

*„Az állami pénzügyek
rendezése a jelenkor
legfontosabb és legsűrűbben
emlegetett föladatai közé
tartozik.... Az általános
politikai helyzetet a legtöbb
államban a pénzügyi kérdések*

Mariska Vilmos–1875

AZ ÁLLAMSZÁMVITEL

fő kérdései a jelenlegi időszakban

MAGYARORSZÁGON

Nyikos László

2005. szeptember

1. Nemzetközi és hazai történelmi gyökerek

A számviteli szabályozást, az elszámoltatást, a pénzügyi ellenőrzést a nemzetközi szakirodalomban egyes szerzők több ezer évre vezetik vissza. Mezopotámiában már Krisztus előtt 3600 évvel is léteztek ellenőrzési bizonyítékok (*evidence of verification of transactions*) „kipipált” jelek formájában¹. A *bibliai József* elszámolási felelősséggel tartozott. A Királyok Könyve *Salamon* templomának építéséhez kapcsolódó adósság-megállapítási problémát említi. *Dávid* királynak *Nathan* volt az „auditora”. A Kínai Birodalomban a Kr. előtt 1100 évvel uralkodó *Zhou dinasztia* idején már létezett valamiféle pénzügyi ellenőrzés.²

A kettős könyvelés alapjait — arab forrásokra támaszkodva — *Luca Pacciolo* ferences szerzetes tanár rakta le 1494-ben elkészült könyvében. Ebben írta le a gazdasági események feljegyzésének és nyilvántartásának (a napló, a főkönyv és a kettős könyvvezetés alkalmazásának) mai értelemben vett első szabályozott, „zárt” rendszerét. Olyan, mindmáig érvényes elveket fogalmazott meg, mint a bruttó elszámolás.

Magyarországon az 1519-ben (II. Lajos uralkodása idején) született törvények között jelenik meg először a központi számvitelre és ellenőrzésre vonatkozó deklaráció. „*A királyi kincstárnok mellé az országglakók közül egyet ki kell választani, akinek tudta nélkül a kincstárnok a királyi jövedelmeknek se bevételeit, se kiadásait ne kezelje és ne intézze, maga pedig a választott ülnök mindeneget számba vegyen, nehogy a királyi jövedelmekben csalás és pazarlás történjék*” – áll többek között az 1519. évi XVII. törvénycikkben. A Mohács utáni kettős királyság idején *I. Ferdinánd* 1531-ben, majd – Buda elestét követően – 1548-ban és 1561-ben adott ki királyi utasításokat az udvari kamaráról, melynek feladata „*a magyar kamara számadásainak felülvizsgálata és ellenőrzése*”, volt. E számadásokat a „királyi udvarba” kellett beküldeni. *Szekfü* Gyula megjegyzi, hogy Ferdinánd korában a magyar kamara tanácsosai szinte kizárólag született magyarok, akik a „rendes pénzügyi kezelésmódba, számvitelbe, ellenőrző könyvek vezetésébe, gyakori számadásokba beleszorítva egészen új típust, a jó hivatalnokét hozták létre.”

¹ *L. B. Sawyer*: The practice of Modern Internal Auditing. The IIA. Second Ed. Florida, 1981 p. 3

² *I. Scharkansky*: The Development of State Audit. In: State Audit and Accountability. State of Israel, State Comptroller's Office. Jerusalem, 1991. p. 5.

³ *Hóman – Szekfü*: Magyar történet. Budapest, 1935 III. kötet, 85. old.

1.1 Számvevőszékek felállítása

Az INTOSAI-nak több olyan tagja is van, amely saját országa állami ellenőrzését messzi korokból származtatja. A kínai császári ellenőrző bíróságot például még a Song dinasztia idején, 992-ben állították fel. Az olasz számvevőszék, a *Corte dei Conti* a Római Birodalom idejére vezeti vissza a közpénzekkel való elszámoltatás gyökereit. Az angol *National Audit Office* a tizennegyedik században találta meg történelmi elődeit, a német állami ellenőrzést reprezentáló *Bundesrechnungshof* korábbi megfelelőjét, a főszámvevői kamarát (*General-Rechenkammer*) pedig 1714-ben állította fel *I. Frigyes Vilmos* porosz uralkodó.

Közismert a hatalom és a pénz, a pénz és a hatalom szoros kapcsolata. Az állami pénzügyi ellenőrzés, a számvevőszékek története – némi túlzással talán – leírható a hatalomért vívott harcok, háborúk történetével párhuzamosan is. Közismert Raimund *Montecuccoli* grófnak, a Rába-menti Szentgotthárdnál vívott csata győztesének mindmáig jól ismert bonmot-ja, miszerint „a háborúhoz három dolog szükséges: pénz, pénz és pénz”⁴. Ebből pedig — mint tudjuk — sosincs elég...

A 18. század közepén *II. (Nagy) Frigyes* porosz uralkodó hadat viselt Ausztria ellen. Ez volt a Hétéves Háború, amely alatt a Habsburg ház pénzügyi erőforrásai teljesen kimerültek. Újabbakra lett volna szükség, de az államháztartás ügyeiről senkinek sem volt áttekintése. Az államadósság mértékét sem tudták pontosan megállapítani. Ilyen helyzetben vált szükségessé egy speciális intézmény, amely képes az állam pénzügyeit áttekinteni, *vagyonát nyilvántartani és használatát ellenőrizni*. E vészhelyzetben, amikor az államkincstár csaknem teljes egészében kiürült, és az osztrák seregeket az a veszély fenyegette, hogy legalapvetőbb szükségleteik kielégítésére sem sikerül előteremteni a szükséges eszközöket, ráadásul a polgári közigazgatás is akut pénzhiányban szenvedett, *Mária Terézia* világosságot (*Klarheit*) akart teremteni az államháztartás ügyeiben. Azt az óhaját azonban, hogy információkat szerezzen a pénzügyek állásáról és az államadósság nagyságáról, egyes hivatalok *könyvelésének, a pénzügyi feljegyzéseknek a megbízhatatlansága* miatt nem lehetett teljesíteni. Az uralkodónő ezért a pénzügyek terén radikális intézkedéseket hozott. Az a meggyőződés alakult ki benne, hogy *a számvitel rendszerének megteremtése, egy jól szabályozott, a számvitel céljait szolgáló könyvvitel a közigazgatás egyik legfontosabb pillére lehet*.

⁴ *Franz Fiedler*, a kilencvenes években az osztrák számvevőszék elnöke idézi Közös gyökerek c. tanulmányában. /” Zum Kriegführen sind drei Dinge notwendig: erstens Geld, zweitens Geld und drittens Geld”. A tanulmányt az Állami Számvevőszék tízéves fennállása alkalmából összeállított Almanach tartalmazza.

A Habsburg birodalom pénzügyeinek és államszámvitelének első átfogó szabályozása tehát a császárnő nevéhez kötődik. 1761 karácsonyán kiadott rendeletével három, egymástól elkülönült hivatalt is felállított: az udvari kamarát (*Hofkammer*), amely rendeltetését tekintve egy mai értelemben vett pénzügyminisztériumhoz lenne hasonlítható. A kincstárt (*General Kassen-Direktion*), amely az állami bevételek és kiadások kezeléséért felelt és végül az udvari számvevő kamarát (*Hofrechenkammer*), amely a számviteli rendszert felügyelte, és a pénzügyi ellenőrzést végezte. A mai cseh, szlovák, szlovén – és természetesen az osztrák – számvevőszék is ez utóbbi intézményhez vezeti vissza történelmi gyökereit. A Hétéves Háborúnak „köszönhető” Ausztria államszámviteli rendszere és első, korszerűnek mondható állami költségvetése. Az udvari számvevő kamara főkönyvelőjének, *Puechberg* János Mátyásnak az 1762-ben megjelent munkája volt az első, amely „a kincstári számvitelt rendszeresen tárgyalja”.⁵

Az angol parlamentarizmus tapasztalataira és a tizennyolcadik századi francia felvilágosodás ideológiájára épülve a politikai rendszerekben megtörtént a hatalmi ágak szétválasztása: a törvényhozó, a végrehajtó és az igazságszolgáltató intézmények elkülönülése. A kormányok a parlamentnek elszámolási, beszámolási felelősséggel tartoznak a közjavakkal való sáfárkodásukért, a parlament által elosztott közpénzek szabályos felhasználásáért, a költségvetés végrehajtásáért. A parlament a népképviselő legfontosabb intézménye, a közvetett demokrácia gyakorlásának fő eszköze. Nemcsak az a dolga, hogy törvényeket hozzon (pontosabban: hogy *jó* törvényeket hozzon, amire már *Arisztotelesz* figyelmeztetett), hanem az is, hogy az általa hozott legmagasabb rendű jogszabályok betartását számon kérje, ellenőrizze, s ha kell, szankcionálja. Az állami költségvetést végrehajtó szerveknek, a kormányoknak az elszámoltatása a parlament költségvetési, illetőleg zárszámadási jogának gyakorlását jelenti. Ez azonban nemcsak politikai érzéket, adottságokat, hanem szakmai (jogi, számviteli, statisztikai) ismerteket is igényel, idő- és munkaigényes feladat, ezért a parlament *közvetlenül* nem ellenőrizhet: szüksége van az elszámoltatást a *nevében* elvégző szakmai intézményekre.

Az elszámoltatás, az állami ellenőrzés számos modellje létezik az EU-tagországokban. Ezek több száz év alatt alakultak ki, és a jelenlegi időszakban is megfigyelhetők módosulások. (A legutóbbi időszakban például Svédország és Luxemburg számvevőszékének jogállása és

⁵Az államszámvitel és az állami költségvetés szerves egységet alkot. Nagyszerű példáját adja ennek *Teghze-Gerber Ferenc*, a Legfőbb Állami Számvevőszék egykori tanácselnöke kétkötetes („*Államszámvitel*”) c. tankönyvében. Budapest, 1947.

feladatai változtak számottevően.) A nagyobb változások mindig fontos társadalmi-politikai eseményekhez kapcsolódnak. Nemcsak az osztrák vagy a magyar számvevőszék létrehozása igazolja ezt, hanem például a Németalföldön végrehajtott változások az *Orániai-Nassau*-ház ismételt hatalomra kerülésekor (*Napoleon* bukása után). Számottevő hatással volt a pénzügyi ellenőrzés állami rendszerére az *olasz egység* megteremtése 1861-ben, az *angol közigazgatási reform* 1866-ban vagy az *osztrák köztársaság* létrejötte 1918-ban. A közelmúltban *Jugoszlávia szétesése* és a *Szovjetunió felbomlása* több tucat országban (az ún. „visegrádi” országok, a balti és a balkáni államok, a FÁK országai) eredményezte az egykoron „a tőkés kizsákmányolás” intézményének tartott állami ellenőrző szervek ismételt létrehozását.

