltérés csak annyi, hogy e sorok esetén az eredeti előirányzat nulla forint lesz.

<sup>3</sup> Amelyet – mint korábban már említettük – a fejezeti rendeletekben, határozatokban alkotják meg részletesen, bár elvárható (lenne), hogy lényege már a sor megnevezéséből is kitudjon. Ez természetesen azt jelenti, hogy az új sor létrehozásával e rendeletet, határozatot is módosítani kell, bár ennek elmaradására nincs szankció.

23. táblázat

*A központi költségvetés évközi kiegészítésének esetei*

Létrehozandó új szerkezeti egység	Létrehozásra jogosult	
	Kormány irányítása alá tartozó fejezet esetén	Kormány irányítása alá nem tartozó fejezet esetén
Új fejezet	– Országgyűlés bármilyen okból – Kormány, ha az Országgyűlés a költségvetési törvény elfogadását követően olyan, a <i>Kormány irányítása alá tartozó</i> költségvetési szervet alapít, amely a költségvetésben önálló fejezetet alkot	Országgyűlés bármilyen okból
Új cím	Országgyűlés, Kormány bármilyen okból	Országgyűlés bármilyen okból
Új alcím, jogcímcsoport, jogcím	– Országgyűlés, Kormány bármilyen okból – fejezetet irányító szerv az Ávr.-ben nevesített két esetben	– Országgyűlés bármilyen okból – fejezetet irányító szerv az Ávr.-ben nevesített két esetben

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

## 5.2. Az előirányzat-módosítás, átcsoportosítás fogalma

Az előirányzatok módosításának, átcsoportosításának szabályai megismerését e két intézkedés pontos fogalmának meghatározásával érdemes kezdeni.

*Előirányzat-módosítás alatt a bevételi előirányzatok vagy a kiadási előirányzatok növelését vagy csökkentését értjük, tehát idesorolunk minden olyan intézkedést, amely a költségvetésben megállapított eredeti előirányzatokat módosítja. A bevételi és a kiadási előirányzatok módosítása történhet együttesen is, ez a költségvetési szervek, fejezeti kezelésű előirányzatok esetén a kizárólagos szabály, mivel esetükben az összes bevételi és összes kiadási előirányzatnak az év során minden esetben – azaz nemcsak az eredeti, hanem a módosított előirányzatok szintjén is – meg kell egyeznie. Elképzelhető ugyanakkor, hogy más esetben vagy csak a bevételi, vagy csak a kiadási előirányzatok módosulnak. A központi költségvetésben a központi kezelésű előirányzatok esetén mindig ez a helyzet, hiszen azok eleve vagy csak bevételi, vagy csak kiadási előirányzattal rendelkeznek. Az alapok, valamint az önkormányzatok közvetlen bevételei és kiadásai esetében mindkét esettel találkozhatunk.*

Nézzünk pár tipikus – az érthetőség érdekében az élethez képest eléggé leegyszerűsített – példát a fentiekre!

1. Egy költségvetési szerv évközi többletbevételével, például egy elnyert pályázaton kapott bevétellel (erre a későbbiekben még részletesen visszatérünk) 1 000 millió forinttal megnöveli az eredeti 6 000 millió forint előirányzatait.

	Bevételi előirányzatok	Kiadási előirányzatok
Eredeti előirányzat:	6 000	6 000
Módosítás:	+1 000	+1 000
Módosított előirányzat:	7 000	7 000

A fentiekből látható, amit korábban már jeleztünk: a költségvetési szervek esetén a terv kiadási és bevételi adatai, azaz az előirányzatok minden esetben együtt változhatnak csak, azonos előjellel és összeggel. Igaz ez akkor is, ha a többletbevétel előre tudottan nem fogják az adott évben elkölteni, még ilyen esetben is kiadási előirányzatot kell képezni az egyenlőség teljesítése érdekében. Természetesen az el nem költött összeg bizonyos feltételekkel felhasználható a következő év(ek)ben is, erről azonban a maradvány szabályozásának ismertetésekor szólnunk.

2. Egy központi kezelésű előirányzat 6 000 millió forint eredeti kiadási előirányzatait év közben megnöveli a Kormány 1 000 millió forinttal.

	Bevételi előirányzatok	Kiadási előirányzatok
Eredeti előirányzat:	nincs	6 000
Módosítás:	–	+1 000
Módosított előirányzat:	nincs	7 000

3. Egy helyi önkormányzat év közben 10 millió forint összegű többlet-adóbevételhez jut, amelyet fel is kíván használni, ezért az eredetileg nullszaldós költségvetést (bevételi és kiadási előirányzatok főösszege is 600 millió forint) megnövelik. Ebben az esetben a módosítás vázlata az 1. pont szerint alakul.

4. A 3. pont szerinti önkormányzat a plusz bevételt a tárgyévben nem akarja elkölteni, még finanszírozási kiadásokra sem (bár ez nem túl életszerű, de előfordul). Ilyen esetben csak a bevételi előirányzatokat módosítja, a kiadási előirányzatokat nem. Az önkormányzatnál (valamint a központi költségvetésben az alapoknál) ugyanis – a költségvetési szerveiktől, valamint a központi költségvetési szervektől és a fejezeti kezelésű előirányzatoktól eltérően –, bár általában követett gyakorlat, de nem kötelező tartalmi elem a módosított bevételi és kiadási előirányzatok egyezősége.

	Bevételi előirányzatok	Kiadási előirányzatok
Eredeti előirányzat:	600	600
Módosítás:	–	+10
Módosított előirányzat:	600	610

30. szövegdohoz

*Előirányzatok alakulása az előirányzat módosítása során**Forrás: a szerző saját szerkesztése*

A költségvetési bevételi előirányzatok esetében további sajátos szabályokkal kell megismerkednünk. A könyv I. fejezetében már említettük, hogy a bevételi előirányzatok általában módosítás nélkül is túlteljesíthetők (legalábbis addig, amíg nem akarják azt felhasználni),

ennek fordítottja azonban már általánosságban sem igaz. Az Áht. és az Ávr. ugyanis – természetesen itt is meghatározott kivételekkel – csak a *költségvetési bevételi előirányzatok túlteljesítése esetén engedi azokat megnövelni*, továbbá elvi jelleggel kimondja, hogy a *költségvetési bevételek tervezettől történő elmaradása esetén a költségvetési bevételi előirányzatokat csökkenteni kell*. A rendelkezés oka elsősorban a *kiegyensúlyozott költségvetési szervi gazdálkodás* biztosítása, ahol a bevételi és kiadási előirányzatok egymással összhangban változhatnak csak. A törvény ily módon megakadályozza, hogy a kiadási előirányzatok – a többlet kötelezettségvállalási lehetőségek miatt – nem teljesülő bevételekkel is megnövelhetők legyenek (ide nem értve a kivételként hivatkozott eseteket), illetve előírja, hogy azon bevételek esetén, amelyek reálisan nem folynak be, az előirányzatokat csökkenteni kell, ami – a kiadási előirányzatok párhuzamos csökkentése miatt – megakadályozza, hogy ezen nem teljesülő bevételek új kötelezettségvállalások fedezetéül szolgáljanak. Megjegyezzük ugyanakkor, hogy az utóbbi szabályhoz konkrét végrehajtási rendelkezések nem kapcsolódnak, így megtartása főleg az egyes költségvetési szervek mérlegelésétől függ.

Az előirányzat-átcsoportosítás fogalmát és szabályait az államháztartási elméleti és gyakorlati szakma, továbbá az Áht. is külön esetként tárgyalja, bár bizonyos értelemben az előirányzat-átcsoportosítás az előirányzat-módosítás egyik sajátos esete. *Előirányzat-átcsoportosításnak ugyanis az olyan előirányzat-módosítást nevezünk, amikor az átcsoportosítást végrehajtó költségvetésében a kiadási előirányzatok főösszege nem változik, csak a kiadási előirányzatok összetételében történik változás: azok egyidejűleg csökkennek és növekednek*. Lényeges, hogy a törvény az előirányzat-átcsoportosítás *fogalmát csak a kiadási előirányzatokra* ismeri – még abban az esetben is, ha a költségvetési szervek és a fejezeti kezelésű előirányzatok esetén az előirányzat-átcsoportosítások bizonyos eseteiben (lásd lentebb a központi költségvetés egészében érvényesülő előirányzat-átcsoportosításokat) a bevételi előirányzatokon belül a központi, irányító szervi támogatás megváltoztatása is szükséges –, a bevételek esetén csak az előirányzat-módosítás szabályai alkalmazhatók.

Az Áht. ugyanakkor a fenti meghatározásból azt a kitétel, hogy az előirányzat-átcsoportosításnál az átcsoportosítást végrehajtó költségvetésében a kiadási előirányzatok főösszege nem változik, speciálisan értelmezi, ugyanis ebbe a körbe sorolja a központi költségvetésben belül azt az esetet is, ha az Országgyűlés vagy a Kormány intézkedése, illetve a fejezetet irányító szervek megállapodása alapján a központi költségvetés két fejezete között csoportosítanak át előirányzatot, továbbá azt is, ha a fejezetet irányító szerv saját döntése alapján a fejezetben belül címek, alcímek stb. között átcsoportosít. Ugyancsak előirányzat-átcsoportosítás, ha ugyanezt az önkormányzati alrendszerben az önkormányzat költségvetésének előirányzatai között teszik meg.

A fentiek alapján *előirányzat-átcsoportosításnak nevezünk, ha egy költségvetési szerv a kiemelt előirányzatai között* – például a dologi kiadásokról a felújítási kiadásokra – *hajt végre átcsoportosítást* (hisz a költségvetési szerv elemi költségvetésének kiadási főösszege nem változik). Ugyanakkor szintén előirányzat-átcsoportosításról beszélünk, ha a *központi költségvetésben két külön fejezet törvényi sorai között* a Kormány vagy az érintett fejezetet irányító szervek vezetői *csoportosítanak át előirányzatot*, hiszen ilyenkor az egyes költségvetési szervek kiadási főösszegei ugyan módosulnak, de a központi költségvetés egészének főösszege nem változik. *Hasonló mondható el az önkormányzatokról, valamint a központi költségvetés fejezetein belül az egyes kiadási előirányzatok közötti előirányzat-átcsoportosításokról*.



Nézzünk a költségvetési szerv elemi költségvetésén belüli előirányzat-átcsoportosításokon fenti esetekre is pár tipikus, de leegyszerűsített példát!

1. A Kormány döntése alapján egy feladatot a továbbiakban másik költségvetési szerv fog ellátni, így a feladat ellátásához (például az érintett dolgozók bére, dologi kiadások) szükséges 500 millió forint összegű kiadási előirányzatokat át kell adni a feladat új felelősének. Ehhez a központi költségvetés Y fejezetéből az Y1 költségvetési szerv (régii felelős, összes eredeti kiadási előirányzata 6 000 millió forint) előirányzatait csökkenteni kell, és a Z fejezet Z1 költségvetési szerv (új felelős, összes eredeti kiadási előirányzata 5 000 millió forint) kiadási előirányzatait pedig növelni.

*Y fejezet*

	<i>Eredeti előirányzat</i>	<i>Módosítás</i>	<i>Módosított előirányzat</i>
Y1 költségvetési szerv	6 000	-500	5 500
Y fejezet többi része	72 000	–	72 000
<i>Y fejezet összesen</i>	<i>78 000</i>	<i>-500</i>	<i>77 500</i>

*Z fejezet*

	<i>Eredeti előirányzat</i>	<i>Módosítás</i>	<i>Módosított előirányzat</i>
Z1 költségvetési szerv	5 000	+500	5 500
Z fejezet többi része	65 000	–	65 000
<i>Z fejezet összesen</i>	<i>70 000</i>	<i>+500</i>	<i>70 500</i>

A fentiekből látható, hogy a központi költségvetés egészének főösszegét, összes kiadását nem érintette az átcsoportosítás, hiszen:

*Összesen*

	<i>Eredeti előirányzat</i>	<i>Módosítás</i>	<i>Módosított előirányzat</i>
<i>Összes fejezet</i>	<i>148 000</i>	<i>0</i>	<i>148 000</i>

Ahogy fentebb jeleztük, a finanszírozás sajátosságai ebben az esetben szükségessé teszik a kiadási előirányzatok mellett a bevételi előirányzatok – ezen belül a központi, irányító szervei támogatás – módosítását is, ezt a gyakorlatban az előirányzat-átcsoportosítással azonosan kezelik, noha szigorú értelemben véve csak a kiadási előirányzatokra alkalmazható az előirányzat-átcsoportosítás. A fenti előirányzatok tehát a kiadási és a központi, irányító szervei támogatásokat és azok megváltoztatását is tartalmazzák. Ezáltal teljesül az a követelmény, hogy a bevételi és kiadási előirányzatok megegyezzenek a költségvetési szervek szintjén.

2. Y fejezet úgy látja, hogy Y2 költségvetési szerv kiadási előirányzatai (összesen 4 000 millió forint) közül 100 millió forintot nem fog tudni év végéig elkölteni, ugyanakkor Y3 költségvetési szerv költségvetése (összesen 6 500 millió forint) túlfeszített. Ezért úgy dönt, hogy e 100 millió forintot átadja ennek a költségvetési szervnek.

*Y fejezet*

	<i>Eredeti előirányzat</i>	<i>Módosítás</i>	<i>Módosított előirányzat</i>
Y2 költségvetési szerv	4 000	-100	3 900
Y3 költségvetési szerv	6 500	+100	6 600
Y fejezet többi része	67 500	–	67 500
<i>Y fejezet összesen*</i>	<i>78 000</i>	<i>0</i>	<i>78 000</i>

\* Az 1. pont szerinti átcsoportosítás hatását a fejezet összesen számban nem tüntetjük fel, tételizzük fel, hogy az csak később történik meg.

A költségvetés főösszegének változatlanóságát ebben az esetben még könnyebb belátni, hiszen már a fejezet főösszege sem változik. Itt is szükséges természetesen a bevételi előirányzatok megváltoztatása a költségvetési szerveknél.

## 31. szövegdoxoz

*Előirányzat-átcsoportosítás a központi költségvetésben*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

A gyakorlatban igen lényeges az *előirányzat-átcsoportosítást megkülönböztetni azoktól az esetektől, amikor egyik költségvetési szerv a másik számára átutalást, kifizetést teljesít*, például egy továbbszámolt szolgáltatás (ilyen lehet közösen használt épület esetén a víz-, gáz-, villany- stb. díj arányos részének továbbszámolása) vagy valamilyen értékesítési tevékenység formájában. Az előirányzat-átcsoportosítás ugyanis soha nem érinti a kiadási teljesítési adatokat, míg a kifizetések az átutalónál kiadásként, az átutalás címzettjénél bevételként jelentkeznek. Milyen esetben történik tehát előirányzat-átcsoportosítás, és milyen esetben átutalás? Lehetséges-e, hogy minden ügyletet a központi alrendszeren belül előirányzat-átcsoportosítással teljesítsenek, azaz például egy költségvetési szerv által használt gépjárművekre vásárolt autópálya-matrica ellenértékét is előirányzat-átcsoportosítással kapja meg a díjbevétel jogosultja?

Az Ávr. elsődleges rendező elve az, hogy a *központi alrendszerben előirányzat-átcsoportosítással az eredeti vagy módosított költségvetési kiadási előirányzatokon felüli évközi forrásbiztosítás történik*, azaz tipikusan a különböző tartalékokból kapott, feladatváltozás miatt átadott előirányzatok esetében kerül sor előirányzat-átcsoportosításra. Emiatt előirányzat-átcsoportosítással azok a kiadási előirányzatok változtathatók meg, amelyek fedezete központi, irányító szervei támogatás. A *költségvetési bevételekkel vagy más finanszírozási bevételekkel* (például költségvetési maradvánnyal) fedezett kiadások esetén nincs lehetőség előirányzat-átcsoportosításra, csak utalásra.

E fő szabályt tovább konkretizálják azok a kivételek, amikor a jogszabály szerint az ügylet ellenértékét *mindenképpen utalással kell teljesíteni*. Ilyen eset az *előirányzat-módosítási kötelezettség nélkül túlteljesíthető előirányzatok végleges felhasználása* – tehát ha ezen kiadási előirányzatokból végleges jelleggel központi költségvetési szervek, fejezeti kezelésű előirányzatok stb. részesülnek –, valamint a termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása típusú – kvázi piaci – ügyletek ellenértékének kiegyenlítése, vagyis ha az ügyletről az általános forgalmi adóról szóló törvény alapján számlát, egyszerűsített számlát,

nyugtát vagy számlát helyettesítő okmányt kell kiállítani. Nem tartalmazza a jogszabály, de a gyakorlat alapján kivételként kell megemlítenünk végül, hogy a *közterhek megfizetésével kapcsolatos kötelezettségeket* is, az áfát, szociális hozzájárulási adót és más közterheket a központi költségvetési szervek is minden esetben a fizetési számlájukról történő átutalással<sup>4</sup> teljesítik. Természetesen a magánszemélyek, valamint az államháztartás központi alrendszerén kívüli szervezetek – ideértve az önkormányzatokat is – számára technikailag sem lenne lehetséges előirányzat-átcsoportosítás végrehajtása, így számukra a kiadásokat minden esetben a fizetési számlák közti átutalással vagy – ha jogszabály azt megengedi – készpénzes fizetéssel kell teljesíteni.

24. táblázat

*Előirányzat-átcsoportosítás és átutalás esetei*

Ügylet	Előirányzat- átcsoportosítás	Átutalás, kész- pénzes fizetés
<i>Magánszemély, államháztartás központi alrendszerén kívüli szervezet jogosult</i>		
Bármilyen	–	+
<i>Államháztartás központi alrendszerén belüli szervezet jogosult</i>		
Bármilyen előirányzatnál a közterhek, áfa tv. szerinti számlás (számla, egyszerűsített számla, nyugtát vagy számlát helyettesítő okmány) ügyletek	–	+
Előirányzat-módosítási kötelezettség nélkül túlteljesíthető előirányzatoknál bármilyen eset, akkor is, ha annak fedezete központi, irányító szervei támogatás	–	+
Nem előirányzat-módosítási kötelezettség nélkül túlteljesíthető előirányzatoknál az ügylet fedezete nem központi, irányító szervei támogatás	–	+
Nem előirányzat-módosítási kötelezettség nélkül túlteljesíthető előirányzatoknál az ügylet fedezete központi, irányító szervei támogatás, és nem tartozik a közterhek, áfa tv. szerinti számlás ügyletek körébe	+	–

Forrás: a szerző saját szerkesztése

### 5.3. Az előirányzat-módosítás, átcsoportosítás részletes szabályai a központi költségvetésben

Az előirányzat-módosítás, átcsoportosítás fogalmának, általános jellemzőinek megismerését követően nézzük meg, hogy milyen sajátos szabályok érvényesülnek ezekre az intézkedésekre a központi költségvetés „nagy” előirányzatai, azaz a központi kezelésű előirányzatok és az alapok előirányzatai esetében!

Ismerkedjünk meg először az előirányzat-módosítás szabályaival! A költségvetési bevételi előirányzatokról korábban már említettük, hogy fő szabályként azokat csak abban az esetben lehet növelni, ha az eredeti tervek, azaz az eredeti költségvetési bevételi előirányzatok már teljesültek. E szabály alól kivételt képeznek a *központi kezelésű előirányzatok*,

<sup>4</sup> Ezt a megállapítást a finanszírozás szabályainak ismertetésekor még pontosítjuk.

az elkülönített állami pénzalapok és a társadalombiztosítás pénzügyi alapjai költségvetési bevételi előirányzatai, ugyanis azokat az Áht. alapján év közben kötelező – tehát nem lehetőség, hanem a fő szabálytól eltérően éppen kötelező – módosítani, ha az adott költségvetési bevételre vonatkozó jogszabályi előírások (tipikusan ilyenek az adót, járulékot, díjat stb. megállapító törvények vagy más rendeletek) év közben változnak. Mivel külön előírást a kötelezettre a bekezdés nem tartalmaz, ezért az előirányzat-módosításra egyébként felhatalmazott szervezetet – ez alapok esetén az államháztartásért felelős miniszter hozzájárulása után a fejezetet irányító szerv, központi kezelésű előirányzatok esetén az Országgyűlés – terheli a kötelezettség. Természetesen az adott költségvetési bevételre vonatkozó jogszabályi előírások szűken, az olyan évközi változásokra értelmezendők, amelyek érintik az abból származó költségvetési bevételek összegét. Ilyen lehet például az adóalapot, az adó mértékét, a kedvezmények körét, mértékét érintő módosulások, esetleg az eljárási határidők között a befizetési kötelezettség teljesítésének időpontjai eltérő évre történő megváltoztatása.

A fenti általános jellegű előirányzat-módosítási kötelezettségen felül számtalan más eset is előfordulhat.

Az elkülönített állami pénzalapok és a társadalombiztosítás pénzügyi alapjai esetében a költségvetési bevételi előirányzatok – és azzal párhuzamosan a költségvetési kiadási előirányzatok is, ha azt el kívánják költeni – az előzőekben ismertetett eseten kívül a költségvetési bevételi előirányzatok túlteljesített összegével és az előző évi jóváhagyott költségvetési maradvánnyal megemelhetők. A megemelésre fő szabály szerint a fejezetet irányító szerv jogosult, azonban a maradvány esetén erre az elkülönített állami pénzalapok esetén az államháztartásért felelős miniszter, a társadalombiztosítás pénzügyi alapjai esetén az Országgyűlés hozzájárulásával keríthet csak sort. Amennyiben a túlteljesített bevételeket, illetve a maradványt nem kívánják felhasználni, természetesen a bevételi előirányzatok megemelése sem szükséges, hiszen a bevételi előirányzatok önmagukban túlteljesíthetők.

Nézzünk meg mindkét esetet! Tegyük fel, hogy egy elkülönített állami pénzalap összesen egyféle kiadást teljesít, és egyféle bevétellel rendelkezik, 10 000 – 10 000 millió forint összegben. Év elején költségvetésének vázlata:

	<i>Eredeti előirányzat</i>	<i>Módosított előirányzat</i>	<i>Teljesítés</i>
Bevételek	10 000	10 000	0
Kiadások	10 000	10 000	0
<i>Egyenleg</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>

Év közben bevételeit túlteljesíti 500 millió forinttal, de csak az eredeti 10 000 millió forint kiadást tudja teljesíteni. Ilyen esetben az előirányzatok módosítására nem lesz szükség, költségvetése a kiadások teljesítése után a következő képet mutatja:

	<i>Eredeti előirányzat</i>	<i>Módosított előirányzat</i>	<i>Teljesítés</i>
Bevételek	10 000	10 000	10 500
Kiadások	10 000	10 000	10 000
<i>Egyenleg</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>+500</i>

Más a helyzet, ha a +500 millió forint bevételt az idei évben fel is kívánják használni, ki is akarják fizetni. Mivel kifizetésre kiadási előirányzat hiányában nem kerülhet sor, ezért szükséges a kiadási előirányzatok megnövelése, ami együtt jár a bevételi előirányzatok növelésével is a következők szerint (a kiadási teljesítési adatoknál az 500 millió forint elköltését még nem mutattuk be, arra később kerül sor):

	<i>Eredeti előirányzat</i>	<i>Módosított előirányzat</i>	<i>Teljesítés</i>
Bevételek	10 000	10 500	10 500
Kiadások	10 000	10 500	10 000
<i>Egyenleg</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>+500</i>

Felvetődhet a kérdés: lehetséges lenne csak a kiadási előirányzatok növelése a bevételi előirányzatok növelése nélkül? Nem lenne elég, ha csak látszódik a teljesítés adataiban a többlet, minek vesződni az előirányzat-módosítással? A korábban elmondottak szerint csak a költségvetési szerveknél és a fejezeti kezelésű előirányzatoknál kötelező a bevételi és kiadási előirányzatok egyezősége! Nos, szigorúan a jogszabály alapján elegendő lenne. A gyakorlatban azonban olyan féloldalas módosítást, aminek nem látszik a bevételi előirányzatokban a fedezete, nem valószínű, hogy kezdeményezne egy kellő óvatossággal megáldott pénzügyi vezető, ahogy az sem, hogy arra engedélyt is kapna.

### 32. szövegdoboz

#### *Elkülönített állami pénzalapok előirányzat-módosításai a gyakorlatban*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

A központi kezelésű előirányzatok „egyoldalú” előirányzatok, azaz a költségvetési szervek, fejezeti kezelésű előirányzatokkal szemben kizárólag csak költségvetési kiadásokat vagy csak költségvetési bevételeket testesítenek meg, és nincsenek is az alapokhoz hasonlóan egy nagy, alapszerű fejezetbe rendelve. Ezért ezek esetében a bevételi előirányzatok túlteljesülése nem jelenti bármelyik másik – eltérő törvényi soron megjelenő – költségvetési kiadási előirányzat megnövelését. Ezért a *központi kezelésű előirányzatok megnövelése* – a korábban már ismertetett kötelező módosítási szabályon kívül – általában nem jellemző, értelme sem lenne. Kivételt ugyan itt is találunk az állami vagyon elszámolásai, továbbá egyes kvóták (ügynevezett kibocsátási egységek) értékesítési bevételei esetén, ezek azonban anynyira speciális esetnek tekinthetők, hogy ismertetésükre nem térünk ki.

Az előirányzat-módosítás szabályainak ismertetését követően térjünk át az előirányzat-átcsoportosításokra! Ahogyan korábban már kifejtettük, a költségvetési törvény által megállapított (tehát cím, alcím, jogcímcsoport, jogcím szintű) kiadási előirányzatok párhuzamos megváltoztatása is előirányzat-átcsoportosításnak minősül. A cím további részében ennek szabályaival foglalkozunk, az elemi költségvetésen belüli átcsoportosításokról a későbbiekben lesz szó.

A költségvetési törvény által megállapított kiadási előirányzatok közötti előirányzat-átcsoportosításra a *Kormány irányítása alá tartozó fejezet terhére* (tehát a kedvezményezett fejezet, amelynek előirányzatai növekednek, már lehet a Kormánytól független fejezet is) *történő előirányzat-átcsoportosítás esetén a Kormány, más esetben az Országgyűlés jogosult*. A fő szabály alóli eltéréseket természetesen itt is az Áht. tartalmazza, ezek közös

vonása, hogy meghatározott esetekben – ahogyan az az új előirányzatok létrehozásánál is történt – a *fejezetet irányító szervet vagy szerveket hatalmazzák fel az előirányzat-átcsoportosításra*. Ezek az esetek a következők.

