

A gazdálkodási mozaik – költségvetési szervek eredményes gazdálkodása



Balkay Attila
Kisgergely István



A gazdálkodási mozaik – költségvetési szervek eredményes gazdálkodása

Szerzők:

Balkay Attila
Kisgergely István

Szakmai lektor:

Szabó Tamás

A hatályosított kézirat lezárásának dátuma:

2020. február xx.

A hatályosítást végezte:

Kisgergely István

Kiadja:

© NKE, 2020

Felelős kiadó:

Prof. Dr. Kis Norbert
Rektorhelyettes

A kiadvány a KÖFOP-2.1.1-VEKOP-15-2016-00001
„A közszolgáltatás komplex kompetencia, életpá-
lya-program és oktatás technológiai fejlesztése”
című projekt keretében készült és jelent meg.

© Balkay Attila, 2020
Kisgergely István., 2020

© Nemzeti Közszoigálati Egyetem
Közigazgatási Továbbképzési Intézet, 2020

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

1. Alapfogalmak	5
1.1. Eredményesség	5
1.2. Gazdaságosság	6
1.3. Hatékonyság	8
1.4. A teljesítménykategóriák belső és külső összefüggései.	8
1.5. Hozzáadott érték	10
1.6. Pénzért a legjobb értéket.	11
2. Jogszabályi követelmények	12
2.1. Az Alaptörvény	12
2.2. Az államháztartás	13
2.2.1. A költségvetési szervek	13
2.2.2. Az önkormányzatok sajátosságai	14
2.3. A nemzeti vagyon	15
2.3.1. Az állami vagyon.	15
2.3.2. Az önkormányzati Vagyon.	16
3. Az államháztartási kontrollok és a teljesítmény	18
3.1. A belső kontrollrendszer	18
3.2. Kontrollkörnyezet	19
3.3. Kontrolltevékenységek	20
3.3.1. Kulcskontrollok és a teljesítmény	22
3.4. A helyi önkormányzatok belső kontrollrendszerének sajátosságai	25
3.5. Belső ellenőrzés	25
3.6. Költségvetési szerv külső ellenőrzése	27
4. A teljesítmény értékelésének szintjei és összetevői	28
4.1. Ügyintéző	29
4.2. Szervezeti egység vezetője	30
4.3. Költségvetési szerv vezetője	31
4.3.1. Belső kontroll nyilatkozat	32
4.4. Az eredményességet támogató egyéb szervezeti összetevők.	33
4.5. Állam, kormányzat, szakpolitika.	35
4.5.1. Jó állam, jó kormányzás	35
4.5.2. Kormányzat és szakpolitika	36
4.5.3. Beszámolás	37
5. Jogszabálytár	39
6. Irodalomjegyzék	40

1. ALAPFOGALMAK

Az eredményes gazdálkodás értékeléséhez megkerülhetetlen az alapfogalmak tisztázása, rögzítése.

A költségvetési szervek működésére, működtetésére és tevékenységére vonatkozó jogszabályok rendelkezéseiben együtt vagy önállóan, visszatérően megjelenik **a gazdaságosság, az eredményesség és a hatékonyság** mint jellemző teljesítménykategória. A három kategóriát a jogszabályok rendelkezései a tevékenység ellátása során alkalmazandó követelményekké transzponálják. A kategóriák tartalmát a különböző, a közszféra és a költségvetési szervek teljesítményére vonatkozó források (szakirodalmi, jogszabályi és alkalmazott meghatározások) változása, fejlődése alakítja, módosítja.

A három teljesítménykategóriát és azok érvényesülését másként és más megközelítéssel kell értelmezni és értékelni feladat szinten, folyamat szinten, szervezeti és intézményi szinten, valamint stratégiai szinten.

1.1. Eredményesség

Az eredményesség lényegében **a kitűzött célok elérésének mértéke**. Az eredményesség értékelésekor az elért eredményeket a kitűzött célok megvalósulásának mértékében értékeljük, és a meghatározott célokhoz viszonyítjuk. Az eredményességet egy adott tevékenység tekintetében **a tevékenység szándékolt és tényleges hatása vonatkozásában is lehet értékelni**. Az eredményesség központjában a következmények, illetőleg a bekövetkezett hatások állnak.

A költségvetési szerv eredményessége abban nyilvánul meg, hogy tevékenységei és feladatellátása során milyen mértékben képes az előírt vagy kitűzött célokat megvalósítani. Az eredményesség lényegében a költségvetési szerv tevékenységének, feladatellátásának a társadalmi célokra és közszolgáltatásokra gyakorolt hatását fejezi ki, mivel a tevékenységek és feladatok tervezett hatását viszonyítja a tényleges hatásokkal.

Egy tevékenység hatása másként értelmezhető és másként nyilvánul meg a különböző teljesítési szinteken. Fontos, hogy a tervezett hatásokat és ezekhez kapcsolódva az eredményességet a megfelelő és megvalósítható szinthez rendeljék (feladat-, folyamat-, szervezeti vagy intézményi, valamint stratégiai szinten). A célok és feltételek egymással összefüggő bonyolult és a környezet hatásai miatt állandóan változó rendszere **a célhierarchia**. A megfelelően felépített és elemzett célrendszer alkalmas a célok és a feltételek összehangolására. A megfelelően kialakított célhierarchiában nem fordulhat elő, hogy egy alacsonyabb operatív szintű és hatású tevékenységtől túl magas szintű és nem megvalósítható eredményt várjanak.

Egyes közszolgáltatások, közfeladatok ellátásának, annak eredményességének megítéléséhez az üzleti alapú, úgynevezett piaci szolgáltatások értékelésénél alkalmazott eszközök csak korlátozottan alkalmazhatók. A közfeladatok ellátásának kötelezettsége eredményorientált, tehát azok ellátása során nem az az elsődleges szempont, hogy üzleti eredménnyel jár-e egy tevékenység, hanem az, hogy az érintettek részére elérhető legyen a közszolgáltatás. Ugyanakkor a tevékenység ellátása mellett a közszolgáltatást nyújtó költségvetési szerv működtetésével és működésével szemben elvárható, hogy átlátható és kimutatható legyen a szervet érintő különböző külső vagy belső **beavatkozások hatása az eredményességre**.

Az **optimális feladatellátás** mint eredménykövetelmény viszonyításában, valamint a közszolgáltatások eredményességének mérésében a piaci és árverseny hiánya mellett az eredmények, célkitűzések **számszerűsíthetőségének** – a gazdaságosság témakörénél szintén jelzett – problémája is jelentkezhet.

A gazdálkodás olyan céltudatos tevékenység, amelyet összetett folyamatok alkotnak, és döntések sorozatából áll. Fogalmát többféle megközelítésben is meg lehet határozni. A költségvetési szervek tekintetében leginkább adekvát megközelítéssel, **a gazdálkodás a rendelkezésre álló erőforrások céltudatos és észszerű felhasználása, a szükségletek kielégítése, illetve a lehető legjobb vagy legnagyobb eredmény megszerzése érdekében.** Az eredmény mint a tevékenység (végső) következménye, jellegéből adódóan minőségi vagy mennyiségi jellemzőkben is megmutatkozhat.

Eredményes a gazdálkodás, ha a gazdálkodási tevékenységgel a legjobb vagy legnagyobb eredmény érhető el.

A gazdálkodás eredményessége többféleképpen megjelenhet. Amennyiben egy költségvetési szerv új beszerzési eljárás lefolytatását követően egy áru (például papíráru, szakmai anyagok) vagy szolgáltatás (például fénymásolók karbantartása, informatikai rendszerek üzemeltetése) tekintetében a korábbi beszerzési áránál alacsonyabb beszerzési árat tud elérni, akkor az a gazdálkodás eredményességét növeli, hiszen a rendelkezésre álló erőforrásban (pénz) elért megtakarítást más szervezeti cél elérésére lehet felhasználni (például szakmai tevékenységet segítő szolgáltatásokra vagy élelmezésre). Akkor is növelhető a gazdálkodás eredményessége, ha az erőforrás-felhasználás változatlan mértékű, de azok felhasználásával nagyobb eredményt ér el a költségvetési szerv. Például a szállítói szerződések (például szakmai tevékenységet segítő szolgáltatásokra vagy üzemeltetési, fenntartási szolgáltatásokra vonatkozó szerződések) felülvizsgálatával, a feladatellátás optimalizálásával vagy az esetleges párhuzamosságok megszüntetésével a korábbi ráfordításért (beszerzési árért) az új vagy többszolgáltatással (például nagyobb rendelkezésre állás, új, magasabb minőségű vagy jobban hasznosítható szolgáltatás) a korábbinál szélesebb szervezeti célokat lehet elérni.

1.2. Gazdaságosság

A gazdaságosság a költségvetési szervek tevékenységeinek, közfeladatainak ellátásához **szükséges erőforrások költségeinek, ráfordításainak csökkentését, minimalizálását** jelenti, **az előírt, elvárt vagy megfelelő minőség biztosítása és a kitűzött célok elérése mellett.**

A **gazdaságosság** sokféleképpen jelenhet meg a költségvetési szerv tevékenységének szintjein és területein. Szervezeti megközelítésben értelmezhető az intézmény egészének vagy egy szervezeti egység szintjén. Az intézményi működés területén pedig értelmezhető (rész)feladat, projekt (például beruházás), döntések szintjén, továbbá azok gazdasági hatásai tekintetében is megítélhető. A gazdaságosság témakörének összetettségét mutatja, hogy az értelmezhető az irányítás (menedzsment), a kontrollok és a végrehajtás operatív, gyakorlati és elvi szintjein egyaránt.

Különböző megközelítést és értékelési szempontok alkalmazását igényli az összetett, illetve az egyszerűen azonosítható, körülhatárolható folyamatok, tevékenységek gazdaságosságának megítélése. Gondoljunk bele, hogy mind az erőforrások, mind pedig a ráfordítások (más kifejezéssel inputok) eltérő körben és összetettségben jelentkeznek egy konkrét tevékenység és egy komplex feladat vagy folyamat tekintetében.

Alapvetés, hogy a gazdaságosság értékelése során a ténylegesen felhasznált erőforrásokat kell a tényleges eredményekkel összevetni.

A gazdaságosság értelmezése során erőforrásként azonosítható lehet a pénzbeli vagy anyagi ráfordítás, a költség, az idő, szellemi tevékenység és termék is. Továbbá ekként lehet értelmezni a célokat vagy a szabályozást is. A gazdaságosság definíciójának fontos kitétele a szükségesség elve, ami azt jelenti, hogy csak a tevékenység, közfeladat ellátásához szükséges erőforrások vonhatók elemzés alá.

A tevékenységek összetevői tekintetében az erőforrások számszerűsítése, mérése, becslése során különböző elveket és módszereket lehet és kell alkalmazni. Az értékeléshez az erőforrásokat kimutathatóvá, vagy megbecsülhetővé kell tenni. Ez mennyiségileg egyszerűbb feladat a pontosan **mérhető jellegű erőforrások** (például pénzügyi és humán erőforrások), illetve pénzbeli értékkel bíró erőforrások (például eszközök, gépek, berendezések vagy pénzben közvetlenül kifejezhető költségek és ráfordítások) tekintetében. Ugyanakkor ezeknél a kimutathatóság korlátosságát az összetettség befolyásolja (mely költségeket, vagy ráfordításokat kell a tevékenységgel kapcsolatban kimutatni). Minél összetettebb egy tevékenység, annál szélesebb körű és bonyolultabb a felhasznált erőforrások kimutatása. Még összetettebb feladatot jelent a nem pontosan mérhető vagy becslhető erőforrások (például az idő, a szellemi teljesítmény, a megvalósított cél vagy eredmény értékének) számszerűsítése. A gazdaságosság értékelése során alkalmazott ráfordításokat kimutathatóvá, emellett mérhetővé, vagy valamilyen átlátható és bemutatható értékelési elv vagy módszer alkalmazásával azonosíthatóvá, illetve kalkulálhatóvá kell tenni.

A gazdaságosság szempontjából az erőforrások csökkentése, minimalizálása sem lehet parttalan, hiszen a definíció másik fontos garanciális kitétele a tevékenység(ek), közfeladat(ok) előírt, elvárt vagy megfelelő minőségének biztosítása. A minőség meghatározása és megítélése így szintén sarkalatos értékelési alapelv és szempont. Ennek értékeléséhez és megítéléséhez egyrészt az adott tevékenység jellemzői és sajátosságai, másrészt a tevékenységre vonatkozó jogszabályi követelmények, illetve szakmai előírások nyújtanak fogódzót vagy támpontot.

A költségvetési szerv egyes tevékenységei tekintetében a minőség megfelelőségének értékelése nagymértékben függ a **szabályozási környezettől**, annak meglététől (van-e a minőségre vonatkozó szabály), teljességétől (kiterjed-e a tevékenység egészére) és annak minőségétől (megfelelő-e, ezen belül támogatja-e a feladatok ellátását és számon kérését).

Egyes tevékenységek tekintetében a minőség értékelését részletes jogszabályi előírások és szakmai szabályok támogatják. Ezen körbe tartoznak például egyes pénzügyi, gazdasági és műszaki tevékenységek. E tevékenységekkel kapcsolatban könnyebb konkrét minőségi vagy megfelelőségi mutatókat, kritériumokat azonosítani (például szabályszerű gazdálkodásra vonatkozó előírások vagy műszaki szabványok).

Más tevékenységek ellátásával kapcsolatban nehezebb minőségi szempontokat azonosítani a szabályozási környezetben. A költségvetési szervek egyes közfeladatai és az azokkal összefüggő tevékenységei ellátásának minőségi szempontú értékelését jogszabályi előírások vagy szakmai követelmények csak korlátozottan támogatják. Ezen közfeladatok ellátásának minőségi értékelésénél alkalmazható az összevetés, összehasonlítás (benchmarking) technikája, amelynek során a módszerek, folyamatok és azok eredményeit összevetik egy vagy több hasonló tevékenységet végző szervezet vagy intézmény megfelelő jellemzőivel. Ezekben az értékelésekben előtérbe kerülhetnek a jó gyakorlatok, a helyi, az országos, illetve a nemzetközi tapasztalatok.

1.3. Hatékonyság

A hatékonyság megmutatja, hogy **az eredményeket, a kitűzött célokat mekkora ráfordítással érik el**. A hatékonyság tulajdonképpen az eredmények (termékek, szolgáltatások vagy tevékenységek) és az azok előállításához felhasznált erőforrások viszonya. Más megközelítésben a hatékonyság **az egységnyi erőforrással előállított eredmény mutatója**.

Egy tevékenység, egy szervezet vagy egy egyén hatékonyabb, ha azonos erőforrás-felhasználással nagyobb eredményt ér el, vagy kisebb erőforrás-felhasználással ér el azonos eredményt.

A hatékonyság értelmezésében is nagyon fontos tényező a **megfelelő minőség**. Hatékonyság csak abban az esetben értelmezhető a fenti definíciók alapján, ha az eredmények minősége legalább azonos, vagy jobb, de mindenképpen megfelelő. A hatékonyság növelése érdekében nem engedhető meg, hogy a szolgáltatások vagy a tevékenységek, mint az eredmények minősége a megfelelőség szintje, kritériuma alá csökkenjen, vagy azt ne érje el.

A hatékonyság értékeléséhez alkalmazható kritériumok azonosítása, kiválasztása összetett feladat, amely során több szempontot is figyelembe kell venni annak érdekében, hogy a kritériumok, a teljesítménymutatók valós hatékonyság bemutatására legyenek alkalmasak.

A hatékonyság értékelése során a ténylegesen felhasznált erőforrásokat kell összevetni a ténylegesen megvalósított eredményekkel, célokkal. Mivel a hatékonyság csak az eredmények és az erőforrások tükrében értelmezhető, így a kritériumok alkalmazhatóságát, kiválasztását a gazdaságosság és az eredményesség témakörénél már felvetett, az erőforrások és az eredmények jellegére, típusára és értelmezésére vonatkozó sajátosságok (például számszerűsíthetőség mérhetőség) szintén befolyásolják.

A képességek, készségek, személyes és szervezeti kompetenciák, know-how, pénzügyi és eszköz erőforrás ellátottság mind olyan erőforrás összetevők, amelyek számszerűsíthetőségük korlátai miatt a hatékonyság értelmezésére és kimutatására gyakorolják a legnagyobb hatást. Ezek azok az erőforrások, amelyek leginkább befolyásolhatják egy cél hatékony elérését vagy egy feladat hatékony megvalósítását, ezeken keresztül végső soron a költségvetési szerv hatékony közfeladat-ellátását.

1.4. A teljesítménykategóriák belső és külső összefüggései

Fontos alapvetés, hogy **a három teljesítménykategória** – egyes összetevők révén – **egymással összefüggésben van**. Az összetevők változása nemcsak egy teljesítménykategóriára gyakorolhat hatást, hanem többre is. Az eredmények például mindhárom kategóriára hatást gyakorolnak, míg az erőforrások a gazdaságosságot és a hatékonyságot befolyásolják. Az egyes teljesítménykategóriák érvényesülése egy másik kategóriára is hatást gyakorolhat, például a gazdaságosság érvényesülése mellett a hatékonyság lehet, hogy javul, de előfordulhat, hogy kevésbé érvényesül.