1.táblázat

A SZÁMADÁSI KÖTELEZETTSÉG ÉS AZ ELSZÁMOLTATÁS ALAPKÉRDÉSEI	
	<ul style="list-style-type: none">• KI számol el (ki tartozik számadással)?• KINEK (ki előtt)?• MIRŐL kell számot adni?• MI CÉLBŐL?• Mit KELL, mit LEHET, mit NEM SZABAD ellenőrizni?• HOGYAN (milyen módszerekkel) kell elszámoltatni?

1.1.1 A fő számvevőszéki modellek Nyugat-Európában

A számvevőszékek működési modelljeit nehéz volna sémákba gyömöszölni. Nem is ajánlja az „ideális” megoldást „bibliájuk”, a Limai Deklaráció, hiszen nagyon bölcsen azt mondja, hogy — miközben a legfőbb ellenőrző szervek a piacgazdaságok és a parlamentáris demokráciák nélkülözhetetlen intézményei — minden ország a maga társadalmi-politikai berendezkedésének, történelmi tradícióinak, szakmai megfontolásainak megfelelő számvevőszéket működtet.

A Westminster-modell

Az európai számvevőszékek fő modelljét ma a főszámvevő (*Auditor General*) által vezetett állami ellenőrző hivatalok (*state audit offices*) reprezentálják. Ezek klasszikus képviselője az ún. *Westminster*-modell szerint működő *National Audit Office of UK* (NAO).

Angliában már a XVIII. század közepén, III. György király uralkodása idején felismerték azt, hogy az állam kiadásai és bevételei között vannak viszonylag állandó, másrészt viszont változó tételek. Előbbiek közé tartoznak például a legfontosabb állami intézmények személyijövedelem-kiadásai, a nyugdíjak, a bevételi oldalon pedig a törvények által megállapított adók vagy nyugdíj-járulékok. Ez a felismerés két külön költségvetést eredményezett, ami a tradíciók tiszteletéről is híres szigetországban a mai napig fennáll. Az egyik az állandó, normális, stabil költségvetést jelentő pénzalap (*Consolidated Fund*). Ezzel, illetőleg az innen finanszírozott kiadásokkal a parlament csak akkor foglalkozik, ha a kormány a növelésüket vagy csökkentésüket javasolja. „A stabil, évente rendszeresen jelentkező kiadások és bevételek parlament általi megállapítása ugyanis merő formalitás. Abból pedig külön előny származhat, hogy ezáltal a költségvetés megalkotásának ideje rövidül, és a törvényhozásnak más kérdések megvitatására több ideje marad. A kormányzat minden kérdésére kiterjeszkedő, a pártpolitikai érdekeket előtérbe toló, évről évre megújuló és időszakos ismétlésekből álló budget vita leszállítja a közvélemény érdeklődését a parlamenti tárgyalások iránt,” ugyanakkor „a változó, tehát a lényegüknél fogva valóban kérdéses kiadásokat a népképviselő annál szigorúbban bírálhatja meg”.⁶

A költségvetés különválásának magyarázatát tehát az angol gazdasági és parlamenti viszonyok történeti fejlődésében találjuk: az állami szükségletek, a *közkidadások* egy része már több mint két évszázaddal ezelőtt olyan állandóságot mutatott, hogy azokat évről évre ismétlődőknek lehetett tekinteni, és finanszírozásukhoz az állandó jellegű bevételekből rendeltek forrásokat. Az évenként megállapított szükségleteket (*supply services*) külön alapból (*National Loans Fund*) finanszírozták. Az 1787-ben létesített *Consolidated Fund* a jelenlegi időszakban a kormány általános „folyószámlájául” szolgál; olyan számla, amelyre minden közbevetel befolyik és amelyről minden közszolgáltatás finanszírozása történik. A kötelezettségvállalásra vonatkozóan nincs olyan szabályozás, amilyen a továbbiakban vázlatosan ismertetett francia modellben működik. Ennek oka a *pénzügyminiszter kivételes és különleges közjogi helyzete*: Őfelsége kincstárának (*HM Treasury*) vezetője, akinek pénzügyi kérdésekben döntő befolyása van a többi miniszterrel szemben. Az államkincstár kancellárja (*Chancellor of the Exchequer*). Az angol felfogás szerint a parlament a költségeket a királynőnek szavazza meg, ezért az ő felhatalmazása nélkül a kincstár terhére nem lehet kiadásokat teljesíteni. Elvileg az uralkodó ellenőrzi a közpénzek felhasználását. Nevében a pénzügyminiszter igen nagy hatáskörrel szerezhet érvényt takarékosági törekvéseinek a többi miniszter minden ellenkező óhajával szemben.

Az Egyesült Királyságban a közpénzek ellenőrzésének gyökerei a tizennegyedik századig nyúlnak vissza, de a legfőbb ellenőrző hivatal jelenlegi formájának körvonalai csak a tizenkilencedik század közepén, a központi közigazgatás akkori reformja keretében rajzolódtak ki. Ekkor tették kötelezővé mindazoknak a minisztériumoknak (*government departments*), melyeknek a parlament közkiadásoknak szavazott meg: évente el kell készíteniük összehasonlító elszámolásait, és azokat az alsóháznak (*House of Commons*) meg kell küldeniük. *Gladstone* miniszterelnök javaslatára 1861-ben felállították a parlament

„számvevőszéki bizottságát” (*Committee of Public Accounts*), amely azóta is az elszámoltatás legfontosabb intézménye. Néhány évvel később törvényt hoztak arról, hogy minden minisztérium köteles elkészíteni pénzügyi beszámolóját, és azt a független ellenőrzés számára rendelkezésre bocsátani. Ekkor létesítették a főszámvevői posztot (*Comptroller and Auditor General*) is, amely e néven lett a világ legtekintélyesebb pénzügyi ellenőri tisztsége. Az Egyesült Királyságban azóta is a főszámvevőnek van hivatala (a NAO), nem pedig egy közhivatalnak van vezetője. Ő a felelős a közpénzek kezelésének ellenőrzéséért. A NAO vezető tisztviselői pedig, akiket ő nevez ki, csak neki tartoznak felelősséggel.

A francia eredetű *comptroller* funkció arra utal, hogy a főszámvevő sajátos előzetes ellenőrzést is végez, amennyiben a minisztériumok közkiadásainak teljesítéséhez az Ő felhatalmazására is szükség van. Ez a funkció mára formálissá vált, a NAO két-három tisztviselője látja el, érdemben pedig a pénzügyminisztérium végzi.

Az 1866-ban hozott törvény arra kötelezte a főszámvevőt, hogy *minden* közbevételt és közkiadást ellenőrizzen. Ezt a feladatot azonban a kormányzati tevékenység bővülése miatt egyre kevésbé lehetett teljesíteni, ezért — miként például Németországban is — a törvényalkotó 1921-ben lehetővé tette a *mintavétel* alapján történő pénzügyi ellenőrzést.

A pusztán a hagyományok miatt végzett engedélyező (*comptroller*) funkciótól eltekintve a NAO a modern pénzügyi ellenőrzés két fő típusát alkalmazza: a különféle közintézmények éves beszámolóinak hitelesítését (*annual certification audit*), magyar szakkifejezéssel a könyvvizsgálatot, emellett teljesítményvizsgálatokat, amelyek arra keresnek választ, hogy a közpénzeket — amellett, hogy törvényesen, szabályosan kezelik — kellő bölcsességgel költik-e el. A központi kormányzati szervek évente mintegy 600 pénzügyi beszámolót küldenek a NAO-hoz ellenőrzés (hitelesítés) céljából. Ezeket — a főszámvevő hitelesítésével és jelentésével együtt — a parlamentben helyezik el.

Szemben a következő pontban bemutatott, bíróságként működő számvevőszékekkel, a Westminster-modell szerint tevékenykedő ellenőrző hivatalok nem hoznak ítéletet a beszámolókról, *nem adnak felmentést* a számadó kormányhivatalok, intézmények tisztviselőinek. Első és legfontosabb, törvényben előírt céljuk, hogy pénzügyi ellenőrzésük (*financial audit*) nyomán *független véleményt* alakítsanak ki a nekik megküldött pénzügyi beszámolóról. Nem „realizálnak” tehát, miként a számvevő bíróságok, hanem „csupán” véleményt adnak az elszámoltatás legfőbb szervének, a parlamentnek, az annak nevében

⁶ *Mariska* Vilmos: Az államgazdaságtan kézikönyve. Budapest Franklin-társulat. Ötödik kiadás 1905 536. old.

eljáró bizottságnak. Fő eszközük nem (az egyébként megfellebbezhető) ítélet, hanem a szakszerűség és a *nyilvánosság*. Minden beszámoló, illetőleg a róluk adott ellenőri vélemény nyilvános.

A NAO formalizált, szakmai szabályok (*standardok*) szerint kialakított véleménye két szempontot vesz figyelembe. Ha a beszámoló ún. pénzforgalmi szemléletben készült, akkor a hitelesítő záradékba az „igaz kimutatás” (*properly present*) kifejezés kerül, ami azt igazolja, hogy a bevételeket és a kiadásokat helyesen számolták el és tették közzé. Az ún. eredményszemléletben készített pénzügyi beszámolók hitelesítésére a „hű és valós” (*true and fair*) képet ad kifejezés szolgál. (A kétféle számbavétel számviteli tartalmát a tanulmánykötet későbbi fejezetei részletezik.) Amennyiben — és ez a másik szempont — a számvevő a beszámolót nem találja hitelesnek, akkor ún. minősített véleményt (*qualified opinion*) ad vagy megtagadja a véleményezést.

A hivatali típusú számvevőszékek abban is különböznek a bírósági modellettől, hogy a magánszférában alkalmazott vizsgálati módszerekből, eljárásokból építkeznek, és az ellenőrzési lépéseket nem jogszabályokra, hanem a jó gyakorlatra (*good practice*) alapozzák, és a *gyakorlatban* bevált „technológiát” szakmai útmutatóként (*standard*) ajánlják.

Hat évvel ezelőtt, az EU-csatlakozási tárgyalások megkezdését követően az ÁSZ a NAO-t választotta ikerkooperációs partneréül. Az ÁSZ elnöke többször, több fórumon is hitet tett paradigma-váltási szándéka mellett: „*az Állami Számvevőszék az Országgyűlés támogatásával angolszász úton haladva kívánja kiépíteni a pénzügyi ellenőrzés rendszerét*” — hangsúlyozta például egyik londoni látogatását követően.⁷ Két évvel (2005. július 31-ig) meghosszabbította az ikerkooperációs szerződést. Az új agreement első számú célként jelölte meg az állami zárszámadás hitelesítését („*full certification of the financial statements of the state budget*”).