- Az első és leginkább „fejezeti ügy” típusú ügylet a *fejezeten belüli előirányzat-átcsoportosítás a költségvetési szervek kiadási előirányzatai terhére* abban az esetben, ha azokon megtakarítás keletkezik, vagy az előirányzat-átcsoportosítás a közfeladatok változásával, költségvetési szervek alapításával, átalakításával vagy megszüntetésével kapcsolatban szükséges. Az előirányzat-átcsoportosítás kedvezményezettje nemcsak költségvetési szerv, hanem a fejezetbe sorolt bármilyen más előirányzat is lehet. Nem lehet nem észrevenni, hogy e megfogalmazás annyira tág – például önmagában a megtakarításba minden mobilizálható forrás, azaz a később ismertető szabad előirányzatok beleérthetők –, hogy lényegében szabad kezet ad a fejezetet irányító szervnek a költségvetési szervek kötelezettségvállalással le nem kötött előirányzatainak fejezeten belüli átcsoportosítására. E döntését a fejezetet irányító szerv egyoldalúan, irányító szervi intézkedésként hozza meg. Korlátot csak az szab, hogy az *Ávr. nem engedi meg az olyan előirányzat-átcsoportosítások végrehajtását, amelynek célja, hogy abból az irányító szerv vagy más költségvetési szerv részesüljön a következő kifizetések fedezete céljából*: 1. miniszteri kitüntetések, elismerések, 2. jutalmak, a jogszabály alapján kötelező jutalmak kivételével, 3. céljuttatások, projektpremium.
- A következő eset még mindig a *fejezetbe sorolt költségvetési szervek kiadási előirányzatainak átcsoportosítását* takarja, azonban már más fejezetek kiadási előirányzatai javára. Erre – az előző bekezdésben ismertetett feltételeken és korlátokon túl – abban az esetben kerülhet sor, ha a két érintett fejezetet irányító szerv arról megállapodik, és a megállapodást az államháztartásért felelős miniszter is jóváhagyja.

A fenti két esetre a 2. címben már mutattunk példát, szükség esetén javasoljuk azok újbóli áttanulmányozását.

- Sor kerülhet a *fejezeti kezelésű előirányzatok és elkülönített állami pénzalapok kiadási előirányzatai terhére történő, fejezeten belüli előirányzat-átcsoportosításra* is, ha azokon az első bekezdésben ismertetett feltételek fennállnak – *megtakarítás, közfeladatok változása*, azaz lényegében bármikor –, ehhez azonban már ebben az esetben is az államháztartásért felelős miniszter jóváhagyása kell. Ugyanakkor az Áht. nevesít pár olyan körülményt, amelyek az előző tág kategóriákba akár beleértendők is lehetnének, külön rögzítésük azonban abból a szempontból indokolt, hogy ezek esetén *nem szükséges a külön miniszteri jóváhagyás*. Ilyen eset 1. a *fejezeti általános tartalék fejezeten belüli átcsoportosítása*, 2. az államháztartás központi alrendszerébe tartozó költségvetési szerv részére valamilyen *céljellelű költségvetési támogatás biztosítása*, 3. az *európai uniós források felhasználása*, 4. *elkülönített állami pénzalap és fejezeti kezelésű előirányzat javára feladatátadás* (ez utóbbi a közfeladatok változása általános esettel azonos, így külön szerepeltetésének oka kétséges). Az átcsoportosításnak egyetlen tartalmi korlátja itt is az, hogy az átcsoportosított előirányzat felhasználása nem irányulhat az első bekezdésben rögzített célokra (jutalom, céljuttatás fizetése stb.).

A fejezeti kezelésű előirányzatok fejezeten belüli átcsoportosításának végrehajtása – amennyiben az átcsoportosítás feltételei fennállnak, tehát nem költségvetési bevétellel, maradvánnyal fedezett kiadásról, számlás ügyletről stb. van szó – nem különbözik a költségvetési szervek közötti előirányzat-átcsoportosítástól.

Az elkülönített állami pénzalapok esetén ugyanakkor az alapon belül elválnak a bevételi és kiadási előirányzatok. Ezért ez a – később tárgyalandó – költségvetési szerv költségvetésén belüli átcsoportosításhoz hasonló inkább, mivel az alapok esetén is az összes bevétel az összes kiadást fedezi – így nem is állapítható meg, hogy egyes kiadásoknak mi a fedezete –, ami alapján nincsen forráskorlátja az intézkedésnek. Például, ha egy elkülönített állami pénzalap egyféle bevétellel rendelkezik 10 000 millió forint összegben, ami három kiadási jogcímet fedez 3 000, 2 000 és 5 000 millió forint megoszlás szerint, és az első jogcímről a harmadikra akarnak 500 millió forintot átcsoportosítani, úgy ennek vázlata:

	<i>Eredeti előirányzat</i>	<i>Módosítás</i>	<i>Módosított előirányzat</i>
Bevételek	10 000	–	10 000
Kiadások			
1. kiadás	3 000	-500	2 500
2. kiadás	2 000	2 000	2 000
3. kiadás	5 000	+500	5 500
<i>Egyenleg</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>

### 33. szövegdoboz

#### *Fejezeten belüli átcsoportosítás elkülönített állami pénzalapoknál*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

- Az Áht. szabályozza a *fejezeti kezelésű előirányzatok és az elkülönített állami pénzalapok kiadási előirányzatainak fejezetek közötti átcsoportosítását* is, bár véleményünk szerint a költségvetési bevételekkel fedezett elkülönített állami pénzalapoknál arra nincs lehetőség, csak az átutalásra (lásd a korábban elmondottakat). Ezekre az átcsoportosításokra az előző bekezdésben kifejtett esetekben és feltételekkel kerülhet sor, eltérés csak az, hogy nem a fejezetet irányító szerv egyoldalú intézkedésén, hanem a két érintett fejezetet irányító szerv megállapodásán alapulnak. Természetesen az is előfordulhat – tipikusan például abban az esetben, ha valamilyen céljellegű költségvetési támogatás eljuttatásáról van szó<sup>5</sup> –, hogy az előirányzat-átcsoportosítás címzettje nem a fogadó fejezet fejezetet irányító szerve, hanem valamely, annak irányítása alá tartozó költségvetési szerv. Ilyenkor ezt a megállapodást ennek az érintett költségvetési szervnek is alá kell írnia. A megállapodásban az átvevő fejezetet irányító szerv arra vállal kötelezett-

<sup>5</sup> Gondoljunk például arra az esetre, ha az EMMI a felsőoktatási intézmények számára pályázati úton biztosít összeget, és abból a másik fejezethez tartozó NKE is részesül, vagy ugyancsak az EMMI a kórházak támogatását szolgáló nem Egészségbiztosítási Alap (E. Alap) forrásokból a HM fejezethez tartozó kórházat (ÁEK) is támogat.

seget, hogy az átcsoportosított kiadási előirányzatot a költségvetési szerv kiadási előirányzataira rendezi (a végső felhasználó rendelkezésére bocsátja), és a felhasználás elszámoltatásában közreműködik, a kedvezményezett költségvetési szerv által fel nem használt, továbbá a nem rendeltetésszerűen felhasznált előirányzatot pedig az átadó jelzése alapján elvonja. A költségvetési szerv felelőssége a megállapodásban az átvevőre nézve megállapított összes egyéb kötelezettség – például az átcsoportosított előirányzat felhasználási célja, határideje, elszámolás szabályai – teljesítésére terjed ki.

25. táblázat

*Az előirányzat-átcsoportosítások főbb jellemzői*

Jogosult	Esetkör	Speciális korlát
Országgyűlés	Bármely esetben	Nincs
Kormány	A Kormány irányítása alá tartozó fejezetek előirányzatai terhére	Nincs
Fejezetet irányító szervek megállapodás alapján, az Áht. miniszter egyetértésével	1. Költségvetési szervek kiadási előirányzatainak átcsoportosítása más fejezetek előirányzatai javára, ha azokon megtakarítás keletkezik, vagy a közfeladatok változásával, költségvetési szervek alapításával, átalakításával vagy megszüntetésével kapcsolatban szükséges. 2. Fejezeti kezelésű előirányzatok (és elkülönített állami pénzalapok) előirányzatainak átcsoportosítása más fejezetek előirányzatai javára, ha azokon megtakarítás keletkezik vagy a közfeladatok változásával, költségvetési szervek alapításával, átalakításával vagy megszüntetésével kapcsolatban szükséges.	Nem irányulhat a következő célokra: 1. miniszteri kitüntetések, elismerések, 2. jutalmak, a jogszabály alapján kötelező jutalmak kivételével, 3. céljuttatások, projektprémium.
Fejezetet irányító szervek megállapodás alapján	Fejezeti kezelésű előirányzatok (és elkülönített állami pénzalapok) előirányzatainak átcsoportosítása más fejezetek előirányzatai javára, ha a következő esetek valamelyike fennáll: 1. fejezeti általános tartalék fejezeten belüli előirányzat-átcsoportosítása, 2. az államháztartás központi alrendszerébe tartozó költségvetési szerv részére valamilyen céljellegű költségvetési támogatás biztosítása, 3. az európai uniós források felhasználása, 4. elkülönített állami pénzalap és fejezeti kezelésű előirányzat javára feladatátadás.	Nem irányulhat a következő célokra: 1. miniszteri kitüntetések, elismerések, 2. jutalmak, a jogszabály alapján kötelező jutalmak kivételével, 3. céljuttatások, projektprémium



Jogosult	Esetkör	Speciális korlát
Fejezetet irányító szerv egyoldalú nyilatkozattal, az Aht. miniszter egyetértésével	Fejezeti kezelésű előirányzatok (és elkülönített állami pénzalapok) előirányzatainak átcsoportosítása fejezeten belül, ha azokon megtakarítás keletkezik, vagy a közfeladatok változásával, költségvetési szervek alapításával, átalakításával vagy megszüntetésével kapcsolatban szükséges.	Nem irányulhat a következő célokra: 1. miniszteri kitüntetések, elismerések, 2. jutalmak, a jogszabály alapján kötelező jutalmak kivételével, 3. céljuttatások, projektprémium.
Fejezetet irányító szerv egyoldalú nyilatkozattal	Költségvetési szervek előirányzatainak átcsoportosítása fejezeten belül, ha azokon megtakarítás keletkezik, vagy az előirányzat-átcsoportosítás a közfeladatok változásával, költségvetési szervek alapításával, átalakításával vagy megszüntetésével kapcsolatban szükséges.	Nem irányulhat a következő célokra: 1. miniszteri kitüntetések, elismerések, 2. jutalmak, a jogszabály alapján kötelező jutalmak kivételével, 3. céljuttatások, projektprémium.

*Forrás:* a szerző saját szerkesztése

Azt, hogy a fejezetet irányító szervnél ki jogosult a fenti intézkedések megtételére, az Ávr. határozza meg (ezek köre lényegében megegyezik a később tárgyalandó kötelezettségvállalásra jogosultakkal). Az *előirányzat-átcsoportosításról rendelkező intézkedést* – mivel az bizonyos értelemben a kiadási előirányzat felhasználásának is minősíthető, illetve vizsgálандók pénzügyi szabályszerűségi szempontok – az adott előirányzathoz kapcsolódóan kijelölt *pénzügyi ellenjegyzőnek is ellen kell jegyeznie*.

Természetesen a költségvetés végrehajtásának és évközi változásainak nyomon követhetőségét jelentősen rontják a költségvetési törvény szövegében nem átvezetett módosítások (címrendi kiegészítések, előirányzat-átcsoportosítások). Ennek hatását tompítja az a szabály, amelynek értelmében a *Kincstárnak* – a költségvetési törvény szerinti szerkezetben és bontásban – *havonta közzé kell tennie a honlapján az államháztartás központi alrendszerének eredeti előirányzatait, módosított előirányzatait* (ennek keretében nyomon követhetők a létrehozott új címek, alcímek, jogcímcsoportok, jogcímek, illetve az előirányzat-átcsoportosítások utáni módosított kiadási előirányzatok), *valamint ezek teljesítési adatait*.

#### 5.4. Az előirányzat-módosítás, átcsoportosítás az önkormányzatoknál

Az önkormányzat költségvetésén belül – azaz a helyi önkormányzat és költségvetési szervei kiadásai között – átcsoportosítani a költségvetés elfogadására jogosult testület (képviselőtestület, társulási tanács stb.) *jogosult*. *Ugyancsak a testület jogosult* az önkormányzat közvetlen bevételeinek és kiadásainak módosítására, megemelve vagy csökkentve azokat. Ugyanakkor az Áht. itt is megfogalmaz két kivételi szabályt, amelyek a napi zökkenőmentes működés biztosítása érdekében lehetővé teszik, hogy a testület összehívása és döntése nélkül is lehessen előirányzatot módosítani, átcsoportosítani. E kivételek az alábbiak:

- Egyrészt *az önkormányzat költségvetése* a polgármester (társulási tanács elnöke stb.) számára *felhatalmazást adhat* az önkormányzat bevételeinek és kiadásainak módosítására és a kiadási előirányzatok közötti átcsoportosításra. Természetesen

a felhatalmazás korlátokkal (például arra csak meghatározott jogcímenek vagy esetekben, esetleg értékhatárhoz kötötten kerülhet sor stb.) is megállapítható.

- A költségvetési szervek esetén – a következő címben foglalt szabályok szerint – több olyan eset is létezik, amikor a *költségvetési szerv maga dönthet* az előirányzatok módosításáról. Ezekben az esetekben a felhatalmazást maga az Ávr. adja, a testület külön költségvetési rendeletbe, határozatba foglalt döntésére nincs szükség.

A központi költségvetés végrehajtási szabályaitól történő lényeges eltérés, hogy az önkormányzati alrendszerben a testület a *polgármester (társulási tanács elnöke stb.) és a költségvetési szervek hatáskörében meghozott előirányzat-módosításokat és előirányzat-átcsoportosításokat – az első negyedév kivételével, amikor sok esetben még költségvetés sincs – negyedévenként köteles átvezetni a költségvetésen, annak módosításával.* Az átvezetésre nincs konkrét határidő, csak a negyedéves gyakoriságot írja elő az Áht., így az helyben szabályozható. Azonban az *utolsó negyedév változásait legkésőbb az önkormányzat számviteli éves költségvetési beszámolójának elkészítéséig* – ennek határideje március 20. – kell a költségvetésen átvezetni, így visszszámolható, hogy a negyedéves gyakoriság miatt a harmadik negyedév esetén az legfeljebb november 20-át, a második negyedév esetén szeptember 20-át jelenthet.

Lényeges, hogy a polgármester (társulási tanács elnöke stb.) és a költségvetési szervek hatáskörében meghozott előirányzat-módosítások és előirányzat-átcsoportosítások *utólagos testületi átvezetése esetén az előirányzat-módosítás, átcsoportosítás elrendelése, végrehajtása, könyvelése már megtörtént, a testület utólag követi le* azokat a rendeleten annak érdekében, hogy az negyedévente utólag az aktuális adatokat tartalmazza. Speciális, a testület évközi előirányzat-módosítási kötelezettségeként ugyanakkor előírja az Áht., hogy ha az Országgyűlés év közben a központi költségvetés helyi önkormányzatok támogatásait tartalmazó fejezetében a támogatások kiadási előirányzatait zárolja, azokat csökkenti, törli, és ez érinti az adott helyi önkormányzatot (azaz számára az intézkedést követően alacsonyabb összegű támogatás jár), az országgyűlési döntés kihirdetését követően haladéktalanul a képviselő-testület elé kell terjeszteni a költségvetés-rendelet módosítását, amelyben természetesen a központi támogatások és az azok által fedezett kiadások csökkentése, vagy – ha az megengedett – a bevételek csökkentése mellett a költségvetési egyenleg módosítása szerepel.

## 5.5. Előirányzatok módosítása a költségvetési szervek szintjén

Az előirányzat-módosításoknak az előzőktől eltérő logikájú, de legalább ennyire fontos esetkörét a költségvetési szerveknél végrehajtott módosítások jelentik. Ezek többsége az intézményi működés sajátosságaiból ered, amelynek során a tervezéskor még nem ismert többletforrásokkal emelik meg a költségvetési szerv előirányzatait. Bár külön nem jelezzük, *a címben elmondottak a fejezeti kezelésű előirányzatokra is alkalmazandók.*

A költségvetési szervek gazdálkodásának egyik alapja, hogy *az eredeti és a módosított bevételi és kiadási előirányzatoknak minden esetben meg kell egyezniük.* Ebből adódóan a bevételi előirányzatok módosításának szükségszerűen együtt kell járnia a kiadási előirányzatok – azonos összegű – módosításával. Erre a következő esetekben kerülhet sor:

- Az előző év(ek)ben befolyt, de fel nem használt (el nem költött) költségvetési és finanszírozási bevételek összegét *maradványnak nevezzük, ezt a következő évben pénzforgalom nélküli bevételként* el kell számolni, hiszen a költségvetési szerv rendelkezésére álló forrásokat (költési lehetőségeket) a tárgyévi bevételeken felül növeli. A maradvánnyal részletesebben a könyv későbbi részeiben foglalkozunk.

Tegyük fel, hogy egy költségvetési szerv 2017. évi költségvetési és finanszírozási bevételei, valamint kiadásai millió forintban számolva a következők szerint alakultak (ezek a tényleges pénzköltést, és nem az előirányzatokat jelentik, így nem is egyeznek egymással):

Bevételek: 1 000  
Kiadások: 800

Könnyű belátni, hogy ilyen esetben a költségvetési szerv záró bankszámláján – ha az év elején annak egyenlege nulla forint volt – 200 millió forint lesz.

A költségvetési szerv 2018. évi költségvetését a költségvetési törvény a következők szerint állapítja meg (mivel ez tervszám, itt a bevételi és kiadási előirányzatok egyeznek):

Bevételi előirányzatok: 1 000  
Kiadási előirányzatok: 1 000

Ez azt jelenti, hogy a költségvetési szerv terv szintjén a 2018. évben 1 000 millió forint bevételt fog beszélni, és ugyanennyi kiadást teljesíteni. Ez azonban nem mutatja, hogy az előző évről 200 millió forint maradványa volt – nem is mutathatja, hiszen a 2018. évi költségvetés 2017. tavaszi megtervezésekor még nem volt ismert pontosan, hogy 2017. év végén mekkora összeg marad a szervnél –, amelyet a 2018. évben elkölthet. Emiatt az előirányzatokat meg kell növelni ezzel az összeggel, ami után a módosított előirányzatok már így néznek ki:

Bevételi előirányzatok: 1 200  
Kiadási előirányzatok: 1 200

A módosítással együtt a bevételi oldalon pénzforgalom nélküli finanszírozási bevételként a teljesítést is el kell számolni, tehát a költségvetési szerv költségvetése a következők szerint alakul:

	<i>Eredeti előirányzat</i>	<i>Módosított előirányzat</i>	<i>Teljesítés</i>
Bevételek	1 000	1 200	200
Kiadások	1 000	1 200	0

Lényeges, hogy a 2018. év végén képződő maradványt már nem az előirányzatok, hanem a tényleges pénzforgalom alapján állapítják meg, tehát ha az 1 000 millió forint eredetileg tervezett bevételből 950 millió forint érkezik be (teljesül), a kiadásokból pedig 1 050 millió forintot teljesít (fizet ki) a szerv, akkor a költségvetés számai az év végén a következők szerint alakulnak:

	<i>Eredeti előirányzat</i>	<i>Módosított előirányzat</i>	<i>Teljesítés</i>
--	----------------------------	-------------------------------	-------------------

Bevételek	1 000	1 200	1 150
Kiadások	1 000	1 200	1 050
<i>Maradvány</i>			<i>100</i>

A képződött 100 millió forint maradványt – ami lényeges, hogy a teljesítési adat különbözete, nem az előirányzaté – a 2019. év eredeti előirányzatait módosítva a fentiek szerint újra igénybe kell venni, és így történik ez minden évben.

*(Megjegyezzük, hogy a maradványt a fenti egyszerű példánál a gyakorlatban sokszor bonyolultabb megállapítani, gondoljunk csak a sajátos elszámolásokra, amelyek pénzforgalmat keletkeztetnek, de a maradványnak nem részei, vagy a pénzforgalom nélküli tételekre, amelyek kiadást vagy bevételt jelentenek, de pénzforgalmat nem.)*

#### 34. szövegdoboz

##### *Előirányzat-módosítás maradvány esetében*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

- Az Áht. alapján a bevételi előirányzatok fő szabályként csak azok túlteljesítése esetén növelhetők meg. Az Ávr. 34/A. §-a azonban megállapít ilyen kivételt, ugyanis *a működési és felhalmozási célú támogatások államháztartáson belülről és a működési és felhalmozási célú átvett pénzeszközök kiemelt előirányzatokon elszámolandó költségvetési bevételek esetén a költségvetési bevételi előirányzatok – és természetesen párhuzamosan a kiadási előirányzatok – akkor is megnövelhetők, ha a költségvetési bevételi előirányzatok még nem teljesültek túl, azonban a költségvetési szerv meghatározott célra évközi többletforráshoz jut (azaz rendelkezik olyan okirattal, szerződéssel, amely ennek biztosításáról rendelkezik), és e többletforrás a költségvetési év költségvetésének tervezésekor még nem volt figyelembe vehető.* Ilyen eset tipikusan az európai uniós vagy hazai források felhasználása során támogatást elnyert költségvetési szerv bevételi előirányzatainak megnövelése az adott évre járó támogatási összeggel, ami által lehetővé válik, hogy a számára csak később átutalandó támogatások az előirányzatai között már megjelenjenek, így arra kötelezettséget tudjon vállalni.
- A költségvetési szervek évközi átalakítása, közfeladatának más költségvetési szerv részére történő átadása esetén előfordulhat, hogy az átalakítással érintett költségvetési szervnél a bevételi előirányzatok még nem teljesültek, azonban – az átalakítástól, közfeladat-átvételtől függetlenül – azok még az év végéig be fognak folyni. A várható bevételeket megtestesítő bevételi előirányzatokat ugyanakkor indokolt az átalakítással érintett költségvetési szerv jogutódja költségvetésében már előzetesen, a bevételek befolyása előtt megjeleníteni, hiszen azokat a jogelődnél, feladatot átadó szervnél már jóváhagyták. Ezért az Ávr. 34/B. §-a – amely a 34/A. §-hoz hasonlóan az Áht. azon szabálya alól ad kivételt, amely értelmében a bevételi előirányzatok fő szabályként csak azok túlteljesítése esetén növelhetők meg – megengedi, hogy *a jogutód szerv a jogelőd költségvetési szervnél jóváhagyott, de pénzügyileg nem teljesített költségvetési bevételi előirányzatokkal a saját költségvetési bevételi előirányzatait külön engedély nélkül megnövelje.*

A fenti esetekben az előirányzat-módosítást a *költségvetési szerv saját hatáskörben* végzi el, ami azt jelenti, hogy arról saját maga dönt, és döntését a költségvetésén átvezeti. Létezik azonban olyan esete is a bevételi és kiadási előirányzatok módosításának, amelyet a költségvetési szerv már csak külső jóváhagyást követően végezhet el.

Az Áht. 30. § (4) bekezdése biztosítja az Ávr. számára, hogy – a nemzetbiztonsági szolgálatok alaptevékenységével összefüggő, nemzetbiztonsági szempontból speciális többletbevételei kivételével – a költségvetési szerv bevételi előirányzatainak felüli többletbevételének felhasználására korlátokat állapítson meg. A felhatalmazással az Ávr. 35. §-a él.

*Többletbevételnek* az Ávr. a költségvetési szerv *közhatalmi bevételek, működési bevételek és felhalmozási bevételek*<sup>6</sup> kiemelt előirányzatainak *eredeti vagy* – ha az eredeti előirányzatot a bevételek tervezettől történő elmaradása miatt csökkentették – *módosított előirányzatán felül teljesített költségvetési bevételeket* érti. Ezeket az előirányzatot felül teljesített többletbevételeket az *irányító szerv, illetve* – a Kormány irányítása alá tartozó központi költségvetési szervek esetén bizonyos esetekben – az államháztartásért felelős miniszter<sup>7</sup> előzetes engedélyével lehet felhasználni. A felhasználás – mivel a költségvetési szervek és a fejezeti kezelésű előirányzatok esetén a bevételi és a kiadási előirányzatok egymással azonos összegben változhatnak – ebben az esetben azt jelenti, hogy a *többletbevétel a bevételi és kiadási előirányzatok összegét megemeli*, így a költségvetési szerv vagy a fejezeti kezelésű előirányzat kezelő szerve a megnövelt összegű kiadási előirányzatokra is kötelezettséget tud vállalni.

Az irányító szerv vagy az államháztartásért felelős miniszter döntéséig a többletbevétel a költségvetési szerv költségvetési bevételi előirányzatait nem lehet módosítani. A döntés meghozatalát követően ugyanakkor az előirányzat-módosításra mindenképp sort kell keríteni, bevételi oldalon a bevétel jogcímének megfelelő rovaton, kiadási oldalon pedig:

- a felhasználás engedélyezése esetén az engedélyezett felhasználási célnak (például személyi juttatás, dologi kiadás stb.) megfelelő rovaton,
- a felhasználás megtagadása esetén az „Elvonások, befizetések” rovaton.

Utóbbi esetben – azaz, ha a felhasználást nem engedélyezték – a többletbevétel a döntés közzétételétől számított öt napon belül központi költségvetési szerv esetén a központi költségvetésbe, önkormányzati költségvetési szerv esetén az irányító szerv költségvetésébe be kell fizetni.

Az Ávr. részletesen szabályozza a többletbevételek felhasználásának engedélyezésére irányuló folyamat egyes eljárási lépéseit, azonban ezeket részletesen nem mutatjuk be. Egyetlen sajátos, könnyítő szabályra hívjuk fel a figyelmet, amely az önkormányzati alrendszerben érvényesül: az önkormányzati költségvetési szervek irányító szerve ugyanis a *költségvetési rendeletben, határozatban értékhatarhoz kötött előzetes engedélyt adhat a többletbevétel felhasználásához*. Ilyen esetekben ezért nem kell egyedi ügyletenként el-

<sup>6</sup> A kiemelt előirányzat lényeges, hiszen az egyéb kiemelt bevételi előirányzatokra – mint előbb láthattuk – pont ellentétes szabály vonatkozik, azok teljesítés nélkül is növelhetők, ha okirat, szerződés a várható többletforrást igazolja.