Teljesítménykategória	Összetevő eleme		
	A tevékenységhez felhasznált erőforrás	A tevékenységgel elért eredmény	A tevékenységgel kiváltott hatás
Eredményesség		X	X
Gazdaságosság	X	X	
Hatékonyság	X	X	

1. táblázat: Teljesítménykategóriák és az azokra ható összetevők (a kapcsolatot X jelöli)

Az összetevők mögött álló egyes tényezők (például költség, tartalom, határidő vagy külső, az intézménytől független döntés) változása azonos és ellentétes hatással is lehet az egyes kategóriákra. A költségek növekedése például a hatékonyság és a gazdaságosság szempontjaira negatívan, ugyanakkor az eredményességre – mivel az nem függ az erőforrásoktól – pozitívan hathat. A tényezők hatásainak menedzselése, kölcsönhatásaik megfelelő összehangolása és a felmerülő kockázatok kezelése a költségvetési szerv különböző szintű irányítóinak feladata. Az ezzel összefüggő tevékenységek azonban csak optimális és aktív koordinálással hoznak eredményt.

Mindhárom teljesítménykategória meghatározásának és értelmezésének közös eleme a kitűzött célok (eredmények vagy hatások) és azok elérése. Ebből adódóan a költségvetési szervek tevékenységének eredménye, teljesítménye – ezen belül az eredményesség, a gazdaságosság és a hatékonyság – csak a célok pontos meghatározása mellett mérhető, értékelhető.

A költségvetési szerv működtetésével és működésével összefüggő – a következő fejezetben bemutatott, jogszabályokban előírt – teljesítménykritériumok mellett a költségvetési szerveknek természetesen egyéb követelményeknek is meg kell felelnie.

A teljesítménykategóriák értékelési alapját képező összetevőknek, tényezőknek, továbbá azok változásainak nem kizárólag a teljesítmény szempontrendszerében kell megfelelniük, hanem jogszabályi rendelkezésekből és szakmai alapelvekből levezethető kritériumoknak is. Ilyen kritérium lehet – a teljesség igénye nélkül – a szabályosság, az átláthatóság, a kiszámíthatóság, a megvalósíthatóság és akár a rendszerszemlélet is.

Például a költségvetési szerv költségelszámolásának nemcsak a gazdaságosság és hatékonyság értékelhetősége szempontjából kell kimutathatónak, mérhetőnek vagy összevetésre alkalmasnak lenni, hanem – több egyéb követelmény mellett – meg kell még felelnie a szabályosság követelményének az államháztartás számvitelére és könyvvizetésére vonatkozó előírások, illetve az átláthatóság követelményének a költségvetés végrehajtása tekintetében.

A költségvetési szervek teljesítményének értékelése területén a fenti kritériumok közül kiemelt fontossággal és **prioritással bír a szabályosság** követelménye. A teljesítményértékelés alapvetése, hogy az értékelés hatókörébe tartozó tevékenységek ellátása szabályos. Szabálytalan gyakorlat esetén ugyanis nem értelmezhetők a teljesítménykategóriák, mivel a szabálytalan erőforrások vagy az erőforrások szabálytalan felhasználása, a szabálytalan megvalósítások, illetve a vonatkozó szabályoktól eltérő célok, eredmények és hatások nem férnek az értelmezhetőség kereteibe. A szabályosság prioritása azt jelenti, hogy egy szabálytalanul, tehát a vonatkozó szabályok – teljes vagy részleges – figyelmen kívül hagyásával elvégzett tevékenység eredményességének, gazdaságosságának vagy hatékonyságának értékelése, bemutatása lényegében okafogyott.

A három teljesítménykategória önállóan és együtt is értékelhető, vizsgálható. Azt, hogy a költségvetési szerv működtetésében, működésében egy közfeladat vagy egy intézményi tevékenység tekintetében melyik teljesítménykategória releváns és érvényesítendő, arról alapvetően a szabályozási környezet rendelkezik. A szabályozási környezetben a költségvetési szerv és annak munkavállalójának feladatellátására vonatkozó teljesítménykritérium jogszabályi rendelkezésben vagy egyéb előírásban (például irányítószervi, intézményi vagy vezetői utasítások, szakmai szabványok) jelenhet meg.

A teljesítményértékeléshez szükséges a tevékenységre vonatkozó **szabályozási környezetből** (ideértve a szakmai előírásokat, szabványokat, standardokat) levezetett alkalmazható kritérium(ok) (például mi a cél vagy az elvárás), valamint az értékelés szempontjából releváns teljesítménymutatók (milyen adattal jellemezhető) azonosítása. Emellett az értékeléshez szempontokat (kérdések, amelyekre választ keresünk), illetve minősítési kategóriákat (például kiváló, megfelelő, részben megfelelő, nem megfelelő) kell meghatározni.

A mutatók azok az adatok, amelyek lehetővé teszik különböző állapotok – így a kezdeti vagy célkitűzési állapot, valamint az értékelés idejében fennálló állapot – összevetését, értékelését. Az adatok jellegéből adódóan megkülönböztetünk mennyiségi (például ár, idő, darab), valamint minőségi mutatókat (például ügyfél-elégedettség, minőség, alkalmasság, megfelelőségi szempontok).

Témánk aspektusában a **teljesítménymutatók** a költségvetési szerv olyan jellemzőit mérő adatok, amelyekkel az értékeléssel érintett tevékenység teljesítménye vagy az arra gyakorolt hatása az eredményesség, a gazdaságosság vagy a hatékonyság szempontjából megítélhető. A teljesítménymutatóknak valós, illetőleg számszerűsíthető összefüggésben kell állniuk az eredményekkel.

A költségvetési szerv komplex társadalmi és gazdasági környezetben működik, így eredményességét **külső körülmények** is befolyásolják. A tevékenység eredményét olyan elemek is meghatározó mértékben alakítják, amelyeket az intézmény nem tud befolyásolni. Például a gazdasági válság egyszerre idézte elő a pénzügyi források szűkösségét és egyes javak (például üzemanyagok, ingatlanok és járművek) értékének csökkenését, továbbá a szociális feszültségek növekedését, valamint a jövedelem és fogyasztási adókból származó bevételek csökkenését. Gazdaságpolitikai, költségvetési körülmények, továbbá kormányzati vagy irányítószervi intézkedések egyaránt (pozitív vagy negatív) hatást gyakorolhatnak a költségvetési szerv gazdálkodásának eredményességére.

1.5. Hozzáadott érték

A vállalkozások teljesítményének mérése főként pénzügyi jellemzőkön, pénzügyi mutatókon alapul. Ezeket az egyébként hasznos pénzügyi mutatókat jellemzően kellő körültekintéssel át kell alakítani, alkalmassá kell tenni a közszolgáltatások és közfeladatok teljesítményének méréséhez. Ezt az adaptálást a hozzáadott érték példáján a következőkben röviden bemutatjuk.

A hozzáadott érték több eltérő szinten és megközelítésben is értelmezhető fogalom. Jelentheti vállalkozásoknál az árbevétel és a vásárolt áruk vagy szolgáltatások értékének különbségét. Emellett a hozzáadott érték a makroökonómiában is értelmezhető a nemzetgazdasági szintű bruttó kibocsátás és a termelő fogyasztás különbségeként.

Mindezek mellett egy olyan piaci teljesítménymérő mutató, amely nagyon leegyszerűsítve a befektetett tőke¹ költségének levonásával mutatja be a befektetett tőke értékteremtő képességét. Egy másik ezzel összefüggő pénzügyi mutató a tőkejövedelem, amely a befektetett tőke által létrehozott új értéket (hozzáadott értéket) mutatja be. Amennyiben egy vállalkozásnál a saját tőke a jegyzett tőke egy meghatározott szintje alá csökken, akkor az tulajdonosi beavatkozást (tőkeemelés) eredményez. A saját tőke, bár értelmezhető az államháztartási számvitel rendszerében is, ugyanakkor annak alakulása – többek között az államháztartásra és a közszolgáltatásokra vonatkozó sajátos ellátási és finanszírozási kötelezettségekre tekintettel – a költségvetési szervek értékelésére, összevetésére nem teljesen alkalmas mutató.

A költségvetési szervek tekintetében sem az árbevétellel összefüggő, sem a tőke értékváltozásának jellemzésére vonatkozó mutatók nem alkalmazhatók. Ugyanakkor a hozzáadott érték adaptálható és alkalmazhatóvá alakítható a költségvetési szervek teljesítménye tekintetében is.

Egy vállalkozás működésével és sikerességével szemben alapvető követelmény, hogy az a tulajdonos számára értéket teremtsen. Az értékteremtéssel szemben támasztott követelmény nem veszít jelentőségéből akkor sem, ha a tulajdonos az állam vagy egy önkormányzat. A költségvetési szervek feladataik ellátásához, működésükhöz közpénzt használnak fel és közvagyonot hasznosítanak. A rábízott pénzt, anyagi és szellemi javakat (beleértve a munkaerőt is) a költségvetési szervnek úgy kell felhasználnia, illetőleg hasznosítania, azokkal úgy kell gazdálkodnia, hogy az eredményt, más megközelítésben értéket teremtsen.

Minél nagyobb a költségvetési szerv tevékenységével előállított vagy elért eredmény, illetve érték, annál nagyobb a tevékenység és azon keresztül a költségvetési szerv hozzáadott értéke.

¹ A befektetett tőke a saját tőke és a kamatköteles idegen források (hitelek és kölcsönök) összege.

Gondoljunk bele, hogy (akár tulajdonosként) hogyan értékelnénk azt a vállalkozást, amelynek tevékenysége alig ér többet a piacon, mint a felhasznált erőforrások összértéke. Ugyanígy a költségvetési szervek tevékenységének értékelésekor is helyénvaló megközelítés, hogy a tevékenység a biztosított vagy felhasznált anyagi és szellemi javak összértékénél nagyobb (társadalmi) értéket képviseljen. Ebben a „nagyobb” jelzőben ragadható meg a költségvetési szerv hozzáadott értéke.

1.6. Pénzért a legjobb értéket

A nemzetközi szakirodalomban használt „best value for money”, vagy „**pénzért a legjobb értéket**” egy olyan **költséghatékonysági elvet** fogalmaz meg, amely abban foglalható össze, hogy a **legmagasabb értéket kapjuk a pénzünkért**. Témánk szempontjából lényegében a **közpénzek minél hatékonyabb hasznosulását** jelenti, hiszen az elv érvényesítésével az **egységnyi pénzért a legjobb eredmény** érhető el. Az eredményt természetesen csak mérhető, vagy értékelhető mennyiségi és/vagy minőségi szempontok alapján lehet összehasonlítani, megítélni.

Az elvet egyes tervezett megvalósítási alternatívák összehasonlítására, értékelésére is lehet használni, így az alkalmazható értékválasztásra épülő mechanizmusokban is, mint például az áruk, szolgáltatások beszerzésére vagy beruházások megvalósítására irányuló **beszerzési, közbeszerzési eljárásokra**. A pénzért a legjobb értéket elv támogatja a gazdálkodás eredményességét azáltal, hogy a költségekért, ráfordításokéért a legmagasabb értékkel bíró eredményt nyújtja.

A széles körben használt megközelítéssel ellentétben a költségvetési szerveknek a beszerzéseik, közbeszerzéseik során nem kizárólag a legolcsóbb ajánlat elfogadására kell vagy lehet törekedniük.² Az ár csak olyan ajánlatok értékelésénél lehet a legmeghatározóbb szempont, ahol a műszaki vagy egyéb tartalom, illetve jellemzők (lényegében) azonosak. Az eljárásokban alapvetően az ár és az eredmény legjobb, legnagyobb hasznossággal járó kombinációját kell érvényesíteni. A költségvetési szervek beszerzéseiben tehát a pénzért a legjobb értéket elvet lehet, és az eredményesség szempontjából kell is érvényesíteni, lényegében az ár-érték arányt megjelenítő értékelési szempontok alkalmazásával.

Az eredményes gazdálkodás szempontjából az áruk és szolgáltatások (beleértve a beruházásokat is) beszerzési eljárásainak előkészítése és lebonyolítása során az értékelési szempontokat úgy kell kidolgozni, illetve alkalmazni, hogy azok az ajánlatok összehasonlíthatóságát biztosítsák. Továbbá igazolják, hogy – az ajánlatok közül – a legjobb ajánlat elfogadásával a költségvetési szerv a felhasznált közpénz fejében a lehető legjobb értéket, ezáltal a legnagyobb eredményt érje el, így a közpénz értéke a legjobban hasznosuljon.

² A közbeszerzésekről szóló 2015. évi CXLIII. törvény 76 § (2) bekezdése szerint értékelési szempontként alkalmazhatók a legalacsonyabb ár, valamint a legalacsonyabb költség, amelyet az ajánlatkérő által meghatározott költséghatékonysági módszer alkalmazásával kell kiszámítani, vagy a legjobb ár-érték arányt megjelenítő olyan szempontok, amelyek között az ár vagy költség is szerepel.

2. JOGSZABÁLYI KÖVETELMÉNYEK

A fejezet célja bemutatni a költségvetési szervezetek a közpénzekkel és a nemzeti vagyonnal való gazdálkodására vonatkozó jogszabályokban előírt, kritériumként alkalmazandó és számonkérhető – az előző fejezetben bemutatottak alapján már ismerős – teljesítménykategóriákat mint követelményelemeket és a kapcsolódó rendelkezéseket.

A költségvetési szervezetek, mint meghatározott közfeladat ellátására létrejött jogi személyek, ebből következően a tevékenységükre vonatkozó számos általános érvénnyel (minden költségvetési szervezetre vonatkozóan) meghatározott – például irányításra, gazdálkodásra, könyvvezetésre, beszámolásra vonatkozó – követelmény mellett a közfeladat meghatározása jellemzően egyedi, és annak alapvető meghatározása az alapító hatáskörét képezi.

A költségvetési szervezetek egyes közfeladatai és az azokkal összefüggő tevékenységei ellátásának minőségi szempontú értékelését jogszabályi előírások vagy szakmai követelmények korlátozottan támogatják. Az általános alapelvek rögzítésén túl nem jogalkotói feladat a közszolgáltatás és a közfeladat ellátásával kapcsolatban teljesítménykövetelményeket, konkrét minőségi és mennyiségi kritériumokat meghatározni. Amennyiben jogszabály vagy irányítószervi utasítás konkrét intézményi célokat nem jelöl ki, a szervezeti és személyi célok kitűzésének felelőse a költségvetési szerv vezetője – aki egyébként a költségvetési szervezetre vonatkozó kitűzött célok érvényesítésének és elérésének, továbbá az eredmények mérhetővé, bemutathatóvá tételének általános felelőse.

2.1. Az Alaptörvény

Magyarország Alaptörvénye a közpénzek felhasználásával és a nemzeti vagyon kezelésével összefüggésben, annak egyes konkrét területein meghatároz alapvető rendelkezéseket az eredményesség szempontjának, illetve összetevőinek érvényesítésével kapcsolatban. Ezen alapvető rendelkezéseket az Alaptörvény természetesen nem teljes körben határozza meg, és azokat nem is teljes körűen részletezi. Az Alaptörvényben meghatározott elveket és követelményeket egyéb törvények, végrehajtási rendeletek részletezik és bontják le az állam működésében alkalmazandó, végrehajtandó és számonkérhető jogi normákká, amelyeket érvényesíteni kell, illetőleg érvényre kell juttatni.

Az Alaptörvény 37. cikkének (1) bekezdése előírja a **Kormány** részére, hogy a központi költségvetést **törvényesen és célszerűen, a közpénzek eredményes kezelésével** és az átláthatóság biztosításával köteles végrehajtani. Ezen elvek alkotmányos rögzítése mellett a végrehajtásra vonatkozó szabályokat az Alaptörvény 37. cikkének (5) bekezdése szerint törvény határozza meg. Erre tekintettel a Kormány közpénzekkel összefüggő tevékenységének kereteit és tartalmát az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény (továbbiakban Áht.), valamint az annak végrehajtásáról szóló 368/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet (továbbiakban Ávr.) rendelkezései határozzák meg alapvetően.

Az Alaptörvény 38. cikkének (1) bekezdése szerint az állam és a helyi önkormányzatok tulajdona, mint a **nemzeti vagyon** kezelésének és védelmének célja a **közérdek szolgálata**, a közös szükségletek kielégítése és a természeti erőforrások megóvása, valamint a jövő nemzedékek szükségleteinek figyelembevétele. Egyben az Alaptörvény arról is rendelkezik, hogy a nemzeti vagyon

megőrzésének, védelmének és **a nemzeti vagyonnal való felelős gazdálkodásnak a követelményeit** sarkalatos törvény határozza meg, amely a nemzeti vagyonról szóló 2011. évi CXCVI. törvény (továbbiakban Nvtv.).