Az Egyesült Királyságban minden minisztérium, költségvetési szerv (*agency*) vagy közintézmény (*public body*) éves beszámolót (*annual account*) készít. A legtöbb minisztérium — a saját hatókörében — többet is. (A közlekedési minisztérium például külön-külön számol el az útépitésről, az adminisztrációs kiadásokról, a helyi utak és a helyi közlekedés pénzügyeiről, a privatizációról, az utas-szolgáltatásokról.) 2001-ig az elszámolások pénzforgalmi szemléletben készültek. Azóta már eredményszemléletű a könyvvezetés és a beszámolóképzés.⁸

- Minden pénzügyi beszámolót auditálás céljából *megküldenek* a NAO-nak. A beszámolókat a hitelesítéssel és a róluk esetenként készített jelentésekkel együtt

⁷ Kovács Árpád: Útjelentés a brit Nemzeti Számvevőszéknél tett látogatásról. Budapest, 2003. március 27.

⁸ Előbb-utóbb a magyar államháztartási számvitelben is át kell térni a magánszférában természetes módon alkalmazott (a kiadásokkal szemben költségekkel, köztük értékcsökkenéssel operáló) eredményszemléletű számvitelre. Az EU új pénzügyi rendelete már ezt a beszámoló-készítési elvet írja elő. A SIGMA és az EU szakértői tanulmányában megfogalmazott 135 konkrét javaslat közül ez az egyik legfontosabb, ami gyakorlatilag a magánszféra számvitelének a közszférában történő érvényesítésével járna (pl. az időbeli elhatárolás elvének az alkalmazásával). Lásd: *Detailed Report of the Peers. SIGMA Peer Assistance to the PIFC System in Hungary*. December 2003 – March 2004 (A szakértők az ÁSZ elnökével és főigazgatóival is konzultáltak.)

(together with the audit certificate and report) évente megküldik a parlamentnek. A NAO által végzett *financial audit* célja független vélemény formálása a pénzügyi beszámolókról, ezáltal bizonyosság és tanács adása a parlamentnek arról, hogy a felhasznált közpénzekkel korrekten elszámoltak, továbbá az ellenőrzöttek segítése abban, hogy emeljék a közpénzek kezelésének színvonalát. A NAO évente mintegy 600 pénzügyi beszámolóról (*sets of financial statements*) alkot véleményt.

- Az Egyesült Királyságban a közszférában végzett *financial audit ugyanazon ellenőrzési standardok szerint történik, mint amelyeket a magánszférában alkalmaznak*. Ezeket a standardokat egy szakmai testület (*Auditing Practices Board*) dolgozza ki. E testületben a NAO is képviselteti magát. Ellenőrzési kézikönyve visszatükrözi a *közös standardokat*, ugyanakkor a közszférára vonatkozó *kiegészítő* előírásokat is tartalmaz.
- A NAO által végzett financial audit az alábbi célokat kívánja elérni:
 - az ellenőrzöttek számára egyre több szakmai támogatást nyújtani (*greater added value for the client*) például úgy, hogy a NAO a kockázatokra, a belső irányítási rendszerre vonatkozóan tanácsokat ad;
 - jobb minőségű jelentéseket küldeni a parlamentnek, hogy az ellenőrzöttekre hatással levő kockázatokat (és a vizsgálatok hatékonyságát) mind jobban meg lehessen érteni (lehessen érzékelni);
 - a pénzügyi beszámolók vizsgálatakor nagyobb mértékben alkalmazni a szakmai megítélést, és a nagyszámú tranzakció tételes vizsgálata helyett inkább a belső irányítási rendszer működéséről szerezni nagyobb bizonyosságot;
 - a nagy kockázatú kulcsfontosságú területekre koncentrálni (focus on the key risk areas) és mérsékelni a tételes tranzakció-vizsgálatokat (reduction in substantive testing of transactions);
- A financial audit fő szakaszai:
 - megérteni (az ellenőrzött) tevékenységet;
 - felbecsülni a lényeges kockázati területeket;
 - áttekinteni a szabályozási környezetet;
 - kiválasztani a megfelelő vizsgálati eljárásokat;
 - véleményt formálni a pénzügyi beszámolókról.
- A szabályszerűség (*regularity*) a NAO ellenőrzési tevékenységének másik fő vonása. Ez azt a követelményt támasztja, hogy az ellenőr megbizonyosodjék arról: a pénzügyi tranzakciókat a törvényes előírásoknak megfelelően bonyolították-e le,

illetőleg, hogy azok megfelelnek-e a parlament és a pénzügyminisztérium (*Treasury*) felhatalmazásának.

- A főszámvevőről szóló törvény a financial audit *évenkénti kötelező* végzést írja elő. (Teljesítményvizsgálatokra hivatalosan 1983-tól van lehetősége a NAO-nak. A jelenlegi időszakban évente 60 teljesítményvizsgálatról publikál jelentést.)
- Ellenőrzési céljait a NAO két fő vizsgálati típus alkalmazásával éri el:
 - a tradicionális financial audit — szélesebb értelemben — nemcsak a pénzügyi beszámolók megbízhatóságáról mond véleményt (pénzforgalmi szemléletben készült beszámoló esetén „properly present”, eredményszemléletű elszámolás esetén „true and fair view”), hanem arról is, hogy a beszámolók alapjául szolgáló tranzakciókra szabályosan került-e sor;
 - a vfm-típusú vizsgálatok a 3E kritériumaira épülnek.
- A NAO teljesítménymutatói (*key results*) az alábbiak:
 - az ellenőrzésnek köszönhető megtakarítások, melyek aránya 1:8, ami azt jelenti, hogy a NAO minden egy £ kiadása nyolc £ megtakarítással jár a közpénzek világában;
 - növekvő számú teljesítmény-ellenőrzési jelentés a parlamentnek (2003-ban összesen 60 nagyobb jelentés, melyek témaköre a rák-ellenes küzdelemtől a vasúti szolgáltatások színvonalának javításáig húzódott);
 - az auditált kormányzati kiadások és bevételek nagysága (a 2003-2004. pénzügyi évben több, mint 700 milliárd £);
 - konferenciák szervezése (egészségmegőrzés, a visszaélések elleni küzdelem, PPP);
 - nemzetközi szervezetek auditálása (Európa Tanács, Meteorológiai Világszervezet);
 - elemzés készítése egyes kormányzati előrebecslésekről (nyugdíjfolyósítások futamidejének változásával érintettek száma, az alkohol fogyasztási adójával kapcsolatos csalások);
 - új nagy vezetőképző programok indítása a NAO szakemberei számára.
- A NAO tudatosan tájékoztat arról,
 - mi a szerepe (bizonyosságot nyújtani a parlamentnek, megtakarításokat elérni az adófizetőknek);
 - mit jelent a függetlensége (a 800 fős állomány nem köztisztviselőkből áll, ők a főszámvevő alkalmazottai; a hivatal teljesítményét a parlament ítéli meg külön bizottsága, a Public Accounts Commission révén stb.);
 - mit jelent a vfm;

- hogyan döntenek a vizsgálandó témákról, hol származhat a legtöbb eredmény az ellenőrzésnek köszönhetően (where most value can be added by our scrutiny);
- kiegyensúlyozott és „fair” jelentések készítése, az ellenőrzöttel való megvitatása;
- mi a financial audit (a NAO minden központi kormányzati és egyéb költségvetési szerv pénzügyi beszámolóját auditálja — responsible for auditing the financial statements of all Central Government departments, agencies and other public bodies — ami tavaly 550 financial audit-ot jelentett, benne 15 volt a minősített);
- a financial audit típusú vizsgálatokról szóló jelentés (jelentést csak a minősített vizsgálatokról készítenek a parlamentnek vagy olyan esetben, ha más fontos ügyet tárt fel a vizsgálat; minden egyéb esetben „management letter” készül, amit csak az ellenőrzött kap meg).

Az Egyesült Királyságban a számvevőszék által végzett financial audit típusú vizsgálatok minőségét is ellenőrzik. Az erre hivatott szerv a Minőségbiztosítási Igazgatóság (*Quality Assurance Directorate*), amely az ICAEW (*Institute of Chartered Accountants in England and Wales*) nevében jár el, amikor abból a szempontból értékeli a NAO munkáját, hogy az megfelel-e a szakmai szabályoknak. Ami pedig a vfm típusú vizsgálatokat illeti, minden nyilvánosságra hozott jelentést egy független külső áttekintés követ a *London School of Economics* vagy az *Oxford University* szakértői részéről.

- A NAO már idézett stratégiai célja (*aim*) két irányú:
 - szűkebb értelemben: eleget tenni hivatali kötelezettségeinek független információk szolgáltatásával, illetőleg a közjavak használatáról bizonyosságot nyújtani, tanácsokat adni a parlamentnek;
 - szélesebb értelemben: segíteni abban, hogy a közpénzügyek intézése (financial management) jobb legyen (ez a szerepe a teljesítményvizsgálatoknak), javítani a közösségi szolgáltatások színvonalát.

E szélesebben értelmezett cél megalapozott javaslatokkal és azáltal érhető el, hogy biztosítják a NAO tevékenysége során kialakult jó gyakorlat széleskörű megismerését és alkalmazását. Ennek eszközeül szolgál az éves jelentés (*annual report*) is, amely tájékoztat a NAO *öt konkrét céljáról*:

- a központi szervek financial audit-ja, beszámolóik hitelesítése (és jelentés a parlamentnek);
- gazdaságossági, hatékonysági és eredményességi vizsgálatok (és jelentés a parlamentnek);
- pénzügyi rendszerek vizsgálata szabályszerűségi szempontból;
- a parlamenti bizottság (*Committee of Public Accounts*) vizsgálatainak támogatása;

- a comptroller funkció gyakorlása (a tradicionális angol számvevőszéki engedélyezési funkciót az „egyszemélyes társaságként” működő C & AG gyakorolja).

Fő tevékenységének elvégzéséhez a NAO költségvetési támogatást kap a parlamenttől, de bizonyos vizsgálatokért (szerződés alapján), szolgáltatásokért, tanácsadásokért és tréningekért is bevételre tesz szert. Éves tevékenységének ismertetésekor összefoglalja a beszámolási időszakban elért céljait, mint például 2003-2004-re vonatkozóan

- a teljesítmény- és egyéb nagyobb vizsgálatok számának 20%-kal való növelését;
- 556 pénzügyi beszámoló auditálását (amiből 57 volt a miniszteriális beszámoló) mintegy 300 milliárd £ kiadásról és több mint 200 milliárd £ értékű vagyronról;
- kulcsszerepét abban a támogató tevékenységben, amely a minisztériumi költségvetési számlák kidolgozására irányult (rendszeres visszacsatolással);
- 49 parlamenti bizottsági meghallgatás (hearing) nyomán a PAC támogatása;
- parlamenti képviselők és más közszereplők kérdéseire adott válaszok.