<sup>7</sup> Az államháztartásért felelős miniszter előzetes engedélyére abban az esetben van szükség, ha a többletbevétel a Kormány irányítása alá tartozó fejezetbe sorolt költségvetési szervnél fejezeti kezelésű előirányzat esetén keletkezik, és annak összege eléri az adott költségvetési bevétel eredeti előirányzatának 30%-át, de legalább az ötvenmillió forintot.

bírálni a felhasználás engedélyezésére irányuló kérelmeket, az engedélyt az irányító szerv előzetesen megadta. Természetesen ebben az esetben is az irányító szerv hatáskörében történik az előirányzat-módosítás, azonban csak utólag, a költségvetési szerv adatszolgáltatása alapján.

A többletbevételek engedélyezésének lépéseit a következő, egyszerűsített példán keresztül mutatjuk be. Tegyük fel, hogy egy költségvetési szerv hatósági tevékenysége során igazgatási szolgáltatási díjakat szed, amely saját bevétele. A költségvetés jóváhagyásakor a várható ügyszámra és a díj mértékére tekintettel 1 000 millió forint bevételt terveztek a szervnél. A bevétel az alkalmazottak személyi juttatásait (800 millió forint), valamint a tevékenység dologi kiadásait (készletek beszerzése, közüzemi díjak stb., 200 millió forint) finanszírozza:

	<i>Eredeti előirányzat</i>	<i>Módosított előirányzat</i>	<i>Teljesítés</i>
Bevételek	1 000	1 000	0
Kiadások	1 000	1 000	0
<i>Személyi jutt.</i>	800	800	0
<i>Dologi kiadás</i>	200	200	0

Tételezzük fel, hogy az év során a kiadások mind teljesültek, ahogy a bevételek is befolytak. Azonban a megnövekedett ügyszám miatt 50 millió forinttal több díjbevétel is folyt be. A befolyt díjbevétel megjelenik a teljesítési adatokban:

	<i>Eredeti előirányzat</i>	<i>Módosított előirányzat</i>	<i>Teljesítés</i>
Bevételek	1 000	1 000	1 050
Kiadások	1 000	1 000	1 000
<i>Személyi jutt.</i>	800	800	800
<i>Dologi kiadás</i>	200	200	200

Az 50 millió forint többletbevételt a költségvetési szerv fel szeretné használni, azonban szabályosan jelenleg nem tudja. Miért is? A pénz a számláján van, nem költheti el? Nos, fizikailag ugyan elutalhatja, azonban államháztartási oldalról nem szabályosan. A kiadási előirányzatai (amelyek a teljesíthető kiadásokra adnak felhatalmazást) csak 1 000 millió forint elköltését tartalmazzák. A +50 millió forint elkölthetőségéhez azokat módosítani kell, ami – a költségvetési szervei gazdálkodás alapjaiból adódóan – csak a bevételi előirányzatokkal együtt történhet meg. A költségvetési szervnek ehhez az irányító szerv (adott esetben az PM) engedélyt kell kérnie.

Tegyük fel, hogy ezt az engedélyt a személyi juttatások növelésére kéri meg a szerv, mert szeretné a többletmunkát végző tisztviselők teljesítményét honorálni. Ebben az esetben – ha az irányító szerv a kérelmet jóváhagyja – a költségvetése az alábbiak szerint módosul:

	<i>Eredeti előirányzat</i>	<i>Módosított előirányzat</i>	<i>Teljesítés</i>
Bevételek	1 000	1 050	1 050
Kiadások	1 000	1 050	1 000
<i>Személyi jutt.</i>	800	850	800

<i>Dologi kiadás</i>	<i>200</i>	<i>200</i>	<i>200</i>
<p>A módosítást követően tehát a személyi juttatások kiadási előirányzata is megnövekedik a bevételi előirányzatokkal együtt, így az felhasználható. Amennyiben a költségvetési szerv az engedélyt nem kapja meg, úgy már a dologi előirányzatain belül az „Elvonások, befizetések” rovatot kell megnövelnie (ilyen esetben tulajdonképpen a többletbevétel felhasználása az, hogy azt elvonásként befizeti a szerv).</p>			

35. szövegdoboz

*A többletbevételek engedélyezésének rendje*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

*A fentieket összefoglalóan az alábbi táblázat ismerteti.*

26. táblázat

*Előirányzat-módosítások esetei, végrehajtója, az érintett bevételi és kiadási előirányzatok*

<b>Az előirányzat-módosítás alapja</b>	<b>Az előirányzat-módosítást végrehajtó</b>	<b>A módosított bevételi előirányzat</b>	<b>A módosított kiadási előirányzat</b>
Az előző évben képződött maradvány	A költségvetési szerv	A finanszírozási bevételek között a maradvány igénybevétele rovat (egyidejűleg pénzforgalom nélküli bevételi teljesítést is el kell számolni)	A maradvány felhasználási célja (áthúzódó szerződés kifizetése, elvont maradvány befizetése stb.) szerint, a személyi juttatások növelésére bizonyos korlátok
Meghatározott célra kapott évközi többletforrás, ami a költségvetési év költségvetésének tervezésekor még nem volt figyelembe vehető	A költségvetési szerv	Működési és felhalmozási célú támogatások államháztartáson belülről, működési és felhalmozási célú átvett pénzeszközök	A felhasználási cél szerint. A személyi juttatások a cél szerinti összegig növelhetők bizonyos korlátokkal
A költségvetési szervek évközi átalakítása, közfeladatának más költségvetési szerv részére történő átadása esetén a jogelőd költségvetési szervnél megtervezett, de nem teljesült bevételi előirányzatok	A költségvetési szerv	Bármely bevételi előirányzat, ami a jogelődnél meg volt tervezve, de nem teljesült	A bevétellel fedezett kiadási előirányzat, ami a jogelődnél meg volt tervezve, de nem teljesült
Az Ávr. szerinti többletbevételek	Irányító szerv, adott esetben NGM jóváhagyást követően	Közhatalmi bevételek, működési bevételek és felhalmozási bevételek	Az irányító szerv, illetve az NGM engedélye szerinti kiadási előirányzat, a személyi juttatások növelésére bizonyos korlátok

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

Az Ávr. általában nem foglalkozik részletesen azzal a kérdéssel, hogy a bevételi előirányzatok növelésével együtt mely kiadási előirányzatok növelése történik meg, mivel a bevétel célja azt általában determinálja. Ha például egy költségvetési szerv a székházának felújítására, energetikai korszerűsítésére európai uniós pályázaton támogatáshoz jut, a bevételi előirányzat növelését a bevétel felhasználási célja szerinti kiemelt előirányzat – azaz jelen esetben a felújítások – növelésével együtt kell elvégeznie, hiszen a támogatás későbbi elköltését is ezen a kiadáson számolja el.

Ez alól a *személyi juttatások kiemelt előirányzata* képez kivételt, amelynek növelésére az Ávr. hagyományosan további korlátozásokat állapít meg az államháztartás központi alrendszerébe tartozó költségvetési szervek esetén, kimondva, hogy arra a következő esetekben kerülhet csak sor:

- A *maradvány esetén csak a kötelezettségvállalással terhelt költségvetési maradvány* (lásd később) *személyi juttatásokból származó részével növelhetők meg* a személyi juttatások. Tekintettel azonban arra, hogy kötelezettségvállalással terhelt maradvány határozatlan idejű ügyletek esetén nem képződhet (erről a könyv későbbi részeiben részletesebben szólnunk), ilyen maradvány képződésére tipikusan a már kötelezettségvállalással lekötött, de az év végén valamely okból ki nem fizetett egyedi (határozott idejű) tételek (például járó jubileumi jutalom, intézkedéssel elrendelt céljuttatás, szabályzat, igénylés alapján járó béren kívüli juttatás stb.) esetén kerülhet csak sor.
- A fenti ismertetett tartalmú *többletbevételek esetén* akkor növelhetők meg a személyi juttatások, ha az irányító szerv, illetve az NGM kifejezetten ilyen célra hagyta jóvá a többletbevétel felhasználását.
- A költségvetési szervnél eredeti bevételi előirányzatként nem megtervezett, év közben rendelkezésre bocsátott bevételek (szintén lásd fent, az Ávr. 34/A. §-ához kapcsolódóan) esetén akkor kerülhet sor a személyi juttatások módosítására, ha annak *kikötött felhasználási célja személyi jellegű kifizetés*.
- A *költségvetési szervek évközi átalakítása, közfeladatának más költségvetési szerv részére történő átadása esetén a jogutód a jogelődnél még nem teljesült személyi juttatásokkal növelheti meg* a saját személyi juttatások kiemelt előirányzatát.

A fenti esetekben ugyanakkor közös további korlát, hogy a *többletforrás akkor fordítható illetmény- vagy munkabéremelésre, továbbá a meglévő létszám határozatlan időre szóló foglalkoztatással történő növelésére, ha az tartós* – azaz a következő években is hasonló összegű növekmény beérkezése várható –, és a *következő évben azt már a bevételt fogadó költségvetésében eredeti előirányzatként megtervezik*. Ha e feltétel nem teljesül, a többletbevétel csak eseti személyi juttatásokra (például határozott idejű megbízás, céljuttatás stb.) fordítható.



## 5.6. A kiemelt előirányzatok, rovatok közötti átcsoportosítás

A költségvetések évközi módosításának speciális esetét képezik az *elemi költségvetésben megtervezett részletes* – rovatonkénti – *előirányzatok közötti átcsoportosítások*, ideértve azt az esetet is, ha a kiemelt előirányzatok között (például dologi kiadásról felújítási kiadásra) kívánnak átcsoportosítani.

*Költségvetési szervek esetén a költségvetési szerv, fejezeti kezelésű előirányzatok esetén a fejezetet irányító szerv jogosult* az ilyen átcsoportosításokra, azzal a korlátozással, hogy az átcsoportosítás során a *személyi juttatások kiadási előirányzatai fő szabályként nem növelhetők*. Kivételt jelent ez alól, ha a növelés

- a dologi kiadásokon belül a *szolgáltatási kiadások kiadási előirányzatai terhére* történik – azaz e rovat előirányzatai csökkennek, a személyi juttatások kiemelt előirányzat valamelyik rovata(i) pedig nő(nek) –, amennyiben az átcsoportosításnak az a *célja, hogy a korábban szolgáltatásvásárlással ellátott feladatokat a költségvetési szerv a továbbiakban az állományába tartozó személyekkel lássa el*,
- bármely kiadási rovat előirányzata terhére történik, ha a személyi juttatások növelése azért szükséges, mert az *elemi költségvetés jóváhagyásakor még nem ismert jogszabályváltozás miatt* e kiadások növekednek.

További korlát, hogy a *dologi kiadásokon belül* a „*Szakmai tevékenységet segítő szolgáltatások*” rovat *kiadási előirányzata csak a személyi juttatások kiemelt előirányzat rovatai terhére növelhető*.

A *központi kezelésű előirányzatok, az elkülönített állami pénzalapok és a társadalombiztosítás pénzügyi alapjai* esetén azok kezelő szerve a *fenti korlátozások nélkül* hajthat végre a kiemelt előirányzatok és az azokon belüli rovatok között átcsoportosítást, míg az önkormányzatok esetén az elemi költségvetés jóváhagyására jogosult személy dönthet fő szabályként arról. Lényeges, hogy a *központi alrendszerében az intézkedést pénzügyi ellenjegyzőnek is előzetesen ellen kell jegyeznie*.

Végezetül szólni kell az elemi költségvetések évközi megváltoztatásának egy olyan speciális esetéről, amely tartalmilag átmenetet képez az előirányzat-módosítás és az átcsoportosítás között. Ahogy arról korábban szóltunk, az Áht. az előirányzat-átcsoportosítást a kiadási előirányzatokra nézve értelmezi csak. Azonban a bevételi előirányzatok esetén is előfordulhat olyan módosítás, hogy bizonyos elmaradó bevételeket más bevétellel pótolnak – ez a helyzet például abban az esetben, ha egy költségvetési szerv a konyha elmaradó értékesítési bevételeit úgy pótolja, hogy a tornatermet munkaidőn kívül tanfolyamok tartása céljából bérbe adja –, így az egyik rovat bevételi előirányzatát csökkenteni, a másik rovat bevételi előirányzatát pedig növelni kell. Ez sem a költségvetés főösszegében, sem a kiadási előirányzatok összetételében nem okoz változást, így egyfajta sajátos „bevételi átcsoportosításnak tekinthető”, noha hangsúlyozzuk, hogy jogilag nem az. Az Ávr. ugyanis arról rendelkezik, hogy ilyen esetekben az *egyes rovatok bevételi előirányzatai intézményi hatáskörben módosíthatók – növelhetők és csökkenthetők –, ha a tervezett bevételek jogcímének változása miatt az indokolt, de a bevételi kiemelt előirányzat megváltoztatása nem szükséges*. Ha viszont a kiemelt előirányzat is megváltozik, ezen

---

egyszerűsítő szabály már nem alkalmazható, így az egyik bevételi kiemelt előirányzat csökkentése már nem jogosít automatikusan a másik bevételi kiemelt előirányzat növelésére. A csökkentéssel együtt így sort kell keríteni a kiadási előirányzatok csökkentésére is, ezt követően a növelés már az általános szabályok szerinti előirányzat-módosítással történhet, ha annak az előző címben ismertetett jogszabályi feltételei fennállnak.

**Vákát oldal**

## 6. A kincstári rendszer, számlavezetés

### 6.1. A Kincstár főbb feladatai

A Magyar Államkincstár az államháztartásért felelős miniszter irányítása alá tartozó, központi hivatalként működő központi költségvetési szerv.<sup>1</sup> A Kincstár az államháztartás bankja és pénzügyi szolgáltatója. A Kincstár a központi szervekből (Magyar Államkincstár Központ), a különös hatáskörű, országos illetékességű igazgatási szervekből (Magyar Államkincstár Nyugdíjfolyósító Igazgatósága) és a területi szervekből áll.<sup>2</sup> Központi szervének illetékessége az ország egész területére kiterjed.

A Kincstár fő feladatát képezi Magyarország központi költségvetésének pénzügyi végrehajtása, amelynek keretében pénzügyi szolgáltatásokat nyújt, számlát vezet a kincstári körbe tartozó számlatulajdonosok részére, valamint azon számlatulajdonosok részére, amelyek számláikat – jogszabály alapján kötelező jelleggel, illetve választásuk szerint – a Kincstárnál vezetik. Közreműködik az európai uniós források felhasználásában, támogatási források folyósításában, vezeti a törzskönyvi jogi személyek alapvető adatait tartalmazó törzskönyvi nyilvántartást.

Főbb feladatai az Áht.-hoz kapcsolódóan a következők:

- a) vezeti a központi költségvetés előirányzatának nyilvántartási rendszerét (kiemelt előirányzatonkénti bontásban), előirányzati fedezetvizsgálatot (amely a kifizetések tényleges teljesítésekor történik, és vizsgálja a ténylegesen az ügyfél fizetési számláján rendelkezésre álló likvid fedezetet is) végez;
- b) közreműködik az államháztartás alrendszerének finanszírozásában (a havi előirányzat-felhasználási (támogatási) keretet automatikusan, működési költségvetés tekintetében időarányosan állapítja meg, és vezeti át a fejezeti elosztási számlákon keresztül a kincstári költségvetéssel rendelkező költségvetési szerv előirányzat-felhasználási keretszámlájára, a költségvetési szerv számlájára tehát ennek során kerül ténylegesen pénz);
- c) ellátja a számlavezetési (a kincstári kör és a kincstári körön kívüli számlatulajdonosok részére fizetési, előirányzat-felhasználási és ezekhez kapcsolódó alszámlát vezet) és pénzforgalom-lebonyolítási feladatokat (így tényleges pénzforgalmi műveleteket, átutalást, beszedési, csoportos beszedési megbízásokat teljesít és fogad);
- d) likviditáskezelést végez (a költségvetési szerv által benyújtandó éves, illetve havi bontású likviditási terv, illetve a kincstári előrejelzések és idősorok alapján előre jelzi a várható kiadásokat, bevételeket);

<sup>1</sup> 310/2017. (X. 31.) Korm. rendelet 1. §.

<sup>2</sup> Uo. 4–7. §.

- e) befektetési szolgáltatást, valamint kiegészítő szolgáltatást nyújt az állam által kibocsátott hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok tekintetében (állampapír-kibocsátást, -forgalmazást végez);
- f) működteti a központosított illetményszámfejtés rendszerét (a KIRA-rendszer a munkáltató által feladott információk alapján elvégzi a számfejtést, és előállítja a bérjegyzéket és az utalási állományt, amelyet a munkáltató utal ki);
- g) beszámolási és könyvviteli feladatokat lát el az államháztartás számviteléről szóló kormányrendeletben meghatározott központi kezelésű előirányzatok tekintetében (a költségvetési szervek havi, illetve éves beszámolási kötelezettségüket, a teljesített kiadásokról és a bevételekről az irányító szervén keresztül a Kincstár részére küldik meg);
- h) ellenőrzéseket végez az államháztartás pénzeszközeivel (így például támogatások felhasználásával) és a nemzeti vagyonnal történő szabályszerű, gazdaságos, hatékony és eredményes gazdálkodás, a beszámolási és adatszolgáltatási kötelezettségek szabályszerű teljesítésének biztosítása érdekében;
- i) ellátja az államháztartás információs rendszerének részét képező elektronikus adatszolgáltató rendszerrel kapcsolatos feladatokat (a költségvetési szervek havi, illetve éves beszámolási kötelezettségüket a teljesített kiadásokról és a bevételekről az irányító szervén keresztül a Kincstár részére küldik meg);
- j) összehangolja az államháztartás információs rendszerének fejlesztésével kapcsolatos feladatokat;
- k) végzi a zárszámadás előkészítésével kapcsolatos ügyviteli, nyilvántartási, információgyűjtési és szolgáltatási feladatokat.

## 6.2. A kincstári számlavezetés

A Kincstár számlavezetési tevékenysége körében vezeti a kincstári kör és a kincstári körön kívüli számlatulajdonosok fizetési számláit, letéti számlát, valamint devizaszámlát vezethet más sajátos lebonyolítási számlák mellett (így például a helyi önkormányzatok részére az európai uniós forrásból nyújtott költségvetési támogatások fogadására elkülönített fizetési számlát vezet). Az egyéb, pénzügyi műveletek végrehajtásához szükséges számlák, alszámlák meghatározását a jogszabály a Kincstár saját hatáskörébe utalja, így ezeket a Kincstár belső szabályzata határozza meg. A felsorolás zárt, egyéb pénzügyi szolgáltatói tevékenység végzésére a Kincstár nem vezethet számlát, belső szabályzatát is a jogszabályok rendelkezéseinek megfelelően alakították ki.

### 6.2.1. A kincstári kör és a kincstári körön kívüli számlatulajdonosok

Az Áht.<sup>3</sup> definiálja azt a kört, amelynek fizetési számlái kizárólag a Magyar Államkincstárban vezethetők, pénzügyi szolgáltatásokat a Kincstárban kötelesek igénybe venni, fizetési számlájukat itt kötelesek vezetni. Idetartozik az államháztartás központi alrendszerébe

<sup>3</sup> Áht. 79. §.

tartozó jogi személyek és előirányzatok (a továbbiakban együtt: kincstári kör) pénzforgalma. Így a Magyarország központi költségvetésében nevesített valamennyi jogi személy (például az Országgyűlés Hivatala, a minisztériumok), illetve központi vagy fejezeti kezelésű előirányzat, a társadalombiztosítás pénzügyi alapjainak előirányzata (Nyugdíjbiztosítási Alap, Egészségbiztosítási Alap) és az elkülönített állami pénzalapok (például Nemzeti Foglalkoztatási Alap, Nemzeti Kulturális Alap, Bethlen Gábor Alap) fizetési számlája is. Pénzforgalmukat a Kincstár bonyolítja, teljesíti kiadásait, valamint fogadja bevételeiket.

*Kivételt* képeznek ezen jogi személyek közül az államháztartás központi alrendszerébe tartozó költségvetési szervek *dolgozói lakásépítésének, lakásvásárlásának munkáltatói támogatására szolgáló fizetési számlái*, amelyeket a jogi személy egyéb pénzügyi intézményénél, például kereskedelmi banknál is vezethet. Kivételt képez továbbá a kincstári körbe tartozó számlatulajdonosok *devizaeszközöknek nyilvántartására szolgáló devizaszámla*, amely a Kincstár engedélyével hitelintézményénél is vezethető.

Az Áht. nevesíti az egyéb a kincstári körbe nem tartozó szervezeteket, a kormányzati szektorba sorolt egyéb jogi személyeket, amelyek a jogszabály erejénél fogva – az államháztartással való szoros kapcsolatuk miatt<sup>4</sup> – fizetési számlájukat a Kincstárnál kötelesek vezetni és (az MTVA kivételével) hitelintézményénél forintban vezetett fizetési számlával nem rendelkezhetnek. Kérelmükre az államháztartásért felelős miniszter felmentést adhat e kötelezettség alól. A kincstári körön kívüli számlatulajdonosok közé tartoznak:

- a) a térségi fejlesztési tanácsok és azok költségvetési szervként működő munkaszervezetei,
- b) a megyei önkormányzatok és a megyei önkormányzatok önkormányzati hivatalai,
- c) a Nemzeti Média- és Hírközlési Hatóság, valamint a Nemzeti Média- és Hírközlési Hatóság Médiatanácsa,
- d) a Médiaszolgáltatás-támogató és Vagyonkezelő Alap,
- e) az MNV Zrt.,
- f) a Diákhitel Központ Zrt.,
- h) a Nemzeti Eszközkezelő Zrt.,
- i) az Országgyűlés által, a Kormány által és a megyei önkormányzat által alapított közalapítványok,
- j) az olyan nonprofit gazdasági társaságok, amelyekben az állam legalább az Nvt. szerinti többségi befolyással rendelkezik, és
- k) a Nemzeti Üdülési Szolgálat.

### 6.2.2. Egyéb szervezetek

Vannak olyan szervezetek, amelyek az államháztartás központi alrendszerével és a központi költségvetéssel való lazább kapcsolatuk miatt (például, mert normatív támogatásokon keresztül vagy tulajdonosi szerkezetük miatt kapcsolódnak az államháztartás központi alrendszeréhez, fő bevételi forrásuk és gazdálkodásuk alapja azonban nem Magyarország központi költségvetésében meghatározott előirányzatokon és azokon lévő forrásokból történik) nem tartoznak sem a kincstári körbe, sem pedig a kincstári körön kívüli számlatulaj-

<sup>4</sup> Kommentár vonatkozó szakasza; Áht. 79. §.

donosok körébe. Ezeknek a szervezeteknek választásuk szerint, megbízásuk alapján vezeti a Kincstár a fizetési számlájukat, ilyenek:

- a települési önkormányzatok (nem összekeverendő a megyei önkormányzatokkal, mivel azokat a törvény kincstári körön kívüli számlatulajdonosnak minősíti),
- a bevett egyházak,
- az államháztartás központi alrendszerébe sorolt köztisztület kizárólagos tulajdonában álló gazdasági társaságok.

### 6.3. Számlavezetés az államháztartás önkormányzati alrendszerében

Az államháztartás önkormányzati alrendszerébe tartozó szervezetek közös jellemzője, hogy fizetési számlájukat választásuk szerint vezeti a Kincstár vagy egy belföldi hitelintézet, így a helyi önkormányzat hivatala, a társulás, illetve a nemzetiségi önkormányzat eldöntheti, hogy melyik megoldást választja.

Az államháztartás önkormányzati alrendszerébe tartozó költségvetési szervek esetén – a megyei önkormányzat hivatala és a térségi fejlesztési tanács munkaszerveként működő költségvetési szervek kivételével – a költségvetési szerv fizetési számlájának vezetése tárgyában annak irányító szerve dönt. A költségvetési szerv fizetési számlájának megnyitásáról, megszüntetéséről azonban már maga a költségvetési szerv rendelkezik, amennyiben gazdálkodási feladatait nem maga látja el, úgy az ellátás módjának megfelelően erről vagy az irányító szerv vagy az irányító szerve irányítása alá tartozó, gazdasági szervezettel rendelkező más költségvetési szerv rendelkezik.

Az államháztartás önkormányzati alrendszerére vonatkozóan a jogszabály meghatározza a különböző fizetési műveletekhez, célokhoz kapcsolódóan azokat a számlákat, illetve alszámlákat, amelyekkel az önkormányzati alrendszerbe tartozó szervezetnek a választása szerinti számlavezetőnél rendelkeznie kell, illetve azokat, amelyekkel választása szerint rendelkezhet. Így például – a közpénzek átláthatóságának biztosítása és az ellenőrzés lehetősége érdekében – a helyi önkormányzat általános működéséhez, feladatainak ellátásához kapcsolódó, a központi költségvetési támogatásból származó pénzforgalmát a fizetési számláján *köteles* elkülöníteni, erre vonatkozóan alszámlát vezetni.

Annak eldöntése, hogy az adott bevétel beszedésére, illetve kiadás teljesítésére milyen alszámlát köteles vezetni a helyi önkormányzat, minden esetben egyedi. Adónemenként elkülönítetten szükséges beszédni például a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvényben meghatározott, az önkormányzat által szedhető helyi adókat, így például az adóalany által befizetett telekadó, illetve kommunális adó nem fizethető ugyanarra az alszámlára, vagy továbbutalással szükséges elkülöníteni azt. Ezek elkülönítéséről a helyi önkormányzat köteles gondoskodni, és bejelenteni alszámla-vezetési igényét a Kincstárnak vagy – választása szerint – a pénzügyintézetnek. Ennek hiányában a befizetett adó túlfizetésként jelentkezne a számlán, és azt az adóalany részére vissza kellene utalni.