A költségvetési szervek gazdálkodását ugyan közvetlenül nem érinti, ennek ellenére jelen tananyag keretei között is említést érdemel az Alaptörvény 38. cikke (5) bekezdésében megjelenő eredményességi követelmény, amely szerint **az állam és a helyi önkormányzatok tulajdonában álló gazdálkodó szervezetek** önálló és felelős gazdálkodásával szemben a törvényesség, a célszerűség mellett az **eredményesség követelményét** is megállapítja.

Az Alaptörvény például a központi költségvetés végrehajtásával összefüggésben a Kormány részére előírja a közpénzek eredményes kezelésének követelményét, ugyanakkor hasonló követelményről a helyi önkormányzati költségvetési szervek, illetőleg a nem a Kormány irányítása vagy felügyelete alá tartozó költségvetési szervek tekintetében az Alaptörvény nem rendelkezik. A nemzeti vagyon kezelésével összefüggésben – az állam és a helyi önkormányzatok tulajdonában álló gazdálkodó szervezetek eredményességi követelményén túl – az Alaptörvény nem írja elő általános gazdálkodási alapelvként a vagyongazdálkodás vagy a vagyonnevelés hatékonyságának, gazdaságosságának vagy eredményességének követelményét.

Az Alaptörvénybe foglalt, alkotmányos rangra emelt elvek és rendelkezések a **költségvetési szervek** tekintetében nem törekedhetnek egyrészt a teljes körűsége, másrészt a végrehajtás részletes szabályozására. Az alaptörvény rendelkezései ugyanakkor megteremtik annak alapját, hogy a jogalkotók különböző szintű jogszabályokban a költségvetési szervek gazdálkodásával szemben – többek között – eredményességi követelményeket határozzanak meg a szükséges körben és részletezettségben.

2.2. Az államháztartás

Az Áht. preambuluma a törvény megalkotásának céljaként – egyebek mellett – rögzíti a közpénzekkel való **hatékony, ellenőrizhető gazdálkodás** garanciáinak megteremtését. A törvény több rendelkezést is tartalmaz a költségvetési szerv gazdaságosságával, teljesítményével, illetve eredményességével kapcsolatban.

2.2.1. A költségvetési szervek

A költségvetési szervek alapításának feltételeként az Áht. 7/A. §-a alapkövetelményként előírja a közfeladat alaptevékenységként való ellátásának biztosíthatóságát, a működéséhez szükséges feltételek adottságát, az ellátandó feladat hatékony teljesíthetőségét és a költségvetési szerv működtetéséhez szükséges pénzügyi fedezet rendelkezésre állását. Ezek alapján a költségvetési szervnek alaptevékenységeként végzett közfeladatainak ellátásához rendelkeznie kell a működéséhez szükséges feltételekkel és a működtetéséhez szükséges pénzügyi fedezettel. A hivatkozott jogi norma azonban még egy szükséges feltételt is támaszt, amely a teljesítményt érintő aspektussal rendelkezik. Ez pedig az, hogy **az ellátandó közfeladat hatékonyan teljesíthető** legyen. A feltételek megteremtése a költségvetési szerv alapítására jogosult alapító szervek felelőssége. Ugyanakkor a rendelkezésekből levezethető, hogy az alapítás körülményein túl a költségvetési szerv működtetése, működése során is biztosítani kell az ellátandó feladatok hatékony teljesítését. Ezáltal **a hatékonyság – mint a teljesítmény egyik eleme vagy összetevője – a költségvetési szervek tevékenységével szemben támasztott alapvető és általános követelmény.**

A költségvetési szerv tevékenységében a fenti követelménynek való megfelelést a **költségvetési szerv vezetőjének** kell biztosítania és érvényre juttatni. Az Áht. 10. § (1) bekezdése szerint a költségvetési szerv vezetője felelős a közfeladatok jogszabályban, alapító okiratban, belső szabályzatban foglaltaknak megfelelő ellátásáért, valamint a költségvetési szerv számára jogszabályban előírt kötelezettségek teljesítéséért.

Ugyanakkor az Áht. a költségvetési szerv tevékenységében és gazdálkodásában a hatékonyság követelményének érvényre juttatását irányítási, felügyeleti hatáskörökbe foglalt ellenőrzési feladatokra vonatkozó rendelkezésekkel is támogatja. E körben a költségvetési szerv irányítási és felügyeleti hatásköreinek tekintetében az államháztartás struktúrájában kitüntetett szerepet betöltő irányító szervek részére a hatékonyság követelményével összhangban az Áht. 9. § e) pontja határoz meg feladatot. Az **irányító szerv vezetője** által gyakorolt hatáskörök között ugyanis meghatározza a **költségvetési szerv tevékenységének hatékonysági ellenőrzését**.

A központi kezelésű előirányzatokhoz, a fejezeti kezelésű előirányzatokhoz, az elkülönített állami pénzalapokhoz és a társadalombiztosítás pénzügyi alapjaihoz kapcsolódó tervezési, gazdálkodási, ellenőrzési, adatszolgáltatási és beszámolási feladatokat az Áht. 6/B. § (1) bekezdése szerint a fejezetet irányító szerv látja el. A fejezetet irányító szervnek címzett hatásköröket a fejezetet irányító szerv vezetője gyakorolja.

2.2.2. Az önkormányzatok sajátosságai

Az önkormányzati gazdálkodás során a Magyarország helyi önkormányzatairól szóló 2011. évi CLXXXIX. törvény (továbbiakban Möt.), az Áht. és végrehajtási rendeleteiben foglaltakat kell alkalmazni.

A helyi önkormányzat az Möt. 112. § (1) bekezdése alapján feladataihoz igazodóan maga választja meg a gazdálkodás formáját, és pénzügyi előírások keretei között önállóan alakítja ki az érdekeltégi szabályokat. Ugyanakkor a helyi önkormányzat veszteséges gazdálkodásának következményei a helyi önkormányzatot terhelik, kötelezettségeiért a központi költségvetés nem tartozik felelősséggel.

A helyi önkormányzat gazdálkodásának alapja az önkormányzat rendeletében megállapított éves költségvetése, amely az államháztartás része. Ebből finanszírozza és látja el törvényben meghatározott kötelező, valamint a kötelező feladatai ellátását nem veszélyeztető önként vállalt feladatait.

A helyi önkormányzat **gazdálkodásának biztonságáért a képviselő-testület**, a gazdálkodás **szabályszerűségéért a polgármester felelős** az Möt. 115. § (1) bekezdése szerint.

A helyi önkormányzat képviselő-testülete – az Möt. 84. § (1) bekezdése alapján – az önkormányzat működésével, valamint a polgármester vagy a jegyző feladat- és hatáskörébe tartozó ügyek **döntésre való előkészítésével és végrehajtásával kapcsolatos feladatok ellátására** önkormányzati hivatalt hoz létre. Az önkormányzati hivatal **gondoskodik** az Áht. 6/C. § (1) bekezdése alapján a helyi önkormányzat bevételeivel és kiadásaival kapcsolatban **a tervezési, gazdálkodási, ellenőrzési, finanszírozási, adatszolgáltatási és beszámolási feladatok ellátásáról**. Az önkormányzati hivatalt az Möt. 81. § (1) rendelkezése alapján **a jegyző vezeti**. Emellett az Möt. 67. § (1) bekezdése alapján **a polgármester** – egyebek mellett – a képviselő-testület döntései szerint és saját hatáskörében **irányítja az önkormányzati hivatalt**, valamint a jegyző javaslatainak figyelembevételével **meghatározza az önkormányzati hivatal feladatait** az önkormányzat munkájának a szervezésében, döntések előkészítésében és végrehajtásában.

2.3. A nemzeti vagyon

Az állam és a helyi önkormányzatok tulajdonában álló vagyon felett a tulajdonosi jogokat gyakorló vagy vagyonkezeléssel és hasznosítással megbízott költségvetési szervek feladatairól, a felelős gazdálkodás követelményeiről átfogóan a 2011. évi CXCVI. törvény (a továbbiakban: Nvtv.) rendelkezik. A nemzeti vagyonnal **felelős módon**, rendeltetésszerűen kell gazdálkodni. Ezzel összefüggésben az Nvtv. 7. § (2) bekezdése meghatározza, hogy a nemzeti vagyongazdálkodás feladata – több egyéb szempont mellett – **a nemzeti vagyon hatékony és költségtakarékos működtetése**. A költségvetési szerveknek a tulajdonukban álló vagy használatukban lévő vagyonelemekkel (ingatlanok, ingóságok, társasági részesedések, vagyon értékű jogok) úgy kell gazdálkodni, ennek keretében olyan döntéseket kell hozni, hogy azokban a hatékonyság és a költségtakarékosság mint eredményességi kritérium igazolhatóan érvényesüljön.

Költségvetési szerv és annak vezetője a nemzeti vagyonba tartozó vagyonelem tekintetében a vagyongazdálkodás keretében törvény rendelkezése alapján mint tulajdonosi joggyakorló tulajdonosi jogokat és kötelezettségeket gyakorolhat, vagy tulajdonosi joggyakorlóval megkötött szerződés alapján vagyont hasznosíthat, ezen belül vagyonkezelést végezhet.

Az Nvtv. 10. § (2) bekezdése a költségvetési szervek vagyongazdálkodását érintő alapvető, emellett a gazdálkodás eredményessége és teljesítménye szempontjából fontos kötelezettségként előírja, hogy a tulajdonosi joggyakorló rendszeresen ellenőrzi a nemzeti vagyon használójának a nemzeti vagyonnal való gazdálkodását.

2.3.1. Az állami vagyon

Az állam tulajdonában álló vagyon feletti tulajdonosi joggyakorlás módját, valamint e vagyonnal való gazdálkodást az állami vagyonról 2007. évi CVI. törvény (továbbiakban Vtv.) szabályozza – annak bevezetője szerint többek között – az állami vagyonnal való a hatékonyabb, eredményesebb, költségtakarékosabb vagyongazdálkodás érdekében. A törvény bevezetőjével összhangban a Vtv. 2. § (1) bekezdése a tulajdonosi joggyakorlás és a vagyongazdálkodás céljaként és feladatuként deklarálja – egyebek mellett – **az állami vagyon hatékony, költségtakarékos, értékmegőrző, értéknövelő felhasználásának biztosítását**.

Az Nvtv. 7/A. §-a kizárólagos körben meghatározza, hogy ki gyakorolhatja az állam tulajdonában álló nemzeti vagyon tekintetében a tulajdonosi jogokat. A miniszter, a **központi költségvetési szerv** az államháztartás rendszerében az állam nevében tulajdonosi jogokat és kötelezettségeket – törvény vagy miniszteri rendelet rendelkezése alapján – gyakorolhat (például az állami vagyon felügyeletéért felelős miniszter a törvényben meghatározott vagyonelemek felett, a Nemzeti Földalapkezelő Szervezet a Nemzeti Földalapba tartozó ingatlanok felett, az Állami Egészségügyi Ellátó Központ az állami egészségügyi feladatellátást szolgáló vagyon felett). A **tulajdonosi joggyakorlónak** tevékenysége során – ideértve a saját vagyongazdálkodással, illetve a vagyon hasznosításba adásával kapcsolatos döntéseket, a vagyonnal kapcsolatos jogügyleteket, valamint a vagyon használójának a nemzeti vagyonnal való gazdálkodásának ellenőrzését – a vonatkozó jogszabályi követelménnyel összhangban biztosítania kell az állami vagyon hatékony, költségtakarékos, értékmegőrző, értéknövelő felhasználását.

Az állami vagyonnal a tulajdonosi joggyakorló maga gazdálkodik, vagy szerződés – így különösen bérlet, haszonbérlet, megbízás – alapján hasznosításra átengedi, illetőleg vagyonkezelésbe, haszonélvezetbe adhatja – többek között – központi költségvetési szerv részére. Ezáltal a vagyongazdálkodás másik lényeges szerepkörében a központi költségvetési szerv **mint vagyonkezelő, az állami vagyon hasznosítója** vagy továbbhasznosítója (például bérbeadóként) gyakorolhat jogokat és kötelezettségeket.

Az állami vagyon hasznosítására kötött szerződések elsődleges célja – a Vtv. 23. §-ának rendelkezései szerint – **az állami vagyon hatékony működtetése**, állagának védelme, értékének megőrzése, illetve gyarapítása, az állami és közfeladatok ellátásának elősegítése. A tulajdonosi joggyakorló és a vagyonkezelő a vagyon hasznosítására csak olyan szerződést köthet, amely – az állami vagyon megőrzését, gyarapítását, **pénzügyileg és gazdaságilag minél előnyösebb hasznosítását** szem előtt tartva – **az állam számára a várható bevétel, megtakarítás vagy más előny alapján a lehető legkedvezőbb**. Ezen szempontok érvényesítésének és teljesítésének kötelezettsége az állami vagyon hasznosítására megkötött szerződésekben **tulajdonosi joggyakorlóként vagy állami vagyon kezelőjeként, illetve hasznosítójaként** részt vevő költségvetési szervet **egyaránt terheli**.

Megjegyzést érdemel, hogy a központi költségvetési szervet vagyonkezelői jog szerződés nélkül megilletheti meghatározott vagyonelemek tekintetében. Az Nvtv. 11 § (6) bekezdése alapján ugyanis a központi költségvetési szerv a működéséhez szükséges, a számviteli törvény szerinti immateriális jószág, tárgyi eszköz (műszaki berendezés, gép, felszerelés stb.), készlet megvásárlására – ingatlan kivételével – adásvételi szerződést köthet. Ezen vagyonelem – ha értéke a külön törvényben (jellemzően az éves központi költségvetésről szóló törvény) meghatározott értékhatárt nem haladja meg – az Nvtv. erejénél fogva az állam tulajdonába és vagyonkezelési szerződés megkötése nélkül a központi költségvetési szerv vagyonkezelésébe kerül.

2.3.2. Az önkormányzati Vagyon

Az Alaptörvény 38. cikke, valamint az Nvtv. 1. §-a szerint a helyi önkormányzatok tulajdonában álló vagyon nemzeti vagyon. A **helyi önkormányzat vagyona** az Nvtv. 5. § (1) bekezdése szerint törzsvagyon vagy üzleti vagyon lehet. A **törzsvagyon** a helyi önkormányzat tulajdonában álló nemzeti vagyon azon része, amely közvetlenül a kötelező önkormányzati feladatkör ellátását vagy hatáskör gyakorlását szolgálja. Az önkormányzati törzsvagyont az Mötv. 110. § (2) bekezdése szerint a többi vagyontárgytól elkülönítve kell nyilvántartani. Az üzleti vagyon az Nvtv. meghatározása szerint a nemzeti vagyon azon része, amely nem tartozik a törzsvagyonba. Mindezekkel összefügg az Nvtv. 9. § (2) bekezdésének korlátozó rendelkezése, mely szerint a helyi önkormányzat vállalkozási tevékenysége a kötelező feladatainak ellátását nem veszélyeztetheti, és a helyi önkormányzat csak olyan gazdálkodó szervezetben vehet részt, amelyben felelőssége nem haladja meg vagyoni hozzájárulásának mértékét.

Az önkormányzati vagyon mindkét vagyoncsoportja a nemzeti vagyonba tartozik, így az azokkal való gazdálkodás során az Nvtv. 7. § (2) bekezdésének rendelkezéseivel összhangban **a hatékony-ságnak és a költségtakarékosságnak mint eredményességi kritériumnak** érvényesülnie kell a helyi önkormányzati költségvetési szerv tevékenységeiben.

A helyi önkormányzat vagyona más szemszögből az Mötv. 106. § (2) bekezdése szerint a tulajdonából és a helyi önkormányzatot megillető vagyoni értékű jogokból áll, amelyek az önkormányzati feladatok és célok ellátását szolgálják. Ezekkel kapcsolatban a tulajdonosi jogok és kötelezettségek a helyi önkormányzatot illetik meg, illetve terhelik. Az önkormányzati tulajdon **fő rendeltetése**, amelyet a törvény indoklása is hangsúlyoz, **a közszolgáltatások biztosítása**. Az önkormányzati tulajdon tekintetében **a tulajdonosi jogokat** az Mötv. 107. §-a szerint a település lakossága nevében **a képviselő-testület gyakorolja**.

Az Mötv. 109. §-a alapján **a képviselő-testület** a helyi önkormányzat tulajdonában lévő nemzeti vagyonra – az Nvtv. rendelkezései szerint **az önkormányzati közfeladat átadásához** kapcsolódva – az Nvtv.-ben meghatározott személyekkel, **vagyonkezelői jogot létesíthet**.