A NAO kiadásai 2003-ban meghaladták a 71 millió £-ot, amiből a parlamenti támogatás 56 millió £-ot tett ki. Ennek felhasználása több mint 480 millió £ megtakarítást eredményezett. (Innen ered a nyolcszoros megtérülés.)

- A NAO vezetője minden munkavállalóval közli
 - az intézmény misszióját, távlatait és vállalt értékeit (Vision, Mission and Values Statement) annak érdekében, hogy a dolgozók világosan értsék szerepüket, és azonosulni tudjanak intézményük céljaival;
 - a magatartáskódexet (Code of Conduct), melynek rendeltetése az, hogy az alkalmazottak tisztában legyenek mind az intézményt megjelenítő, mind a magánemberi viselkedési normákkal.⁹

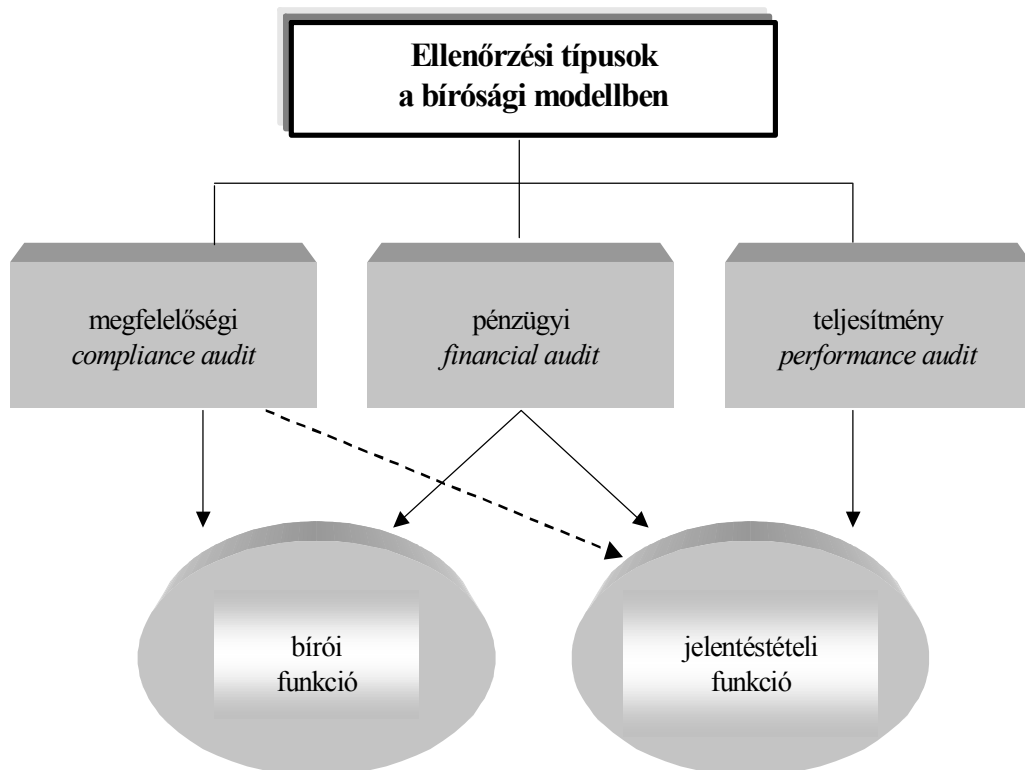
⁹ A NAO-ról bővebb információk találhatóak: *State Audit in the European Union*. 2001 Nov. NAO *Annual Report*. 2004 (www.nao.uk); Nyikos L.: Néhány EU-tagország, illetőleg az EU éves számvevőszéki jelentésének ismertetése. Budapest, 2005. március (ÁSZ FEMI)

A francia modell: számvevő bíróságok

A jelenlegi időszakban a számvevőszékek *két fő modell* szerint csoportosíthatók. Az EU 2004. évi bővítése (vagy *Kína*) azt jelzi, hogy a jövő mindinkább az angolszász szemléletre (*a Westminster modellre*) épülő elszámoltatási gyakorlaté lesz. A másik a latin vagy francia rendszer (*French system*), aminek a lényege a *bírósági* funkció.

A számvevő bíróságok nevükben hordozzák a legfontosabb, az *ítélkező* funkciójukat; bíróságok, mint például a francia számvevőszék, amit *Napóleon* hozott létre 1807-ben. (Arra való tekintettel, hogy a magyar államháztartás – és az annak centrumában levő pénzügyminisztérium – a tizenkilencedik században francia mintára épült ki, a *Cour des Comptes* bemutatására a számviteli szabályozással foglalkozó pontban kerül sor.)

1. ábra



Magyarországon egy francia modell szerint kialakított számvevőszéknek nincs létjogosultsága. Ennek legalább két alapvető oka van: a tradíciók hiánya, illetőleg a szakmafejlődés nemzetközi iránya, összefüggésben EU-tagságunkkal. (Az előzetes ellenőrzést tehát ilyen megfontolásból is ki kell iktatni az ÁSZ alkotmányos szabályozásából.) Említést érdemlő történelmi tény ugyanakkor, hogy pénzügyigazgatásunk (az államháztartás szabályozása) a 19. század végén francia mintára épült ki, miközben az államszámvitel (és az ahhoz szorosan kapcsolódó pénzügyi ellenőrzés) német-osztrák karakterű volt. Az utóbbi fél évszázadban (a rendszerváltás óta különösen) erősen mérséklődött a pénzügyminisztérium szerepe a kormányon belüli pénzügyi ellenőrzésben, az államháztartás külső ellenőrzéséért felelős ÁSZ pedig az anglo-amerikai modellt választotta.

Számvevő testületek

A nem bíróságként működő európai számvevőszékek felét az egyszemélyi vezetés elve szerint hozták létre. Az ellenőrzésért felelős vezetőt általában főszámvevőnek (*Auditor General*), néhány országban elnöknek (*President*) nevezik. Ezek a számvevőszékek — tevékenységük szakmai tartalmát tekintve — valamennyien a Westminster-modell szerint ellenőriznek vagy (az új EU-tagországok számvevőszékei) próbálnak ellenőrizni. Van viszont egy további „társaság” is, melynek képviselői nem bíróságok, ugyanakkor nem egyetlen vezető „fennhatósága alatt” működik. Ezek két legfőbb reprezentánsa a német *Bundesrechnungshof* (BRH) és az EU számvevőszéke (*European Court of Auditors*).

Ez a számvevőszéki csoport sem homogén: Ha más rendezőelvet választunk, (például az ellenőrzés szakmai tartalmát, amit a vizsgálati típusok fejeznek ki) akkor akár a holland, akár a szlovén vagy a lett számvevőszéket, illetőleg az Európai Számvevőszéket is az angolszász modell rokonának kell tekintenünk. Ugyanakkor — a másik oldalról nézve — az osztrák számvevőszék egyszemélyi vezetésű ugyan, de tevékenységének tartalma (ő készíti a zárszámadást) alapján nem Westminster-típusú számvevőszék.

Kollégiumok (BRH)

A BRH idestova háromszáz éves 1714-ben első *Frigyes Vilmos* porosz uralkodó létesítette a főszámvevői kamarát (*Oberrechnungskammer*), amely a központi közigazgatástól függetlenül, testületi elven működő ellenőrző szervezet volt. Meg kellett vizsgálnia az államháztartás számláit, és a vizsgálat eredményeiről megjegyzések formájában (*in sogenanntem Bemerkungen*) kellett jelentést, illetve reformjavaslatokat tennie. Utólagosan, alaki és számszaki szempontból (*förmliche und rechnerische Richtigkeit*) vizsgálta az állami bevételeket és kiadásokat, és javaslatokat kellett tennie a bevételek növelésére.

II. *Frigyes* porosz király véleményét ma is helytállóan tekinthetjük: „Azt mondják, az elszámolások unalmasak. Ezzel szemben én úgy vélem, az állam jóléte megköveteli, hogy utánuk nézzek, és ebben az esetben nem sajnálhatom az ezzel járó fáradságot”.

A német alkotmány szerint a szövetségi pénzügyminiszternek a pénzügyi évet követő évben el kell számolnia minden bevételről és kiadásról, az állami vagyon és az államadósság alakulásáról. Ez szolgál alapul a kormány gazdálkodási felelősség alóli felmentéséhez. A számvevőszék, melynek tagjai bírói függetlenséget élveznek, megvizsgálja a beszámolót, továbbá az államháztartás vitelének hatékonyságát és szabályszerűségét (*die Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit der Haushalts-und Wirtschaftsführung*), majd évente jelentést tesz a kormánynak és közvetlenül a parlament mindkét házának (*dem Bundestage und dem Bundesrate*). A számvevőszék tagjai: az elnök, az alelnök és az egyes vizsgálati területek vezetői (mintegy 60 fő). Szakmai döntéseit a BRH testületileg hozza. Ezek formája az ún. *kettős* vagy *hármás kollégium*, illetőleg a *szenátusok*. A kettős kollégiumot egy-egy vizsgálati osztály, illetőleg vizsgálati terület vezetője alkotja (*Zweierkollegium*), ami az elnök vagy az alelnök bevonása esetén hármás kollégiummá (*Dreierkollegium*) egészül ki. Ha nem születik egyetértés, akkor az ügy az osztályszénátus (*Abteilungssenat*) vagy a nagy szenátus (*der Große Senat*) elé kerül.

A BRH vizsgálatai a szabályszerűségekre és a hatékonyságra irányulnak. Az előbbi szempont a törvények, a költségvetési szabályok, illetőleg közigazgatási előírások (*Verwaltungsvorschriften*) betartásának ellenőrzését jelenti. A hatékonysági vizsgálatok a ráfordítások és a teljesítmény viszonyára, illetőleg arra kíváncsi, hogy a közkiadásokkal járó célokat elérték-e. Ez utóbbiak az ún. eredményességi vizsgálatok (*Erfolgskontrolle*).

Sajátos német konstrukció, hogy a számvevőszék éves jelentései nemcsak a parlament két házának, hanem a szövetségi kormánynak is szólnak. A BRH egyik államhatalmi ágának sem az ellenőrző szerve, hanem a pénzügyi ellenőrzés független intézménye (*unabhängiges Organ der Finanzkontrolle*), amely csak a törvényeknek van alávetve (*nur dem Gesetz unterworfen*).