## 6.4. Központosított illetményszámfejtés

### 6.4.1. A központosított illetményszámfejtés fogalma

A központosított illetményszámfejtés biztosítja az állami, valamint az önkormányzati költségvetési szerveknél foglalkoztatott *kormánytisztviselők, köztisztviselők, közalkalmazottak, igazságügyi alkalmazottak, munkaviszonyban, hivatásos szolgálati jogviszonyban, hivatásos nevelőszülői jogviszonyban, munkavégzésre irányuló egyéb jogviszonyban állók* személyi juttatásainak (illetmények és a jogviszony alapján járó egyéb juttatások), egészségbiztosítási ellátásainak (táppénz, gyed, terhességi gyermekágyi segély, baleseti táppénz), illetve a munkáltatókat terhelő közterheknek az elszámolását. Ez azt jelenti, hogy a személyi juttatások kiemelt előirányzaton elszámolandó kiadásokkal kapcsolatos számfejtési és az ehhez kapcsolódó kifizetőhelyi feladatok ellátása, az ezekkel kapcsolatos, az állami adóhatóság felé teljesítendő bevallási kötelezettségek teljesítése – ideértve a szakképzési hozzájárulás bevallási kötelezettségét is –, továbbá – a nemzetiségi önkormányzatok és az általuk irányított költségvetési szervek kivételével – a bevallásokon alapuló befizetési kötelezettségek teljesítése központosítottan, kizárólag a Kincstár által működtetett központosított illetményszámfejtés útján, illetve az abból történő adatszolgáltatás alapján történik.

#### 1. A központosított illetményszámfejtés célja

Egyik kiemelt célja, hogy – a közszolgálatban dolgozó munkavállalók illetményeinek egységes információs rendszerrel történő számfejtésének köszönhetően – az államháztartás legjelentősebb kiadási tételeként megjelenő személyi juttatásokról és a közterhekről, illetve a létszámról megbízható információk álljanak rendelkezésre a tervezéshez, gazdálkodáshoz és beszámolóshoz. Azaz a központosított illetményszámfejtés

- a közszolgálat munkavállalói, illetve a munkáltatók magas színvonalú kiszolgálása mellett pontos, megbízható információkat biztosít a munkajogi döntésekhez, a személyi juttatások előirányzatának tervezéséhez, a bérgazdálkodáshoz,
- a közszolgálatlétszám bér- és járulékkifizetéseinek alakulásáról átfogó, megbízható, rendszeres információkat biztosít a fejezet felügyeletéért felelős szervek és a Kormány számára,
- a feladatellátás koncentráálásával növeli a munkavégzés hatékonyságát, szakszerűségét, csökkenti az adminisztrációs kiadásokat.

#### 2. A központosított illetményszámfejtésre kötelezettek köre

Az egységes illetményszámfejtésnek és elszámolásnak az alapvető feltétele, hogy az államháztartás szinte teljes egészére kiterjedjen. Tehát központosított illetményszámfejtésre kötelezettek

- az államháztartás központi és önkormányzati alrendszerébe tartozó költségvetési szervek,
- a Nemzeti Média- és Hírközlési Hatóság.



Ezen túlmenően megállapodás alapján a központosított illetményszámfejtéshez az államháztartásba nem tartozó szerv, szervezet is csatlakozhat, azonban esetükben a központosított illetményszámfejtés nem terjed ki az állami adóhatóság felé teljesítendő bevallási és befizetési kötelezettségek központosított teljesítésére.

#### 6.4.2. A központosított illetményszámfejtés feladatai, a KIRA-rendszer

##### 1. Feladatok

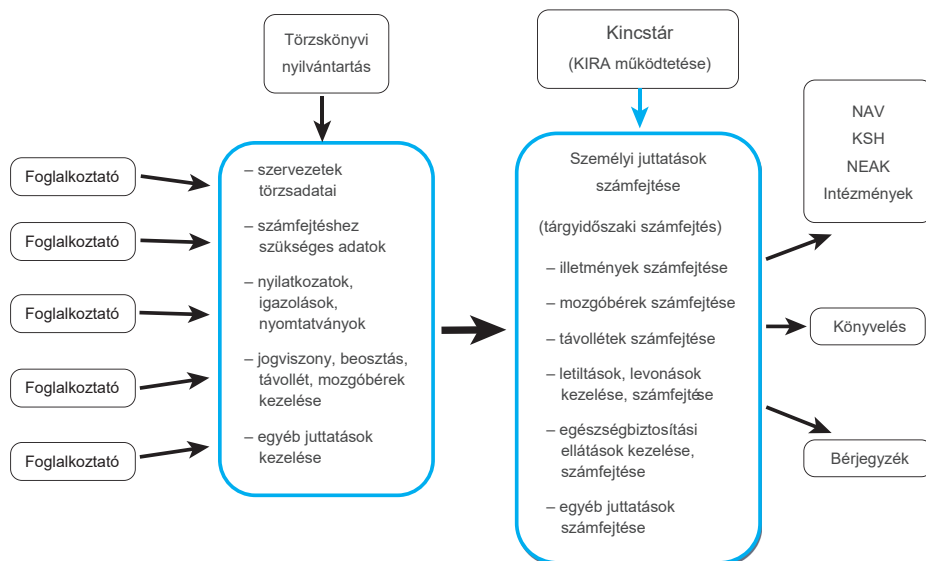
A központosított illetményszámfejtés keretében történik

- a személyi juttatások (illetmények és a jogviszonyhoz kapcsolódó egyéb juttatások) számfejtése,
- a személyi jövedelemadózással összefüggő foglalkoztatói, kifizetői feladatok ellátása, valamint az adózás rendjéről szóló törvény szerint teljesített biztosított bejelentések és bevallások elkészítése,
- a személyi juttatásokat terhelő levonások, letiltások, közvetlen bírósági felhívások érvényesítése, az önkéntes kölcsönös biztosítópénztári számlákat érintő fizetési kötelezettségek megállapítása,
- a társadalombiztosítási kifizetőhelyi feladatok ellátása, az ezzel kapcsolatos nyilvántartások vezetése,
- a nettó finanszírozáshoz szükséges adatszolgáltatások teljesítése és
- a foglalkoztatót terhelő munkaügyi statisztikai és más adatszolgáltatások teljesítése, amely a Kincstár által biztosított, fejlesztett és működtetett számítógépes programon (KIRA-rendszer) keresztül valósul meg.

Az illetmények számfejtése magában foglalja

- a jogviszony létesítésével, megszűnésével, változásával,
- besorolással, valamint az illetmény és egyéb járandóságok megállapításával,
- a nettó illetmény megállapításával,
- a munkavállalót terhelő levonásokkal, letiltásokkal,
- a hóközi kifizetésekkel, a változó bérekkel és a nem rendszeres kifizetésekkel,
- a távollétekkel és az egészségbiztosítás pénzbeli ellátásainak megállapításával, folyósításával és
- a személyi jövedelemadó-elszámolással kapcsolatos ügyeket.

A központi illetményszámfejtés folyamatának vázlatos bemutatását a következő ábrán követhetjük nyomon.



20. ábra

*A központosított illetményszámfeljtés folyamata vázlatosan*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

## 2. KIRA-rendszer

A KIRA-rendszer a Kincstár által fejlesztett és működtetett rendszer, amely a korábbi központosított illetményszámfeljtő (a továbbiakban: KIR) rendszert váltotta fel teljeskörűen 2016. január 1-jével. A KIR-t kisebb komplexitású, döntően illetményszámfeljtő rendszernek tervezték, amelyben a számfeljtés és a könyvelés egymástól elválasztva működött, emiatt a számfeljtési tevékenység aránytalanul sok utólagos korrekciót igényelt.

A KIRA-rendszer ezzel szemben egy korszerű, biztonságos program, amely teljes mértékben megfelel a mai elvárásoknak, támogatja az elektronikus kommunikációt, biztosítja a szükséges adatszolgáltatási és elemzési funkciókat.

## 3. A KIRA-rendszer jellemzői

### a) Széles körű adat-és információszolgáltatás

A KIRA-rendszer széles körű és magas minőségű adat-, illetve információszolgáltatásokhoz való hozzáférést tesz lehetővé. Lekérdező funkciója által hozzájárul a létszámtervezéshez és a létszámgazdálkodással összefüggő vezetői döntések megalapozásához.

### b) Széles körű elektronikus adatbevitel

Széles körben támogatja az elektronikus adatbevitelt és az elektronikus kommunikációt a KIRA-rendszer és egyes humánpolitikai és könyvelőprogramok között, ezáltal számos adat- és információszolgáltatást képes nyújtani, ennek eredményeként egyes ügyintézési folyamatok (például jogviszony-létesítés, -módosítás vagy -megszüntetés) átfutási ideje le-rövidül.

A rendszer a költségvetési szervek, a helyi önkormányzatok, a nemzetiségi önkormányzatok, a társulások és a térségi fejlesztési tanácsok szervezeti adatait a Kincstár által vezetett törzskönyvi nyilvántartásból veszi át. Ez egyrésztől biztosítja azt, hogy – a jogszabályoknak megfelelően – csak jogszerűen létrejött költségvetési szervek esetén valósulhasson meg az illetmények számfejtése és kifizetése, másrészt a különböző adatszolgáltatások egyezősége mellett a törzskönyvi nyilvántartás közhitelességét is javítja, ugyanis a központosított illetményszámfejtési körbe tartozó törzskönyvi jogalanyok adatváltozásainak a törzskönyvi nyilvántartásban történő átvezetését követően a valóságnak megfelelő adatokkal végezhetik a számfejtést. A törzskönyvi bejegyzésig bérkifizetésre sem kerülhet tehát sor. Megjegyzendő, hogy a törzskönyvi nyilvántartás közhitelességének javítására hasonló rendelkezést tartalmaz az államháztartásról szóló törvény, amely kimondja, hogy a költségvetési szerv törzskönyvi nyilvántartásba való bejegyzését megelőzően, a költségvetési szerv alapító okirata módosításának törzskönyvi nyilvántartásba való bejegyzése hiányában, illetve a költségvetési szerv törzskönyvi nyilvántartásból való törlését követően a költségvetési szerv által megkötött valamennyi szerződés semmis. A felelősségi körök egyértelműen elválnak, ugyanis az illetményszámfejtéshez kapcsolódó feladatköröket az Ávr. jól körülhatárolja, mivel rögzíti, hogy a foglalkoztató felelőssége a munkaügyi, statisztikai és más, a jogszabályokban meghatározott adatszolgáltatások teljesítésével kapcsolatos kötelezettségekre, valamint az illetményszámfejtéshez szükséges adatok elektronikus úton történő megküldésére terjed ki, oly módon, hogy az figyelembe vehető legyen az adott tárgyhónap számfejtése tekintetében. Ez azt jelenti, hogy az intézményeknek a jogszabályban meghatározottaknak megfelelően szervezett és ütemezett, folyamatos adatfelvitellel kell biztosítani a számfejtéshez szükséges adatokat és információkat. A foglalkoztató intézmény nem köteles a fizetési jegyzéken szereplő adatok jogszerűségét ellenőrizni, hiszen a fizetési jegyzésen szereplő adatok feltöltéséért ő maga felel. A Kincstár feladata pedig, hogy a foglalkoztató által megküldött adatok alapján a tárgyhónap utolsó napján megállapítsa a személyi juttatások bruttó összegét, az egészségbiztosítási pénzbeli ellátások, a baleseti táppénz és a megváltozott munkaképességű személyek ellátásának összegét, az apákat megillető távolléti díjat és az azokat terhelő adókat és járulékokat. A foglalkoztató intézmény felelőssége tehát a KIRA-rendszerben rögzített adatokra és az adatrögzítés helyességére terjed ki, míg a Kincstár a számfejtés helyességéért köteles felelősséget vállalni, továbbá biztosítania kell a KIRA-rendszer jogszabályoknak való megfelelő működését.

### c) Tárgyidőszaki számfejtés

A tárgyidőszaki illetményszámfejtés azt jelenti, hogy az aktuális számfejtési időszak jelenléteiről és távolléteiről szóló jelentések alapján, mindig a ténylegesen teljesített munkaidőre vonatkozóan számolják el a munkabért, valamint az illetményt. Ezzel együtt a számfejtést

befolyásoló tényezők, változások azonnal kezelhetők, azaz az illetmények változása esetén a módosításra szoruló tételek azonnal korrigálhatók, törölhetők, amennyiben ez szükséges. A tárgyidőszaki számfejtéssel a számfejtés pillanatában megvalósul a juttatások könyvelése és a finanszírozási táblákban való kimutatása is, ami a számfejtés pontosságát eredményezi. A valós idejű számfejtés megvalósításának azonban feltétele a foglalkoztató részéről a mozgóbérek<sup>5</sup> és távollétek rendszeres, naprakész nyilvántartása, valamint az azokról szóló jelentések, adatok feltöltése a KIRA-rendszerbe. A valós idejű számfejtés bevezetésével valamennyi juttatás számfejtése a tárgyhónapban történik, az utólagos, tárgyhónapot követő térítményezési eljárás helyett, az ilyen juttatások kifizetésére legkésőbb a tárgyhónapot követő hónapban kerül sor. Ez azzal a következménnyel jár, hogy keresőképtelenség esetén a távolmaradással érintett napokra a foglalkoztatott illetményben nem részesül, egészségbiztosítási pénzbeli ellátást pedig mindaddig nem kap, amíg az arra vonatkozó igényét a keresőképtelenség orvos általi igazolásával nem nyújtja be a foglalkoztatónak, és a foglalkoztató az igényt és a keresőképtelenség igazolását a Kincstárnak meg nem küldi. A valós idejű számfejtés a jogszabályoknak megfelelően biztosítja azt, hogy ha a keresőképtelenséget igazoló okirat benyújtására olyan időpontban kerül sor, amikor az a tárgyhavi fő számfejtés keretében már nem vehető figyelembe, az annak megfelelően járó egészségbiztosítási pénzbeli ellátás úgynevezett „hóközi” számfejtés keretében kifizethető legyen.

<sup>5</sup> Mozgóbér: a helyettesítésre tekintettel biztosított és a rendes munkaidőt, szolgálatteljesítési időt meghaladóan végzett munka, szolgálat teljesítéséért jogszabály alapján járó külön ellenérték.

**Vákát oldal**

## 7. A központi és önkormányzati alrendszer finanszírozása

### 7.1. A kincstári finanszírozás fogalma, jelentősége, kapcsolata a gazdálkodással

Ahogy korábban láthattuk az állam működése, az állam feladatait ellátó gazdasági szervezetek, kezelő szervek, irányító szervek, költségvetési szervek gazdálkodása és működése merőben eltér a magánszférában megszokott rendtől. Kiadásait elsősorban nem saját javaik gyarapítására, a gazdasági versenyben való részvételre fordítják, hanem a jogszabályokban meghatározott közfeladatok megvalósítására.

Tekintettel arra, hogy ezeknek a szervezeteknek nincs, vagy csak ritkán van saját érdekükben végzett, önálló gazdasági tevékenységük, gazdálkodásukat, a pénzeszközök felhasználását, hasznosulásuk módját a jogszabályok határozzák meg, így a működésükhöz, feladataik ellátásához szükséges pénzeszközök is sajátos módon állnak rendelkezésre.

A továbbiakban látni fogjuk, hogy az államháztartás bevételeinek és kiadásainak elszámolására szolgáló előirányzatokat, azok célja és funkciója szerint, különböző módon finanszírozzák. Közös bennük, hogy az állam bevételeinek, a központi költségvetésben tervezett források elosztását a Magyar Államkincstár végzi végrehajtva ezzel a Magyarország központi költségvetésében foglaltakat. A folyamatot, amelynek során a központi költségvetés megvalósítása, a pénzek tényleges elutalása, a támogatások szétosztása és az ezekhez szükséges napi pénzügyi tranzakciók lebonyolítása megtörténik, tekintjük a kincstári finanszírozás rendszerének.

A Kincstár vezeti a kincstári kör és a kincstári körön kívüli számlatulajdonosok jogszabályban meghatározott számláit. A Kincstár számlát vezet a központi költségvetés bevételeinek és kiadásainak nemzetgazdasági elszámolásairól, végrehajtja a kiadások teljesítésére, a bevételek beszedésére irányuló – jogszabályoknak megfelelően kezdeményezett – pénzügyi lebonyolítási feladatokat, ennek keretében a kiadásokhoz kötődően fedezetet vizsgál, valamint formai ellenőrzéseket végez. A kincstári számlavezető rendszer a költségvetési igények figyelembevételével biztosítja a jogszabály alapján a Kincstárban vezetett számlák napi elszámolásforgalmának lebonyolítását.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> *Kincstári forintszámla vezetés* (é. n.) Elérhető: [www.allamkincstar.gov.hu/hu/nem-lakossagi-ugyfelek/kincstari-forintszamla-vezetes](http://www.allamkincstar.gov.hu/hu/nem-lakossagi-ugyfelek/kincstari-forintszamla-vezetes) (A letöltés dátuma: 2018. 06. 25.)

### *7.1.1. Az államháztartás központi alrendszerébe tartozó költségvetési szervek és fejezeti kezelésű előirányzatok finanszírozása*

Az államháztartás központi alrendszerébe tartozó költségvetési szerveknél a gazdálkodás a Magyarország mindenkori központi költségvetésében jóváhagyott előirányzatok alapján történik. A kifizetések teljesítésének alapját és mértékét ezen előirányzatok adják. Az elemi költségvetésben előirányzott finanszírozási, illetve működési bevételek fedezik a költségvetési szerv finanszírozási és működési kiadásait. Ugyanígy alakul az egyensúly abban az esetben is, ha év közben esetlegesen sor kerül a költségvetési szerv előirányzatainak módosítására.

A központi költségvetési szerv, ahogy azt korábban már említettük, kötelező feladatok ellátása keretében, nem haszonszerzés céljából, alaptevékenységet végez. Ebből a tevékenységből főként kiadásai, bevételei viszont csak ritkán származnak. Ezen túl bevétele származhat még haszonszerzés céljából, államháztartáson kívüli forrásból nem kötelező jelleggel végezhető termelő, szolgáltató, értékesítő tevékenységből. Vállalkozási tevékenységének felső határát, a kiadási előirányzat arányában, az alapító okiratában kell meghatározni és feltüntetni. Ilyen tevékenység lehet például – köznevelési intézményt fenntartók esetében – a vagyongazdálkodásban álló épület iskolaidőn kívüli bérbeadása. A költségvetési szervek azonban nem minden esetben végeznek, végezhetnek vállalkozási tevékenységet, így ebből származó bevételük sem szolgálhat egyéb működési (például a foglalkoztatottak bérezése, az irodahelyiségek bérlete, a számítógépek fenntartása), valamint alaptevékenységük ellátásával kapcsolatos feladatok fedezetéül. Fő szabály szerint az egyéb vállalkozási tevékenységet inkább fejlesztésre, felújításra fordítják a szervezetek.

A kötelező feladatok ellátásához és az ebből származó kifizetések teljesítéséhez azonban pénz és pénzforgalom szükséges.

A bevételek az államháztartás központi alrendszerében kétféleképpen állhatnak rendelkezésre: vagy a fentiekben meghatározott vállalkozási tevékenységből származó saját bevételként, vagy pedig támogatásként.

Az államháztartás központi alrendszerében a támogatást a Kincstár utalja át az intézményi gazdálkodás keretében a költségvetési szerveknek, illetve a fejezeti kezelésű előirányzatok számláira, a részükre vezetett előirányzat-felhasználási keretszámlára.

A fejezeti kezelésű előirányzatok esetében nem, azonban a költségvetési szervek esetén a törvény különbséget tesz működési kiadásokra és felhalmozási kiadásokra vonatkozó támogatás között. Az államháztartás központi alrendszerébe tartozó költségvetési szerv részére a központi támogatás rendelkezésre bocsátása havonta megnyitott (átutalt) – azaz a fizetési számláján (pénzforgalmi számla, előirányzat-felhasználási keretszámla) a Kincstár által jóváírt – előirányzat-felhasználási keret útján történik. Az előirányzat-felhasználási keret megállapításakor a működési kiadások fedezetét időarányosan, a felhalmozási kiadások fedezetét teljesítésarányosan kell figyelembe venni.

A Kincstár a havi előirányzat-felhasználási (támogatási) keretet automatikusan állapítja meg, és vezeti át a fejezeti elosztási számlákon keresztül a kincstári költségvetéssel rendelkező költségvetési szerv előirányzat-felhasználási keretszámlájára az irányító szerv előzetes jóváhagyásával. A működési előirányzatok (személyi juttatások, munkaadókat terhelő járulékok és szociális hozzájárulási adó, dologi kiadások, ellátottak pénzbeli juttatása, egyéb működési célú kiadások) finanszírozása időarányosan, havi egyenlő részletekben, míg

a felhalmozási előirányzatok (beruházások, felújítások, egyéb felhalmozási kiadások) finanszírozása teljesítésarányosan (a felmerülés, megvalósulás ütemében) történik. A kiadások teljesítéséhez szükséges központi támogatás biztosításának alapja, valamint a felhasználása a költségvetési szerv által készített, illetve az irányító szerv által a Kincstár részére megküldött és ott jóváhagyott finanszírozási terv, előirányzat-felhasználási terv alapján történik.<sup>2</sup>

Az előirányzat-felhasználási keret alapján járó összeget kormányrendeletben meghatározott esetben és módon meg lehet emelni, természetesen visszapótlási kötelezettség mellett (előrehozás). Ez a gyakorlatban azt jelenti, hogy az előre meghatározott és havi bontásban szereplő előirányzat-felhasználási keretből az év későbbi hónapjaiban rendelkezésre álló részt a Kincstár csökkentett összegben utalja a számlára.

A kincstári finanszírozás azonban nem csupán az állami támogatásoknak az ügyfél fizetési számlájára utalásából áll. Az előirányzat-felhasználási keret megállapítása során a Kincstár jogosult a költségvetési szerv fizetési számláját a költségvetési szervet terhelő közterhek megfizetése céljából megterhelni, megelőzve ezzel a köztartozás kialakulását.<sup>3</sup>

A fejezeti kezelésű előirányzatok a fejezetet irányító szerv sajátos szakmai, ágazati feladatainak ellátásához szükséges pénzeszközök kezelésére szolgálnak. Esetükben a jogszabály nem különbözteti meg a működési és felhalmozási célú támogatásokat. Mivel a fejezeti kezelésű előirányzatok az azokat kezelő fejezetet irányító szerv sajátos szakmai, ágazati feladatainak ellátását szolgálják, így a finanszírozás ütemezését ebben az esetben az előirányzat költségvetési kiadásai teljesítéséhez szükséges központi támogatás biztosítása, valamint a fejezeti kezelésű előirányzatok felhasználásának ütemezését tartalmazó finanszírozási terv határozza meg. A fejezetet irányító szerv minden hónapban elkészíti a finanszírozási tervet, melyben szerepelteti a fejezeti kezelésű előirányzat adott hónapra eső, a közfeladatok ellátásához kapcsolódó kiadásainak ütemezését, és megküldi a Kincstárnak. A támogatás folyósítása nem havonta automatikusan, hanem a jóváhagyott terv alapján történik.

### *7.1.2. A társadalombiztosítás pénzügyi alapjainak és az elkülönített állami pénzalapok finanszírozásának rendje*

A társadalombiztosítás pénzügyi alapjainál megkülönböztetjük az Egészségbiztosítási Alapot és a Nyugdíjbiztosítási Alapot. Ezek az alapok a társadalombiztosítás rendszerének működtetése során az állam nevében beszedendő költségvetési bevételek és teljesítendő költségvetési kiadások elszámolására szolgálnak, így az állami támogatás mellett, az állam nevében beszedendő közhatalmi bevételek (díjak, adók, járulékok) is ezek finanszírozását szolgálják. A Nyugdíjbiztosítási Alapnál a bevételeinek döntő részét a biztosítottak által fizetett nyugdíjjárulék, illetve a foglalkoztatók által fizetett szociális hozzájárulás Nyugdíjbiztosítási Alapot megillető része teszi ki. Az alapok finanszírozása így kis részben válik meg költségvetési támogatásból, azonban ezeket a támogatásokat és a részükre vagy a kezelő szervük által beszedett bevételeket szintén a Kincstár bocsátja rendelkezésre.

<sup>2</sup> Áht. 81–82. §-hoz fűzött indokolás.

<sup>3</sup> *A költségvetési szervek finanszírozása* (é. n.) Elérhető: [www.allamkincstar.gov.hu/hu/mit-hol-intezhet/a\\_koltsegvetesi\\_szervek\\_finanszirozasa](http://www.allamkincstar.gov.hu/hu/mit-hol-intezhet/a_koltsegvetesi_szervek_finanszirozasa) (A letöltés dátuma: 2018. 06. 25.)



Esetükben speciális szabály, hogy a központi támogatást az időarányos mértékig havi bontású finanszírozási terv szerint utalja a Kincstár a fizetési számlájukra. Egyes járulékok befizetését, adókat azok kezelő szerve részére kell teljesíteni. A bevételek nagy részének beszedését a Nemzeti Adó- és Vámhivatal végzi, amely a Magyar Államkincstáron keresztül utalja át a bevételeket az alapok részére.

Vannak olyan kiadásai az alapoknak, amelyek a fedezetül szolgáló bevételt az adott felelős fejezet költségvetésében tervezik meg. A társadalombiztosítás pénzügyi alapjainak kezelői által folyósított, de a központi kezelésű előirányzatokból finanszírozott ellátási kiadások megtérítését pedig az alap kezelőjének havi elszámolása alapján, a kifizetést követően, utólag folyósítja a Kincstár. Ebben az esetben tehát a kiutalt nyugdíjak kiadásának összegét a tényleges kifizetést követően, utólag, és nem a kifizetés időpontjában folyósítják.

Az elkülönített állami pénzalapok közfeladat-ellátási célja mellett az állam nevében beszédendő költségvetési bevételek és teljesítendő költségvetési kiadások alapszerű elszámolása történik. Ahogy a nevéből és rendeltetéséből is következik, a feladatainak ellátását finanszírozó bevételek egy része vagy egésze nem állami, tehát nem központi költségvetési forrásból származik. Az alapokat törvények hozzák létre, amelyekben meg kell határozni a bevételek, illetve az abból teljesíthető kifizetések körét. Így a Bethlen Gábor Alap tekintetében az alap bevételeit a Kincstár által folyósított központi költségvetési támogatások, magánszemélyek, jogi személyek, civil szervezetek önkéntes befizetései, illetve egyéb bevételek képezhetik. A Belügyi Alapoknál is ugyanez a helyzet, csak ebben az esetben a megvalósított közfeladatok finanszírozása 75%-ban európai uniós forrásból, 25%-ban hazai forrásból, elsősorban költségvetési támogatásból történik. A feladatok finanszírozása, amennyiben az költségvetési támogatásból történik, itt sem havi bontásban, hanem finanszírozási terv alapján, a költségvetési támogatásokra vonatkozó szabályok szerint valósul meg.