A vagyonkezelői jog átadása nem érintheti az önkormányzati közfeladatok ellátásának kötelezettségét. A vagyonkezelői jog átadása az önkormányzati **feladatellátás feltételeinek** hatékony biztosítása, a vagyon állagának és értékének megőrzése, védelme, továbbá értékének növelése érdekében történhet. A képviselő-testület **rendeletében határozza meg** a vagyonkezelői jog ellenértékét, az

ingyenes átengedés, a vagyonkezelői jog gyakorlásának, valamint a vagyonkezelés ellenőrzésének részletes szabályait.

A vagyonkezelő köteles tūrni a **tulajdonosi ellenőrzést**, az ellenőrzés érdekében kötelezhető adat szolgáltatására és okirat bemutatására.³

³ Minden közérdekből nyilvános adat, valamint – az információs önrendelkezési jogról és az információszabadságról szóló törvényrendekezéseit nem sértő – az önkormányzati vagyonra és vagyonkezelésre vonatkozó adat és okirat tekintetében.

3. AZ ÁLLAMHÁZTARTÁSI KONTROLLOK ÉS A TELJESÍTMÉNY

Az Áht. 61–71. §-ai szerint az államháztartás pénzeszközeivel és a nemzeti vagyonnal történő gazdálkodás gazdaságos, hatékony és eredményes teljesítését **az államháztartási kontrollok rendszere** biztosítja.

Az államháztartás belső kontrollrendszere a költségvetési szervek belső kontrollrendszere keretében valósul meg, amelynek része a belső ellenőrzés is.

Az államháztartási kontrollfeladatokat ellátó intézmények ellenőrzési tevékenységükkel juttatják érvényre – egyebek mellett – a **gazdaságosság, a hatékonyság és az eredményesség kritériumát a költségvetési szerveknek az államháztartás pénzeszközeivel és a nemzeti vagyonnal történő gazdálkodásban.**

Az államháztartás külső ellenőrzésével kapcsolatos feladatokat az államháztartási kontrollok rendszerében az Állami Számvevőszék látja el. Emellett az Áht.-ben meghatározott esetekben, a költségvetési szervek tekintetében államháztartási külső ellenőrzést a kincstár is végezhet. Az államháztartás kormányzati szintű ellenőrzése a Kormányzati Ellenőrzési Hivatal mint kormányzati ellenőrzési szerv, az Európai Támogatásokat Auditáló Főigazgatóság mint az európai támogatásokat auditáló szerv és a kincstár által valósul meg.

3.1. A belső kontrollrendszer

A belső kontrollrendszer – az Áht. 69. § (1) bekezdése szerint – a kockázatok kezelése és tárgyilagos bizonyosság megszerzése érdekében kialakított folyamatrendszer, amely azt a célt szolgálja, hogy megvalósuljanak a következő célok:

- a működés és gazdálkodás során a tevékenységeket szabályszerűen, gazdaságosan, hatékonyan, eredményesen hajtásák végre,
- az elszámolási kötelezettségeket teljesítsék,
- megvédjék az erőforrásokat a veszteségektől, károktól és nem rendeltetésszerű használatától.

A belső kontrollrendszer létrehozásáért, működtetéséért és fejlesztéséért a költségvetési szerv vezetője felelős.

Az államháztartás központi és önkormányzati alrendszerébe sorolt költségvetési szervekre egyaránt kiterjed a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet (Bkr.) hatálya. A Bkr. rendelkezéseiben a belső kontrollrendszer és a belső ellenőrzés kialakítására, illetve működtetésére vonatkozóan több tekintetben megjelenik az eredményesség, a gazdaságosság és a hatékonyság teljesítménykövetelménye. A kritériumokhoz a Bkr. – kizárólag a rendelet alkalmazásában – tartalmat is rendel, amelyeket a következő táblázat mutat be.

Kritérium	Tartalom
Eredményesség	Annak követelménye, hogy a kitűzött célok – az elfogadott módosításokat, változó körülményeket figyelembe véve – megvalósuljanak, a tevékenység tervezett és tényleges hatása közötti különbség a lehető legkisebb mértékű legyen, vagy a tényleges hatás legyen kedvezőbb a tervezettnél.
Gazdaságosság	Annak követelménye, hogy az erőforrások felhasználásához kapcsolódó kiadás vagy ráfordítás az elérhető legkisebb legyen, a jogszabályban meghatározott vagy általánosan elvárható minőség mellett.
Hatékonyság	Annak követelménye, hogy az előállított termékek, nyújtott szolgáltatások, az ellátott feladat más eredményének értéke, vagy az azokból származó bevétel a lehető legnagyobb mértékben haladja meg a felhasznált erőforrásokhoz kapcsolódó kiadásokat vagy ráfordításokat.

2. táblázat: Teljesítménykritériumok meghatározása a Bkr. alkalmazásában

A Bkr. a költségvetési szerv tevékenységeire és céljaira, a költségvetési szerv vezetőjének irányítási és beszámolási tevékenységeire, valamint a belső ellenőrzési feladatok ellátására vonatkozóan ír elő teljesítménykritériumokat magában foglaló rendelkezéseket.

A **belső kontrollrendszer** tartalmazza mindazon elveket, eljárásokat és belső szabályzatokat, amelyek biztosítják, hogy **a költségvetési szerv valamennyi tevékenysége és célja összhangban legyen a szabályszerűséggel, a szabályozottsággal, valamint a gazdaságosság, hatékonyság és eredményesség követelményeivel.** Ezen elveknek, eljárásoknak és belső szabályzatoknak – többek között – biztosítani kell még, hogy az eszközökkel és forrásokkal való gazdálkodásban ne kerüljön sor pazarlásra, visszaélésre, rendeltetésellenes felhasználásra, emellett megfelelő, pontos és naprakész információk álljanak rendelkezésre a költségvetési szerv működésével kapcsolatban.

A belső kontrollrendszer elemei:

- a kontrollkörnyezet,
- az integrált kockázatkezelési rendszer,
- a kontrolltevékenységek,
- az információs és kommunikációs rendszer, valamint
- a nyomon követési rendszer (monitoring).

A **költségvetési szerv vezetője felelős az öt elemnek a szervezet minden szintjén érvényesülő megfelelő kialakításáért, működtetéséért és fejlesztéséért.** A költségvetési szerv vezetője a belső kontrollrendszer koordinálására belső kontroll felelőst jelölhet ki. Belső ellenőr belső kontrollfelelősnek nem jelölhető ki. Ha van a szervezetnél kijelölt integritástanácsadó, akkor a belső kontrollfelelős és az integritástanácsadó közötti együttműködést és feladatmegosztást egyértelműen meg kell határozni. A belső kontrollfelelős feladata a költségvetési szerv vezetője és a folyamatgazdák támogatása a belső kontrollrendszer kialakításában és fejlesztésében.

3.2. Kontrollkörnyezet

A költségvetési szerv vezetője – a Bkr. 6. §-ának rendelkezései szerint – köteles olyan **kontrollkörnyezetet** kialakítani, amelyben:

- világos a szervezeti struktúra, **a folyamatok átláthatóak,**
- **egyértelműek a felelősségi, hatásköri viszonyok és feladatok,**
- meghatározottak, ismertek és elfogadottak az **etikai elvárások** a szervezet minden szintjén,
- átlátható a humánerőforrás-kezelés,
- **biztosított a szervezeti célok és értékek irányában való elkötelezettség** fejlesztése és elősegítése.

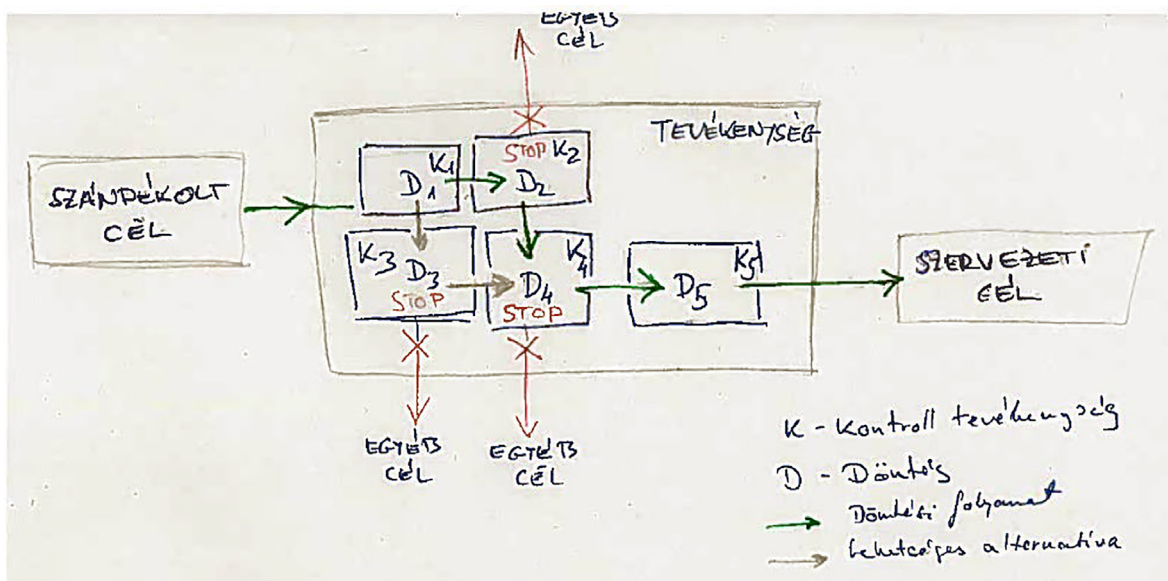
A költségvetési szerv vezetője köteles olyan **szabályzatokat** kiadni, **folyamatokat kialakítani** és működtetni a szervezeten belül, **amelyek biztosítják a rendelkezésre álló források átlátható, szabályszerű, szabályozott, gazdaságos, hatékony és eredményes felhasználását.**

3.3. Kontrolltevékenységek

A Bkr. 8. §-a előírja, hogy a költségvetési szerv vezetője köteles a szervezeten belül **kontrolltevékenységeket** kialakítani, amelyek biztosítják a kockázatok kezelését, **hozzájárulnak a szervezet céljainak eléréséhez**, és erősítik a szervezet integritását. A kontrolltevékenységek tehát – több egyéb hatásuk mellett – támogatják a szervezet céljainak elérését, **a döntések támogatásával és a célok elérését veszélyeztető kockázatok csökkentésével.**

A Bkr. ehhez kapcsolódóan előírja, hogy a kontrolltevékenység részeként **minden tevékenységre vonatkozóan biztosítani kell a szervezeti célok elérését veszélyeztető kockázatok csökkentésére irányuló kontrollok kiépítését**, különösen – többek között – **a döntések célszerűségi, gazdaságossági, hatékonysági és eredményességi szempontú megalapozottsága vonatkozásban.**

A költségvetési szerv minden feladatának ellátásában tehát olyan kontrolltevékenységeket kell kialakítani és működtetni, amelyek alkalmasak **a döntések meghozatalát úgy támogatni, hogy azokban megakadályozzák, illetve kezeljék a szervezeti célok elérését veszélyeztető gazdaságossági, hatékonysági és eredményességi kockázatokat.**



1. ábra: Kontrollok hatása a szervezeti célok elérésére

A szándékolt cél megvalósítása egy tevékenységnél több döntési ponton (az 1. ábrán D_x -el jelölve) keresztül, folyamatba szervezeten valósul meg. A kontrollok vagy kontrolltevékenységek (K_x) célja az, hogy az egyes döntési pontokon a szervezeti céloktól eltérő eredményt hozó alternatívák és hatások célszerűségi, **gazdaságossági, hatékonysági vagy eredményességi szempontú kockázatait megakadályozzák vagy kezeljék a szervezet céljainak elérése érdekében.**

Az eredményességgel összefüggő kontrolltevékenységeket a költségvetési szerv pénzügyi, vagy egyéb kötelezettséget hozó döntései során is érvényesíteni kell, így az áruvásárlásra vagy szolgáltatás igénybevételére irányuló beszerzési folyamatokban, valamint az állami vagyon hasznosítására irányuló (például épület, helyiség, gép vagy berendezés bérletbe adása) eljárásokban.



2. ábra: A beszerzési folyamat főbb elemei

Változó környezetben a változó feltételek hatást gyakorolnak a döntésekre és azok következményeire, eredményeire, ugyanakkor a jogszabályi követelmények nem tesznek engedményeket. A költségvetési szervek vezetőinek a változó feltételek között, a hatásokat a legkörültekintőbben számításba véve kell szabályos és optimális döntéseket hozni. Nem minden hatás jelent azonban kockázatot a tevékenységre és annak eredményességére.

A kockázatot a jogszabályok és a szakirodalom⁴ is többféleképpen és eltérő megközelítésekkel fogalmazza meg. Témánk szempontjából **a kockázat a döntések jövőbeni kedvezőtlen következményeinek lehetősége, bekövetkezési valószínűsége.**

Egy másik aspektusban a kontrolltevékenységeknek a fentiek mellett a döntési kockázatot is kezelni kell. **A döntési kockázat annak a kockázata, hogy a döntésre jogosult személy helytelen következtetésre jut, és az alapján nem megfelelő döntést hoz.** A kontrollrendszer egyik pillérének, az információs és kommunikációs rendszernek kiemelt szerepe van a döntési kockázatok kezelésében, mivel a döntésekhez ez biztosítja a költségvetési szerv működésével kapcsolatos megfelelő, pontos és naprakész információk elérhetőségét.

Az államháztartásért felelős miniszter által közzétett Útmutató szerint: „Kockázat alatt pontosan előre nem látható, de azért nem elhanyagolható eséllyel, véletlenszerűen bekövetkező – tehát még be nem következett – eseményt értünk. A kockázatok sokszor váratlan, véletlen események, azonban, ha a szervezet előzetesen felkészül az adott területen tipikusnak bizonyult kockázatok bekövetkezésére, akkor már nem lehetnek teljesen váratlanok. Ha a lehetséges kockázatok bekövetkezésére a szervezet éber és felkészült, akkor a bekövetkező kockázatok kezelésére az integrált kockázatkezelési intézkedési tervben meghatározottaknak megfelelően jár el. A felkészültség lehetővé teszi a gyors reagálást és a káros hatások mielőbbi csökkentését. Fontos további ismérve a kockázatnak, hogy mindig kap-

⁴ A kockázatról, a kockázateszlelésről és a kockázatkezelésről átfogó szakirodalmi áttekintés ad: Vasvári (2015).

csolatban van a szervezet célkitűzéseivel (hiszen azok elérésnek lehetőségeit csökkenti, illetve megátolja). Ebből következik, hogy ha egy szervezetnél nincsenek világos célok meghatározva, akkor nehézkes a kockázatok felmérése, így nehéz hatékony kockázatkezelési válaszleépéseket meghatározni a felmerülő kockázatokra.”⁵

A Bkr. 8. § (2) bekezdése rendelkezik a **döntésekkel és azok dokumentumaival kapcsolatos követelményekről**, amelyek között teljesítménnyel összefüggő kritériumok is vannak. A rendelkezés szerint a szervezeti célok elérését veszélyeztető kockázatok csökkentésére irányuló kontrollok kiépítését:

- a döntések dokumentumainak⁶ elkészítése,
- a **döntések** célszerűségi, **gazdaságossági, hatékonysági és eredményességi szempontú megalapozottsága**,
- a döntések szabályszerűségi szempontból történő jóváhagyása, illetve ellenjegyzése, valamint
- a gazdasági események elszámolása⁷

tekintetében a költségvetési szerv vezetőjének – a Bkr. rendelkezésének megfogalmazása szerint „különösen” – biztosítania kell.

A Bkr. emellett előírja, hogy a **döntési folyamatban**:

- az **előkészítő**,
- a szabályszerűségi **jóváhagyó**, illetve **ellenjegyző**, valamint
- az **elszámolási**
- tevékenységek **feladatköri elkülönítését biztosítani kell**.

Ez az összeférhetlenségi rendelkezés visszaköszön az államháztartás költségvetési kulcskontrolljaira, így a kötelezettségvállalás, ellenjegyzés és az utalványozás folyamataira vonatkozó jogszabályi rendelkezésekben is.

3.3.1. Kulcskontrollok és a teljesítmény

A **kulcskontrollok** a kontrollrendszer olyan kiemelt kontrolltevékenységei, amelyek több megelőző (korábbi vagy alacsonyabb szintű) kontroll működését is magukban foglalják, egyesítik. A kulcskontrollok jó működése a megelőző kontrollok megfelelőségét is értékeli, ez alapján jelzi, illetve kiküszöböli azok esetleges hibáit. Ezzel összefüggésben a kulcskontrollok hiánya vagy hibás működése magasabb kockázatot okoz.