Számvevő testület (ECA)

Testületi elv szerint működik az EU számvevőszéke, az *European Court of Auditors* (ECA) is, melynek annyi tagja van, ahány tagország alkotja a közösséget. Maguk közül választanak elnököt, akinek a mandátuma három évre szól. Ő csupán a *primus inter pares* (első az egyenlők között). Szakmai döntéseket nem hoz. Szerepe a koordináció: (a feladatok szétosztás a tagok között, a testületi ülések napirendjének összeállítása és az üléseken való elnöklés,

kapcsolattartás az EU többi intézményével és a tagországok számvevőszékeivel). Az ECA ellenőrző tevékenységének szakmai tartalmát tekintve a Westminster-modell szerint működik, noha nevéből ítélve bíróság (*court*). Célja: biztosítani a közösségi bevételek beérkezésének és a kiadások teljesítésének jogszerűségét, szabályszerűségét vagyis azt, hogy a közösségi pénzek kezelése feleljen meg az EU legmagasabb rendű jogszabályainak, a szerződéseknek (elfogadása esetén az EU alkotmányának), illetőleg az ún. másodlagos jogszabályoknak (köztük az EU „pénzügyi bibliájának”, a pénzügyi rendeletnek) és egyéb előírásoknak. Azt is vizsgálja, hogy a számviteli rendszer megfelelően működik-e, a könyvvezetés gondoskodik-e a pénzügyi tranzakciók feljegyzéséről. A *kockázatos* területekre koncentrálja a vizsgálatokat, melyeket a *lényegesség* elve szerint választ ki.

Az 1977-ben létesített ECA tevékenységében a Maastrichti Szerződés alapvető változást hozott. Ennek nyomán a számvevőszék 1995 óta minden évben ún. megbízhatósági nyilatkozatot (*statement of assurance*) ad ki, ami azt tanúsítja, hogy a Bizottságnak, az EU „kormányának” a pénzügyi beszámolója korrekt, az azt alátámasztó bevételi és kiadási tranzakciók jogszerűek, szabályosak. Ezt a nyilatkozatot az EU legfőbb döntéshozó szervei (a Tanács és a Parlament) a számvevőszék éves jelentésével együtt (annak legfontosabb részeként) kapják meg. Ennek alapján adják meg a Bizottságnak a felmentést a költségvetés végrehajtásának felelőssége alól. Az ECA a pénzügyi ellenőrzés mellett teljesítményvizsgálatokat is végez, melyekről külön jelentéseket (*special reports*) tesz közzé a közösség hivatalos lapjában (*Official Journal*).

1.1.2. *Ellenőrzési típusok (az ellenőrzés szakmai tartalma)*

A pénzügyi ellenőrzés szemléletének, gyakorlatának, eljárásainak, módszereinek története azt mutatja, hogy évszázados fejlődésről beszélhetünk, és ez a folyamat máig sem tekinthető lezártnak. Kezdetben az volt a kérdés: „stimmelnek-e” az elszámolások? Feljegyezték-e minden gazdasági eseményt? Megvan-e az uralkodó, az állam vagyona? Ezt nevezték nálunk, Magyarországon *kezelési (számviteli)* ellenőrzésnek, amit a minisztériumok, vármegyék számvevőszégei végeztek. A gazdasági eseményeknek a számviteli elvek szerint való rögzítéséről, a számlák, bizonylatok könyveléséről, a pénzügyi beszámolóban közzétett információk pontosságáról, valódiságáról kell először meggyőződni. Az erről való meggyőződés, illetőleg a megbízhatóság tanúsítása a feladata a *financial audit*-nak, amit ezért tanúsító ellenőrzésnek (*attest auditing*) is neveznek.

Demokráciákban a kormányok csak arra költhetik az adófizetők pénzét, amire a parlament felhatalmazza őket. Csak annyit költhetnek, amennyit a költségvetési törvény előirányzatai tartalmaznak, és a közkiadások csak abban az időszakban teljesíthetők, amire a felhatalmazás szól. Csak a parlament szándékának megfelelő célokra (tervekre) fordíthatók tehát a közpénzek. A kormányoknak nincs pénzosztó funkciója: végrehajtó hatalomként működnek. Végrehajtják a parlament által elosztott közpénzekkel finanszírozott feladatokat. Más oldalról viszont gondoskodnak a közbevételek (adók, vámok, járulékok, díjak stb.) beszedéséről. E tevékenységük ellenőrzése a számvevősékek másik fontos feladata, amit a nemzetközi szakirodalom szabályszerűségi vagy „megfelelőségi” ellenőrzésnek (*regularity or compliance auditing*) nevez. Nálunk a két világháború között ezt *közigazgatási* ellenőrzésnek hívták.¹⁰

A különféle ellenőrzési típusok megnevezése nem egységes. A számvevősékek nemzetközi szervezetének, az INTOSAI-nak a standardjai (szakmai szabályai) például nem használják a financial audit kifejezést. Tágan értelmezik viszont a szabályszerűségi ellenőrzés (*regularity audit*) fogalmát, és azon belül értelmezik a számviteli típusú pénzügyi ellenőrzést. Ebben van logika, hiszen a financial audit is bizonyos elvek (számviteli elvek), szabályok (törvények, standardok) betartását vizsgálja. Más értelmezések (pl. a NAO) éppen fordítva járnak el: tágan értelmezik a financial audit fogalmát, és kiterjesztik a könyvvezetés alapjául szolgáló bevételi és kiadási tranzakciók törvényességére és szabályszerűségére is. Vannak olyan szakmai értelmezések is, melyek többféle financial audit-ot definiálnak: szűkebb értelemben csak a pénzügyi beszámolókat ellenőrzését (*financial statement audit*) értik alatta, tágabb értelemben viszont — a szabályszerűség vizsgálatán túl — a pénzügyi vezetés tevékenységének megítélését is ide sorolják (*financial management audit*).

A közpénzek törvényes, szabályos kezelése, felhasználása szükséges, de nem elégséges feltétele az elszámoltatásnak. Amellett, hogy mindazok, akikre a választópolgárok az adó- és járulékfizetők pénzének használatát bízták, hogy becsületesen, esküjükhöz híven teljesítsék a közkiadásokat, arra is szükség van, hogy azok teljesítésére értelmesen, bölcsen, hatékonyan kerüljön sor. A magánszférában erre nincs szükség, mert a piac — mint objektív ítéletalkotó — véleményt mond a vállalkozó munkájáról, és véleményét a könyvviteli mérlegben kimutatott eredmény (nyereség vagy veszteség) vagy a tőzsdei árfolyam mindenki számára láthatóvá teszi.

A *gazdaságosság* és a *takarékosság* elvének érvényesítése az első világháború után vált szükségessé, mert az államháztartások mindenütt kimerültek. Minél kevesebb áldozattal minél nagyobb eredményeket elérni! Ez a közpénzek bölcs felhasználásának, a közvagyon működtetésének jelszava. Mindazonáltal csak a múlt század utolsó évtizedeiben foglalták a számvevőségekről szóló jogszabályokba, hogy alapfeladatuk kötelező elvégzése mellett

¹⁰ *Magyar Z.*: A magyar állam költségvetési joga Budapest, 1923

teljesítményellenőrzéseket is végezzenek (végezhetnek). Ezek annak megítélésére irányulnak, hogy *gazdaságosan* (takarékosan) használják-e a közjavakat, ami nem feltétlenül az olcsó közbeszerzésekre utal. Olcsó húsnak ugyanis híg a leve. A takarékoság (*Sparsamkeit*) nem mehet a minőség rovására! A nélkülözhetetlen közkiadásokkal minél nagyobb teljesítmények, hozamok elérésére, a közjavak gyarapítására kell törekedni. Ez a *hatékonyság* szempontjának érvényesítését jelenti a számvevőszéki ellenőrzésben, amely azt is vizsgálja, hogy *eredményes* volt-e a közpénzek felhasználása, elérte-e a célját, és azokkal a hatásokkal járt-e, melyeket célul tűzte ki. A teljesítményellenőrzés e három megítélési szempontját a nemzetközi szakmai terminológia 3E néven ismeri, ami a gazdaságosság, hatékonyság és eredményesség angol nevének kezdőbetűire utal (*economy, efficiency, effectiveness*). Logikailag két alapvető kérdésre kell megkísérelni a válaszadást: jó dolgokra fordítjuk-e a közpénzeket, illetőleg jól bánunk-e velük. („Jót s jól, ebben áll a nagy titok.”) Ez a felfogás ma már nemcsak a számvevőszéki (külső) ellenőrzésre érvényes, hanem a költségvetés összeállítására is.¹¹

Ha a gazdasági esemény bekövetkezése szempontjából közelítünk, akkor azt mondhatjuk, hogy az EU „régí” tagországaiban kétféle számvevőszéki ellenőrzés létezik: előzetes (*a’ priori*) és utólagos (*a’ posteriori*).

A 2004. május elsején belépett új tagországok egyike sem végeztet előzetes ellenőrzést. (Az új belépők csoportjában nincsenek bírósági rendszerű számvevőszékek, amelyek egy részére jellemző ez a funkció.)

Az utólagos ellenőrzés három formában létezik. bírói *ítélet*, független *vélemény* és teljesítményértékelés formájában. A 2. táblázatból kitűnik, hogy előzetes ellenőrzést csak négy (bírói modell szerint működő) országban végeznek a számvevőszékek. Angliában (és Írországbán) a főszámvevő „comptroller” funkcióját nem tekintik előzetes ellenőrzésnek, noha szorosan véve — engedélyező jellege miatt — annak nevezhetnénk. Mivel azonban inkább csak rituális, semmint gyakorlati a jelentősége (2-3 fő tevékenységét köti le), inkább csak kuriózum, semmint külön vizsgálati típus. Hat „régí” EU-tagországban van számvevő bíróság (tegyük mindjárt hozzá: a tíz „új” tagország egyikében sincs). Ezek — mint láttuk — egyrészt a pénzügyi kormányzat számadóinak adnak felmentést, megítélésükkel másrészt a kormány zárszámadásának elfogadásához járulnak hozzá. Az előzetes ellenőrzés épp úgy, mint „hordozója”, a számvevő bíróság, visszaszorulóban van. Friss példa erre Luxemburg, melynek számvevőszéke nemrég „adta fel” a francia modellt. Példát mutatnak rá az új EU-

¹¹ Lásd az EU pénzügyi rendeletének a hatékony pénzügyi vezetésre – *sound financial management* – vonatkozó költségvetési elvét. (Council Regulation No. 1605/2002 of June 2002)

tagországok, melyek között nem találunk bírósági jellegű számvevőszéket, következésképpen előzetes ellenőrzést sem.