## **7.2. Az önkormányzati alrendszer finanszírozása, nettó finanszírozás, speciális szabályok**

A cím az államháztartás önkormányzati alrendszerének finanszírozási rendje elnevezést viseli, azonban elsősorban az államháztartás önkormányzati alrendszere és a központi költségvetés kapcsolatainak pénzforgalmi rendjét, azaz az önkormányzatoknak a központi költségvetésből származó támogatásokkal történő finanszírozásának és a helyi önkormányzatok által beszédett gépjárműadó központi költségvetés részére történő átutalásának a szabályait foglalja magában.

### *7.2.1. A helyi önkormányzatok központi költségvetési támogatásai folyósításának rendje*

A helyi önkormányzatokat a központi költségvetésből megillető támogatások többségének – a helyi önkormányzatok általános működésének és ágazati feladatai támogatása, a központi költségvetés helyi önkormányzatok támogatásait tartalmazó fejezetéből származó, a költségvetési törvényben meghatározott egyéb költségvetési támogatásai, a közfoglalkoztatási támogatások bér és annak közterhei megfizetésére szolgáló része (az előlegként folyósított támogatás kivételével) és az Egészségbiztosítási Alapból finanszírozott helyi ön-

kormányzati költségvetési szerveknek folyósított támogatások – folyósítása nettó módon történik.<sup>4</sup> Ez azt jelenti, hogy a támogatásokat a személyi juttatásokat terhelő közterhek, valamint más, az állammal (elszámolásilag a központi költségvetéssel) szemben fennálló kötelezettségek beszámításával csökkentett összegben utalják az önkormányzatok számára. Az átutalást a Kincstár teljesíti a helyi önkormányzatokért felelős miniszter (jelenleg a belügyminiszter) utalványozása alapján, az Ávr.-ben meghatározott ütemezéssel (időpontokban és %-os arányokban).

Személyi juttatásokat terhelő köztehernek tekintjük a személyi juttatásokat, valamint az egyéb kifizetéseket terhelő adókat (például munkáltatói szociális hozzájárulási adó, személyi jövedelemadó), járulékokat, magánnyugdíjpénztári tagdíjakat. A központi költségvetéssel szemben fennálló „egyéb kötelezettségeknek” minősülnek

- a helyi önkormányzat és az Egészségbiztosítási Alapból finanszírozott helyi önkormányzati költségvetési szerv által a Kincstár részére engedélyezett forgótöke,<sup>5</sup>
- a szolidaritási hozzájárulás,
- a törzskönyvi nyilvántartási eljárás<sup>6</sup> során, illetve az adatszolgáltatás elmulasztása vagy hibás teljesítése<sup>7</sup> miatt kiszabott bírság,
- jogszabály alapján érvényesített más levonási kötelezettség.

Fontos szabály, hogy a nettó támogatásfolyósítási technika természetesen nem jelenti a támogatások bruttó számbavételi kötelezettségének mellőzését. Egy adott helyi önkormányzat részére járó támogatásokat a helyi önkormányzatnak teljes egészében államháztartáson belülről kapott bevételként, a nettósítás miatt visszatartott részt pedig a kapcsolódó kötelezettség tartalmának megfelelő kiadásként (például munkaadót terhelő szociális hozzájárulási adó) kell elszámolnia. A közterhek jogosultnak (például a NAV-nak) történő átutalása tehát a helyi önkormányzat kihagyásával, közvetlenül a jogosult számára történik meg, azonban ez nem jelenti, hogy a támogatónál keletkezne ilyen jellegű kiadás.

A nettósított támogatás pontos összegének megállapítási módját a jogszabály határozza meg.<sup>8</sup> Az egész évre járó, nettó finanszírozás alá tartozó támogatást – ha a költségvetési törvény eltérően nem rendelkezik, vagy a megyei önkormányzat esetén a helyi önkormányzatokért felelős miniszter attól kérelemre eltérést nem engedélyez – a jogszabályban meghatározott ütemezésben kell folyósítani. Az egyes részleteket természetesen a növelő és csökkentő tételek korrigálják. A nettó finanszírozás alá nem eső, azonban a központi költségvetés helyi önkormányzatok támogatásait tartalmazó fejezetéből származó támogatásokat a költségvetési törvényben megállapított szabályok szerint kell folyósítani.

A gyakorlatban előfordulhat, hogy a helyi önkormányzatnak megállapított, a nettó finanszírozás hatálya alá tartozó támogatások összege kevesebb, mint a nettósításba bevont kötelezettségek összege, azaz a kiutalandó támogatás összege negatív előjelű lesz. Ilyen esetben a különbözetet a Kincstár a Kincstári Egységes Számla terhére megelőlegezi, vagyis

<sup>4</sup> Nettó finanszírozás: Áht. 83. § (1) bekezdés.

<sup>5</sup> A központosított illetményszámfejtés esetén – a megbízó és a Kincstár között létrejött megállapodás alapján – olyan engedélyezés, amely jogszabályon és a munkavállaló egyéni megbízásán alapuló munkáltatói fizetési kötelezettség teljesítésének fedezetét képezi.

<sup>6</sup> Áht. 105. § (1) bekezdés.

<sup>7</sup> Áht. 108. § (3) bekezdés.

<sup>8</sup> Ávr. 140. § (3) bekezdés.

a támogatással nem fedezett részt is átutalja a kötelezettség jogosultjának. Természetesen ilyen esetben nem folyósítanak támogatást a helyi önkormányzat részére – hiszen a megelőlegezés legfeljebb olyan mértékig történik, hogy a járó támogatás és a kötelezettségek különbsége nulla legyen –, azonban a NAV-val vagy más jogosulttal szembeni kötelezettségei teljesítve lesznek. A megelőlegezés miatt a megelőlegezéssel érintett kötelezettségek véglegesen nem szűnnek meg, azok eredeti jogcíme helyett a Kincstárnak keletkezik követelése (a megelőlegezést egyfajta sajátos, a Kincstár által folyósított kölcsönnek is felfoghatjuk, könyvelése is ily módon történik). A Kincstár az ezen a jogcímen keletkező követelésének érvényesítése érdekében havonta beszédési megbízást nyújt be a kötelezett helyi önkormányzattal szemben. A megelőlegezés kölcsönjellegét erősíti, hogy az után kamatot kell fizetni, ez a megelőlegezést követő hónap első napjától a fizetési kötelezettség teljesítéséig tart, mértéke az előző évi átlagos jegybanki alapkamat kétszerese.

### 7.2.2. *Speciális szabályok*

A helyi önkormányzatok alapvető fizetési kötelezettségei teljesítésének biztosítását az Áht. egy sajátos finanszírozási megoldással szolgálja. Ilyen alapvető fizetési kötelezettségnek az önkormányzat által fizetendő munkabérek, illetmények és ellátások minősülnek. Ha a helyi önkormányzatnak az ezek kifizetéséhez szükséges pénzfedezet nem áll rendelkezésére, a Kincstár jogosult (de nem köteles) megállapodást kötni a helyi önkormányzattal arról, hogy ezeket közvetlenül ő utalja át a jogosultak részére. Az átutalás teljesítése ilyen esetben is a helyi önkormányzat átutalási megbízása alapján történik, fedezetét a kérelmező helyi önkormányzatnak a nettó finanszírozás keretében járó támogatások, egyéb támogatások, illetve az önkormányzati befizetések képezik.

A Kincstárnak lehetősége van arra, hogy a helyi önkormányzat fizetési számlájára beszédési megbízást nyújtson be. Ha a benyújtott beszédési megbízás kilencven napon belül nem teljesül, a Kincstár követelése – ideértve annak kamatait is – köztartozásnak minősül, és azt az állami adóhatóság adók módjára hajtja be. A beszédési megbízások benyújthatóságát szolgálja az a rendelkezés, hogy az azok teljesítése céljából a helyi önkormányzat és az Egészségbiztosítási Alapból finanszírozott helyi önkormányzati költségvetési szerv köteles az annak benyújtására történő felhatalmazást a számlavezetője részére megadni. Ha ezt elmulasztja, a helyi önkormányzatokért felelős miniszter – az Egészségbiztosítási Alapból finanszírozott helyi önkormányzati költségvetési szerv esetén a Kincstár – a nettó finanszírozás alapján járó támogatások folyósítását a felhatalmazás benyújtásáig felfüggeszti.

Ha a helyi önkormányzat a költségvetési évre vonatkozóan nem rendelkezik elfogadott költségvetéssel, nem fogadja el az előző évi zárszámadását, az éves költségvetési beszámoló készítési kötelezettségének vagy a vagyonyilvántartási kötelezettségének nem tesz eleget, a részére járó egyes támogatások folyósítást felfüggesztik.<sup>9</sup> A szabályozás szerint

<sup>9</sup> 2011. évi CLXXXIX. törvény Magyarország helyi önkormányzatairól (a továbbiakban: Möt.) 111/A. §-a értelmében.

az „egyes támogatások” fogalma alá a nettó finanszírozás alapján a helyi önkormányzatot megillető támogatások tartoznak, másrészt rögzíti, hogy a felfüggesztés a kötelezettség teljesítésére meghatározott határidő utolsó napját követő hónap első napjától a mulasztás megszüntetéséig tart.

Ehhez hasonló rendelkezést tartalmaz a szabályozás<sup>10</sup> a nemzetiségi önkormányzatokra nézve, azzal az eltéréssel, hogy az Njt. a vagyonyilvántartási kötelezettségről nem szól. Az Njt. szerinti kötelezettségek elmulasztása esetén a nemzetiségi önkormányzatot megillető támogatások folyósításának felfüggesztésére is alkalmazni kell a fenti szabályokat – azaz a felfüggesztés a kötelezettség teljesítésére meghatározott határidő utolsó napját követő hónap első napjától a mulasztás megszüntetéséig tart –, annak elrendelésére pedig a nemzetiségpolitikáért felelős miniszter jogosult.

Ha a helyi önkormányzat, illetve a nemzetiségi önkormányzat fenti kötelezettségének a költségvetési évben legkésőbb december 5-éig nem tesz eleget (azaz például addig nem fogadja el a tárgyévi költségvetését, előző évi zárszámadását, éves költségvetési beszámolóját), a költségvetési év során felfüggesztett támogatások összege az adott évben már nem folyósítható számára. Ugyanakkor a támogatások nem vesznek el, ha a kötelezett a későbbiekben teljesíti kötelezettségeit, a korábbi évek felfüggesztett támogatásait a teljesítés évében – ha december 5. és december 31. között tett annak eleget, akkor a következő évben – számára át kell utalni.

A helyi önkormányzatok számára az év elején megállapított támogatások összege megváltozhat, hiszen az önkormányzat év közben arról lemondhat, vagy pótigényt nyújthat be. Ezen különbözeteket a finanszírozás, azaz a támogatások ütemezett folyósítása során is kezelni kell az önkormányzatoknak az egyes időszakokban járó összegek korrigálásával a jogszabályban meghatározottak szerint.<sup>11</sup> Ugyanakkor tudni kell, hogy a támogatások évközi folyósítása nem követi a helyi önkormányzatok szétválását, egyesülését és a helyi önkormányzatok egymás közötti év közbeni feladatátadását. Ilyen esetekben a módosításról a helyi önkormányzat gondoskodik, vagy az átvevőnek a számára nyújtott finanszírozást – egymás között kötött megállapodás alapján – átutalja.

Az adósságrendezési eljárással érintett – de még hatálya alá nem került – helyi önkormányzat az adósságrendezési eljárás iránti kérelem bírósághoz történő érkezése és az adósságrendezés megindításáról szóló végzés cégközlönyben történő közzététele közötti időszakban kérheti a helyi önkormányzatokért felelős minisztertől, hogy a számára járó önkormányzati, valamint a Startmunka-programhoz kapcsolódó támogatások folyósítása a Kincstárban számára megnyitandó külön számlára történjen. A számla felett a helyi önkormányzat rendelkezik, azaz annak terhére jogosult kifizetéseket teljesíteni.

Az adósságrendezési eljárás megindításáról, illetve az erre irányuló kezdeményezés elutasításáról a helyi önkormányzat a tudomására jutástól számított három napon belül köteles értesíteni a Kincstárt. Ebben az esetben az elkülönített számla megszűnik, a Kincstár az értesítést követően haladéktalanul köteles intézkedni annak záró egyenlege átutalásáról a helyi önkormányzat fizetési számlájára (főszámlájára).

<sup>10</sup> 2011. évi CLXXIX. törvény a nemzetiségek jogairól (a továbbiakban: Njt.) 134. §-a.

<sup>11</sup> Ávr. 140. § (6)–(8) bekezdés.

### 7.2.3. A belföldi gépjárművek adójának beszedése és megosztása

A belföldi gépjárművek adójának (gépjárműadó) beszedése és megosztása speciális. Az adót a helyi önkormányzati adóhatóság veti ki és szedi be.<sup>12</sup> A beszedett összeget azonban a központi költségvetésről szóló törvényben meghatározott mértékben (jelenleg 40–60%-os arányban) megosztják a települési önkormányzat és a központi költségvetés között, és ezt a Kincstár ellenőrzi.

#### 1. A megosztás Kincstár általi ellenőrzése

A Kincstár ellenőrzéséhez a települési önkormányzat adatot szolgáltat. Az adatszolgáltatás az önkormányzati adóhatóság által a tárgynegyedévben beszedett gépjárműadó összegének adataira, valamint a gépjárműadó beszedésére szolgáló fizetési számlájáról a települési önkormányzat által végrehajtott utalások adataira terjed ki. Az adatszolgáltatást havi részletezésben, a települési önkormányzatot és a központi költségvetést megillető hányad szerinti bontásban, negyedévente, a tárgynegyedévet követő hónap 15. napjáig kell az önkormányzati adóhatóságnak elkészítenie. Az önkormányzati adóhatóságnak az adónyilvántartó rendszeréből (ÖNKADÓ program, illetve az ASP ADÓ szakrendszer) kinyert havi bontású részletező adatokat a Kincstár által üzemeltetett elektronikus rendszerben kell rögzítenie. Ezen túl az adatszolgáltatás kinyomtatott és hitelesített példányát, valamint a gépjárműadó beszedésére szolgáló fizetési számla adott időszaki számlakivonatának hitelesített másolatát legkésőbb a tárgynegyedévet követő hónap 16. napjáig postai úton is meg kell küldeni a Kincstárnak.

A Kincstár az adatszolgáltatás és a papíralapú dokumentumok beérkezését követő harminc napon belül ellenőrzi, hogy az adatszolgáltatási kötelezettségét és a gépjárműadó-bevétel megosztását megfelelően teljesítette-e az önkormányzati adóhatóság. Az ellenőrzési határidőt – annak lejárta előtt legalább öt nappal – indokolt esetben a Kincstár egyszer, legfeljebb tizenöt nappal meghosszabbíthatja. Erről a Kincstár végzést hoz, amiről az önkormányzati adóhatóságot is tájékoztatja.

#### 2. A Kincstár megállapításai

Az önkormányzati adatszolgáltatás és más ellenőrzési adatok alapján a Kincstár megállapíthatja, hogy a települési önkormányzat a gépjárműadóval kapcsolatos fizetési kötelezettségét egyáltalán nem, vagy nem a központi költségvetési törvénynek megfelelően teljesítette (például alacsonyabb %-os összeget utalt át). Ilyen esetben a Kincstár hivatalból közigazgatási hatósági eljárást indít, és annak keretében kötelezi a települési önkormányzatot a különbözet és az ehhez kapcsolódó kamat megfizetésére.

<sup>12</sup> 1991. évi LXXXII. törvény a gépjárműadóról, valamint a 2003. évi XCII. törvény az adózás rendjéről alapján.

A határozatban megállapított összeg teljesítésére részletfizetési kérelmet terjeszthet elő a kötelezett önkormányzati hivatal. Ha részletfizetést a kötelezett nem kért, vagy azt a Kincstár nem engedélyezte, az önkormányzati hivatal a határozat közlését követő tizenöt napon belül köteles fizetési kötelezettségét teljesíteni.

Ha az ellenőrzés során – akár a meghosszabbított határidő alatt – a Kincstár nem talál hibát, az ellenőrzést az önkormányzati adóhatóság értesítése nélkül lezárja. Ha azonban az ellenőrzés során az önkormányzati adóhatóság nem megfelelő gyakorlatára derül fény, vagy az adatszolgáltatás tartalmi vagy formai hibában szenved, a Kincstár pótlólagos információért, illetve hiánypótlásért megkeresi az önkormányzati adóhatóságot.

Az ellenőrzés során előfordulhat, hogy a Kincstár a települési önkormányzat javára állapít meg eltérést. Ilyen esetben határozat hozatala nélkül értesíti az önkormányzati adóhatóságot az eltérésről, amely azt jogosult a következő időszak átutalás során levonással érvényesíteni, azaz a következő időszak gépjárműadó-bevételének átutalása során ennyivel kevesebbet kell a központi költségvetésnek megfizetnie.

### 3. Bírságolás

Ha az önkormányzat a fenti adatszolgáltatási kötelezettséget elmulasztja, vagy késedelmesen teljesíti, az önkormányzati hivatalnak – mint az önkormányzati adóhatóságnak – bírságot kell fizetnie, amelyet a Kincstár határozatban szab ki.

A bírság felső mértéke a tárgyévet megelőző évben az önkormányzati adóhatóság által a belföldi gépjárművek után beszedett gépjárműadó-bevétel 0,5%-ának megfelelő összeg, ha az adatszolgáltatási késedelem a 60 napot meghaladja, akkor a tárgyévet megelőző évben az önkormányzati adóhatóság által a belföldi gépjárművek után beszedett gépjárműadó-bevétel 1,5%-ának megfelelő összeg.

A felső mérték figyelembevételével a bírság konkrét eseti összegét a Kincstár állapítja meg mérlegelési jogkörében. Ennek során a Kincstár köteles figyelembe venni a kötelezettségszegés súlyát és ismétlődő jellegét is. Kedvezményes szabályként a kis összegű eltérések szankcionálásának mellőzését szolgálja az a rendelkezés, hogy ha a bírság vagy a központi költségvetésnek még fizetendő elmaradás összege, valamint azok kamata nem éri el a tízezer forintot, azt az önkormányzatnak nem kell megfizetnie. A Kincstár erről az önkormányzati adóhatóságot nem is értesíti.

**Vákát oldal**

## 8. Az államháztartás információs rendszere és a költségvetési évet követő feladatok

### 8.1. Az államháztartás információs rendszere

Ahogy az eddigiek alapján talán már látható, *az államháztartás nem tekinthető egy statikus, változatlan rendszernek.* Szervezeti oldalról folyamatosan új költségvetési szervek, társulások alakulnak és szűnnek meg, elszámolási oldalról pedig minden évben új költségvetések készülnek, amelyek alapján kiadásokat fizetnek ki, bevételeket szednek be, az előző év maradványával módosítják az előirányzatokat, a Kormány is létrehozhat év közben új kiadási jogcímekeket, és még hosszan lehet sorolni azokat a lényeges és kevésbé hangsúlyos eseményeket, amelyek egy adott időszak pillanatképehez képest az államháztartásban változásokat hoznak.

Az államháztartás alapja a költségvetés alapján történő előirányzati gazdálkodás. A költségvetések meghatározzák nemcsak az egyes szervezetek által felhasználható forrásokat, de a költségvetés egyenlegét, valamint az államadósságot is. *A költségvetésben foglalt számok, elvárások megvalósulását azonban nem elegendő utólag, az év végén megmérni, ellenkezőleg, folyamatos információk szükségesek* a központi és a helyi döntési szintek számára arról, hogy a költségvetés folyamatai mennyiben állnak összhangban a tervekkel, szükség van-e valahol beavatkozásra, illetve a jelenlegi folyamatok milyen mozgásteret engednek a jövőre vonatkozó kormányzati elképzeléseknek, döntéseknek.

Figyelembe kell venni azt is, hogy *nemcsak a kormányzat, hanem az Európai Unió és más nemzetközi szervezetek, valamint a pénzügyi-reálgazdasági befektetők és az érdeklődő hazai szakemberek is kiemelt figyelmet fordítanak a költségvetés végrehajtásának rendszeres, havi szintű nyomon követésére.* Külön említést érdemel, hogy a költségvetési adatok megbízhatóságával kapcsolatban a 2008. évi válságot követően Európában felmerült kételemek, hiányosságok – elsősorban Görögország példáján keresztül – arra ösztönözték az uniós szervezetet, hogy a tagállamok költségvetési keretrendszerére vonatkozó követelményekről szóló 85/2011 EU irányelvben a tagállami elszámolási rendszerekre és azok auditálására vonatkozó előírásokat fogalmazzanak meg. Ennek keretében vált kötelezővé, hogy a *pénzforgalmi egyenleg alakulását* – azaz a bevételeket és kiadásokat, valamint azok különbségét – a központi költségvetés esetén havonta, az önkormányzati kör esetén negyedévente közölni kell. Ezenfelül azt az elvárást is egyértelműen megfogalmazták, hogy a kormányzati szervezetek esetén a *statisztikai munkához szükséges alapadatokat e szervek rendszeres adatszolgáltatásaiból az államháztartási számviteli (könyvvizelési és beszámolási) rendszer ellenőrzöttén biztosítsa,* és ne külön KSH-adatgyűjtésekből állítsák azokat elő. Ennek alapján ma Magyarországon az államháztartás alrendszereibe tartozó szervezetek – a beruházási statisztikán kívül – nem teljesítenek olyan gazdasági-pénzügyi adatközléseket,



mint a vállalkozások, ehelyett az államháztartás információs rendszerében központilag állnak elő ezek az adatok.

Az államháztartás központi alrendszerében a *Kincstárral történő kapcsolattartás több eseti, illetve rendszeres (általában havi) adatszolgáltatást tesz indokolttá*. Ennek egyik oka, hogy a tervezett kifizetésekkel, illetve beérkező bevételekkel kapcsolatos információk alapvetően helyben állnak rendelkezésre. Másik szempont, hogy a magyar kincstári rendszerben a számlavezetés decentralizált, nem egy központi, hanem a szervezetenként vezetett – sokszor igen jelentős számú – bankszámlákról történik a pénzforgalom lebonyolítása. Ilyen, az intézményi szempontokat előtérbe helyező rendszer működtetésének ára a rendszeres információkérés, hogy a központi költségvetés fizetőképességének, likviditásának fenntarthatósága folyamatosan biztosított legyen.

Végezetül meg kell említeni azt is, hogy a *havonta közzétett pénzforgalmi egyenleg nem azonos az európai uniós módszertan szerinti egyenleggel, ahogyan az államadósság számítása sem korlátozható az államháztartás szereplőinek ügyleteire*. Az uniós módszertan szerinti mutatókhoz *figyelembe kell venni a kormányzati szektorba besorolt nem államháztartási szervezetek* (alapítványok, nonprofit és nem nonprofit gazdasági társaságok) *adatait is*, így a kormányzati szektor egyenlegéről és adósságáról szóló jelentés (az úgynevezett EDP-jelentés) és a konvergenciaprogramok, -jelentések készítéséhez, valamint a havi és negyedéves közzétételekhez, a negyedéves kormányzati pénzügyi statisztikákhoz és a várható folyamatok előrejelzéséhez ezen szervezetektől is adatot kell gyűjteni.

Mindezen okok alapján az Áht. külön fejezetet szentel az államháztartás információs rendszerének, felépítésének, működtetésének alapvető szabályaira.

Definíció [Áht. 103. § (2) bekezdése] szerint *az államháztartás információs rendszere* „az államháztartás egészére, a kormányzati szektorba sorolt egyéb szervezetekre, és az államháztartással kapcsolatba kerülő természetes személyek, jogi személyek és jogi személyiséggel nem rendelkező egyéb szervezetek e kapcsolatára kiterjedő

- a) azonosító adatokat,
- b) költségvetési, pénzügyi, számviteli adatokat, és
- c) a költségvetési adatokhoz és információkhoz kapcsolódó naturális mutatószámokat gyűjtő, nyilvántartó, feldolgozó és szolgáltató információs rendszer.”

Az államháztartás információs rendszerét az Áht. szerint úgy kell kialakítani, hogy az „[...] segítse az államháztartási pénzügyi folyamatok tervezését, az előirányzatok kialakítását, a költségvetés végrehajtását és ellenőrzését”, továbbá „[...] össze kell hangolni a statisztikai, a nemzetközi kormányzati pénzügyi statisztikai adatszolgáltatási kötelezettségekkel, a nemzeti számlák rendszerével.”

Az Áht. alapján az államháztartás információs rendszerének *működtetéséért és fejlesztéséért az államháztartásért felelős miniszter felelős*, aki *e feladatok ellátásáról a Kincstár útján gondoskodik*. A konkrét végrehajtási teendőket tehát minden esetben a Kincstár látja el, sokszor az egyes tevékenységeiben (bankszámlavezetés, fedezetvizsgálat, önkormányzati támogatásokkal kapcsolatos feladatok stb.) folyamatba épített módon.

Az államháztartás információs rendszerét tévedés lenne egyetlen óriási adatbázisként felfogni, az *sok külön nyilvántartási rendszer összességéként* jelenik meg. Bár a gyakorlatban voltak próbálkozások olyan adattárházak előállítására, amelyek e számtalan rendszerből gyűjtenek össze konszolidált, halmozódásmentes adatokat, ilyen rendszer a mai

napig nem készült el. Az államháztartás információs rendszerének működtetéséért ugyanakkor egy személyben a Kincstár felel, így – megfordítva – az információs rendszer egyes részeit azonosíthatjuk a Kincstár által használt alkalmazásokkal.

Ezen alkalmazások tételes felsorolása meghaladná e könyv terjedelmét, és nem is érezzük szükségét akár csak megkísérelni teljeskörűen ismertetni azokat. Ehelyett *azokat a főbb adattípusokat ismertetjük, amelyek az államháztartás információs rendszerének lényegét adják.*

- Első helyen említendő a *törzskönyvi nyilvántartás*, amelyről a költségvetési szervek alapítása, átalakítása, megszüntetése kapcsán már szóltunk. E nyilvántartás naprakész vezetése az információs rendszerben nélkülözhetetlen, hiszen ez mutatja, hogy aktuálisan mely szervezetek tartoznak adminisztratív szempontból az államháztartásba.

Gondoljunk csak bele, mennyivel más eredményt kapnánk, ha a három évvel ezelőtti költségvetési intézményrendszer kiadásait és bevételeit figyelni meg az aktuális állapotokhoz képest! Például a 2018. januári állapot szerint ez azzal járna, hogy az összes tankerület kimaradna a mérésből, míg a Klebelsberg Intézményfenntartó Központ egyedüli állami köznevelési intézményként szerepelne a költségvetés számaiban.