Kulcskontrollok a költségvetési szerv működésében, tevékenységeinek ellátásában több területen és többféle megközelítésben is azonosíthatók. Egyrészt a költségvetési szerv alapító okiratában meghatározott alaptevékenységek, az azokhoz kapcsolódó feladatok megfelelő ellátásához sajátos, a szakmai feladatokhoz és előírásokhoz igazodó **szakterületi kontrollok és kulcskontrollok** (például egészségügyi, oktatási) kialakítására és működtetésére van szükség. Ezek a szakmai kontrollok természetesen sajátosak és tevékenység-specifikusak, de működésük a költségvetési szerv tevékenységére, gazdálkodására és azok eredményességére közvetlenül vagy közvetetten hatással vannak. A szakmai kontrollok bemutatása, azok specialitásai miatt, túlmutat e jegyzet keretein, ugyanakkor működésük a költségvetési szerv alaptevékenységének ellátásában kiemelt szerepet tölt be.

A szakmai kontrollok mellett a költségvetési szervek működtetéséhez a jogszabályi előírások egységesen és általános jelleggel meghatároznak **gazdálkodási (kulcs)kontrollokat**. Ezek egyéb-

⁵ Államháztartási Belső Kontroll Standardok és Gyakorlati Útmutató, 2017. szeptember, 125. old.

⁶ Ide kell érteni a költségvetési tervezés, a kötelezettségvállalások, a szerződések, a kifizetések, a támogatásokkal való elszámolás, a szabálytalanság miatti visszafizettetések dokumentumait is.

⁷ A hatályos jogszabályoknak megfelelő könyvvezetéssel és beszámolással.

ként szoros kapcsolatban állnak a Bkr. 8. § (2) bekezdésének – előző fejezetben bemutatott – a döntésekkel és azok dokumentumaival kapcsolatos követelményekre vonatkozó rendelkezéseivel.

A költségvetési szervek gazdálkodására vonatkozóan az Áht. és az Áht. végrehajtási rendelete a 368/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet (továbbiakban Ávr.) határoz meg általános és alapvető rendelkezéseket. Az Áht. 36–38. §-ai, valamint az Ávr. 52–60. §-ai részletesen rendelkeznek a – kiadási előirányzatok terhére fizetési kötelezettség vállalásával járó – gazdálkodási folyamatokról, feladatokról és kontrollokról, **a gazdálkodási jogkörök gyakorlásáról** a költségvetési szerv szerződéskötést megelőző előkészítő tevékenységeitől (kötelezettségvállalás ellenjegyzése) egészen a teljesítést követő kifizetésig (utalványozás).

A gazdálkodási jogkörök közül **a kötelezettségvállalás, a pénzügyi ellenjegyzés, a teljesítésigazolás és az érvényesítés** mint kontrolltevékenység – a bennük rejlő garanciális elemeken keresztül – **hatást gyakorol a gazdálkodás eredményességére.**

A **kötelezettségvállalás** a kötelezettséget vállaló nyilatkozatán, döntésén alapuló minden fizetési kötelezettség. Kötelezettségvállalást – a jogszabályban meghatározott kivételektől eltekintve – a költségvetési szerv vezetője vagy az általa írásban felhatalmazott, a költségvetési szerv alkalmazásában álló személy tehet. A kötelezettségvállaló felelőssége, hogy az általa megrendeléssel, szerződéssel vagy egyéb módon (például kinevezés) vállalt fizetési kötelezettség megfeleljen a szabályosság követelményének. **A költségvetési szerv mint jogi személy nevében megtett megrendelésnek vagy megkötött szerződésnek meg kell felelnie a jogszabályok és a belső szabályozók előírásainak.**

A fenti követelmény összetettségére tekintettel a kötelezettségvállaló a kötelezettségvállalást megelőzően a megrendelés, vagy szerződés előkészítése során szakértői (szakmai és/vagy jogi) támogatást is igénybe vehet annak érdekében, hogy a döntés kockázatát megakadályozza vagy kezelje. Ez jellemzően a döntést előkészítő előterjesztések ügyintézőinek feladata, akik tevékenységüket a dokumentumok aláírásával vagy szignálásával (például jogi vagy szakmai ellenjegyzés) dokumentálják.

A költségvetési szervek tevékenységével és gazdálkodásával összefüggő – a második fejezetben bemutatott – **jogszabályi teljesítménykövetelmények érvényesítése a megrendeléssel, szerződéssel és annak előkészítésével szemben támasztott alapvető követelmény,** függetlenül attól, hogy a jogviszony a költségvetési szerv számára kiadást vagy bevételt eredményez. A gazdálkodás eredményességére a kötelezettségvállalás kockázatai természetesen több aspektusból is hatással lehetnek.

Kötelezettségvállalás problémája	Lehetséges hatások az eredményes gazdálkodásra
Nem megfelelő célmeghatározás	• Nem megfelelő eredmény, korlátozott hasznosság, használhatóság
Garanciák, biztosítékok hiánya	• Nem megfelelő minőség, többletráfordítás, elhúzódo megvalósítás
Nem megfelelő ellenérték (közbeszerzés vagy beszerzési eljárások mellőzése, árajánlatok elmaradása)	• Anyagi hátrányt okoz, nem gazdaságos megvalósításhoz vezet • Drága eredmény, ár-érték arány megbomlása

3. táblázat: Teljesítménykritériumok meghatározása a Bkr. alkalmazásában

A gazdálkodási jogkörök közül a **pénzügyi ellenjegyzés** egy ilyen döntést előkészítő, az Áht. és az Ávr. rendelkezései alapján kötelező, a kötelezettségvállalásokat érintő garanciális szabályszerűségi kontroll. Pénzügyi ellenjegyzést jellemzően – a jogszabályban meghatározott kivételektől eltekintve – a költségvetési szerv gazdasági vezetője, vagy az általa írásban kijelölt, a költségvetési szerv alkalmazásában álló személy végezhet. Alapvetően az Áht. 37. § (1) bekezdése szerint kötelezettséget vállalni csak pénzügyi ellenjegyzés után, a pénzügyi teljesítés esedékességét megelőzően, írásban lehet. **A pénzügyi ellenjegyzőnek meg kell győződnie arról, hogy a szabad előirányzat rendelkezésre áll, a tervezett kifizetési időpontokban a pénzügyi fedezet biztosított, és a kötelezettségvállalás nem sérti a gazdálkodásra vonatkozó szabályokat.**

Az összetett, akár több szakmai aspektust is igénylő kontroll ellátásának támogatása érdekében az Ávr. 54. §-a arról rendelkezik, hogy a pénzügyi ellenjegyző a **feladatai ellátásához szükség szerint szakértőt vehet igénybe.**⁸ Ha a kötelezettségvállalás nem megfelelő, akkor a pénzügyi ellenjegyzőnek erről írásban tájékoztatnia kell a kötelezettségvállalót, a kötelezettséget vállaló szerv vezetőjét és gazdasági vezetőjét. Ha a kötelezettséget vállaló szerv vezetője a tájékoztatás ellenére írásban utasítást ad a pénzügyi ellenjegyzésre, a pénzügyi ellenjegyző köteles annak eleget tenni és e tényről az irányító szerv vezetőjét haladéktalanul írásban értesíteni. A vezető a tájékoztatás kézhezvételétől számított nyolc munkanapon belül köteles megvizsgálni a bejelentést, és kezdeményezni az esetleges felelősségre vonást.

A költségvetési szervnél – az Áht. 38. § (1) bekezdésének megfelelően – a bevételi előirányzatok javára bevételt elszámolni és a kiadási előirányzatok terhére kifizetést elrendelni – a Kormány rendeletében meghatározott kivételekkel – utalványozás alapján lehet. Utalványozásra – a jogszabályban meghatározott kivételektől eltekintve – a teljesítés igazolását követően kerülhet sor.

Az Ávr. 57. §-a alapján a teljesítés igazolása során ellenőrizhető okmányok alapján **ellenőrizni és igazolni kell a kiadások teljesítésének jogosságát, összszerszerűségét, ellenszolgáltatás teljesítését.** (A kötelezettséget vállaló szerv belső szabályzatában előírhatja a bevételek meghatározott körére nézve is a teljesítés igazolásának kötelezettségét.) A teljesítés igazolására a kötelezettségvállaló vagy az általa – az adott kötelezettségvállaláshoz vagy a kötelezettségvállalások előre meghatározott csoportjaihoz kapcsolódóan – írásban kijelölt személy jogosult.

A teljesítésigazolás az egyik legfontosabb eredményességi kontroll, mivel annak keretében a teljesítésigazoló aláírásával a teljesítés végrehajtását, annak megfelelőségét és a beszerzett szolgáltatással, termékkel vagy megvalósított fejlesztéssel szándékolt cél megvalósulását és – mindezekkel összefüggésben – a kifizetés jogosságát igazolja.

A teljesítés igazolásának összefüggése a gazdálkodás eredményességével kézenfekvő. **Nem való, vagy a célokkal és ráfordításokkal nem összhangban lévő teljesítés nem lehet eredményes.**

Teljesítési problémák	Lehetséges hatások az eredményes gazdálkodásra
Nem megfelelő mennyiségű teljesítés	<ul style="list-style-type: none"> • A szándékolt célok csak részben teljesülnek • Anyagi hátrányt okozhat (például a teljesítésre épülő további tevékenységek elmaradásával, vagy többletköltségekkel)
Nem megfelelő minőségű teljesítés	<ul style="list-style-type: none"> • Korlátozott funkcionalitás, céltévesztés • Korlátozott eredmény • Ár-érték arány megbomlása • Felesleges erőforrás (anyagi és szellemi) felhasználást okoz

4. táblázat: Teljesítési problémák és hatásaik

Fontos gazdálkodási kontroll, ugyanakkor a gazdálkodás eredményességére már csak részben tud hatással lenni, hogy kifizetések esetén a teljesítés igazolása alapján **az érvényesítőnek** – az Ávr. 58. § (1) bekezdésének megfelelően – **ellenőriznie kell** az összszerszerűséget, a fedezet meglétét és azt, **hogy a megelőző ügymenetben az Áht., az államháztartási számviteléről szóló 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet és az Ávr. előírásait, továbbá a belső szabályzatokban foglaltakat megtartották-e.** Ha az érvényesítő a fenti jogszabályok, szabályzatok megsértését tapasztalja, köteles ezt jelezni az utalványozónak. Az érvényesítés nem tagadható meg, ha ezt követően az utalványozó erre írásban utasítja. A további eljárásra a pénzügyi ellenjegyző jelzési kötelezettségére vonatkozó szabályokat

⁸ A kötelezettségvállalás pénzügyi ellenjegyzésére feljogosított személynek (valamint az érvényesítési feladatokat ellátó személynek) a felsőoktatásban szerzett gazdasági szakképzettséggel, vagy legalább középfokú iskolai végzettséggel és emellett pénzügyi-számviteli képesítéssel kell rendelkeznie.

kell alkalmazni. Az érvényesítés az utalványozás előtt történik. Az érvényesítésre a gazdasági vezető vagy az általa írásban kijelölt, a költségvetési szerv alkalmazásában álló személy írásban jogosult.

A kontrollok érvényesüléséhez kapcsolódó lényeges összeférhetlenségi szabályokat is meghatároz az Ávr. 60. §-a, így a kötelezettségvállaló és a pénzügyi ellenjegyző ugyanazon gazdasági esemény tekintetében azonos személy nem lehet. Az érvényesítő ugyanazon gazdasági esemény tekintetében nem lehet azonos a kötelezettségvállalásra, utalványozásra jogosult és a teljesítést igazoló személlyel. Továbbá a kötelezettségvállalási, pénzügyi ellenjegyzési, érvényesítési, utalványozási és teljesítés igazolására irányuló feladatot nem végezheti az a személy, aki ezt a tevékenységét a Polgári Törvénykönyv szerinti közeli hozzátartozója vagy maga javára látná el.

3.4. A helyi önkormányzatok belső kontrollrendszerének sajátosságai

A helyi önkormányzatok tevékenységének irányítását és gazdálkodását az Mötv., valamint a helyi önkormányzatok és szerveik, a köztársasági megbízottak, illetve egyes centrális alárendeltségű szervek feladat- és hatásköreiről szóló 1991. évi XX. törvény sajátosan, a központi költségvetési szervekétől, az irányítás és a működtetés sajátosságait figyelembe vevő, alapvető felelőségi eltérésekkel szabályozza.

A **polgármester** gazdálkodási feladat- és hatáskörében – többek között – gondoskodik a helyi önkormányzat költségvetésének végrehajtásáról, a helyi önkormányzat nevében kötelezettséget vállalhat, erre más személyt is felhatalmazhat.

A **jegyző** gazdálkodási feladat- és hatáskörébe tartozik – egyebek mellett –, hogy ellátja az önkormányzat által alapított és fenntartott költségvetési szervek pénzügy-gazdasági ellenőrzését, emellett ellátja a polgármesteri hivatal mint költségvetési szerv operatív gazdálkodási feladatai irányítását a képviselőtestület felhatalmazása alapján. Elkészíti az éves költségvetés végrehajtásáról szóló beszámolót (zárszámadást). A kötelezettségvállalást ellenjegyző erre más személyt is felhatalmazhat.

A jegyző köteles gondoskodni – a belső kontrollrendszeren belül – a belső ellenőrzés működtetéséről az államháztartásért felelős miniszter által közzétett módszertani útmutatók és a nemzetközi belső ellenőrzési standardok figyelembevételével. A helyi önkormányzat belső ellenőrzése keretében gondoskodni kell a felügyelt költségvetési szervek ellenőrzéséről is. A belső kontrollrendszert és ezen belül a belső ellenőrzést a Bkr. rendelkezései alapján kell kialakítani és működtetni.

3.5. Belső ellenőrzés

A költségvetési szervek belső ellenőrzésének szabályairól a Bkr. rendelkezik. **A belső ellenőrzés tevékenysége** – a Bkr. 21. § (1) bekezdésének felhatalmazása alapján – **kiterjed az adott szervezet minden tevékenységére, különösen** a költségvetési bevételek és kiadások tervezésének, felhasználásának és elszámolásának, valamint **az eszközökkel és forrásokkal való gazdálkodásnak a vizsgálatára**. A költségvetési szerv vezetője köteles biztosítani a **belső ellenőrök funkcionális függetlenségét**. A belső ellenőrzést végző személy⁹ vagy szervezet **tevékenységét a költségvetési szerv vezetőjének közvetlenül alárendelve végzi**, jelentéseit közvetlenül neki küldi meg.

⁹ A belső ellenőrzést végző személyek bizonyosságot adó tevékenységével kapcsolatban a Bkr. 20. §-a szigorú összeférhetlenségi szabályokat határoz meg.

A belső ellenőrzés részére a Bkr. 21. § (2) bekezdése több, **a szervezet eredményes működését és eredményes gazdálkodását**, valamint a jogszabályokban a gazdálkodással összefüggésben meghatározott **teljesítménykritériumok érvényesülését támogató feladat** ellátásáról rendelkezik. A belső ellenőrzés bizonyosságot adó tevékenysége körében ellátandó feladata:

- **elemezni, vizsgálni és értékelni a belső kontrollrendszer** kiépítésének, működésének jogszabályoknak és szabályzatoknak való megfelelését, valamint **működésének gazdaságosságát, hatékonyságát és eredményességét**;
- **elemezni, vizsgálni a rendelkezésre álló erőforrásokkal való gazdálkodást, a vagyon megővését és gyarapítását**, valamint az elszámolások megfelelőségét, a beszámolók valóságát;
- **a vizsgált folyamatokkal kapcsolatban megállapításokat, következtetéseket és javaslatokat megfogalmazni a kockázati tényezők, hiányosságok megszüntetése, kiküszöbölése vagy csökkentése**, a szabálytalanságok megelőzése, illetve feltárása érdekében, valamint a **költségvetési szerv működése eredményességének növelése és a belső kontrollrendszerek javítása, továbbfejlesztése** érdekében.

A belső ellenőrzés a költségvetési szerv monitoringtevékenységének azon fontos és lényeges összetevője, amely a bizonyosságot adó tevékenységén alapuló megállapításain és javaslatain, valamint tanácsadó tevékenységén keresztül **alapvető hatást gyakorol a költségvetési szerv kontrollrendszerének megfelelő kialakítására és működtetésére, a rendelkezésre álló erőforrásokkal való megfelelő gazdálkodására, továbbá a szervezet működésének eredményességére.**

A belső ellenőrzés bizonyosságot adó tevékenységét több ellenőrzési típus szerint láthatja el, ezek:

- a szabályszerűségi ellenőrzés,
- a pénzügyi ellenőrzés,
- a rendszerellenőrzés,
- a teljesítményellenőrzés,
- az informatikai ellenőrzés.

Az ellenőrzéstípusok közül céljaikat és törekvéseiket tekintve az eredményes gazdálkodás szempontjából kiemelt jelentőséggel bír a szabályszerűségi és a teljesítményellenőrzés.

A szabályszerűségi ellenőrzés arra irányul, hogy az adott szervezet vagy szervezeti egység működése, illetve tevékenysége megfelelően szabályozott-e, a működésben és a tevékenységek ellátásában érvényesülnek-e a hatályos jogszabályok, a belső szabályzatok és vezetői rendelkezések előírásai. A teljesítményellenőrzés célja pedig annak megállapítása, hogy az adott szervezet által végzett tevékenységek, programok tekintetében, azok egy jól körülhatárolható területén a működés, illetve a forrásfelhasználás gazdaságosan, hatékonyan és eredményesen valósul-e meg.