2. táblázat

Számvevőszéki ellenőrzési típusok a „régii” EU-tagországokban

Ellenőrzési típus Tagország	Előzetes (a' priori vagy ex ante)	U t ó l a g o s (a' posteriori vagy ex post)		
		bírói ítélet	független vélemény	teljesítmény- értékelés
Ausztria	—	—	*	*
Belgium	*	*	*	*
Dánia	—	—	*	*
Egyesült Királyság	—	—	*	*
Finnország	—	—	*	*
Franciaország	—	*	*	*
Görögország	*	*	*	—
Hollandia	—	—	*	*
Írország	—	—	*	*
Luxemburg	—	—	*	*
Németország	—	—	*	*
Olaszország	*	*	*	*
Portugália	*	*	*	*
Spanyolország	—	*	*	*
Svédország	—	—	*	*
EU-számvevőszék	—	—	*	*

(Kivétel az ÁSZ, amire még részletesen visszatérünk, hiszen e könyv megírását nem utolsó sorban a magyar számvevőszékek az előzetes ellenőrzéshez való viszonya motiválta.) Európán kívül még Latin-Amerikában találunk latin modell szerint működő számvevőszékeket. Világszerte (Észak-Amerika, Kína) dominál az ún. „kétpólusú” angolszász modell valamelyik válfaja. Az előzetes ellenőrzés (a megelőzés) jelentősége ugyanakkor erősödik, de azt nem a számvevőszékekhez, hanem a pénzügyminisztériumokba telepítik.

Addig, amíg a pénzügyi ellenőrzés végzésére mindenütt törvény kötelezi a számvevőszékeket, meghatározva annak gyakoriságát (évente kell elvégezni, hiszen a költségvetés egy évre szól) és felsorolva azon intézmények körét, melyek kötelesek pénzügyi beszámolójukat ellenőrzés (auditálás) céljából a számvevőszéknek megküldeni, a teljesítményellenőrzést nem mindenütt

végzik (pl. Görögország), kötelező erővel nem írják elő, csak lehetővé teszik (mint pl. az Egyesült Királyságban). Ha az ellenőrzés szakmai tartalmát tekintjük rendezőelvnek, akkor valójában két típusról beszélhetünk: az első, a tradicionális, klasszikus típus azt vizsgálja, hogy *szabályos-e* (törvényes-e) a közpénzek kezelése. A szabályt ez esetben tágan értelmezzük. Lehet jogszabály, de lehet szakmai szabály (standard) is. Ebben az értelemben tehát a financial audit is szabályszerűségi ellenőrzés, hiszen arra kíváncsi, hogy a gazdasági események feljegyzése, rögzítése, könyvvezetése, a pénzügyi beszámoló megfelel-e a számviteli törvényekben deklarált elveknek, előírásoknak, illetőleg a szakmai útmutatókban (standardokban) megfogalmazott irányelveknek, ajánlásoknak.

A másik, a modern típus nem elégszik meg azzal, hogy a közjavakat törvényesen, szabályosan használják. Számára ez csak a szükséges, de nem elégséges feltétel. Azt vizsgálja ezért, hogy az adófizetők mit kapnak a pénzükért az államtól: mi az eredménye a közpénzek elköltésének? Értelmesen, kellő *bölcsességgel* használják-e azok, akiket a választópolgárok erre felhatalmaztak? Ez a teljesítményellenőrzés (*performance audit*), amit a NAO (és több más számvevőszék is) *value for money* (vfm), „értéket a pénzért” típusú ellenőrzésnek nevez.

1.1.3. Az első magyar számvevőszék

Hazánkban a tizenkilencedik századi polgári forradalom hozta magával az állami költségvetés és az annak végrehajtásáról szóló kormányzati beszámoló, a zárszámadás évenkénti elkészítését. *Kossuth* 1848 júliusában terjesztette az Országgyűlés alsó táblája elé az év második felére és az 1849-re vonatkozó tervezeteket. Igaz, ezek a mai értelemben vett költségvetésnek nem nevezhetőek, hiszen „a bevételeket mindössze 15 tételben, a kiadásokat pedig csak az egyes tárcák ágazatai szerint, sommásan irányozták elő”.¹² A Kiegyezés idején, amikor a magyar államháztartás önálló lett, szükségessé vált egy olyan *magyar* ellenőrző intézmény, amely többek között az állami zárszámadást is képes volt elkészíteni. Át kellett ugyanis tekinteni többek között az államháztartást, az államadósság nagyságát, amihez olyan szakemberállományra volt szükség, amely rövid idő alatt el tudta végezni a kiadások, az elszámolások ellenőrzését, és össze tudta foglalni a pénzügyi helyzet legfőbb jellemzőit. Külpolitikailag viszont — mint köztudott — a Kiegyezést az osztrákoknak a poroszoktól 1866-ban Königrätznél elszenvedett veresége tette lehetővé. Történelmi tény tehát, hogy — miként az osztrák — az első magyar számvevőszék létrehozásának háttérében is egy háborús

¹² *Teghze-Gerber F.*: i.m. 24. old

esemény állt.¹³ Az ÁSZ történelmi elődjét 1870 májusában állították fel, és a róla szóló törvényt a képviselőházban ugyanezen év június 3-án, a főrendek házában pedig június 21-én hirdették ki.¹⁴ A „ministeruimtól” független, „önálló hatáskörrel bíró” számvevőszék feladata

- az állam bevételeinek és kiadásainak,
- az államvagyonnak,
- az államadósság kezelésének és
- az állam számvitelének

ellenőrzése volt. Elnökből, egy főszámtanácsosból, a „szükséges számú” számtanácsosokból és a segédszemélyzetből állt, „kikhez a kezelőszemélyzet” járult. Az elnököt az országgyűlés által jelölt három személy közül „Ő Felsége által a miniszerelnök ellenjegyzése mellett” nevezték ki élethossziglan. A főszámtanácsost és a számtanácsosokat ugyancsak a király nevezte ki a számvevőszék elnökének javaslatára és a miniszerelnök előterjesztésére. Az elnök kinevezési joga csak a segéd- és a kezelő személyzetre terjedt ki.

A számvevőszék első elnökét *Gajzágó* Salamonnak hívták, aki korábban Széchenyi gróf patvaristája (joggyakornoka), majd a szabadságharc katonája volt. Raboskodás után drámákat is írt, majd főjegyzővé választották. Képviselő, majd a képviselőház alelnöke lett. Nevét Erdélybe települt örmény őseitől örökölte. Több mint 22 éven át töltötte be a számvevőszék elnöki tisztségét. E helyen említjük első számvevőszékünk egyik fogalmazójának, *Lukács* Bélának a nevét. A puritánságáról és hangyaszorgalmáról ismert Lukács később *Baross* Gábor „vasminiszter” államtitkára lett, majd miniszterre nevezték ki. Több szakkönyvet írt az államháztartási pénzügyek témakörében.

Az állami számvevőszéknél vezették az *állami főkönyvet* a kettős könyvvitel szabályai szerint. A főkönyvi számlák megfeleltek az állami költségvetés fejezeteinek, címeinek, rovatainak és tételeinek. Ezzel összefüggésben a minisztériumok számviteli kimutatásait „egybeállítás és ellenőrzés végett” havonta megküldték az állami számvevőszéknek, amely a közigazgatás minden ágában nyilvántartotta és ellenőrizte, hogy

- „minden számadás a számviteli rendszer szerint kellőleg igazoltatik-e?
- minden utalványozás csak az állam költségvetését megállapító törvény felhatalmazása alapján, s e törvény rendeletei szerint tétetik-e? s ehhez képest:
- az utalványozások megfelelnek-e a költségvetési törvényben megállapított fejezeteknek, czimeknek és rovatoknak;
- a kiadások nem haladták-e fölül az engedélyezett összegeket? s végre
- vajjon minden megtakarítás csupán a törvény átruházási rendelete szerint kezeltek-e?”¹⁵

¹³ Hasonló párhuzamokat találunk más országok legfőbb pénzügyi ellenőrző szerveinek születése mögött is. Többek között az ún. francia modell (*French system*) szerint berendezkedett európai számvevőszékeknél, melyek *Napoleon* egykori hódítási területein található. (Az Európai Unió tagországainak számvevőszékeiről áttekintés található: *State Audit in the European Union* (new edition) UK NAO November 2001 Adobe pdf files)

¹⁴ 1870. évi XVIII. törvényzikk az állami számvevőszék felállításáról és hatásköréről.

A számvevőszékek másik fő feladata, a teljesítményvizsgálatok végzése csak évszázadokkal később, az első világháború után fejlődött ki. A teljesítményvizsgálat abból indul ki, hogy a közpénzek, közjavak törvényes, szabályos használata csak szükséges, de önmagában még nem elégséges követelmény. Az is fontos, hogy az adófizetők pénzt költsen el, értelmes célokra fordítsák. (Bárki tud példákat mondani arra, hogy bár szabályosan, mégsem ésszerűen használják a közvagyon, elpazarolják az állami támogatásokat.)

Első számvevőszékünk — működésének első időszakában — csupán 31 tagból állt: az *elnökön* és az *alelnökön* kívül három-három számvevőszéki *tanácsosból*, *osztálytanácsosból* és *titkárból*, valamint húsz *számvizsgálóból*. Rajtuk kívül „számtisztek, továbbá irodaszemélyzet, napidíjasok és szobák a szükséghez képest az évi költségvetésben megállapítandó számban, ugyanazon ranggal és jelleggel, mint a minisztériumok hasonfokozatú egyénei alkalmaztatnak”. A számvevőszék tagjait a király, a többi tisztviselőt a számvevőszék elnöke nevezte ki. Az „ügykezelés” az elnökségnél vagy az ügyosztályokon vagy a tanácsulésen történt.