### 36. szövegdoboz

#### *A törzskönyvi nyilvántartás jelentősége*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

- Második helyen említendő az államháztartásban év közben a Kincstár számára teljesítendő adatszolgáltatások, valamint az államháztartásba sorolt szervezetek *elemi költségvetésének és éves számviteli beszámolójának adatai*. Ezekről részletesebben a következő címben szólunk.
- Harmadik helyen a kincstári kör azon adatai állnak, amelyeket a *Kincstárnak mint számlavezetőnek, illetve a központi költségvetés végrehajtásának lebonyolításáért felelős szervnek kell eseti jelleggel lejelenteniük*. Ezeket összefoglalóan az alábbi táblázatban mutatjuk be.

### 27. táblázat

#### *Kincstári körön belüli szervezetek adatszolgáltatásai*

Tartalom	Gyakoriság	Felhasználása
Államháztartás központi alrendszerébe tartozó költségvetési szerv tartozásállományára vonatkozó adatok	Havonta	Havonta publikált, közérdeklődésre számot tartó információk, továbbá az EU módszertana szerinti ESA-egyenleg előrejelzésében is lényegesek
A költségvetési szerv, fejezeti kezelésű előirányzat, elkülönített állami pénzalap bevételeinek, kiadásainak várható alakulása	Havonta	A központi alrendszer várható teljesítéséhez, biztonságos finanszírozásához lényeges előrejelzés

Tartalom	Gyakoriság	Felhasználása
Egészségbiztosítási Alap Gyógyító-megelőző ellátások kiadásainak kedvezményezettnek szerinti összetétele	Negyedévente	A tb-alapok várható teljesítéséhez, finanszírozásához lényeges adatok
A Nyugdíjbiztosítási Alapkezelő által a tárgyhónapban folyósított ellátások pénzforgalmi adatai és természetes mutatói (létszám, ellátásszám)	Havonta	
Az Egészségbiztosítási Alapból finanszírozott egészségügyi intézményt megillető, de engedményezés alapján más szervezet részére kiutalt támogatási összegek kimutatása egészségügyi intézményenként és engedményezett szervezetenként	Havonta	Az egészségügyi intézmények költségvetése végrehajtásának nyomon követése
Az Európai Mezőgazdasági Garancia Alapból, illetve az Európai Mezőgazdasági Vidékfejlesztési Alapból és nemzeti forrásokból finanszírozott támogatások és intézkedések pénzforgalmi adatai	Havonta	EU-s kapcsolatok nyomon követéséhez szükséges adatok, a negyedéves kormányzati pénzügyi statisztikákban a megfelelő kategóriákba soroláshoz és a kormányzaton belüli konszolidáláshoz is fontosak
Államháztartás központi alrendszerebe tartozó költségvetési szerv (kivéve a honvédelemért felelős miniszter által vezetett minisztérium és az általa irányított költségvetési szervek, valamint a polgári nemzetbiztonsági szolgálatok) adatszolgáltatása a személyi juttatásokat, valamint egyéb kifizetéseket terhelő, továbbá azokkal összefüggésben felmerülő közterhek	Havonta	Közterhek teljesítésének kincstári kezeléséhez kapcsolódó információ
Állami adóhatóság adatszolgáltatása a Kincstár által igényelt jogcím szerinti részletezésben az adott héten tervezett kiutalásról, beleértve az adó-visszatérítéseket is	Hetente	Központi költségvetés likviditásának fenntartásához szükséges adat
A költségvetési évben a – a fejezetbe tartozó költségvetési szervek, fejezeti kezelésű előirányzatok, központi kezelésű előirányzatok – a kezelt elkülönített állami pénzalap, előirányzatai terhére devizában történő várható kifizetésekről összesítve, az 500 millió forint feletti kifizetéseket egyedileg megjelölve	Havonta	Központi költségvetés likviditásának fenntartásához szükséges adat

Tartalom	Gyakoriság	Felhasználása
Államháztartás központi alrendszerébe tartozó költségvetési szerv, fejezeti kezelésű előirányzat kezelő szerve fizetési számlái terhére a Kincstár által vezetett számlákon kívülre irányuló 1 000 millió forint feletti tervezett átutalások	Esetileg	Központi költségvetés folyamatos napi likviditásának fenntartásához szükséges adat
A vagyonkezelő szervezet állami vagyon kezelésével kapcsolatos fizetési számláinak pénzforgalma, valamint a pénzforgalom nélküli műveletek hatása (tényadatok), az állami vagyonnal kapcsolatos központosított bevételek és kiadások várható alakulásának havi ütemezése	Havonta	Állami vagyon és az azokkal kapcsolatos nagy értékű tranzakciók nyomon követéséhez szükséges adatok, amelyek az EU módszertana szerinti ESA-egyenleg előrejelzésében is lényegesek, továbbá a negyedéves kormányzati pénzügyi statisztikákban a megfelelő kategóriákba soroláshoz és a kormányzaton belüli konszolidáláshoz is szükségesek
Európai uniós forrásokból finanszírozott költségvetési támogatások irányító hatóságainál a kedvezményezett ki fizetések, kedvezményezettek általi visszafizetések, számlalapú kifizetések, előlegkifizetések állománya, előlegelszámolások aktuális állása	Negyedévente	Eu-s kapcsolatok nyomon követéséhez szükséges adatok, a negyedéves kormányzati pénzügyi statisztikákban a megfelelő kategóriákba soroláshoz és a kormányzaton belüli konszolidáláshoz is fontosak
A fejezetbe sorolt költségvetési szervek elemi költségvetésében meghatározott, a költségvetési szervnél foglalkoztatottak számából a be nem töltött álláshelyek száma és a be nem töltött álláshelyek számához kapcsolódó személyi juttatások	Negyedévente	A létszám alakulásának nyomon követéséhez kapcsolódó információ
Az Áht. 36. § (2) bekezdése szerinti kötelezettségvállalás létrejöttére, összegére, fizetési ütemezésére, valamint adatainak módosítására, a kötelezettségvállalás megszűnésére vonatkozó információk	A kötelezettségvállalás létrejöttét, módosítását, megszűnését követő öt napon belül	A Kormány által engedélyezett kötelezettségvállalás kifizetéséhez szükséges fedezet rendelkezésre bocsátása céljából szükséges információ
Az államháztartás központi alrendszerébe tartozó költségvetési szerv teljesítésarányos előirányzat-finanszírozási terve	Havonta	A finanszírozás sajátos technikájának végrehajtásához szükséges
A fejezeti kezelésű előirányzatok finanszírozási terve	Havonta	
Elkülönített állami pénzalap előirányzat-felhasználási terve	Havonta	
Társadalombiztosítás pénzügyi alapjainak előirányzat-felhasználási terve	Havonta	

Tartalom	Gyakoriság	Felhasználása
Fejezetet irányító szerv, államháztartás központi alrendszerébe tartozó költségvetési szerv által végrehajtott előirányzat-módosítások, átcsoportosítások	Esetileg	Előirányzatok aktuális összegének nyomon követéséhez szükséges, továbbá a központi alrendszer éves várható teljesítésének előrejelzéséhez biztosít többletinformációkat

*Forrás:* a szerző saját szerkesztése

- Negyedik helyen említendők *a kormányzati szektorba sorolt egyéb szervezetek adatai*, amelyeket az alábbi táblázatban mutatunk be.

28. táblázat

*Kormányzati szektorba sorolt egyéb szervezetek adatszolgáltatásai*

Tartalom	Gyakoriság	Felhasználása
A kormányzati szektorba sorolt egyéb szervezet Gst. 3. §-a szerinti, a tárgyidőszak utolsó napján fennálló adósságot keletkeztető ügyletei értékének a költségvetési évet megelőző év december 31-ei tényleges, valamint a költségvetési év december 31-ei állománya	Negyedévente	Az államadósság alakulásának nyomon követését, előrejelzését szolgálja, a Gst.-ben foglalt adósságszabály teljesítésének monitorozásához kapcsolódik
Kormányzati szektorba sorolt egyéb szervezet és a besorolás szempontjából statisztikai módszertani vizsgálat alá vett jogi személy számviteli jogszabályok szerinti beszámolója és – ha az kötelező – az arról készített könyvvizsgálói jelentés kiemelt mutatói, költségvetési kapcsolatai bemutatása	Évente	
Kormányzati szektorba sorolt egyéb szervezet és a besorolás szempontjából statisztikai módszertani vizsgálat alá vett jogi személy számviteli beszámoló szerinti mérlege és eredménykimutatása tételeinek, valamint a kiemelt mutatói, költségvetési kapcsolatai évközi tényadatai és a várható éves teljesítési adatai, szöveges indokolással kiegészítve a mérlegben és eredménykimutatásban szereplő speciális tételek elszámolására, költségvetési kapcsolatok és az adósság alakulására vonatkozóan	Negyedévente	EU-s kapcsolatok nyomon követéséhez szükséges adatok, a negyedéves kormányzati pénzügyi statisztikákban a megfelelő kategóriákba soroláshoz és a kormányzaton belüli konszolidáláshoz is fontosak
Havi mérleg, eredménykimutatás, cash flow kimutatás	Havonta	

*Forrás:* a szerző saját szerkesztése

- Az önkormányzatok ugyancsak teljesítenek eseti adatszolgáltatásokat a Kincstárnak, a következő körben:

29. táblázat  
 Önkormányzatok adatszolgáltatásai

Tartalom	Gyakoriság	Felhasználása
A helyi önkormányzat, helyi nemzetiségi önkormányzat, társulás, térségi fejlesztési tanács Gst. 3. §-a szerinti, a tárgyév október és november hó utolsó napján fennálló adósságot keletkeztető ügyletei állománya	Évente kétszer	Az államadósság önkormányzati része alakulásának nyomon követését, előrejelzését szolgálja, a Gst.-ben foglalt adósságszabály teljesítésének monitorozásához kapcsolódik
Önkormányzati adóhatóság adatszolgáltatása a beszedett gépjárműadó összegének adatairól	Évente	Az önkormányzatok által beszedett ügynevezett megosztott (részben az önkormányzatot, részben a központi költségvetést megillető) gépjárműadó-bevételek nyomon követését szolgálja
A helyi önkormányzatnak, helyi nemzetiségi önkormányzatnak, társulásnak, térségi fejlesztési tanácsnak a Gst. 3. § (1) bekezdése szerinti, naptári éven túli futamidejű adósságot keletkeztető ügyletei	Évente kétszer	Az államadósság önkormányzati része alakulásának nyomon követését, előrejelzését szolgálja, a Gst.-ben foglalt adósságszabály teljesítésének monitorozásához kapcsolódik

*Forrás:* a szerző saját szerkesztése

- Végezetül az *egyéb szakrendszerek* adatai, például a KIRA-ban vagy a támogatások adatait gyűjtő Kincstári Monitoring Rendszerben előálló adatok.

Az Ávr. az *előirányzatok nyilvántartására külön is tartalmaz rendelkezéseket*. Ezek tartalmát a Kincstárban oly módon kell kialakítani, hogy abban szerepeljen:

- a költségvetési év,
- az előirányzatoknak és azok módosításának, átcsoportosításának egyszeri vagy tartós jellege,
- az előirányzatok módosításának, átcsoportosításának hatásköre (Országgyűlés vagy Kormány által elrendelt, fejezetet irányító szerv és helyi – költségvetési szervei – hatáskör).

A különböző hatáskörökben végrehajtott előirányzat-módosítások, átcsoportosítások bejelentésére az Ávr. részletes eljárási szabályokat ad.

A fenti adatszolgáltatások keretében közölt adatokkal kapcsolatban az Ávr. biztosítja a Kincstár és az adatok statisztikai feldolgozását végző szervezet (NGM, KSH, MNB) számára azt a jogot, hogy adategyeztetést végezzen, az adatszolgáltatóhoz módszertani, elszámolási kérdéseket intézzen, a helyes számviteli szabályok alkalmazására, betartására figyelmeztessen.

## 8.2. Egyes adatszolgáltatási kötelezettségek

Ahogy az előző címben láthattuk, az államháztartás alrendszerébe tartozó szervezetek a Kincstár számára számtalan évközi, illetve év végi, eseti vagy rendszeresen ismétlődő

adatszolgáltatást kötelesek teljesíteni. Bár mindegyik adatszolgáltatásnak megvan a maga célja és felhasználási módja, egyes adatszolgáltatásokat – véleményünk szerint – indokolt külön kiemelni. Ilyen adatszolgáltatás

- az *elemi költségvetésről és a számviteli éves költségvetési beszámolóról évente* egyszer adott adatszolgáltatás,
- a *havonta teljesítendő időközi költségvetési jelentés és a negyedévente teljesítendő időközi mérlegjelentés*.

Mindegyik adatszolgáltatás közös jellemzője, hogy azokat a *Kincstár által működtetett, KGR K11 elnevezésű elektronikus adatszolgáltatási rendszerben*, tehát elektronikus úrlapok benyújtásával kell teljesíteni, ezek módját, lépéseit az Ávr. részletesen szabályozza. További közös vonásuk, hogy *hibás vagy késedelmes teljesítésük esetén a Kincstár – akár ismétlődő jelleggel is – bírságot szabhat ki*. A bírság feltétele, hogy az adatszolgáltatás

- az adatszolgáltatás tárgyával kapcsolatos lényegesnek minősülő információt nem tartalmaz, illetve tévesen mutat be, vagy
- elmaradása, késedelme az adatszolgáltatónak felróható okból következett be.

Ugyanakkor a kiszabott bírság az Áht.-ban foglalt esetekben és feltételekkel korlátlanul mérsékelhető.

Az adatszolgáltatások tartalmát tekintve az elemi költségvetéssel korábban már foglalkoztunk, az éves költségvetési beszámoló tartalmának, terjedelmének ismertetése pedig meghaladná e könyv terjedelmi kereteit. Ezért e helyütt csak az *időközi költségvetési jelentéssel és az időközi mérlegjelentéssel* foglalkozunk.

Mindkét adatszolgáltatás közös vonása, hogy az államháztartás mindkét alrendszerében valamennyi szervezetnek – önkormányzatoknak, költségvetési szerveknek, alapok, központi és fejezeti kezelésű előirányzat kezelőinek – *el kell készíteni* a tárgyidőszakban könyvelt adatok alapján. Ezek adatai tehát az egyes szervezetek könyveléséből állnak elő.

*Az időközi költségvetési jelentést havonta kell elkészíteni, eltérés csak az önkormányzatok és költségvetési szerveik esetén érvényesül, amelyek az első negyedévről összevontan áprilisban adnak adatot*. Az időközi költségvetési jelentés a *kiadásokról és a bevételekről ad információt* a következő bontásban:

- eredeti kiadási és bevételi előirányzatok,
- módosított kiadási és bevételi előirányzatok,
- a kiadási előirányzatok esetén a vállalt kötelezettségek, bevételi előirányzatok esetén az előírt követelések állománya,
- a teljesített (tényleges) kiadások és bevételek.

Az önkormányzatok esetén ezekhez tartozik még néhány kiegészítő információ, míg a központi alrendszer esetén az előirányzati és teljesítésadatokban a könyvelési adatai mellett feltüntetik a Kincstár adatait is.

A gyakorlatban ez a következők szerint történik. A napi működés során a kincstári szervezetek az előirányzat-módosításait, átcsoportosításait folyamatosan jelentik a Kincstárnak egy erre a célra szolgáló bizonylaton. A Kincstár tehát nyilvántartással rendelkezik a módosított előirányzatokról.

Mivel a kincstári kör számlavezetője a Kincstár, ezért számlavezető „bankként” ismeri e szervezetek pénzforgalmát. A számlákra történő jóváírások során a Kincstár a saját nyilvántartásaiban bevételbeérkezést rögzít, a számlákról történő elutalások során pedig kiadást.

Felmerülhet a kérdés, hogy ezek után miért szükséges még a központi alrendszerben a könyvelési adatok megismerése. Erre választ kaphatunk, ha átgondoljuk a fenti folyamatot, valamint a kiadások és bevételek típusait.

Eltérés keletkezhet ugyanis egy költségvetési szerv/alap/fejezeti kezelésű előirányzat és a Kincstár között a következő okokból:

- Az előirányzatok esetében végrehajtott módosításokat, átcsoportosításokat nem jelentik be a Kincstárnak, vagy csak későn, ezért azt a Kincstár a következő időszakra vonatkozóan rögzíti.
- A pénzforgalom keletkezésekor tévesen minősítették a bevételt, illetve kiadást sajátos elszámolásnak (ami nem kiadás vagy bevétel), illetve fordítva, bevételnek vagy kiadásnak a sajátos elszámolást. Erre utólag rájöhet az érintett szervezet, amit a könyvelésben javít, de a Kincstárnak már nem jelenti le helyesbítő bizonylaton.
- Előfordulhat, hogy a pénzforgalom a házipénztárban, devizaszámlán vagy más, nem a Kincstár számlavezetése alá tartozó számlán lévő pénzeszköz használatával bonyolódik le. Ilyen esetben erről a Kincstár csak akkor szerez tudomást, ha azt számára külön bejelentik. Hasonló mondható el a pénzforgalom nélküli elszámolásokról, a Kincstár tájékoztatása nélkül arról csak az érintett költségvetési szerv, alap, fejezeti kezelésű előirányzat kezelő szerve tud.

Mindezek alapján az államháztartás központi alrendszerében az időközi költségvetési jelentés elkészítése úgy néz ki, hogy a kitöltésre előkészített elektronikus űrlap szervezetenként tartalmazza az előirányzatokra és a bevételi és kiadási teljesítési adatokra vonatkozó kincstári adatokat. A költségvetési szerv, kezelő szerv ezeket egészíti ki a követelések, kötelezettségvállalások könyvelt adataival (hisz azokról a Kincstárnak nincs adata), illetve a kincstári adatok és a saját adatai közötti eltérésekkel.

37. szövegdoxoz

*Az előirányzati nyilvántartás kincstári rendszere*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*



01 02 04

Időközi költségvetési jelentés az államháztartás központi alrendszerében - K1 - K8. Költségvetési kiadások

Sor- szám	Eredeti előirányzat	Zárolt elő- irányzat	Módosított előirányzat (kinestári adat)	Módosított előirányzat (könyvelési adat)	Módosított előirányzat, különbözet (= 6-7)	Kötelezettség- vállalás, más fizetési kötelezettség, kölségvetési évből esedékes	Kötelezettség- vállalás, más fizetési kötelezettség, kölségvetési évből esedékes, végleges	Kötelezettség- vállalás, más fizetési kötelezettség, kölségvetési évből esedékes	Kötelezettség- vállalás, más fizetési kötelezettség, kölségvetési évből esedékes, végleges	Teljesítés (kinestári adat)	Teljesítés (könyvelési adat)
2	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Törvény szerinti illetmények, munkabérek (K1101)	2 954 500 500	0	4 946 633 677	5 183 614 566	-236 980 889	818 030 113	4 303 450 382	8 863 500 000	0	4 122 064 810	4 120 062 266
Normatív jutalmak (K1102)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Céjuttatás, projektprémium (K1103)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Készletérté, ügyeleti, helyettesítési díj, túlóra, túlszolgálat (K1104)	6 000 000	0	6 000 000	6 922 846	-922 846	500 000	5 395 403	0	0	4 504 328	4 994 682
Végkielégítés (K1105)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Jubileumi jutalom (K1106)	30 000 000	0	33 100 500	39 100 500	-6 000 000	0	37 178 000	90 000 000	0	30 339 942	33 009 500
Béren kívüli jutatok (K1107)	140 000 000	0	199 000 000	224 000 000	-25 000 000	0	217 846 366	420 000 000	0	186 176 367	198 562 077
Ruházati költség- terítés (K1108)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Közeledési kölségterítés (K1109)	73 000 000	0	74 360 000	74 360 000	0	43 362 873	30 997 127	219 000 000	0	28 840 673	27 737 083
Egyéb költség- terítések (K1110)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Közeledési költség- terítés (K1109)	73 000 000	0	74 360 000	74 360 000	0	43 362 873	30 997 127	219 000 000	0	28 840 673	27 737 083
Egyéb költség- terítések (K1110)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

21. ábra

Időközi költségvetési jelentés a KGR K11-rendszerben

Megjegyzés: (Az előirányzatok és a teljesítés esetében megfigyelhető a kinestári és a könyvelési adatok elkülönítése)

Forrás: a szerző. Az illusztráció képernyőmentés eredménye.

A feltöltött időközi költségvetési jelentéseket a *Kincstár* mind a központi, mind az önkormányzati alrendszerben záros határidőn belül *felülvizsgálja*, szükség esetén annak javítását, kiegészítését rendeli el.

Az *időközi mérlegjelentést* ugyancsak az államháztartás valamennyi szervezete elkészíti, erre azonban *negyedéves gyakorisággal* kerül sor, sőt az éves adatokról egy előzetes „gyorsjelentést”, majd egy végleges adatszolgáltatást is kell adni. Természetesen a gyorsjelentés határideje jóval korábbi, jelentősége annyi, hogy az év végi zárási, értékelési feladatok elvégzése előtt ad egy „gyorsképet” az adott szervezet elszámolásairól.

Az időközi mérlegjelentés nem a költségvetés, hanem az adott szervezet mérlegében szereplő vagyon összetételéről, illetve változásairól ad számot. A vagyonba beletartoznak az immateriális javak (például különböző vagyoni értékű jogok, szellemi termékek), az ingatlanok és más tárgyi eszközök (gépek, berendezések, felszerelések, járművek), a napi működéshez használt készletek, a hosszú és rövid távra tartott értékpapírok, társasági részesedések, a pénzeszközök, valamint a követelések, kötelezettségek és olyan speciális számviteli kategóriák, mint a saját tőke és az időbeli elhatárolások. A *mérlegeszközök azonban természetesen nem függetlenek a költségvetési adatoktól*, hiszen:

- A követelések megegyeznek az időközi költségvetési jelentésben közölt követelésekkel, a kötelezettségek pedig a kötelezettségvállalások egy szűkebb körével, az úgynevezett végleges kötelezettségvállalásokkal (ezek jelentősége számviteli, így a gazdálkodási szabályok között nem tértünk ki rájuk külön).
- A pénzeszközök változása levezethető a kiadásokból, bevételekből és sajátos elszámolásokból. Ez igen gyorsan átlátható, ha végiggondoljuk a kiadások és bevételek fogalmát.<sup>13</sup>
- Egyes mérleg sorok „vásárlás” jogcímű növekedése megegyezik az adott eszköz vásárlását jelentő rovat kiadásával, „értékesítés” jogcímű csökkenése pedig az ilyen jogcímű csökkenésével.<sup>14</sup>

A *Kincstár* által működtetett elektronikus adatszolgáltató rendszerbe feltöltött időközi mérlegjelentéseket első körben nem a *Kincstár*, hanem a *(fejezetet) irányító szerv vizsgálja felül*, és – azok javításának, kiegészítésének szükség szerinti elrendelését követően – hagyja jóvá. A *Kincstár a már jóváhagyott jelentéseket tekinti át*, és szükség esetén rendeli el azok javítását, kiegészítését.

<sup>13</sup> Tegyük fel, hogy egy szervezet egy bankszámlával rendelkezik, amelynek év elején, tehát január 1-jén a nyitó egyenlege 1 000 000 forint. Ha az időközi költségvetési jelentésében 19 000 000 forint kiadást és 21 000 000 forint bevételt mutat ki – és a sajátos elszámolások körébe tartozó pénzforgalma nem volt –, a bankszámlájának egyenlege az időszak végén csak 1 000 000 -19 000 000 + 21 000 000 = 3 000 000 forint lehet. Ha nem annyi, akkor az elszámolásokba hiba csúszott.

<sup>14</sup> Tegyük fel, hogy egy szervezet nem rendelkezik az év elején készletekkel. Ha az időközi költségvetési jelentésében a „Készletbeszerzés” rovaton 1 000 000 forint kiadást mutat ki, úgy a mérlegjelentésben a készletek között ugyanekkora összegű növekedést kell kimutatni (ez a felhasznált készletekkel persze csökken, de a mérlegjelentés a növekedési és csökkenési jogcímeket külön veszi).

Hasonló mondható el fordított esetben. Ha az időközi költségvetési jelentésben a „Készletértékesítés ellenértéke” rovaton bevétel szerepel, az szükségszerűen a készletek csökkenésével jár együtt a mérlegjelentésben.



Az eszközök és források alakulása

	Sorszám	Állomány a tárgyév elején	Állomány-változás pénzforgalmi tranzakciók miatt	Állomány-változás nem pénzforgalmi tranzakciók miatt	Egyéb volumen-változás	Értékelés	Állomány a tárgyidőszak végén (= 3 + ... + 7)
1	2	3	4	5	6	7	8
A/I/1 Vagyoni értékű jogok	1	1 068 460 803	0	365 878 784	0	0	1 434 339 587
A/I/2 Szellemi termékek	2	500 536 741	0	131 734 064	0	0	632 270 805
A/I/3 Immateriális javak érték helyesbítése	3	0	0	0	0	0	0
<b>A/I Immateriális javak (= A/I/1 + A/I/2 + A/I/3)</b>	4	1 568 997 544	0	497 612 848	0	0	2 066 610 392
A/II/1 Ingatlanok és a kapcsolódó vagyoni értékű jogok	5	18 746 476 351	0	2 766 013 235	0	0	21 512 489 586
A/II/2 Gépek, berendezések, felszerelések, járművek	6	394 349 587	0	534 192 534	0	-286 656	928 255 465
A/II/3 Tenyészállatok	7	0	0	0	0	0	0
A/II/4 Beruházások, felújítások	8	12 150 161 251	0	10 213 978 783	0	0	22 364 140 034
A/II/5 Tárgyi eszközök érték helyesbítése	9	0	0	0	0	0	0
<b>A/II Tárgyi eszközök (= A/II/1 + ... + A/II/5)</b>	10	31 290 987 189	0	13 514 184 552	0	-286 656	44 804 885 085
A/III/1 Tartós részesedések (=A/III/1a + ... + A/III/1c)	11	264 777 101	0	74 116 535	0	0	338 893 636

22. ábra

*Időközi mérlegjelentés a KGR K11-rendszerben*

*Forrás: a szerző. Az illusztráció képernyőmentés eredménye.*

30. táblázat

*Az időközi költségvetési jelentés és az időközi mérlegjelentés sajátosságai*

Jellemzők	Időközi költségvetési jelentés	Időközi mérlegjelentés
Tartalma	Kiadások és bevételek eredeti előirányzata, módosított előirányzata, teljesítés bontásban, valamint egyes kiegészítő adatok, központi alrendszerekben a kincstári adatok	A vagyoni nyitó állománya, változásai, záró állománya
Benyújtás gyakorisága	Havonta (kivéve önkormányzatok esetében az első negyedév)	Negyedévente
Felülvizsgálata	Kincstár	Első körben (fejezetet) irányító szerv, majd Kincstár
Benyújtás módja	Kincstár által működtetett elektronikus adatszolgáltatási rendszer	
Szankció	Hibás adat vagy késedelem esetén a Kincstár által kiszabott bírság, amely ismételt, de egyes esetekben korlátlanul mérsékelhető.	