A belső ellenőrzés tanácsadó tevékenységgel is támogathatja a költségvetési szerv működését, feladatellátását. A **tanácsadó tevékenység** a költségvetési szerv vezetője részére nyújtott olyan hozzáadott értéket eredményező szolgáltatás, amelynek jellegét és hatókörét a belső ellenőrzési vezető és a költségvetési szerv vezetője a megbízáskor közösen írásban vagy szóban határoz meg anélkül, hogy a felelősséget magára vállalná a belső ellenőr.

3.6. Költségvetési szerv külső ellenőrzése

Az Áht. szerint az államháztartás külső ellenőrzésével kapcsolatos feladatokat az Állami Számvevőszék látja el, ugyanakkor meghatározott esetekben külső ellenőrzést a Magyar Államkincstár is végezhet.

Az Állami Számvevőszék az Országgyűlés legfőbb pénzügyi és gazdasági ellenőrző szerve, amely az Országgyűlésnek alárendelve látja el feladatát, jogállását és hatáskörét az Alaptörvény és az Állami Számvevőszékről szóló 2011. évi LXVI. törvény határozza meg. Az Állami Számvevőszék ellenőrzési tevékenysége során minden más szervezettől független, és általános hatáskörrel végzi a közpénzekkel és az állami és az önkormányzati vagyonnal való felelős gazdálkodás ellenőrzését.

A Kormány irányítása vagy felügyelete alá tartozó költségvetési szervek kormányzati ellenőrzésére a Kormányzati Ellenőrzési Hivatal mint kormányzati ellenőrzési szerv a jogosult. A Kormányzati Ellenőrzési Hivatalról szóló 355/2011. (XII. 30.) Korm. rendelet 5. §-a szerint **a kormányzati ellenőrzés az ellenőrzött szerv szervezetétől függetlenül működő, elsősorban a közpénzek felhasználását, a nemzeti vagyonnal való gazdálkodást, annak megóvását, a közfeladatok hatékony, gazdaságos és eredményes ellátását vizsgáló tárgyilagos, tényfeltáró, következtetéseket levonó és javaslatokat megfogalmazó ellenőrzési vagy tanácsadó tevékenység.**

Az Áht. 9. §-a a költségvetési szerv irányítási és felügyeleti hatáskörei között határozza meg a költségvetési szerv tevékenységének **törvényességi, szakszerűségi és hatékonysági ellenőrzésével** kapcsolatos hatáskörök gyakorlását is. Ezzel összefüggésben az **irányító szerv** – az Áht. 70. § (1) bekezdése szerint – **belső ellenőrzést** végezhet többek között az irányítása alá tartozó bármely költségvetési szervnél, továbbá a saját vagy az irányítása, felügyelete alá tartozó költségvetési szerv használatába, vagyonkezelésébe adott nemzeti vagyonnal való gazdálkodás tekintetében. Az irányító szerv **belső ellenőrzése** során a Bkr. szabályait kell alkalmazni, így az ellenőrzés céljától és típusától függően a költségvetési szerv tevékenységének és gazdálkodásának eredményessége is fókuszba kerülhet.

Az Nvtv. 10. § (2) bekezdése **szerint a tulajdonosi joggyakorló rendszeresen ellenőrzi a nemzeti vagyon használójának a nemzeti vagyonnal való gazdálkodását**, megállapításairól értesíti a nemzeti vagyon használóját, továbbá, amennyiben megállapításai az Állami Számvevőszék hatáskörét érintik, az Állami Számvevőszéket is. Az állami vagyon feletti tulajdonosi ellenőrzés céljaként a Vtv. 20. § (2) bekezdése az állami vagyonnal való gazdálkodás vizsgálatát határozza meg, ennek keretében, egyebek mellett, a költségvetést hátrányosan érintő vagyongazdálkodási intézkedések fel tárását és a jogszerű állapot helyreállítását, mint a gazdálkodás értékelésével összefüggő szempontot.

A külső és független ellenőrző szervezetek a szabályszerűségi, rendszer- és teljesítményellenőrzéseik, valamint tulajdonosi ellenőrzéseik **megállapításaival és azok alapján megtett javaslataikkal támogatják a költségvetési szervek eredményes gazdálkodását.** Hozzájárulhatnak az esetleges jogszabálysértő gyakorlat, illetve a vagyon rendeltetésellenes vagy pazarló felhasználásának megszüntetését, továbbá támogatják a jogszabályokban a költségvetési szerv tevékenységével és gazdálkodásával összefüggésben meghatározott teljesítménykritériumok érvényesülését.

4. A TELJESÍTMÉNY ÉRTÉKELÉSÉNEK SZINTJEI ÉS ÖSSZETEVŐI

A költségvetési szerv tevékenységében a teljesítmény kimutatásának és értékelésének jelentősége leginkább a beszámolóval összefüggésben nyilvánul meg. A költségvetési szervet, annak vezetőjét a jogszabályi környezet beszámolásra kötelezi a közfeladatok ellátásáról, azokhoz kapcsolódóan a közpénzek felhasználásáról és a nemzeti vagyonnal való gazdálkodásról. A költségvetési szerv szakmai és egyéb tevékenységekre, adatokra kiterjedő időszakos vagy eseti beszámolója a különböző körben és részletezettségben (például bevételi és kiadási előirányzatok, mérleg tekintetében) előírt adatok bemutatásán túl az elért eredmény, teljesítmény és hozzáadott érték bemutatása, értékelése nélkül nem tudja kielégíteni sem a szakma, sem a nyilvánosság által támasztott minőségi igényeket.

A költségvetési szervek és azok munkavállalóinak, vezetőinek megbecsülését és tekintélyét növeli a valós eredményekre koncentráló, azokat megalapozottan és alátámasztottan bemutató beszámolás. Az egyéni vagy szervezeti szinten elvégzett tevékenységek, a befektetett munka gyümölcseként kimutatható teljesítmény, az elért eredmények, a hozzáadott érték bemutatása több szinten is adekvát.

A **teljesítmény értelmezésének szintjei** egy költségvetési szerv tevékenységével kapcsolatban többféleképpen és többféle megközelítésben is meghatározhatók. A teljesítmény megnyilvánulása és értékelése a következő szinteken a leginkább releváns.

Egyéni szinten:

- ügyintéző,
- szervezeti vezető,
- költségvetési szerv vezetője.

Közigazgatási szinten:

- intézményi (költségvetési szerv),
- ágazati (irányító szerv, tulajdonosi jogokat gyakorló szervezet),
- szak- és gazdaságpolitika,
- kormányzat, közigazgatás, állam.

A közigazgatás működtetésével, a közpénzek felhasználásával és az állami vagyon hasznosításával szemben a hatékonyság követelménye a vonatkozó jogszabályi rendelkezésekben már megjelenik. Ezek a teljesítmény-előírások, mint azt a jogszabályi rendelkezéseket tárgyaló fejezetben is bemutattuk, bár átfogó jelleggel és széles körben jelennek meg, mégis csak részben változtatták meg a közszolgálat munkavállalóinak gondolkodást.

4.1. Ügyintéző

Az államháztartás költségvetési szerveinek ügyintézői többféle foglalkoztatási jogviszonyban (például köztisztviselő, kormánytisztviselő, közalkalmazott, munkaviszony), a költségvetési szerv közfeladataihoz, tevékenységeihez és egyéb feladataihoz igazodó összetett és különféle szempontok szerint besorolható (például államigazgatási, közszolgálati, államháztartási, önkormányzati, hatósági, közigazgatási, gazdálkodási, logisztikai, ellátási, műszaki, informatikai) szakmai feladatokat látnak el.

Az ágazati vagy egyéb jogszabályok eltérő vagy speciális szabályozása mellett (például honvédség, rendvédelmi szervek, Allami Számvevőszék, ügyészség, bíróságok) a költségvetési szervek feladat- és hatáskörében eljáró vezetőinek és ügyintézőinek jogviszonyait a foglalkoztatottak legszélesebb körében a közszolgálati tisztviselőkről szóló 2011. évi CXCV. törvény, valamint a közalkalmazottak jogállásáról szóló 1992. évi XXXIII. törvény szabályozza.

A közigazgatási szerv közhatalmi, irányítási, ellenőrzési és felügyeleti hatáskörének gyakorlásával közvetlenül összefüggő, valamint ügyviteli feladat ellátására – a 2011. évi CXCV. törvény 8. § (1) bekezdésének rendelkezése szerint – kizárólag kormányzati szolgálati, illetve közszolgálati jogviszony létesíthető. A kormányzati szolgálati jogviszonyban és a közszolgálati jogviszonyban – a 2011. évi CXCV. törvény 9. § (1) bekezdésének megfelelően – a köz szolgálatának elsődlegessége alapján és a jó közigazgatásba vetett bizalom fenntartásának szem előtt tartásával kell eljárni.

Alapvetően az állami és a helyi önkormányzati költségvetési szerveknél, valamint a helyi önkormányzat által a feladatkörébe tartozó közszolgáltatások ellátására foglalkoztatottak látják el feladataikat közalkalmazotti jogviszonyban. Egyéb előírások mellett, az 1992. évi XXXIII. törvény 39. § (2) bekezdése szerint **a közalkalmazott munkaköri feladatait** alapvetően a közalkalmazotti jogviszonyra vonatkozó szabályoknak, az egyéb szakmai szabályoknak és szokásoknak, valamint a munkáltató utasításainak megfelelően, **a közérdek figyelembevételével látja el.**

Természetesen a költségvetési szerv tevékenységének ellátásában – a jogszabályok rendelkezéseivel összeegyeztethető módon – egyéb jogviszonyok (például munkaviszony, megbízási szerződés) keretében is foglalkoztathatók ügyintézők. Az ügyintéző feladatellátásának, számonkérhetőségének garanciáit a kontrollkörnyezetnek kell biztosítania.

A költségvetési szerv **kontrollkörnyezetét** úgy kell kialakítani, a kontrollrendszert pedig működtetni, hogy abban – jogviszonyra tekintet nélkül – a feladatellátás belső rendjére, módjára, az egyes ellátandó tevékenységekre vonatkozó szabályok (például SZMSZ, ügyrendek, egyéb szabályozások), eljárások és feladatszabások (például munkaköri leírások, szerződések), továbbá vezetői utasítások megteremtsék az ügyintézői feladatok egyértelműségét, elláthatóságát, irányítását és számonkérését. Továbbá az ügyintézői felelősségi, hatásköri viszonyok és feladatok egyértelműek legyenek.

Az ügyintézőnek feladatellátása vagy döntés-előkészítő munkája során önállóan, amennyiben nem rendelkezik a szükséges szakértelemmel, akkor szakértő támogatásával, érvényre kell juttatnia **a vonatkozó jogszabályi követelményeket**, így többek között a második fejezetben bemutatott teljesítménykövetelményeket, valamint **a vonatkozó belső szabályokat, előírásokat.** Ezen feladatainak ellátását az ügyintéző a kapcsolódó dokumentum (például előterjesztés, feljegyzés, beszámoló) aláírásával vagy szignálásával (például jogi vagy szakmai ellenjegyzés esetén) igazolja.

A költségvetési szerv tevékenysége és gazdálkodása eredményességének alapjait az ügyintéző feladatellátásával szemben támasztott **követelmények, az ügyintéző teljesítménye** és a szükséges **feltételek** rendelkezésre állása együttesen teremti meg. A követelmények meghatározása és a feltételek megteremtése az ügyintézőtől független körülmény. Ugyanakkor a követelmények esetleges hiánya (például nem eléggé részletes feladatszabás) nem menti fel az ügyintézőt az általában elvárható gondosság és körültekintés, valamint megfelelő szakmai minőség követelményei alól. A feltételek hiányosságai (például rendelkezésre álló idő vagy erőforrás) esetén a kockázatok mielőbbi és hatékony kezelése érdekében az ügyintézőnek – a szolgálati út, illetve a belső szabályozás betartásával – jelzést kell adnia a Bkr. 7. §-a szerinti integrált kockázatkezelési rendszerben.

4.2. Szervezeti egység vezetője

A kontrollrendszer kialakítása és működtetése általánosan a költségvetési szerv vezetőjének felelősége, amit az egyes szervezeti egységek tevékenységei és feladatai tekintetében az adott szervezeti egység vezetője és munkavállalói által valósít meg.

Az irányítása alá tartozó szervezeti egység(ek) feladatainak meghatározását és ellátását a szervezeti egység vezetőjének úgy kell **irányítania**, hogy azok biztosítsák a vonatkozó jogszabályok, szakmai szabályok és belső előírások érvényesülését. A szervezeti egység működése során **a vezetőnek** olyan egység szintű (például ügyrend, folyamatszabályozás) és egyéni **szabályokat** (például munkaköri leírás, vezetői utasítás) **kell kialakítania** és olyan **kontollokat** (például folyamatba épített előzetes és utólagos ellenőrzés) **kell működtetnie, amelyek biztosítják a szervezeti egység részére előírt feladatok eredményes ellátását, hatékony megvalósítását és az erőforrások gazdaságos felhasználását.**

A szervezeti egység működésével kapcsolatban a vezetőnek – a Bkr. 7. § (2) bekezdéséből következően – **fel kell mérni és meg kell állapítani** a tevékenységében rejlő és szervezeti célokkal összefüggő **kockázatokat**, valamint **meg kell határozni az** egyes kockázatokkal kapcsolatban szükséges **intézkedéseket.**

A szervezeti egység szintű célok (és ezen keresztül a szervezeti célok) elérését külső és belső körülmények egyaránt befolyásolhatják. A külső körülményekre a szervezeti egység vezetője közvetlenül nem tudja befolyásolni, ugyanakkor a szervezeti célokkal összefüggő kockázatokkal kapcsolatban jelzési kötelezettség terheli az integrált kockázatkezelési rendszerben. A hatáskörén belül felmerülő kockázatokkal kapcsolatban szükséges intézkedéseket a vezetőnek meg kell tennie.

A változó környezetben **a költségvetési szervek különböző szintű vezetői** abban felelősek, hogy az előre látható, illetve várható környezeti hatásokat az általában elvárható és szükséges mértékben feltárják, és azokat a feladatkörükbe tartozó döntéseik során figyelembe veszik.

A szervezeti egység vezetőjének alapvető feladata, hogy a tevékenységeket az erőforrások felhasználásával, a megfelelő módszerek és eszközök alkalmazásával vezesse, irányítsa, szervezze.

A szervezeti egységek **vezetői döntéseikre**, illetve döntéselőkészítési tevékenység keretében tartozó **előterjesztéseikre nézve felelősek a** költségvetési szerv tevékenységének és gazdálkodásának eredményességével összefüggő külső vagy belső **követelmények érvényesítéséért.**

A szervezeti **egység tevékenységeivel** szolgált szervezeti célok elérése érdekében a vezető természetesen a projektmenedzsment tárgykörébe tartozó irányítási elveket, módszereket is alkalmazhat. Az eredményesség és a gazdaságosság követelményeinek érvényesítése mellett, az irányítási tevékenységekben a vezetőnek a projektvezetés alapvető dilemmájaként ismert úgynevezett projektháromszög elvére is tekintettel kell lennie. A háromszög egy-egy oldalát a költség, az idő és az eredmény alkotja. A közöttük fennálló összefüggés pedig az, hogy egy tényező változása hatással van egy vagy két másik tényezőre. Például a nagyobb eredményt nagyobb költség- és/vagy időráfordítással lehet elérni, illetve a tevékenységek idejének **csökkentése az eredmények csökkenését okozza, vagy a hatást a költségek növelésével lehet ellensúlyozni. A vezetőnek a hatáskörébe tartozó tevékenységek és feladatok tekintetében a költség, az idő és az eredmény összhangját a jogszabályi és belső szabályozások előírásai, valamint szakmai szabályok betartása mellett kell megteremtenie.**

A különböző szintű vezetőknek – a Bkr. 6 §-ának rendelkezésein alapulóan – az irányításuk alá tartozó szervezeti egységek és foglalkoztatottak tekintetében **egyértelművé kell tenni a felelősségi, hatásköri viszonyokat és feladatokat, meg kell határozni az eredményességi és etikai elvárásokat**, továbbá biztosítani kell a **szervezeti célok és értékek** irányában való elkötelezettséget. Mindezek mellett a vezetőnek **a szervezeti egység feladatait úgy kell szabályozni és a folyamatokat úgy kell kialakítani és működtetni, hogy azok biztosítsák a rendelkezésre álló források átlátható, szabályszerű, szabályozott, gazdaságos, hatékony és eredményes felhasználását.**

A vezetői elvárásokban, iránymutatásokban és feladatszabásokban dokumentáltan meg kell jelenítenie azon **teljesítménykövetelményeknek, kritériumoknak**, amelyek alapján **mérhető, értékelhető és számonkérhető** a szervezeti egység és a foglalkoztatottak **tevékenységének eredményessége**.