Ez a szervezeti forma rendkívül stabilnak bizonyult. Gyakorlatilag csaknem hét évtizeden át állt fenn. 1944-ben, amikor a M. kir. Legfőbb Állami Számvevőszék már a Margit rakparton, a mai Külügyminisztérium épületében működött, hat ügyosztálya létezett. Ezek három főosztályt alkottak, melyeket az elnöki osztály és a segédhivatal egészített ki. Az 1. *Ügyosztály* ellenőrizte a vallás- és közoktatásügyi, valamint a földművelésügyi tárcát, emellett itt történt „a számvevőszéket illető számvevőszéki teendők ellátása”, valamint az állami zárszámadás összeállítása is. A 2. *Ügyosztály* ügykörébe tartozott a pénzügyi tárca, a közellátási hivatal, valamint az államadósság (költségvetési fejezetének) ellenőrzése, továbbá a fémváltópénz nyilvántartása. A 3. *Ügyosztály* felelt az iparügyi, a kereskedelem- és közlekedésügyi, továbbá az igazságügyi minisztérium ellenőrzéséért. A 4. *Ügyosztály* hatáskörébe tartozott az összes állami üzem, az 5. *Ügyosztályéba* pedig a belügyi és a honvédelmi tárca. A 6. *Ügyosztály* ellenőrizte az állami közigazgatás és az állami üzemek nyugellátását. Az elnöki osztály intézte a személyzeti ügyeket, az elnöki utasítások és rendeletek kiadását. Itt állították össze a számvevőszék éves költségvetésének javaslatát, és itt történt a kiadások utalványozása. Ugyancsak itt készítették el a zárszámadást kísérő jelentést és az Országgyűlésnek szóló egyéb előterjesztéseket.

A számvevőszéki tanácsulésen tárgyalták az észrevételekre adott miniszteri válaszokat, a minisztertanács egyes határozatait, a zárszámadást és azokat a jelentéseket, melyeket az országgyűlés elé terjesztettek. Itt történt „a szabályrendeletek és utasítások megbírálása” vagyis mindazoknak a jogszabálytervezeteknek a véleményezése, melyek „a számvitel és ellenőrzés egyszerűsítése vagy a pénz- és értékezelés javítása végett kibocsáttatnak”. A tanácsuléseken egyszemélyi döntés született (az elnök a „vélemények meghallgatása után személyes felelősségénél fogva... saját meggyőződése szerint mondja ki a határozatot”). Az ülésekről *jegyzőkönyvet* vezettek, melyhez mellékeltek „az elnök határozatától netalán eltérő külön véleményt” is. Az alábbi könyveket kellett vezetnie a számvevőszéknek:

¹⁵ 1870: XVIII. t. cz. 14. §

- 1) „a kettős könyvviteli rendszer szerint az állami főkönyvet;
- 2) az egyszerű könyvviteli rendszer szerint a rovatkönyvet
- 3) az utalványozási főkönyvet, melyben a költségvetési törvényben megállapított kiadási hitelek rovására történt utalványozások, fejezetek, címek és rovatok szerint, nyilvántartatnak;
- 4) az ingó és ingatlan állami vagyon leltárát;
- 5) az állami adósságok és a fémváltópénz nyilvántartási könyvét;
- 6) az állami tisztviselők és szolgák, s azok özvegyeinek és árváinak évi nyugdíjai, kegydíjai, s a nevelési pótlékok egyéni nyilvántartását és a másnemű nyugalmi ellátások sommás nyilvántartási könyvét;
- 7) a saját költségeit illető számla-(számfejtő-) könyveket.”

Törvény határozta meg a zárszámadás szerkezetét. Az előirányzat nélküli bevételeket és kiadásokat külön feltüntették. Részletes *állami leltár* készült „*ingatlan vagyon, természetmennyek, anyagok, szerek és eszközök, pénzmaradványok, értékpapírok, állami adósságok és követelések, cselekvő és terhelő hátralékok címek alatt*”. Rovatonként kimutatták az év eleji és év végi vagyonszámvetést, a követeléseket és tartozásokat, a folyó évi utalványozást. Külön szabályokat deklarált a törvény az *államadósság* ellenőrzéséről: az államkötvények kibocsátások és törlesztések törvényességének, az államadóssági főkönyvek vezetésének vizsgálatáról, az államadósságnak „telekkönyvekbe” vezetésének ellenőrzéséről. Mindezek mellett a számvevőszék ellenőrizte „*az időként vert és forgalomba bocsátott fémváltópénz mennyiségét*”, amit törvény állapított meg.

Első számvevőszékünk négy évtizedes működés után, 1914-ben a Legfőbb Állami Számvevőszék (LÁSZ) nevet kapta.

Tanulságos az 1914. évi IV. törvénycikk indokolása. „Az állami számvevőszék közjogi állását, hivatását és működését igaz mivolta szerint belevinni a köztudatba mindeddig nem sikerült. Még a hivatalos köröknek egy része sincsen tisztában – az állami számvevőszék több mint 42 évi fennállása és működése után sem – e hatóság rendeltetésével és jellegével”. E „hátrányosan kiható helyzeten” kívánt a törvényalkotó változtatni, a „*legfőbb*” jelzővel kifejezve azt, hogy a LÁSZ „a legfőbb ellenőrző hatóság”.¹⁶ A LÁSZ tisztviselőinek „kettős kvalifikációt” írtak elő: *jogi és államszámvitel*tani végzettséggel kellett rendelkezniük. „Az állami számvevőszéknél alkalmazott tisztviselőktől az államszámviteltanból letett vizsgálat igazolása is követeltetik”.¹⁷

A LÁSZ-t a második világháborút követő politikai és társadalmi változások következtében egy törvényerejű rendelettel (1949. évi 17. tvr.) megszüntették. Ezt követően negyven évig különböző szervezeti formákban a “szocialista” ellenőrzés uralkodott.

¹⁶ Lásd a 1914. évi IV. törvénycikk indokolását (Corpus Juris Hungarici CD)

¹⁷ 1883. évi I. törvénycikk a köztisztviselők minősítéséről. 5.§ 3.

1.2 Számvevőségek

Ahhoz, hogy a hazai államszámvitel, közpénzkezelés, a közpénzek magyarországi ellenőrzésének fejlődéstörténetét megértsük, érdemes néhány szóval a *számvevőségeket* is bemutatni. Ezek már a számvevőszék felállítása előtt is működtek, és számviteli (könyvviteli) szolgálatot, valamint ellenőrzési feladatokat egyaránt végeztek.

Hivatalos külföldi utazásaim során a meglátogatott országban gyakran találkoztam a magyar külképviseletek munkatársaival is. Egyik alkalommal – miután nagykövetségünk baráti beszélgetésre invitált – a kis magyar kolónia jelenlévő tagjai között megjegyezte: számadásról /számadó juhászról / már hallott, de a „számvevés” számára korántsem magától értetődő fogalom. Szenteljünk itt ezért néhány percet e szokatlan, kissé már archaikus fogalom etimológiájának!

A Magyar Szakszókincstár a *számvevő* kifejezés alatt elsődlegesen *számvizsgálót* ért. A számvevőszék – mint főnév – osztrák mintára születhetett: az udvari számvevő kamarát felváltó *Rechnungshof* magyarra fordításából¹⁸. Ami pedig jelentésének szakmai tartalmát illeti, arról a legegyszerűbben azt mondhatjuk, hogy számot venni annyi, mint megvizsgálni: rendben vannak-e, „stimmelnek-e” az elszámolások. Nomen est omen: mindenek előtt tehát számok, adatok, nyilvántartások, számadások szakszerűségének ellenőrzéséről és minősítéséről van szó. Ez minden számvevőszék klasszikus feladata. Megállapítani, hogy az elszámolások, a pénzügyi beszámolók korrektek-e, megfelelnek-e a hatályos törvényeknek, előírásoknak, szabályoknak.

Élükön a főszámvevő (*magister rationum*) állt, akit írnokok segítettek abban, hogy minden pénztári számadást *tételesen* megvizsgáljon. Ezeket a *számadásokat a számadó hivatalok készítették*. Hiány, rendtelenség esetén a főszámvevő jelentést tett a Kamarának, és csak akkor adott *felmentvényt* a számadásokat készítő tisztviselők részére, ha a hibát kijavították vagy megfelelő felvilágosítást adtak. A számvevőségek nem csak a szoros értelemben vett számviteli (könyvviteli) feladatokat végezték, hanem az állami hivatalok (a közvagyon kezelő hivatalok) és az ún. utalványozó hatóságok ellenőrzését is. Vizsgálataikra utólag került sor, de a számvevőségek előzetes (ún. *közigazgatási*) ellenőrzést is végeztek. Minden miniszternek volt számvevősége, amely az ellenőrzési feladatok elvégzéséért csak a miniszternek tartozott felelősséggel, továbbá a minisztériumoknak alárendelt ún. *utalványozó hatóságoknál* (és a vármegyéknél) is működtek számvevőségek, melyek havonta információkat adtak a számvevőszéknek.

Minden minisztériumnak (főhatóságnak, nagyobb intézményeknek saját számvevősége, számvevőségi igazgatósága) volt. Feladatukat képviselte a tárca (intézmény) költségvetési javaslatának elkészítése, a költségvetés betartásainak folyamatos ellenőrzése, a zárszámadás elkészítése, és a tárca gazdálkodó szerveinek (helyszíni) ellenőrzése. A minisztériumi

számvevőségi igazgatót a *miniszter nevezte ki*.(Csak az ún. közigazgatási segédszolgálat tekintetében tartoztak a minisztérium szervezetébe, előzetes és utólagos számviteli ellenőrzés tekintetében a minisztériumi számvevőségi igazgató *csak a miniszternek tartozott felelősséggel*. Nagyobb tárcákon belül voltak a számvevőségi igazgatónak alárendelt „számvevőségi főnökök” is.)

A minisztérium (főbb intézményei) számvevőségeinek létszáma mintegy 2000 fő volt, de ebben a nagyobb intézmények és az önkormányzatoknál kihelyezetten működő számvevőségi létszám is fennfoglaltatik. (A minisztériumi központi számvevőségek létszáma a 2000 főből mintegy 600 fő volt.¹⁹)

Az önkormányzatoknál lévő számvevőségek kettős alárendeltség alatt működtek. A főnököt (ez csak a fővárosban viselte a számvevőségi igazgatói címet) és a számvevőket a belügyminiszter alá rendelt minisztériumi számvevőségi igazgató nevezte ki. Létszámadatok

fővárosban	166 fő,
megyei számvevőségeken	270 fő,
városi számvevőségeken	190 fő,

Az önkormányzati számvevőségek kettős irányítás alatt működtek. A „közigazgatási segédszolgálat” tekintetében a szervezet (polgármester, stb.) vezetője, a számviteli, pénzügyi elszámolás folyamatos és utólagos ellenőrzése tekintetében (a költségvetési javaslatoktól a zárszámadásig) a (belügy)minisztériumi számvevőség igazgatójához tartoztak.