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

### 8.3. A maradvány szabályozása

A maradvány az Áht. értelmében a „kötségvetési év során a bevételek és kiadások különbözete”. A maradvány tehát alapvetően *pénzforgalmi kategória, a költségvetési év gazdálkodása során fel nem használt, el nem költött bevételek összege*. A maradványt az Áht. eltérő elnevezéssel illeti attól függően, hogy az az alaptevékenység ellátása – azaz az alaptevékenység bevételeinek beszedése és kiadásainak teljesítése –, vagy a vállalkozási tevékenység végzése során keletkezett. Előbbi esetben *költségvetési maradványról*, utóbbi esetben *vállalkozási maradványról* beszélhetünk. Természetesen a vállalkozási maradvány esetén is igaz, hogy az nem a vállalkozások esetén használt mérleg szerinti eredményt jelenti, mivel nem eredmény (bevételek csökkentve a költségekkel, ráfordításokkal), hanem pénzforgalmi kategória. *Az elkülönítésnek értelemszerűen csak azon költségvetési szerveknél van jelentősége, amelyek vállalkozási tevékenységet végeznek*. Más esetekben, ahol vállalkozási tevékenység végzését az Áht. kizárja, csak költségvetési maradvány keletkezhet.

Fontos, hogy a maradványt csak a bevételek és kiadások számbavételével számítjuk, amibe a költségvetési és a finanszírozási tételek tartoznak bele. *Nem befolyásolják azonban a maradványt a sajátos elszámolások*, amelyek ugyanakkor pénzforgalomban megjelennek. Ennek tudható be, hogy egy szervezet bankszámláin tartott és házipénztáraiban kezelt pénzeszközeinek december 31-ei összege sokszor nem egyezik meg a maradványával. A két összeg közötti eltérés természetesen levezethető, amire az Áhsz. tartalmaz is rendelkezéseket.

Az Áhsz. szerinti pénzforgalmi egyeztetés ismertetésétől – lévén nem számviteli tárgyú könyvet írunk – eltekintünk, csak egy egyszerűbb példán keresztül próbáljuk a fentiek lényegét megvilágítani.

Egy költségvetési szerv bankszámláinak és házipénztárának év eleji nyitó egyenlege 0 forint. A költségvetési szerv bankszámláján és házipénztárában a következő jóváírásokat és befizetéseket könyvelték az év során:

- 10 000 000 forint támogatás,
- 150 000 forint térítési díj,
- 5 000 forint megőrzésre (letétre) átvett összeg.

A költségvetési szerv a bankszámlájáról teljesített 9 500 000 forint kiadást.

A maradvány ebben az esetben a következők szerint alakul:  $10\,000\,000 + 150\,000 - 9\,500\,000 = 650\,000$  forint.

A pénzeszközök egyenlege ezzel szemben a sajátos elszámolások között elszámolandó átvett letéttel eltér:  $10\,000\,000 + 150\,000 + 5\,000 - 9\,500\,000 = 655\,000$  forint.

A maradványban nem megjelenő sajátos elszámolás – jelen esetben letét – természetesen maradvány igénybevételeként sem jelenik meg a következő évben, így arra kiadási előirányzat sem képezhető, így az nem is költhető el. Ez azonban természetesen nem probléma, mert amíg a meg-

őrzésre átvett pénzeszközt nem kell visszaadni, afelett a költségvetési szerv nem rendelkezik. A visszaadást pedig nem kiadásként, hanem ugyancsak sajátos elszámolásként kell kezelni.

Olyan természetesen előfordulhat – például hatósági eljárások keretében kezelt letéteknél –, hogy a letevő elveszti rendelkezési jogát az összeg felett, ilyenkor azonban a költségvetési szervnél is megszűnik a sajátos elszámolás, és pénzforgalom nélküli bevétel keletkezik. Nézzük meg, hogyan nézne ez ki az előbbi esetben!

A jóváírásokat és befizetéseket kiegészíti a pénzforgalom nélküli bevétel:

- 10 000 000 forint támogatás,
- 150 000 forint térítési díj,
- 5 000 forint megőrzésre (letételre) átvett összeg,
- 5 000 forint pénzforgalom nélküli bevétel.

A kiadásokat pedig kiegészíti a letét pénzforgalom nélküli megszüntetése:

- 9 500 000 forint kiadás,
- 5 000 megőrzésre (letételre) átvett összeg pénzforgalom nélküli megszüntetése.

Az egymást „kioltó” elszámolásokat dőlt betűvel jeleztük.

A maradvány ebben az esetben:  $10\,000\,000 + 150\,000 + 5\,000 + 5\,000 - 9\,500\,000 = 655\,000$  forint.

A pénzeszközeinek egyenlege pedig:  $10\,000\,000 + 150\,000 + 5\,000 + 5\,000 - 9\,500\,000 - 5\,000 = 655\,000$  forint. Ilyen esetben tehát a maradvány és a pénzeszközök záró egyenlege már megegyezik.

38. szövegdoboz

*Pénzeszközök és maradvány*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

Bár a maradvány fogalma azonos az államháztartás mindkét alrendszerében, képződése is azonos módon történik, ráadásul felhasználásának első lépése – pénzforgalom nélküli bevétel elszámolása a finanszírozási bevételek között – azonos minden esetben, azonban a maradvány további felhasználására már eltérő szabályok vonatkoznak a központi és az önkormányzati alrendszerben, ezeket az alábbiakban ismertetjük.

A központi alrendszer kapcsán elsőként azt szükséges kiemelni, hogy a központi kezelésű előirányzatok esetében költségvetési maradványról nem beszélhetünk, mivel azokat – az Áht. szóhasználatával élve – a költségvetési év utolsó napján törlik. Technika-ílag ez úgy valósul meg, hogy a központi kezelésű előirányzatok számláit vezető Kincstár az év utolsó napján a bankszámlák egyenlegét lenullázza, és egy elkülönült gyűjtőszámlára vezeti át azokat. Vállalkozási maradványról – mivel vállalkozási tevékenység a központi kezelésű előirányzatok terhére nem folytatható – természetesen szintén nem beszélhetünk. A központi kezelésű előirányzatoknál tehát nincs sem képződött maradvány, sem a következő évben igénybe vett maradvány. Ez összefügg azzal is, hogy a központi kezelésű

előirányzatok csak kiadási, vagy csak bevételi előirányzatok, teljesítésüket is csak így számolják el. Maradvány kimutatása esetén így bevételi oldalon a teljes bevétel maradványként jelentkezne, amit nem lehet elkölteni, kiadási oldalon pedig csak kiadást számolnak el, így negatív maradvány keletkezne.

*Költségvetési maradvánnyal rendelkeznek ezzel szemben a költségvetési szervek, a fejezeti kezelésű előirányzatok, a társadalombiztosítás pénzügyi alapjai és az elkülönített állami pénzalapok. Vállalkozási maradvánnyal – ahogy arról már volt szó – csak a vállalkozási tevékenységet is folytató költségvetési szervek rendelkezhetnek.*

*A társadalombiztosítás pénzügyi alapjai költségvetési maradványának felhasználhatóságáról az Országgyűlés a zárszámadásról szóló törvényben dönt, míg az elkülönített állami pénzalapok költségvetési maradványának felhasználásához pedig az államháztartásért felelős miniszter hozzájárulása szükséges.*

*Mindkét esetben a maradványt pénzforgalom nélküli bevételként el kell számolni, azonban a bevételi és kiadási előirányzatok a felhasználás engedélyezéséig nem módosíthatók.* Ez azt jelenti, hogy a finanszírozási bevételekben megjelennek az előző évről maradt rendelkezésre álló pénzeszközök, azonban kiadási lehetőségként a kiadási előirányzatok között nem.

Tegyük fel, hogy egy elkülönített állami pénzalap összesen egyféle kiadást teljesít, és egyféle bevétellel rendelkezik, 10 000 – 10 000 millió forint összegben. A költségvetési törvényben jóváhagyott költségvetésének vázlatja:

	<i>Eredeti előirányzat</i>	<i>Módosított előirányzat</i>	<i>Teljesítés</i>
Bevételek	10 000	10 000	0
Kiadások	10 000	10 000	0

A költségvetési törvény készítésénél maradvánnyal nem számoltak, azonban év végén mégis képződött 500 millió forint maradvány. A maradvány az alap költségvetésében év elején ezért megjelenik bevételi teljesítésként a következők szerint:

	<i>Eredeti előirányzat</i>	<i>Módosított előirányzat</i>	<i>Teljesítés</i>
Bevételek	10 000	10 000	500
Kiadások	10 000	10 000	0

Ez gyakorlatilag azt mutatja, hogy a bankszámlán rendelkezésre áll 500 millió forint pénzeszköz, ami a várhatóan év közben befolyó 10 000 millió forint bevételen felül jelentkezik likvid forrásként.

Tegyük fel, hogy az NGM ebből 100 millió forint felhasználását engedélyezi csak. Ilyen esetben az előirányzatok ezzel a 100 millió forinttal növelhetők csak meg:

	<i>Eredeti előirányzat</i>	<i>Módosított előirányzat</i>	<i>Teljesítés</i>
Bevételek	10 000	10 100	500
Kiadások	10 000	10 100	0

Elméletileg itt is elegendő lenne csak a kiadási előirányzatok módosítása, a gyakorlat azonban – ahogy arról korábban már szoltunk – a mindkét oldalt érintő módosítás.

## 39. szövegdohoz

*Elkülönített állami pénzalapok költségvetési maradványa*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

Az államháztartás központi alrendszerében a *költségvetési szervek és a fejezeti kezelésű előirányzatok költségvetési maradványára azonos szabályok vonatkoznak*. Esetükben a maradvány felhasználásának első lépése az, hogy *nemcsak pénzforgalom nélküli finanszírozási bevételt számolnak el, hanem a bevételi és kiadási előirányzatokat – ez a költségvetési szervnél mindkét típusú, más szervezetek, előirányzatok esetén csak költségvetési maradvány lehet – a teljes maradvány összegével megnövelik*, ahogy arról az előirányzatok módosításával foglalkozó részben már szoltunk. Természetesen *ez itt sem jelenti a maradvány automatikus felhasználhatóságát*, csupán a maradvány költségvetésbe történő beemelését annak érdekében, hogy az azok terhére történt pénzforgalmi műveletek – idetartozik az annak terhére történő befizetési kötelezettség teljesítése is – kiadásként elszámolhatók legyenek.

Ha az előző példában szereplő számokat egy költségvetési szerv költségvetésének tekintjük, akkor év elején az eredeti előirányzatok:

	<i>Eredeti előirányzat</i>	<i>Módosított előirányzat</i>	<i>Teljesítés</i>
Bevételek	10 000	10 000	0
Kiadások	10 000	10 000	0

oly módon változnak, hogy az 500 millió forint maradvány megjelenik a módosított előirányzatokban is:

	<i>Eredeti előirányzat</i>	<i>Módosított előirányzat</i>	<i>Teljesítés</i>
Bevételek	10 000	10 500	500
Kiadások	10 000	10 500	0

Felvetődhet a kérdés, hogy miért kezeli eltérően a szabályozás az alapokat és a költségvetési szerveket, fejezeti kezelésű előirányzatokat. Ennek oka, hogy az alapok esetében a felhasználásra nem engedélyezett maradvány az alap számláján marad, azt az alap nem is költheti el, nem is kell befizetnie máshová, így kiadást sem számol el, azaz kiadási előirányzat biztosítása sem szükséges. A költségvetési szervek, fejezeti kezelésű előirányzatok esetén viszont a maradványra mindenképp szükséges a kiadási előirányzat megképzése, azt ugyanis – ahogy arra már utaltunk, és lentebb bővebben kifejthük – vagy be kell fizetni a központi költségvetésnek, vagy helyben tovább lehet használni, elkölteni.

## 40. szövegdohoz

*Fejezeti kezelésű előirányzatok költségvetési maradványa*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

A maradvány felhasználásához szükséges *előirányzat-módosításra* az Áhsz. értelmében az *előző évi beszámoló elfogadását követően kell sort keríteni*, az abban megállapított (levezetett) teljes maradvány összegére. Az Áhsz. ezzel összhangban kimondja, hogy *az éves költségvetési beszámoló része a maradványkimutatás*, amely tartalmazza az alaptevékenység és a vállalkozási tevékenység bevételeit és kiadásait (ezek különbözeteként a költségvetési maradványt és a vállalkozási maradványt), továbbá bemutatja a költségvetési maradvány esetén a kötelezettségvállalással terhelt költségvetési maradványt és a szabad maradványt, a vállalkozási maradvány esetén a vállalkozási maradványt terhelő befizetési kötelezettséget.

31. táblázat

*Maradványkimutatás a KGR K11-rendszerben*

	Sorszám	Összeg
1	2	3
<b>A) Alaptevékenység maradványa (= ± I ± II)</b>	7	14 954 974 299
05 Vállalkozási tevékenység költségvetési bevételei	8	0
06 Vállalkozási tevékenység költségvetési kiadásai	9	0
III Vállalkozási tevékenység költségvetési egyenlege (= 05 – 06)	10	0
07 Vállalkozási tevékenység finanszírozási bevételei	11	0
08 Vállalkozási tevékenység finanszírozási kiadásai	12	0
<b>IV Vállalkozási tevékenység finanszírozási egyenlege (= 07 – 08)</b>	13	0
<b>B) Vállalkozási tevékenység maradványa (= ± III ± IV)</b>	14	0
<b>C) Összes maradvány (= A + B)</b>	15	14 954 974 299
<b>D) Alaptevékenység kötelezettségvállalással terhelt maradványa</b>	16	14 944 883 967
<b>E) Alaptevékenység szabad maradványa (= A – D)</b>	17	10 090 332

*Forrás:* a szerző saját szerkesztése

Kérdés lehet, hogy a bevételi előirányzatokkal egyidejűleg milyen kiadási előirányzat-módosítást kell elvégezni, azaz milyen rovatot kell megnövelni. Ezt a következőkben tárgyalt kötelezettségvállalással terhelt maradvány esetén a kapcsolódó kötelezettségvállalás célja határozza meg, míg a kötelezettségvállalással nem terhelt maradványt az „Egyéb elvonások, befizetések” rovaton szükséges előirányzatosítani. Ha pedig a maradványt nem kell befizetni, de kötelezettségvállalásra még nem került sor – ilyen eseteket az Ávr. 150. §-a határoz meg, amelyeket lentebb ismertetünk – a maradvány szakmai célja (például az átvett pénzeszközök átadó által kikötött rendeltetése, meghatározott fejezeti kezelésű előirányzatok felhasználási szabályai stb.) határozza meg, hogy mely kiadási előirányzatok növelése indokolt.

Ahogy arról már többször szóltunk, a költségvetési maradványon belül megkülönböztethetünk kötelezettségvállalással terhelt és kötelezettségvállalással nem terhelt költségvetési maradványt. *Kötelezettségvállalással terhelt költségvetési maradványnak* minősül elsősorban a költségvetési maradvány azon része, amely az olyan kötelezettségvállalások ki nem fizetéséből származik, amelyekre a kötelezettségvállalás a költségvetési év kiadási előirányzatai terhére történt, de a pénzügyi teljesítés áthúzódik a költségvetési évet követő év június 30-áig. Ezek feltételeit az Ávr. 46. §-a szabályozza, és korábban már szóltunk róluk.



Emlékeztetőül álljon itt az a pár példa, amely egy költségvetési szerv néhány naptári éven átnyúló ügyletének költségvetési kezelését mutatja be.

1. Egy költségvetési szerv megrendel egy új irodai berendezést, amelyet a megrendelés szerint a megrendelés évében december 30-áig ki kell fizetni. Ilyen esetben a kötelezettségvállalás a megrendelés évének kiadási előirányzatait terheli.
2. Ha a költségvetési szerv által az 1. pont szerinti megrendelést nem kell kifizetni a megrendelés évében, de az azt követő év június 30-áig teljesíteni kell, a kötelezettségvállalás szintén a megrendelés évének előirányzatait terheli. Ennek a ki nem fizetett ellenérték miatt képződő maradvány szempontjából van jelentősége, ugyanis az a következő év első felében a megrendelés teljesítésére felhasználható. Ezt kötelezettségvállalással terhelt maradványnak nevezi a szabályozás, részletes szabályaira a könyv későbbi részeiben még visszatérünk.
3. Ha a költségvetési szerv olyan szerződést köt – például a berendezés megvásárlása helyett annak bérletére –, ami alapján két éven keresztül havonta egyenlő összeget kell kifizetnie, úgy a december 31-ig terjedő rész a szerződéskötés évének kiadási előirányzatait terheli, az azon túli rész a következő év kereteit.
4. Amennyiben pedig a költségvetési szerv határozatlan időre vállal rendszeres kifizetést – például határozatlan időre köt bérleti szerződést –, a szerződéskötés évében a december 31-ig terjedő rész a szerződéskötés évének kiadási előirányzatait terheli, az azon túli rész – ez a korábban említett szabályok szerint plusz három év kiadását jelenti – a következő három év kereteit.

#### 41. szövegdoboz

*Költségvetési szerv naptári éven átnyúló ügyleteinek költségvetési kezelése*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

A fenti példák közül kötelezettségvállalással terhelt maradvány a 2. pont szerinti esetben képződik. Nem tekinthető ugyanis kötelezettségvállalással terhelt költségvetési maradványt befolyásoló tényezőnek a kötelezettségvállalások azon állománya, amelyeket eleve a következő évek költségvetései terhére kötnek le – jelen példában a 3. és 4. pont szerinti esetek tárgyévén túli részei –, hiszen azokat nem a maradvány felhasználásával, hanem a következő év eredeti előirányzatai terhére kell teljesíteni.

A szabály indoka az éves költségvetés elvében, valamint a költségvetés működésében keresendő. Bár a költségvetési szerveknek érdeke, hogy megtakarításokkal, tartalékokkal rendelkezzenek, ez az ország egésze szempontjából nem tekinthető olyan optimálisnak, mint egy gazdasági társaság tulajdonosánál. A költségvetési szervek működési forrása ugyanis zömében vagy a kapott központi, irányító szervek támogatás, vagy a gazdaság szereplőitől és az állampolgároktól közvetlenül átvett bevételek, díjak, térítések. A központi, irányító szervek támogatásnak is természetesen zömében adók, illetve más adójellegű befizetések a forrásai. Ha a költségvetési szerv nem költ el annyi pénzt, amennyi adót, díjat a működtetésére az állam (vagy a költségvetési szerv közvetlenül) beszedett, helyette a következő évek kiadásaira „gyűjt”, akkor abban az évben az ország

több adót, díjat szedett, mint amennyi indokolt lett volna, ugyanakkor lemondott az elkövetkező években esedékes kiadások fedezetének a kiadás évében történő biztosításáról. Hiszen gondoljuk el, ha a 2018-ban esedékes beruházások fedezetének egy részét az állam már 2017-ben „eltartalékolja”, akkor nemcsak a beruházás 2017. évi kifizetéseinek fedezetét szedi be adóként az állampolgároktól, illetve a gazdaság szereplőitől, hanem a 2018. éveikét is. Ennek fedezetére természetesen a 2018. évi bevételek már nem használhatók fel, ugyanakkor a 2018-ban teljesített kiadások mellett költségvetési bevétel (adóbevétel) már nem lesz. A jelentősebb összegű maradvány tehát nemcsak a költségvetés finanszírozását tudja megbolygatni, hanem a költségvetés egyenlegét is, egyik évben túlzottan javítva, más években túlzottan rontva azt. Az utóbbi években a költségvetési szerveknél képződött jelentős összegű maradványt ezért is lenne szükséges visszaszorítani.

## 42. szövegdoboz

*Következő időszak terhére vállalt kötelezettségek szabályainak mögöttes tartalma*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

A június 30-áig lezáruló kötelezettségvállalásokon felül az *Ávr. további olyan eseteket is ismer, amelyek a kötelezettségvállalással terhelt költségvetési maradvány összegét módosítják*. Kötelezettségvállalással terhelt költségvetési maradványnak minősül ugyanis – kötelezettségvállalás hiányában is – sajátos szabályként:

- A költségvetési évben befolyt olyan közhatalmi bevétel, működési bevétel, továbbá felhalmozási bevétel, amelyet még nem használtak fel (nem kötöttek le), de bizonyítottan a bevétel ellenszolgáltatásaként (az ellenszolgáltatás léte nyilván a közhatalmi típusú bevételeknél nem merülhet fel) teljesítendő kiadásokra a következő évben használják fel, vagy a bevétel kizárólagos felhasználási célját jogszabály meghatározza (ez tipikusan a költségvetési szerv közhatalmi bevételeinél fordulhat elő).
- Az Ávr. által tételesen felsorolt nemzetközi szerződések, ügyletek (Nemzetközi Fejlesztési Együttműködés, az ENSZ Éghajlatváltozási Keretegyezménye és annak Kiotói Jegyzőkönyve szerinti egységek átruházásából befolyó bevételek, az üveg-házhatású gázok és a légiközlekedési kibocsátási egységek értékesítéséből befolyt bevételek) fel nem használt (le nem kötött) összege.
- Az elkülönített állami pénzalapból meghatározott célra, elszámolási kötelezettséggel kapott támogatások, továbbá a felsőoktatási intézményekben az állami részösztöndíjas és önköltséges tanulmányokat folytató hallgatók által fizetett önköltségből származó bevételek fel nem használt (le nem kötött) összege.
- Az európai uniós projektek esetén a kedvezményezettnek támogatási előlegként kapott, de még fel nem használt (le nem kötött) összeg, valamint az európai uniós alapokból származó támogatások egy meghatározott része<sup>15</sup> a támogatásokat elosztó szervezetnél.
- Az átvett pénzeszközök fel nem használt (le nem kötött) része, ha az átadó az annak terhére ellátandó feladatot meghatározta, azaz annak célja kötött, továbbá az átadó rendelkezésétől függetlenül a felsőoktatási intézmények államháztartáson kívülről érkező adományainak fel nem használt része.

<sup>15</sup> Az úgynevezett alapok alapja ki nem folyósított, valamint első körben visszaérkezett része.

- Külön szólni kell arról a szabályról, amely értelmében kötelezettségvállalással terhelt költségvetési maradványnak lehet tekinteni a Kormány egyedi határozatával átcsoportosított előirányzatok azon költségvetési maradványát, amelyek a költségvetési év utolsó napján (azaz december 31-én) nem voltak ugyan az általános szabályok szerint lekötöttek (azaz nem volt szabályos kötelezettségvállalási dokumentuma), azonban azok terhére az előirányzat-átcsoportosítást követő harminc napon belül megtörtént a kötelezettségvállalás. Ilyen esetben úgy kell tekinteni, mintha a kötelezettségvállalás dokumentuma már december 31-én létezett volna.

A fenti esetekben tehát az érintett összegeket (a bevételnek, átcsoportosított összegnek megfelelő részt, vagy a külön nevesített előirányzati sor teljes maradványösszegét) a maradványkimutatásban *kötelezettségvállalással terhelt költségvetési maradványként kell kimutatni*. Természetesen egy tételt csak egy jogcímen lehet a kötelezettségvállalással terhelt költségvetési maradványba besorolni. Ha például egy költségvetési szerv egy elkülönített állami pénzalapból meghatározott célra, elszámolási kötelezettséggel kapott 100 millió forint támogatást, amelyből 50 millió forintot az általános szabályok szerint lekötött, akkor a 150. § (1) bekezdésének sajátos szabályai alapján már csak a fennmaradó 50 millió forintot állíthatja be kötelezettségvállalással terhelt költségvetési maradványként. Más szóval a kötelezettségvállalással terhelt költségvetési maradványa 100 millió forint és nem 150 millió forint lesz, a bekezdésben felsorolt egyes jogcímek nem adódnak össze.

*A kötelezettségvállalással terhelt költségvetési maradvány a következő évben korláttal felhasználható.* A felhasználás korlátja egyrészt a *vállalt kötelezettségek június 30-ig történő kiegyenlítése*, másrészt – ahol nem kapcsolódik ahhoz konkrét kötelezettségvállalás, csak az Ávr. 150. §-a szerinti, fent ismertetett célok – a *maradvány célja* (például az uniós finanszírozású projekt célja). Ugyanakkor az előző évi kötelezettségvállalásokhoz kapcsolódó költségvetési maradvány igénybevételevel kapcsolatban külön ki kell emelni az Ávr. azon – korábban már ismertetett – rendelkezését, amely értelmében a *személyi juttatások csak a költségvetési szerv kötelezettségvállalással terhelt költségvetési maradványának személyi juttatásokból származó részével növelhetők*. E rendelkezés első olvasatra egyértelműnek tűnhet, hisz a költségvetési maradvány igénybevétele is fő szabályként az „áthúzódó” kötelezettségvállalások fedezetének biztosítása céljából történik. Alaposabban végiggondolva a szabályt ugyanakkor lényeges az a tény is, hogy *ha az Ávr. kötelezettségvállalás nélkül is kötelezettségvállalással terheltnek minősíti a költségvetési maradványt, úgy annak igénybevétele a személyi juttatások között nem lehetséges*. Magában hordozza továbbá ez a szabály azt is, hogy *bármely más (nem személyi juttatást terhelő) kötelezettségvállalás esetén nem megengedett azok olyan, tárgyétet követő módosítása, amely annak kiemelt előirányzati megoszlása megváltoztatása miatt a korábbi dologi, egyéb működési célú stb. kiemelt előirányzatra igénybe vett költségvetési maradvány felhasználását személyi juttatás kiadásra változtatná*.