A szervezeti struktúrát leképező irányításon túllépve a Bkr. 2016 októberétől hatályos rendelkezései új, a **folyamatokra épülő irányítási szemlélet** alapjait teremtették meg a költségvetési szervek működésében. Egyrészt a kontrollkörnyezettel szemben alapvető elvárás, hogy a világos szervezeti struktúra mellett a folyamatok átláthatók legyenek, másrészt a szabályzatok kiadása mellett folyamatokat kell kialakítani és működtetni. A költségvetési szerv vezetőjének a folyamatokat megszereznie kell, és ki kell jelölnie a folyamatok működésében részt vevő szervezeti egységeket, valamint a folyamatért általános felelősséget viselő vezető beosztású személyt, a **folyamatgazdát**. Ebből következően a szervezeti egység hatáskörén túlmutató folyamatok tekintetében a rendelkezésre álló források átlátható, szabályszerű, szabályozott, gazdaságos, hatékony és eredményes felhasználását veszélyeztető kockázatokat a folyamatgazdának kell feltárni, és a kezelésükkel kapcsolatos intézkedéseket megtenni.

A fenti folyamatalapú megközelítés jelenik meg az integrált kockázatkezelési rendszerrel kapcsolatban is, mivel az Bkr. meghatározásában egy olyan **folyamatalapú kockázatkezelési rendszer**, amely a szervezet minden tevékenységére kiterjed, egységes módszertan és eljárások alkalmazásával, a szervezet célkitűzéseinek és értékeinek figyelembevételével biztosítja a szervezet kockázatainak teljes körű azonosítását, azok meghatározott kritériumok szerinti értékelését, valamint a kockázatok kezelését.

4.3. Költségvetési szerv vezetője

A költségvetési szerv tevékenységének és gazdálkodásának eredményessége – a jogszabályok által meghatározott széles körű felelősségére tekintettel – nagymértékben függ a költségvetési szerv vezetőjétől, annak ellenére, hogy az alaptevékenységek ellátása, a kapcsolódó támogató feladatok végrehajtása a többi vezető és foglalkoztatott feladata.

A költségvetési szerv vezetője – az Áht. 10. § (1) bekezdése alapján – felelős **a közfeladatok jogszabályban, alapító okiratban, belső szabályzatban foglaltaknak megfelelő ellátásáért, valamint a költségvetési szerv számára jogszabályban előírt kötelezettségek teljesítéséért**.

Költségvetési szerv típusa	A költségvetési szerv vezetője
Központi költségvetési szerv	Az első számú vezető
Minisztérium	A miniszter vagy a miniszter döntése alapján a közigazgatási államtitkár
Helyi önkormányzat	A jegyző, főjegyző
Helyi önkormányzati költségvetési szerv és nemzetiségi önkormányzati költségvetési szerv esetén annak vezetője	Az első számú vezető

5. táblázat: Költségvetési szervek és vezetőik a Bkr. 2. § n) pontja alapján

A **belső kontrollrendszer** létrehozásáért, működtetéséért és fejlesztéséért a költségvetési szerv vezetője a felelős, Áht. 69. § (2) bekezdésének megfelelően.

Ezzel összefüggésben a Bkr. 6. §-ának rendelkezései szerint a költségvetési szerv vezetője köteles olyan **kontrollkörnyezetet kialakítani**, amelyben világos a szervezeti struktúra, a folyamatok átláthatók, egyértelműek a felelősségi, hatásköri viszonyok és feladatok. Továbbá meghatározottak, ismertek és elfogadottak az etikai elvárások a szervezet minden szintjén, átlátható a humán erőforrás-kezelés, valamint biztosított a szervezeti célok és értékek irányában való elkötelezettség fejlesztéséért.

tése és elősegítése. Emellett köteles olyan szabályzatokat kiadni, folyamatokat kialakítani és működtetni a szervezeten belül, amelyek biztosítják a rendelkezésre álló források átlátható, szabályszerű, szabályozott, gazdaságos, hatékony és eredményes felhasználását. Rendszereznie kell a költségvetési szerv folyamatait, ki kell jelölnie a folyamatok működésében részt vevő szervezeti egységeket, valamint folyamatgazdákat, akik a folyamatért általános felelősséget viselő vezető beosztású személyek.

A költségvetési szerv vezetője **köteles integrált kockázatkezelési rendszert működtetni**, amelyben fel kell mérni és meg kell állapítani a költségvetési szerv tevékenységében rejlő és szervezeti célokkal összefüggő kockázatokat, valamint meg kell határozni az egyes kockázatokkal kapcsolatban szükséges intézkedéseket, és azok teljesítését folyamatosan nyomon kell követni.

A költségvetési szerv vezetője, mindezek mellett köteles a szervezeten belül **kontrolltevékenységeket kialakítani, amelyek biztosítják a kockázatok kezelését, hozzájárulnak a szervezet céljainak eléréséhez**, és erősítik a szervezet integritását. A kontrolltevékenység részeként **minden tevékenységre vonatkozóan biztosítani kell a szervezeti célok elérését veszélyeztető kockázatok csökkentésére irányuló kontrollok kiépítését**.

Továbbá a költségvetési szerv vezetője köteles olyan **információs rendszereket kialakítani és működtetni**, amelyek biztosítják, hogy a megfelelő információk a megfelelő időben eljutnak az illetékes szervezethez, szervezeti egységhez, illetve személyhez.

A fenti kötelezettségekből következően a költségvetési szerv tevékenységeinek és gazdálkodásának eredményessége szem előtt tartásával, **a költségvetési szerv vezetőjének intézkedéseket kell tennie** annak érdekében, **hogy az irányítás folyamatainak, a döntés-előkészítés eljárásainak, illetőleg a belső kontrolloknak a kialakítása és működtetése** minél inkább kellő körültekintéssel és előrelátással **alkalmas legyen a felelős döntésekhez szükséges releváns információk összegyűjtésére, elemzésére**.

Fontos kötelezettsége még a költségvetési szerv vezetőjének, hogy – a Bkr. 10. §-ának eleget téve – **kialakítsa a szervezet tevékenységének, a célok megvalósításának nyomon követését biztosító rendszert**, amely az operatív tevékenységek keretében megvalósuló **folyamatos és eseti nyomon követésből**, valamint az operatív tevékenységektől függetlenül működő **belső ellenőrzésből** állhat.

4.3.1. Belsőkontroll-nyilatkozat

A költségvetési szerv vezetője a Bkr. 11. § (1) bekezdése alapján **köteles** a Bkr. első melléklete szerinti **nyilatkozatban** értékelné a költségvetési szerv belső kontrollrendszerének minőségét. A nyilatkozatot a költségvetési szerv vezetője az éves költségvetési beszámolóval együtt küldi meg az irányító szervnek.¹⁰ A fejezetet irányító szerv vezetője a tárgyévet követő év április 30-ig megküldi az államháztartásért felelős miniszternek az általa vezetett költségvetési szervre vonatkozó nyilatkozatot és az irányítása vagy felügyelete alá tartozó költségvetési szervekre vonatkozó nyilatkozatok másolatát.

A nyilatkozatban az eredményes gazdálkodás több lényeges szempontja, aspektusa is megjelenik. **Nyilatkozatában a költségvetési szerv vezetőjének ki kell jelentenie, hogy az előírásoknak megfelelően a költségvetési évben az általa vezetett költségvetési szervnél gondoskodott**, többek között:

- **a belső kontrollrendszer kialakításáról, valamint szabályszerű, eredményes, gazdaságos és hatékony működéséről,**
- **olyan szervezeti kultúra kialakításáról, amely biztosítja az elkötelezettséget a szervezeti célok és értékek iránt, valamint alkalmas az integritás érvényesítésének biztosítására,**

¹⁰ A helyi önkormányzati költségvetési szerv vezetője a nyilatkozatot az éves költségvetési beszámolóval együtt küldi meg az irányító szerv vezetőjének. A vezetői nyilatkozatot a polgármester a zárszámadási rendelet tervezetével együtt terjeszti a képviselő-testület elé.

- a költségvetési szerv vagyongazdálkodásába, használatába adott **vagyon rendeltetésszerű használatáról**,
- az alapító okiratban megjelölt **tevékenységek jogszabályban meghatározott követelményeknek megfelelő ellátásáról**,
- a rendelkezésre álló előirányzatok céljának megfelelő felhasználásáról,
- **a költségvetési szerv tevékenységében a hatékonyság, eredményesség és a gazdaságosság követelményeinek érvényesítéséről.**

A nyilatkozat megtétele nem tekinthető pusztán formalitásnak, mivel a Bkr. 11. § (3) bekezdése szerint, ha a megtett nyilatkozat és a zárszámadással kapcsolatosan elvégzett ellenőrzések eredménye között ellentmondás áll fenn, a költségvetési szerv vezetője az ellentmondás okairól – az ellenőrzési jelentés kézhezvételétől számított harminc napon belül – írásban beszámol az irányító szerv vezetőjének. Az irányító szerv vezetője – ha a beszámolást nem tartja elfogadhatónak – a költségvetési szerv vezetőjét intézkedési terv készítésére kötelezi.

Fontos értéke tehát a belsőkontroll-nyilatkozatnak, hogy az abban foglaltakkal, illetve az azok érvényesülését biztosító intézkedésekkel vagy azok hiányával a költségvetési szerv vezetője szembeállítható, akár az irányító szerv, akár egyéb külső ellenőrző szervezet megállapításai alapján. **A nyilatkozat tartalma**, így annak az eredményes gazdálkodásra vonatkozó aspektusa **a költségvetési szerv vezetőjétől számon kérhető.**

A költségvetési szerv vezetője végső soron abban érdekelt, hogy **a nyilatkozatban foglaltakat és az azok megalapozottságát biztosító intézkedéseket** a szervezet minden szintjén és minden tevékenysége tekintetében **dokumentáltan végrehajtsa, illetve végrehajtassa.**

4.4. Az eredményességet támogató egyéb szervezeti összetevők

A belső kontrollrendszer egyes elemeivel kapcsolatban a jogszabályi rendelkezések egyéb, a szervezet eredményes tevékenységéhez, az eredményesség értékeléséhez kapcsolódó összetevőkre is hivatkoznak. Ezek az integritás, a szervezeti célok és értékek, a szervezeti kultúra és az elkötelezettség.

Az **integritás** egy olyan meghatározó szervezeti érték, amely az elvek és gyakorlatok összhangja és konzisztenciája.¹¹ Az integritás a költségvetési szerv szervezetének minden szintjén és a tevékenység minden területén értelmezhető és érvényesítendő.

A Bkr. alapján a költségvetési szerv vezetője köteles szabályozni a szervezeti integritást sértő események kezelésének eljárásrendjét. Ezzel kapcsolatban hangsúlyozni kell, hogy a Bkr. szerint a szervezeti integritást sértő események azok az események, amelyek a szervezetre vonatkozó szabályoktól, valamint a jogszabályi keretek között a költségvetési szerv vezetője és az irányító szerv által meghatározott **szervezeti célkitűzéseknek, értékeknek és elveknek megfelelő működéstől** eltérnek. Ahhoz tehát, hogy az integritást sértő események teljes köre értelmezhető és azonosítható legyen, szükséges, hogy a költségvetési szerv vezetője és az irányító szerv a megfelelő működéshez szervezeti célkitűzéseket, értékeket és elveket határozzon meg.

A jogszabályi rendelkezésekben visszatérően megjelenő **szervezeti célok** meghatározása nélkül nem értékelhető-mérhető a tevékenység. A szervezeti célok meghatározása a költségvetési szerv vezetőjének feladata, az alapító okirat, a jogszabályi környezet, a belső szabályozók tartalmára építkezve.

Gondoljunk bele, hogy a szervezeti célok meghatározása nélkül mennyiben nyomon követhető a célok megvalósítása, mihez képest értékelhetők az eredmények (a célok részbeni vagy teljes elérése), továbbá hogyan értelmezhetők a célok elérését veszélyeztető kockázatok.

¹¹ Kiss–Csillag (2014).

A költségvetési szerv vezetőjének – a Bkr. vezetői nyilatkozat mintájának megfelelően – arról kell nyilatkoznia, hogy gondoskodott arról, hogy **a vezetők a szervezet minden szintjén tisztában legyenek a kitűzött célokkal** és az azok elérését segítő eszközökkel annak érdekében, hogy végre tudják hajtani a meghatározott feladatokat, és értékelní tudják az elért eredményeket. A Bkr. szerinti a vezetői nyilatkozat ezzel összefüggő garanciális elemet is tartalmaz, amely szerint a költségvetési szerv vezetője ezen tevékenységről **a vezetői beszámoltatás rendszerén** keresztül folyamatos információval rendelkezett, és a tevékenységet folyamatosan értékelté.

A szervezeti célokkal összefüggésben az Áht. 69. § (1) bekezdésének rendelkezéséből levezethető, hogy **a belső kontrollrendszer** egy olyan, a kockázatok kezelése és tárgyilagos bizonyosság megszerzése érdekében kialakított folyamatrendszer, amely **meghatározott – a tevékenységek és a gazdálkodás eredményességével is összefüggő – célok megvalósulását szolgálja**. A célok, amelyek megvalósítása minden költségvetési szervtől számonkérhető, az Áht. szerint a következők:

- a működés és gazdálkodás során **a tevékenységeket szabályszerűen, gazdaságosan, hatékonyan, eredményesen hajtsák végre,**
- az elszámolási kötelezettségeket teljesítsék, valamint
- **megvédjék az erőforrásokat a veszteségektől, károktól és nem rendeltetészerű használattól.**

A **szervezeti kultúra** a szervezet tagjai által elfogadott, közösen értelmezett előfeltevések, értékek, meggyőződések, hiedelmek, normák, tapasztalatok, közös tevékenységek és viselkedésmódok rendszere.¹² A szervezeti kultúrát a szakirodalom többféleképpen közelíti és határozza meg vagy tárgyalja.¹³

A szervezeti kultúra hatással van a költségvetési szervezet eredményességére. Például ha egy szervezet vagy szervezeti egység kultúrájába olyan tapasztalatok vagy viselkedésmódok épülnek be, amelyek erősítik, vagy éppen gyengítik az elkötelezettséget az egyéni vagy közösségi feladatok eredményes ellátásra, az a szervezet tevékenységek eredményességében, a célok elérésében is érezteti hatását. Ha a szervezeti kultúra értéként viszonyul a teljesítményhez, tehát arra a szervezet tagjai értéként tekintenek, az a szervezet eredményességére ösztönzőleg hathat.

A szervezeti kultúrának a célok és értékekkel, valamint az integritással összefüggő kapcsolatát a Bkr. is deklarálja. A Bkr. első melléklete szerint a költségvetési szerv vezetőjének arról kell nyilatkoznia, hogy gondoskodott olyan **szervezeti kultúra kialakításáról**, amely biztosítja az **elkötelezettséget a szervezeti célok és értékek iránt**, valamint alkalmas **az integritás érvényesítésének biztosítására**.

A szervezeti célok és értékek irányában való **elkötelezettség** jelentősége a Bkr. 6. § (1) bekezdés e) pontjának rendelkezésében is visszaköszön, miszerint a költségvetési szerv vezetője köteles olyan kontrollkörnyezet kialakítani, amelyben – több egyéb mellett – biztosított a szervezeti célok és értékek irányában való elkötelezettség fejlesztése és elősegítése. A szervezet és a foglalkoztatottainak elkötelezettsége a szervezeti célok és értékek irányában a szervezeti kultúra egyik fontos összetevője, ezáltal az eredményesség egyik katalizátora. A Bkr. rendszerében az elkötelezettség a kontrollkörnyezet egy olyan gyümölcse, ami a szervezet szabályozásán alapul és fejlődik, a kialakított és működtetett folyamatokban megnyilvánul, és biztosítja a rendelkezésre álló források átlátható, szabályszerű, szabályozott, gazdaságos, hatékony és eredményes felhasználását.

A szervezeti kultúra egyenszilárdságának alapjait teremti meg a Bkr. 6. § (1) bekezdésének c) pontja azáltal, hogy előírja a költségvetési vezető számára egy olyan kontrollkörnyezet kialakításának kötelezettségét, amelyben **meghatározottak, ismertek és elfogadottak az etikai elvárások a szervezet minden szintjén**.

¹² Kiss–Csillag (2014) és Czuprák–Kovács (2017).

¹³ A szervezeti kultúra, az egyének és a csoportok a szervezetben, a szervezeti hatalom témaköreit részletesen tárgyalja Czuprák–Kovács (2017).