*A kötelezettségvállalással nem terhelt költségvetési maradvány a teljes költségvetési maradványnak a kötelezettségvállalással terhelt költségvetési maradvány összegével csökkentett mértéke.* Ezt a következő évben a számviteli éves költségvetési beszámoló KGR K11-rendszerben történő kincstári jóváhagyását követő tíz munkanapon belül *be kell fizetni az úgynevezett Központi Maradványszámolási Alap javára*. Ha a beszámoló elkészítésével az érintett költségvetési szerv, fejezeti kezelésű előirányzat kezelő szerve késik,

a befizetési kötelezettségét nem tudja elhúzni, mivel a jogszabály szerint a *befizetésre legkésőbb a kincstári elfogadásra rendelkezésre álló jogszabályi határidő elteltét követő tíz munkanapon belül* sort kell keríteni. Természetesen a beszámoló a jogszabályi határidőnél hamarabb is elkészíthető, és a kincstári jóváhagyás is előbb megtörténhet, ebben az esetben az előbbre tolódott határidőtől kell a tíz munkanapot számítani. A befizetési kötelezettség teljesítésének elmaradása esetén a Kincstár – a beszámoló maradványkimutatás-úrlapjának adatai alapján – jogosult a költségvetési szerv, fejezeti kezelésű előirányzat számláját a be nem fizetett összeggel megterhelni.

*A kötelezettségvállalással terhelt, de a tárgyévet követő év június 30-áig ki nem fizetett költségvetési maradványok elvonásáról vagy további felhasználásáról a Kormány dönt, kivéve azon költségvetési maradványt, amelyeket az Ávr. a korábban ismertettek szerint konkrét kötelezettségvállalások nélkül is kötelezettségvállalással terheltnek minősített (meghatározott célú bevételek, EU-s projektek stb.). Ezek terhére a költségvetési évet követő év június 30-át követően a Kormány külön döntése nélkül is vállalható kötelezettség és teljesíthető kifizetés mindaddig, amíg a maradványt ki nem fizetik.*

*A Kormány döntését az államháztartásért felelős miniszter által koordinált elszámolás alapozza meg, amelyet a fejezetet irányító szerveknek kell kitöltenie és megküldenie a miniszternek a költségvetési évet követő év augusztus 15-éig. Az elszámolásban be kell mutatni a kötelezettségvállalással terhelt, de ki nem fizetett költségvetési maradványt (ezt az Ávr. a *kifizetések elhúzódása miatt továbbra is kötelezettségvállalással terhelt költségvetési maradványnak* nevezi), továbbá a *meghiúsult kötelezettségvállalások miatt a továbbiakban már kötelezettségvállalással nem terhelt költségvetési maradványt.**

A meghiúsulásnak számtalan oka lehet, amelyek tételes felsorolása nem lehetséges. Általános-ságban annyit lehet elmondani, hogy a meghiúsulás lehet teljes vagy részleges. Teljes a meghiúsulás, ha például a közzétett pályázati kiírásra – a korábban elmondottak szerint az Ávr. ezt kötelezettségvállalásnak tekinti – nem érkezett be érvényes pályázat. Részleges a meghiúsulás, ha sor került kifizetésre, de az előre tervezett összegnél kevesebb összegben, például egy felújítás összköltsége a kalkulálthoz képest kedvezőbben alakult.

43. szövegdoboz

*Meghiúsult kötelezettségvállalások*

*Forrás: a szerző saját szerkesztése*

*A meghiúsult kötelezettségvállalás miatt kötelezettségvállalással már nem terhelt költségvetési maradványt a kötelezettségvállalással nem terhelt költségvetési maradványhoz hasonlóan – az elszámolás elküldését követő tíz munkanapon belül – a Központi Maradványelszámolási Alap javára be kell fizetni, aminek elmaradása esetén a Kincstár megterhelheti a költségvetési szerv, fejezeti kezelésű előirányzat számláját a be nem fizetett összeggel. Hasonló mondható el a *kifizetések elhúzódása miatt továbbra is kötelezettségvállalással terhelt költségvetési maradvány azon részéről, amelyek esetében a Kormány az elvonásról döntött.* A befizetés határideje ebben az esetben a Kormány döntését követő tizenöt naptári nap.*

Az államháztartás önkormányzati alrendszerében a maradványok felhasználhatóságára vonatkozó szabályok lényegesen enyhébbek, illetve tágabb döntési, mérlegelési lehetőséget biztosítanak az irányító szerv önkormányzat számára. Az önkormányzatok irányítása alá tartozó költségvetési szervek esetén ugyanis a költségvetési maradvány *elvonandó, illetve a költségvetési szerv által továbbra is felhasználható összegéről az irányító szerv dönt* a zárszámadási rendeletével, határozatával egy időben. Arra nézve, hogy az irányító szerv milyen módszertant alkalmaz a két rész megállapítására, az Ávr. nem tartalmaz előírásokat. Alkalmazhatja a központi alrendszerhez hasonló megosztást – azaz a nem terhelt költségvetési maradványt elvonja, a kötelezettségvállalással terheltet pedig a további, időben korlátozott felhasználástól függően nem –, de dönthet akár a teljes maradvány elvonásáról is, vagy %-os megosztás alkalmazásáról stb. Természetesen a maradványt csak abban az esetben célszerű elvonni, ha a ki nem fizetett kötelezettségvállalások fedezete más módon – például a tárgyévi irányító szervi támogatással – biztosított. Fontos, hogy az irányító szervi döntés alapján adott esetben szükség lehet a költségvetés (rendelet, határozat) módosítására is, például ha annak elkészítésekor nem a végleges éves költségvetési beszámolóban kimutatott költségvetési maradvánnyal számoltak a költségvetés belső finanszírozásaként.

*A költségvetési szervektől elvont összeg ebben az esetben természetesen nem a Központi Maradványszámolási Alapot, hanem az önkormányzatot illeti meg.* Megjegyezzük, hogy bár az önkormányzat természetesen szintén rendelkezik költségvetési maradvánnyal, az annak elvonásáról szóló döntés meghozatalára fogalmilag nem kerülhet sor, hisz nem áll felette olyan irányító szerv, amely költségvetésébe azt be lehetne fizetni. Így erről az esetről az Áht. sem szól.

# Források

## Hazai jogszabályok

Magyarország Alaptörvénye

2011. évi CXCV. törvény Magyarország gazdasági stabilitásáról

2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról szóló 368/2011. (XII. 31.) Korm. rendelettel egységes szerkezetben

2011. évi CXCVI. törvény a nemzeti vagyonról

2013. évi V. törvény a Polgári Törvénykönyvről

370/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről

353/2011. (XII. 30.) Korm. rendelet az adósságot keletkeztető ügyletekhez történő hozzájárulás részletes szabályairól

68/2013. (XII. 29.) NGM rendelet a kormányzati funkciók, államháztartási szakfeladatok és szakágazatok osztályozási rendjéről

28/2011. (VIII. 3.) NGM rendelet a költségvetési szervnél belső ellenőrzési tevékenységet végzők nyilvántartásáról és kötelező szakmai továbbképzéséről, valamint a költségvetési szervek vezetőinek és gazdasági vezetőinek belső kontrollrendszer témájú továbbképzéséről

2/2014. (I. 13.) NGM utasítás az Államháztartási Belső Kontroll Munkacsoport létrehozásáról

4/2011. (I. 28.) Korm. rendelet a 2007–2013 programozási időszakban az Európai Regionális Fejlesztési Alapból, az Európai Szociális Alapból és a Kohéziós Alapból származó támogatások felhasználásának rendjéről

272/2014. (XI. 5.) Korm. rendelet a 2014–2020 programozási időszakban az egyes európai uniós alapokból származó támogatások felhasználásának rendjéről

152/2014. (VI. 6.) Korm. rendeletet a Kormány tagjainak feladat- és hatásköréről

## EU-jogszabályok

Európai Unió működéséről szóló szerződés (EUMSZ)

Az Európai Parlament és a Tanács 966/2012/EU, Euratom rendelete az Unió általános költségvetésére alkalmazandó pénzügyi szabályokról és az 1605/2002/EK Euratom tanácsi rendelet hatályon kívül helyezéséről

Az Európai Parlament és a Tanács 1303/2013/EU rendelete (2013. december 17.) az Európai Regionális Fejlesztési Alapra, az Európai Szociális Alapra, a Kohéziós Alapra, az Európai Mezőgazdasági Vidékfejlesztési Alapra és az Európai Tengerügyi és Halászati Alapra vonatkozó közös rendelkezések megállapításáról, az Európai Regionális Fejlesztési Alapra, az Európai Szociális

- Alapra és a Kohéziós Alapra és az Európai Tengerügyi és Halászati Alapra vonatkozó általános rendelkezések megállapításáról és az 1083/2006/EK tanácsi rendelet hatályon kívül helyezéséről
- Az Európai Parlament és a Tanács 1301/2013/EU rendelete (2013. december 17.) az Európai Regionális Fejlesztési Alapról és a „Beruházás a növekedésbe és munkahelyteremtésbe” célkitűzésről szóló egyedi rendelkezésekről, valamint az 1080/2006/EK rendelet hatályon kívül helyezéséről
- Az Európai Parlament és a Tanács 1304/2013/EU rendelete (2013. december 17-én) az Európai Szociális Alapról és az 1081/2006/EK tanácsi rendelet hatályon kívül helyezéséről
- Az Európai Parlament és a Tanács 1299/2013/EU rendelete (2013. december 17.) az Európai Regionális Fejlesztési Alap által az európai területi együttműködési célkitűzésnek nyújtott támogatásra vonatkozó egyedi rendelkezésekről
- Az Európai Parlament és a Tanács 1300/2013/EU rendelete (2013. december 17.) a Kohéziós Alapról, és az 1084/2006/EK tanácsi rendelet hatályon kívül helyezéséről
- Az Európai Parlament és a Tanács 1305/2013/EU rendelete (2013. december 17.) az Európai Mezőgazdasági Vidékfejlesztési Alapból (EMVA) nyújtandó vidékfejlesztési támogatásról és az 1698/2005/EK tanácsi rendelet hatályon kívül helyezéséről
- Az Európai Parlament és a Tanács 508/2014/EU rendelete (2014. május 15.) az Európai Tengerügyi és Halászati Alapról, valamint a 2328/2003/EK, a 861/2006/EK, az 1198/2006/EK és a 791/2007/EK tanácsi rendelet, valamint az 1255/2011/EU európai parlamenti és tanácsi rendelet hatályon kívül helyezéséről
- A Bizottság 651/2014/EU rendelete (2014. június 17.) a Szerződés 107. és 108. cikke alkalmazásában bizonyos támogatási kategóriáknak a belső piaccal összeegyeztethetővé nyilvánításáról
- A Bizottság 800/2008/EK rendeletete (2008. augusztus 6.) a Szerződés 87. és 88. cikke alkalmazásában a támogatások bizonyos fajtáinak a közös piaccal összeegyeztethetőnek nyilvánításáról
- A tagállamok és a közvállalkozások közötti pénzügyi kapcsolatok átláthatóságáról, illetve egyes vállalkozások pénzügyi átláthatóságáról szóló 2006/111/EK irányelv
- A számviteli irányelv [az Európai Parlament és a Tanács 2013/34/EU Irányelve (2013. június 26.)]

## Útmutatók és egyéb dokumentumok

[www.allamkincstar.gov.hu/hu/koltsegvetesi-informaciok/torzskonyv\\_nyomtatvanyok/230/](http://www.allamkincstar.gov.hu/hu/koltsegvetesi-informaciok/torzskonyv_nyomtatvanyok/230/)

[www.allamkincstar.gov.hu/hu/mit-hol-intezhet/a\\_koltsegvetesi\\_szervek\\_finanszirozasa](http://www.allamkincstar.gov.hu/hu/mit-hol-intezhet/a_koltsegvetesi_szervek_finanszirozasa)

<http://allamhaztartas.kormany.hu/>

<http://tvi.kormany.hu/tvi-eljarasi-rendje>

Jogszabályok indokolása

Kézdi Árpád előadásai és diái (2017. őszi félév, NKE)

## Felhasznált irodalom

HAJDU Szilvia – KONDOR Zsuzsanna – KONDRIK Kornél – MIKLÓS-MOLNÁR Marianna – NYIKOS Györgyi – SÓDAR Gabriella (2017): *Kohéziós Politika 2014–2020*. Budapest, Dialóg Campus.

KAIBÁS Gábor Márk – KÉZDI ÁRPÁD – NÉMETH Zoltán (2018): *Az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény és az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról szóló 368/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet kommentárja*. Magyar Közlöny Lap- és Könyvkiadó Kft.

- NYIKOS, Györgyi (2016): *Financial Instruments in the 2014–20 Programming Period: First Experiences of Member States*. European Parliament, Policy Department B: Structural and Cohesion Policies, Brussels.
- NYIKOS, Györgyi (2014.): Chapter Four. European Union Economic Governance – Sustainable Budgeting: Fiscal Regulations as Instruments for a Sustainable Budget. In: KÁDÁR Krisztián szerk. *Good Governance – International Dimensions*. Budapest, Nemzeti Közzolgálati Egyetem. 123–154.
- NYIKOS, Györgyi (2013): Fiskalregeln als Instrumente für einen nachhaltigen Haushalt in Ungarn. In: ECKARDT Martina – PÁLLINGER Zoltán Tibor szerk. *Schuldenregeln als goldener Weg zur Haushaltskonsolidierung in der EU?: Fiskalregeln als Instrumente für einen nachhaltigen Haushalt in Ungarn*. Baden-Baden, Nomos. 141–156.
- NYIKOS, Györgyi (2010): Steering Towards Growth: New Situation in Hungary – Public Finance Management in Crisis Responses: The Hungarian Case in: UNDP (Ed.) 2<sup>nd</sup> Regional Policy Roundtable On Re-Assessing the Governance Reform Agenda After Twenty Years of Transition and The Global Economic Crisis: “Towards a New Generation of Governance Reforms in Eastern Europe and Central Asia”. Astana Conference, Republic of Kazakhstan, 2010. 10. 26 – 2010. 10. 27. Paper online.
- SIMON István szerk. (2007): *Pénzügyi Jog I*. Budapest, Osiris.
- SZAMKÓ Józsefné (2015.): *Költségvetési szervek gazdálkodása és pénzügyei*. Második, átdolgozott kiadás. Budapest, Wolters Kluwer.
- TÓTH G. Csaba (2016): Összefoglaló a magyar költségvetési szabályokról; MNB egyéb szakmai cikkek. Elérhető: [www.mnb.hu/kiadvanyok/szakmai-cikkek/tovabbi-szakmai-cikkek/toth-g-csaba-osszefoglalo-a-magyar-koltsegvetesi-szabalyokrol](http://www.mnb.hu/kiadvanyok/szakmai-cikkek/tovabbi-szakmai-cikkek/toth-g-csaba-osszefoglalo-a-magyar-koltsegvetesi-szabalyokrol) (A letöltés dátuma: 2018. 07. 02.)



**Vákát oldal**

# Jegyzékek

## Rövidítések jegyzéke

Áhsz.	–	4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet az államháztartás számviteléről
Áht.	–	2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról
ÁSZ	–	Állami Számvevőszék
Ávr.	–	368/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról
Gst.	–	2011. évi CXCV. törvény Magyarország gazdasági stabilitásáról
Kbt.	–	2015. évi CXLIII. törvény a közbeszerzésekről
Mötv.	–	2011. évi CLXXXIX. törvény Magyarország helyi önkormányzatairól
Kincstár	–	Magyar Államkincstár

## Ábrák jegyzéke

1. ábra: *A költségvetés fajtái (egyenleg szerint)*
2. ábra: *Egyszerűsített tipikus közpénzügyi/államháztartási rendszer*
3. ábra: *Költségvetési szabályok száma és típusa (2012)*
4. ábra: *Költségvetési hiány*
5. ábra: *Gazdasági ciklus és költségvetési politika*
6. ábra: *Államadósság a GDP százalékában (2018)*
7. ábra: *Államháztartási hiány (2018)*
8. ábra: *Az irányítási hatáskör elemei*
9. ábra: *Felügyeleti jogosítványok*
10. ábra: *Költségvetési szervek megszüntetése*
11. ábra: *Költségvetési szervek összeolvadása*
12. ábra: *Költségvetési szervek beolvadása*
13. ábra: *Költségvetési szerv különválása*
14. ábra: *Költségvetési szerv kiválása*
15. ábra: *Beolvadásos kiválás költségvetési szerveknél*
16. ábra: *A költségvetési törvény megalkotásának folyamata*
17. ábra: *A kötelezettségvállalás folyamata*
18. ábra: *A pályázati folyamat elemei*
19. ábra: *Költségvetési támogatás rendelkezésre bocsátása*
20. ábra: *A központosított illetményszámfejtés folyamata vázlatosan*
21. ábra: *Időközi költségvetési jelentés a KGR K11-rendszerben*
22. ábra: *Időközi mérlegjelentés a KGR K11-rendszerben*

## Táblázatok jegyzéke

1. táblázat: *Az államháztartás alrendszerei és szervezetei*
2. táblázat: *A költségvetés betartásán örökődő független fiskális intézmények 2014. január 1-jén az Európai Unió tagállamaiban*
3. táblázat: *Állami kötelezettségek csoportosítása*
4. táblázat: *Nemzeti költségvetési szabályok Magyarországon*
5. táblázat: *Az alapelvek áttekintése*
6. táblázat: *A bruttó és nettó elszámolási módszertan közötti különbség*
7. táblázat: *Pénzforgalom és pénzforgalom nélküli elszámolások*
8. táblázat: *A költségvetési és a finanszírozási bevételek és kiadások osztályozását, besorolását összefoglaló táblázat*
9. táblázat: *A jogi és az adminisztratív szempontú besorolás közötti összefüggések*
10. táblázat: *Költségvetési szerv és gazdasági társaság összehasonlítása*
11. táblázat: *Költségvetési szerv alapítására jogosultak*
12. táblázat: *Az alapító okirat kötelező tartalmi elemei*
13. táblázat: *A központi költségvetés tartalma*
14. táblázat: *A központi költségvetés szerkezeti rendje*
15. táblázat: *A költségvetési ciklus*
16. táblázat: *Elemi költségvetés a gyakorlatban*
17. táblázat: *A kiadások teljesítésének egyes folyamatai*
18. táblázat: *A teljesítést igazoló és az utalványozó személye*
19. táblázat: *Támogatási jogviszony létrejöttének időpontja*
20. táblázat: *A támogatási jogviszony tartalmi elemei*
21. táblázat: *Támogatás folyósítása*
22. táblázat: *Az ellenőrzés jellemzői*
23. táblázat: *A központi költségvetés évközi kiegészítésének esetei*
24. táblázat: *Előirányzat-átcsoportosítás és átutalás esetei*
25. táblázat: *Az előirányzat-átcsoportosítások főbb jellemzői*
26. táblázat: *Előirányzat-módosítások esetei, végrehajtója, az érintett bevételi és kiadási előirányzatok*
27. táblázat: *Kincstári körön belüli szervezetek adatszolgáltatásai*
28. táblázat: *Kormányzati szektorba sorolt egyéb szervezetek adatszolgáltatásai*
29. táblázat: *Önkormányzatok adatszolgáltatásai*
30. táblázat: *Az időközi költségvetési jelentés és az időközi mérlegjelentés sajátosságai*
31. táblázat: *Maradványkimutatás a KGR K11-rendszerben*

## Szövegdobozok jegyzéke

1. szövegdoboz: *Közfeladatok lehatárolási problémája*
2. szövegdoboz: *Közjog versus magánjog*
3. szövegdoboz: *Fel kell-e teljesen számolni az államadósságot?*
4. szövegdoboz: *Különböző deficitfogalmak*
5. szövegdoboz: *Éves költségvetés elve a gyakorlatban*

6. szövegdoz: *A globális fedezet elve a gyakorlatban*
7. szövegdoz: *Pénzforgalmi szemlélet versus eredmény szemlélet*
8. szövegdoz: *Sajátos elszámolású, pénzforgalommal nem járó tételek*
9. szövegdoz: *Előlegek sajátos elszámolása*
10. szövegdoz: *Önkormányzati feladatellátás*
11. szövegdoz: *Önkormányzati költségvetési kiadások közgazdasági és feladatalapú osztályozás szerint*
12. szövegdoz: *Önkormányzat által irányított szerv kiadási előirányzatai közgazdasági és feladatalapú osztályozás szerint*
13. szövegdoz: *Önkormányzati költségvetési bevételek és költségvetési kiadások teljes körű számbavétele*
14. szövegdoz: *Önkormányzati költségvetési hiány belső finanszírozás mellett*
15. szövegdoz: *Működési költségvetési hiány értelmezése*
16. szövegdoz: *Európai uniós forrásból finanszírozott támogatással megvalósuló programok, projektek bemutatása az 1. Mellékletben*
17. szövegdoz: *Európai uniós forrásból finanszírozott támogatással megvalósuló programok, projektek bemutatása külön mellékletben*
18. szövegdoz: *Többéves keretrendszer a gyakorlatban*
19. szövegdoz: *Önkormányzati költségvetési rendelet és elemi költségvetés kapcsolata*
20. szövegdoz: *Kötelezettség árfolyamvesztése*
21. szövegdoz: *Fizetési kötelezettség összegének meghatározása*
22. szövegdoz: *Kötelezettségvállalások időbeli ütemezése*
23. szövegdoz: *Szabad előirányzatok a gyakorlatban*
24. szövegdoz: *Éven belüli és éven túli kötelezettségvállalások*
25. szövegdoz: *Kötelezettségvállalás pénzügyi ütemezésének rögzítése*
26. szövegdoz: *Éven túli kötelezettségvállalás korlátai*
27. szövegdoz: *Jutalomfizetés korlátja*
28. szövegdoz: *Előirányzati fedezetet és likvid fedezet*
29. szövegdoz: *Teljesítésigazolás*
30. szövegdoz: *Előirányzatok alakulása az előirányzat módosítása során*
31. szövegdoz: *Előirányzat-átcsoportosítás a központi költségvetésben*
32. szövegdoz: *Elkülönített állami pénzalapok előirányzat-módosításai a gyakorlatban*
33. szövegdoz: *Fejezetben belüli átcsoportosítás elkülönített állami pénzalapoknál*
34. szövegdoz: *Előirányzat-módosítás maradvány esetében*
35. szövegdoz: *A többletbevételek engedélyezésének rendje*
36. szövegdoz: *A törzskönyvi nyilvántartás jelentősége*
37. szövegdoz: *Az előirányzati nyilvántartás kincstári rendszere*
38. szövegdoz: *Pénzeszközök és maradvány*
39. szövegdoz: *Elkülönített állami pénzalapok költségvetési maradványa*
40. szövegdoz: *Fejezeti kezelésű előirányzatok költségvetési maradványa*
41. szövegdoz: *Kölségvetési szerv naptári éven átnyúló ügyleteinek költségvetési kezelése*
42. szövegdoz: *Következő időszak terhére vállalt kötelezettségek szabályainak mögöttes tartalma*
43. szövegdoz: *Meghiúsult kötelezettségvállalások*

A Dialóg Campus Kiadó a Nemzeti Közszolgálati Egyetem könyvkiadója.



Nordex Nonprofit Kft. – Dialóg Campus Kiadó • [www.dialogcampus.hu](http://www.dialogcampus.hu) • [www.uni-nke.hu](http://www.uni-nke.hu)  
1083 Budapest, Ludovika tér 2. • Telefon: 06 (30) 426 6116 • E-mail: [kiado@uni-nke.hu](mailto:kiado@uni-nke.hu)  
A kiadásért felel: Petró Ildikó ügyvezető • Felelős szerkesztő: Dalloul Zaynab  
Olvasószerkesztő: Dorogi Katalin • Korrektor: Bíró Csilla • Tördelőszerkesztő: Fehér Angéla

ISBN 978-615-5920-20-2 (nyomtatott)  
ISBN 978-615-5920-21-9 (elektronikus)

A közpénzügyek hatékony, eredményes és szabályos kezelését, hasznosítását mindig kiemelt figyelemmel kísérte a társadalom. A gazdasági és pénzügyi válságok következményeként ez a figyelem tovább erősödött. Az elmúlt időszakban a feltörekvő és a fejlett országok egész sora szembesült a költségvetési túlköltekezéssel, a pénzügyi fenntarthatóság kérdésével, az adósság növekedésével. Ezen problémák kezelésére léteznek adaptálható módszerek és bevált eszközök, alkalmazásuknál azonban alapvető elvárás, hogy megeremtsék a fenntartható és tartós finanszírozhatóságot a növekedéshez és a fenntartható fejlődéshez. A költségvetési, államháztartási keretrendszerben az eljárási és átláthatósági szabályokon, továbbá felügyeleti és szankcionáló mechanizmusokon keresztül az ország sajátosságainak megfelelően kell összeállítani a gyakorlatban alkalmazott szabályrendszert.

A közpénzkezelés fő szabályait Magyarországon az államháztartási szabályrendszer tartalmazza, így logikájának és szabályozási rendszerének megismerése fontos a közpénzügyi rendszer működésének megértéséhez.

Ez a szakkönyv arra tesz kísérletet, hogy a szabályok és az azok mögötti logika megvilágításával, valamint példák bemutatásával segítse a megértést. A kiadvány elkészítése során a vezérlő elv az volt, hogy a sokszor nehezen érthető szabályok és feltételek megismertetése és megértetése céljából esetekkel, ábrákkal és gyakorlati számolási példákkal is szemléltessük a tudnivalókat, valamint bemutassuk a szabályok gyakorlati érvényesülését.

A kötet tehát az elméleti alapok kifejtése mellett a gyakorlati felhasználók szemszögéből tesz kísérletet államháztartás jogának áttekintésére. A szerzők abban bízva dolgoztak, hogy a kötet segíteni fogja az államháztartási jognak és a szabályozás motivációinak jobb megértését, és az olvasó a megfelelően strukturált formában összefoglalt ismereteket tanulmányai vagy munkája során sikerrel tudja hasznosítani.

A kiadvány a KÖFOP-2.1.2-VEKOP-15-2016-00001 „A jó kormányzást megalapozó közszolgáltatás-fejlesztés” című projekt keretében került kiadásra.

Cialóg Campus



MAGYARORSZÁG  
KORMÁNYA

SZÉCHENYI 2020



Európai Unió  
Európai Szociális  
Alap



BEFEKTETÉS A JÖVŐBE