4.5. Állam, kormányzat, szakpolitika

4.5.1. Jó állam, jó kormányzás

A jó államnak a kormányzat, a helyi önkormányzatok és a közigazgatás működtetésében hatékony, a nemzeti érdeket érvényesítő szervezeti és működési képességekkel kell rendelkeznie. A közjó absztrakt normarendszerének érvényesítése érdekében az államnak értékteremtő és értékvédő szerepet kell vállalnia a politikai, gazdasági és társadalmi szférákban, továbbá szolgálnia kell a gazdasági-társadalmi fejlődést. Ezekhez kapcsolódva a jó állam fogalma a közjó és a közszolgálati etika normáira támaszkodva szorosan összekapcsolódik a jó kormányzás és a jó közigazgatás fogalmával.

Az állam és a kormányzat felelőssége, valamint a feladatainak ellátása a társadalmi, gazdasági folyamatok összetettsége, a polgárok közszolgáltatásokkal szemben támasztott növekvő elvárásai miatt egyre jelentősebb kapacitásokat, intézményi és adminisztratív képességeket igényel. Ezek megteremtése folyamatos fejlesztése a kormányzati gyakorlat szerves eleme.

A téma jelentőségét az is mutatja, hogy számos jelentős nemzetközi szervezet (OECD, ENSZ, Világbank, Világgazdasági Fórum, IMD) foglalkozik a kormányzás teljesítményének komplex értékelésével, az ehhez szükséges indikátorrendszerek kialakításával, összehasonlításra alkalmas átlagok, trendek, rangsorok készítésével és közzétételével.

A hatékony működés és a fenntartható eredmények biztosítása, valamint az önreflexióra képes államreform érdekében olyan mérési és értékelési rendszer kialakítása és folyamatos működtetése válik szükségessé, amely meghatározott hatásterületekre fókuszálva visszacsatolást ad a kormányzati hatékonyság tartalmi elemeiről és változásairól. (Lásd: Nemzeti Közszolgálati Egyetem Államkutatási és Fejlesztési Intézet, Jó Állam Jelentés.)

A jó kormányzással szemben támasztott elvárások sokféleképpen megközelíthetők. Több szervezet – így a Világban és az OECD is – meghatározta a jó kormányzat kritériumait, illetve alapelveit. Az Európai Bizottság a 2001. évi, európai kormányzásról szóló fehér könyvében¹⁴ meghatározta a **jó kormányzás öt alapelvét**, ezek:

- a nyitottság,
- a részvétel,
- a felelősség,
- **a hatékonyság és**
- az összhang.

A jó kormányzással szemben támasztható elvárásokat Pulai szerint a következőképpen is lehet csoportosítani:

- „Közigazgatásban **korszerű vezetési és szervezési szempontok** érvényesítése.
- **Elszámoltatható gazdálkodás, tudatos és felelős költségvetés** tervezése és végrehajtása
- Más érdekhardozók demokratikus bevonása a döntések előkészítésébe és a feladatok ellátásának megosztásába.
- Átlátható működés és információszabadság (méltányosság) biztosítása, megfelelés a korszerű infotechnológiai és kommunikációs követelményeknek.

A jó kormányzás alfája a valós közfeladatok azonosítása, szükségességük, ellátási módjuk hatásosságának és a finanszírozás szempontjából nézett hatékonyságuk összehasonlítható értékelése.”¹⁵

¹⁴ Az Európai Bizottság fehér könyve COM(2001) 428 végleges.

¹⁵ Pulai Gyula (2012). Lásd: <http://www.penzugyiszemle.hu/vitaforum/a-jo-kormanyzas-es-a-kozpolitika-alkotas-folyamata> (Utolsó letöltés: 2018. május 10.)

Ezt a megközelítést felhasználva **a jó kormányzás olyan valós, szükséges és azonosítható közfeladatokon alapul, amelyek ellátási módjában és finanszírozásában érvényesül a hatékonyság.**

A jó kormányzás alapja a valós – tehát létező igényt kielégítő vagy problémát megoldó – közfeladat. A közfeladat azonosítása a jó kormányzás szempontjából azért bír jelentőséggel, mert a közfeladatot teljes terjedelemben és tartalommal kell definiálni – beleértve mindazon tevékenységeket, feladatokat, amelyek az adott közfeladat által elérni kívánt cél megvalósításához szükségesek és hatások – annak érdekében, hogy az teljességében értékelhető legyen. A társadalmi környezet, igények és elvárások folyamatos változására a jó kormányzás – többek között – a közfeladatok szükségességének értékelése alapján reagál. A jó kormányzás a közfeladatok megvalósításában a – meghatározott célok elérését biztosító – különböző ellátási és finanszírozási módok hatékonyságát értékeli és összehasonlítja, majd annak eredményeit döntéseiben felhasználja.

4.5.2. Kormányzat és szakpolitika

A jó állam és közigazgatás működtetésével összefüggő **szakpolitikák**, köztük a gazdaságpolitika **teljesítményét** a szakirodalom jellemzően a hatásosság nézőpontjából közelíti meg a **kormányzati beavatkozások hatásvizsgálatán, értékelésén** keresztül.

A közpénzek felhasználásával és az állami vagyon hasznosításával szemben támasztott teljesítménykritériumokat, követelményeket a jogszabályi rendelkezéseket tárgyaló fejezetben bemutattuk. A közigazgatás működésének, a közszolgáltatások és az azok ellátásához kapcsolódó tevékenységek ellátásának minőségét különböző szintű (kormányzati, intézményi, vezetői) döntések, más megközelítésben beavatkozások befolyásolják. **A beavatkozásokat** előzetes (várható eredményekre, hatásokra koncentráló), közbenső (adott időpontban veti össze az eredményeket, hatásokat a célértékekkel), záró (a feladat lezárásakor értékeli az eredményeket), valamint utólagos (jellemzően külső ellenőrző szerv által végzett) **hatásvizsgálatokkal lehet értékelni.**

Az előzetes hatásvizsgálat kiemelt jelentőséggel bír, hiszen annak célja a döntéshozatal támogatása. Az előzetes hatásvizsgálat módszere, eredményei adnak alapot a további értékelésekhez, az eredmények és az előzetes várakozások összevetéséhez. A megalapozott döntés-előkészítés fontosságát felismerve az Európai Bizottság 2002-ben ajánlást¹⁶ fogalmazott meg az előzetes hatásvizsgálatra vonatkozóan.

A magyar jogrend a jogalkotói beavatkozásokkal kapcsolatban kötelező érvénnyel előírja az előzetes hatásvizsgálat kötelezettségét. A jogalkotásról szóló 2010. évi CXXX. törvény 17. §-a szerint a jogszabály előkészítőjének – a jogszabály feltételezett hatásaihoz igazodó részletességű – előzetes hatásvizsgálat elvégzésével kell felmérni a szabályozás várható következményeit. Az előzetes hatásvizsgálat eredményéről a Kormányt, vagy önkormányzati rendelet esetén a helyi önkormányzat képviselő-testületét kell tájékoztatni. A hatásvizsgálat során a következőket kell vizsgálni:

- a tervezett jogszabály valamennyi jelentősnek ítélt hatását, így különösen
 - a társadalmi, **gazdasági, költségvetési hatásait**,
 - a környezeti és egészségi következményeit,
 - az adminisztratív terheket befolyásoló hatásait, valamint
- a jogszabály megalkotásának szükségességét, a jogalkotás elmaradásának várható következményeit, illetve
- a jogszabály alkalmazásához **szükséges személyi, szervezeti, tárgyi és pénzügyi feltételeket.**

¹⁶ COM(2002) 276 final, Lásd: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2002:0276:FIN:EN:PDF> (Utolsó letöltés: 2018. május 10.)

A kiemelések is hangsúlyozzák, hogy a beavatkozás hatásainak mennyire fontos értékelési összetevője a gazdaságosság és a beavatkozás pénzügyi hatása. A hatások valós kimutatása jelenthet csak biztosítékot a jogalkotó számára arra, hogy a döntésén alapuló beavatkozás hatásait felmérhesse összességében és a különböző részterületeken. A hatásvizsgálat eredménye és az annak alapján meghozott jogalkotói döntés alapot nyújt a valós hatások és eredmények összehasonlításához és méréséhez, ezáltal a beavatkozás eredményességének értékeléséhez.

A Kormány által előterjesztendő jogszabályban, közjogi szervezetszabályozó eszközben, valamint a Kormány normatív határozataiban foglalt intézkedések tekintetében **hatásvizsgálatra vonatkozó követelményeket** határoz meg az előzetes és utólagos hatásvizsgálatról szóló 12/2016. (IV. 29.) MvM rendelet.

A rendelet szerint a **hatásvizsgálat** olyan információgyűjtő-elemző folyamat, amelynek elsődleges célja a szabályozás hatékonyságának növelése, mely magában foglalja a szabályozás várható következményeinek a szabályozás feltételezett hatásaihoz igazodó részletességben és releváns időtávon történő megvizsgálását, majd az eredményeknek a megalapozott döntéshozatal elősegítése érdekében történő összegzését.

Az intézkedések előzetes és az utólagos hatásvizsgálata során:

- a legnagyobb haszonnal járó hatásvizsgálatot, az adott szabályozás függvényében a döntési helyzet megalapozásában legnagyobb szerepet játszó közvetett és közvetlen hatások elemzését kell elvégezni;
- a szabályozás pozitív és negatív hatásait is fel kell tárni;
- a számszerűsíthető előnyöket és hátrányokat számszerűsíteni kell, majd ilyen formában kell elemezni;
- egy hatásvizsgálaton belül egységes módszertani elrendszert kell alkalmazni;
- a szabályozás várható hatásait az adott szabályozás tekintetében releváns időintervallumban kell vizsgálni.

Fontos felelősségi szabály, hogy a szabályozás előkészítője a szabályozás előkészítéséért felelős, feladat- és hatáskörrel rendelkező miniszter. Az előkészítés során ki kell választani azokat a jelentős következményekkel járó, érdemi szabályozási elemeket, amelyek következményeinek elemzésére kiterjed az előzetes hatásvizsgálat, emellett ki kell választani a vizsgálandó hatásokat is. Az előzetes hatásvizsgálatnál több döntési változat esetén valamennyi változat tekintetében fel kell mérni a várható előnyöket és hátrányokat.

4.5.3. Beszámolás

A költségvetési szerveknek a vagyonról és a költségvetés végrehajtásáról az Áht. 87. §-ának rendelkezésének megfelelően a számviteli jogszabályok szerinti éves költségvetési beszámolót kell készíteni. A **költségvetési beszámolók** adattartalma, terjedelme kötött, abban alapvetően a zárszámadás információs igénye jelenik meg, a záró számadás megalapozása érdekében. Ugyanakkor a költségvetési beszámoló szöveges melléklete lehetőséget nyújt az (alap)tevékenységek és a gazdálkodás eredményességének bemutatására. A beszámoló ezen tartalmi, a honlapon történő közzététellel átláthatóvá tehetik a költségvetési szervek teljesítményének aspektusait a nyilvánosság előtt.

A költségvetési szervek tevékenységével kapcsolatban általánosan az egyén, a szervezeti egység és szervezet átfogó szintjein egyaránt meg kell valósulnia a mérhető teljesítménykövetelmények előírásának és értékelésének. A költségvetési szervek és különböző szintű vezetőik hozzáállása a szervezeti vagy az egyéni teljesítménycélok előírásához, azok méréséhez és értékeléséhez, az azokról való beszámolóhoz egyedi és jellemzően nem egységes. Az előírásokat komolyan vevő jó megoldások

és követendő gyakorlatok mellett – sok esetben – a költségvetési szervek és azok különböző szintű vezetői nem lépnek túl az adminisztratív megoldáson.

Eltérő gyakorlatok figyelhetők meg a költségvetési szervek honlapjain megtalálható, az intézményi célkitűzéseket, értékeket előíró (például stratégiai, küldetési dokumentumok), valamint azok megvalósításának eredményességét értékelő (például szakmai, illetve egyéb szöveges beszámolók) dokumentumok tartalma tekintetében is.

Mindezek mellett egyes intézményeknél a szervezeti egységek tekintetében sem figyelhető meg egységesség a célok, a teljesítménykövetelmények meghatározása, az előírások teljesítésének értékelése és a beszámolás alkalmazott gyakorlataiban.

Az eltérő gyakorlatok mögött eltérő szervezeti kultúra, vezetői és szervezeti képességek, kompetenciák, illetve hozzáállások is állhatnak. A hiányosságok fegyelmeztetően utalnak arra, hogy az adott költségvetési szervnél szükség van a szervezeti kultúra fejlesztésére, a szükséges képességek, kompetenciák megteremtésére, az elkötelezettség erősítésére, az esetleg elutasító hozzáállás megváltoztatására a szervezeti célkitűzések, értékek elérése, a tevékenységek és a gazdálkodás eredményessége, illetve a jó állam megvalósulása érdekében.

5. JOGSZABÁLYTÁR

1. Magyarország Alaptörvénye
2. Az állami vagyonról szóló 2007. évi CVI. törvény (Vtv.)
3. A jogalkotásról szóló 2010. évi CXXX. törvény
4. Magyarország helyi önkormányzatairól szóló 2011. évi CLXXXIX. törvény (Mötv.)
5. Az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény (Áht.)
6. A nemzeti vagyonról szóló 2011. évi CXCVI. törvény (Nvtv.)
7. Az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról szóló 368/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet (Ávr.)
8. A költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet (Bkr.)
9. Az előzetes és utólagos hatásvizsgálatról szóló 12/2016. (IV. 29.) MvM rendelet

6. IRODALOMJEGYZÉK

G. Fodor Gábor – Stumpf István: *A „jó kormányzás” két értelme*

Elérhetőség: http://www.mkksz.org.hu/html/main/alkossunk/vitainspirator/jo_kormanyzas.pdf
(Utolsó letöltés: 2017. december 1.)

Pulay Gyula (2012): *A jó kormányzás és a közpolitika-alkotás folyamata*

Elérhetőség: <http://www.penzugyiszemle.hu/vitaforum/a-jo-kormanyzas-es-a-kozpolitika-alkotas-folyamata> (Utolsó letöltés: 2018. január 10.)

Pulay Gyula (2012): *A szakpolitikák hatásvizsgálata*

Elérhetőség: <https://www.penzugyiszemle.hu/vitaforum/a-szakpolitikak-hatasvizsgalata> (Utolsó letöltés: 2017. december 6.)

Nemzeti Közszerológiai Egyetem Államkutatási és Fejlesztési Intézet: *Jó Állam Jelentés*

Elérhetőség: <https://akfi.uni-nke.hu/jo-allam-jelentes> (Utolsó letöltés: 2017. január 26.)

Vasvári Tamás (2015): Kockázat, kockázateszlelés, kockázatkezelés – szakirodalmi áttekintés. *Pénzügyi Szemle*, 2015/1. 29–48. old.

Nemzetgazdasági Minisztérium (2017. szeptember): *Államháztartási belső kontroll standardok és gyakorlati útmutató*

Elérhetőség: http://allamhaztartas.kormany.hu/download/d/48/e1000/%C3%81BKS-GYU_k%C3%B6zz%C3%A9t%C3%A9telre_20170918.pdf (Utolsó letöltés: 2017. november 16.)

Állami Számvevőszék (2008): *Módszertan a teljesítmény-ellenőrzéshez*

Elérhetőség: https://asz.hu/storage/files/files/Ellenorzes_szakmai_szabalyok/egyeb_utmutatok/06_modszertan_teljesitmeny_ellenorzes.pdf (Utolsó letöltés: 2017. január 26.)

Kiss Csaba – Csillag Sára (2014): *Szervezeti kultúra*

Elérhetőség: <http://m.ludita.uni-nke.hu/repozitorium/bitstream/handle/11410/10442/Teljes%20sz%C3%B6veg%21?sequence=1&isAllowed=y> (Utolsó letöltés: 2018. március 6.)

Czuprák Ottó – Kovács Gábor (2017): *A szervezetvezetés elmélete – A közszolgálati szervezetek vezetésének elméleti alapjai*

Elérhetőség: http://akfi-dl.uni-nke.hu/pdf_kiadvanyok/web_PDF_EKM_A_szervezetvezetes_elmelete_JAV.pdf (Utolsó letöltés: 2018. március 6.)

A Nemzeti Közsolgálati Egyetem kiadványa.



Nemzeti Közsolgálati Egyetem;
Közigazgatási Továbbképzési Intézet
www.uni-nke.hu

Felelős Kiadó:

Prof. Dr. Kis Norbert Rektorhelyettes

Címe:

1083 Budapest, Üllői út 82.

Olvasószerkesztő:

Császár-Biró Anna

Kiadói szerkesztő:

Császár-Biró Anna

Tördelőszerkesztő:

Friebert Máté

ISBN 978-963-498-287-6 (PDF)

A kiadvány
a KÖFOP-2.1.1-VEKOP-15-2016-00001
„A közszolgáltatás komplex kompetencia, élet-
pálya-program és oktatás technológiai fejlesztése”
című projekt keretében készült és jelent meg.

SZÉCHENYI  2020



MAGYARORSZÁG
KORMÁNYA

Európai Unió
Európai Szociális
Alap



BEFEKTETÉS A JÖVŐBE