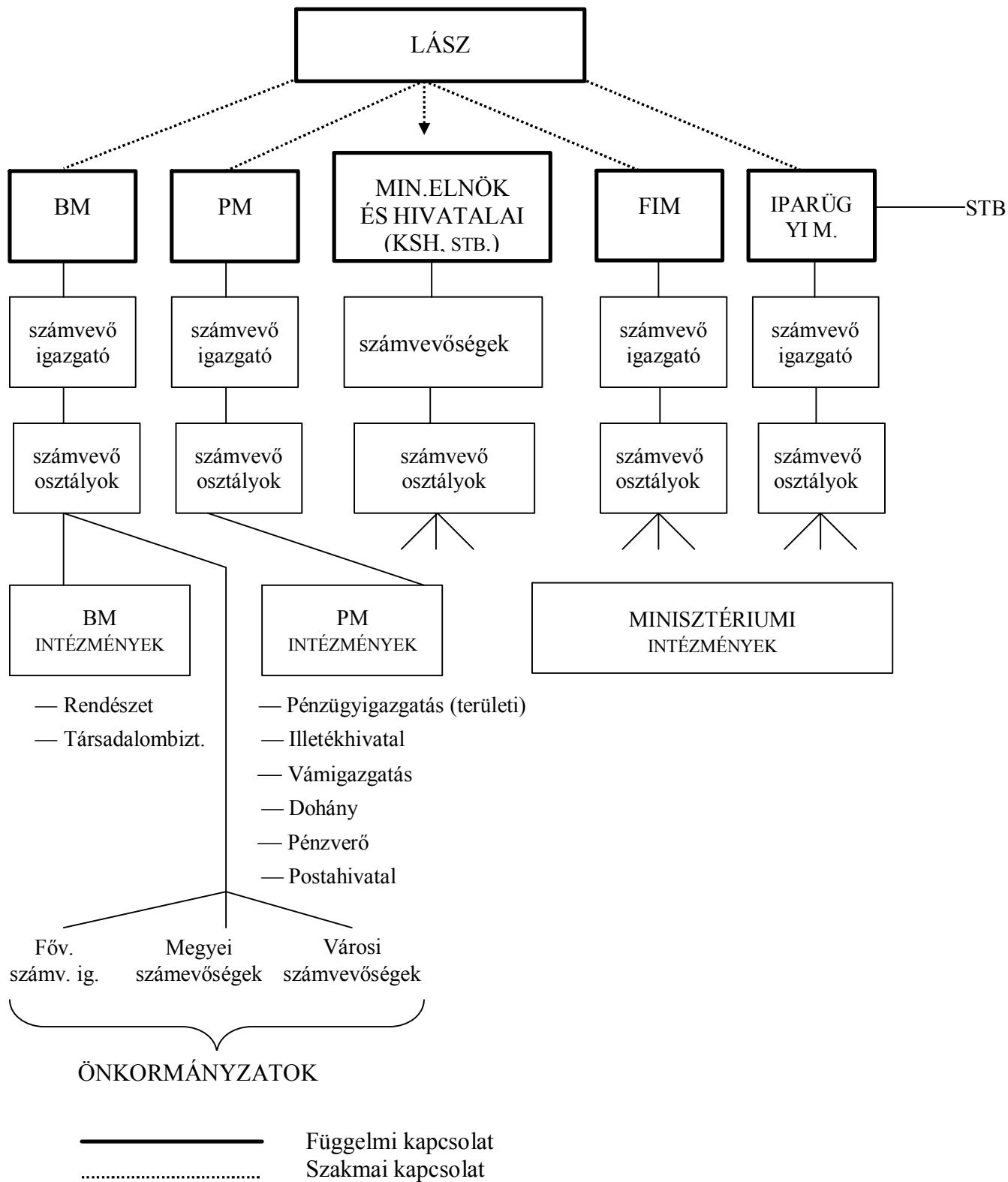
Az 1956-os forradalom leverését nem sokkal követően megjelent egy szakkönyv²⁰, amit szerzői — saját minősítésük szerint — kísérletnek szántak. Mindazonáltal korrekt módon mutatják be a számvevőségeket.

¹⁸ *Rechnung*: számolás, számla. *Rechnung legen*: számot adni, beszámolni. *Hof*: udvar. *Hofhalten*: udvart tartani, székelni. *Rechnungshof*: számadási udvar = számvevőség.

¹⁹ *Horváth* Gy. kigyűjtése a harmincas évek közigazgatásának adataiból. Kézirat.(Ny. L.)

²⁰ Pénzügyi ellenőrzés.(Kézikönyv) Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. Budapest, 1958. 327-328. old

2. ábra



Forrás: *Horváth Gy.* hagyatéka

Székesfővárosi számszék

A székesfőváros szerteágazó szükségleteinek kielégítését — a szorosán vett közigazgatáson kívül — ipari, kereskedelmi, közoktatási, közlekedési, közéleti, szociálpolitikai, közegészségügyi, városgazdasági, közművelődési stb. intézetek, közintézmények és üzemek látják el. Ezeknek nagy száma kétségtelenül szükségessé teszi, hogy a székesfőváros sokriányú gazdálkodását, vagyonkezelését és számvitelét egy, a központi közigazgatáson kívül álló szerv ellenőrizze, helyszíni vizsgálataival, ellenőrző tevékenységével és szaktanácsadásával a gazdálkodás minden ágának gazdaságos és az önkormányzat akaratának megfelelő működését állandó figyelemmel kísérje, támogassa és a gazdaságosság, takarékoság, szabályszerűség és ha arra szükség van, az egyöntetűség elvét minél hatékonyabban érvényesítse. A gazdálkodás ellenőrzése tekintetében a számszék feladata helyszíni vizsgálatokkal annak megállapítása, hogy a magyar köztársaság kormányának, a polgármesternek és általában az önkormányzati szerveknek kiadott rendelkezéseit és megtett intézkedéseit szabályszerűen, pontosan, gazdaságosan és helyesen végrehajtják-e, a végrehajtás azok akarat elhatározásának megfelelő-e és az a székesfőváros anyagi érdeke szempontjából eredményesen történik-e. Feladata továbbá a számszéknek annak vizsgálata, hogy a korábban kibocsátott és érvényben levő jogszabályok, utasítások stb. a székesfőváros vagyoni érdekei szempontjából megfelelőek-e, esetleg az idők folyamán nem szorulnak-e megváltoztatásra vagy kiegészítésre? Ebben az irányban szerzett tapasztalatait a számszék az illetékes szerveknek tudomására hozza és a tapasztalt hiányok pótlására, a szabályzatok módosítására és új jogszabályok alkotására javaslatot tesz. A vagyonkezelés ellenőrzésénél az állandó és közvetlen ellenőrzés a számvevőség feladata, tehát a számszék itt hatályosabb működést csak akkor fejt ki, ha ezen a téren a teendők pontos ellátásával nem találkozónak. Ilyen esetben részletekre kiterjedő vizsgálatot folytat és annak eredményét a szükséges intézkedések megtétele céljából az arra illetékesekkel ugyancsak haladék nélkül közli. A számvitel ellenőrzése körül a számszék működése kettős irányú: egyrészt a megtett intézkedések (bevételezések, utalványozások stb.) szabályszerűségét, elszámolását és helyes regisztrálását, másrészt az érvényben álló számviteli szabályok célszerűségét vizsgálja és az azokkal kapcsolatos észrevételeit és javaslatait a polgármesterrel közli. Ily irányú sokoldalú működésével a számszék tehát az önkormányzat elvének és akaratának minél teljesebb megvalósulását szolgálja akkor, amikor a belügyminiszternek, a polgármesternek és a közgyűlésnek segítségére van abban a tekintetben, hogy az illetékes rendelkező és

szabálytalkotó szervek a szükségesnek látszó intézkedéseket mielőbb bevezethessék, illetve megtehessek.

„A pénzügyi ellenőrzés szervei a minisztériumoknál és egyéb hatóságoknál és hivataloknál a számvevőségek voltak. Működésüket egy 1868-ból származó utasítás alapján kezdték el, s lényegében változatlan hatáskörben dolgoztak egészen kb. 1949-1950-ig. Hatáskörükbe

- a *véleménynyilvánítás* (általában az elszámolással, a költségvetési fedezet kérdéseivel vagy az előzetes számfejtéssel összefüggő ügyekben),
- a közigazgatási segédszolgálat (a közigazgatás céljaira szükséges különböző nyilvántartások, statisztikai és egyéb kimutatások szerkesztése),
- a számvitel (tehát maga a könyvelés, számfejtés és egyéb számviteli teendők elvégzése) és végül a szorosán vett
- számviteli ellenőrzés tartozott. Az utóbbi teendők körében a jelentősebbek: a hitelnyilvántartás (a költségvetési előirányzatok nyilvántartása – Ny. L) vezetése, az utalványozást megelőző érvényesítés, az ellenjegyzés, a készpénzfizetést megelőző pénztári számfejtés, számadásvizsgálat (szigorlat), a könyvelés és még számos más hasonló feladat volt.

Mindezekből látható, hogy a számvevőségek hatáskörébe az adminisztratív feladatokon túlmenően olyan funkciók tartoztak, amelyeket mai ismereteink szerint részben az operatív irányítás, a belső ellenőrzés (pl. az utalványozások jogosságának, a kiadások fedezeti kérdéseinek, az összegek számszerű helyességének vizsgálata), illetőleg a pénzügyi ellenőrzés körébe sorolhatnánk (pl. a számvitel rendjének megóvása, pénztári rovincsolások megtartása, számadásvizsgálatok).

A kapitalista Magyarország ellenőrzési módszerei közül igen érdekes és eredeti megoldás volt az elsőbb szerveknek, intézményeknek a beküldött számadásokon keresztül történő vizsgálata, melyet szintén a számvevőségek láttak el. A különböző szervek sokaságát ellenőrizték olyan módon, hogy a helyszínen azok könyveit, pénz- és raktárkészleteit nem vizsgálták meg, hanem megelégedtek a számadások beküldésével és „számszaki” felülvizsgálatával. Sokszor a felülvizsgálat el is maradt, csupán a számadások beküldését kívánták meg. A kórházak vonalán pl. gyakran előfordult, hogy a beérkezett számadások többmázsás mennyiségben a számadásraktárban álltak 3-4 évig. Elképzelhető, mit ért és milyen következményekkel járt ezek után pl. egy vizsgálati észrevétel, hogy az illetményjegyzéken az aláírás ceruzával történt, vagy a csatolt meghatalmazáson csak egy tanú névaláírása szerepel.

A számvevőségek helyszíni vizsgálatokat is végeztek, erre vonatkozó kötelező előírások nem voltak, s erre csak kivételesen került sor. Ezek a vizsgálatok tulajdonképpen helyszíni számadásvizsgálatok voltak a számadásvizsgálatokról a fentebb mondottakkal egyenlő értékben.

A számvevőségek nem tudták betölteni azt a szerepet, amelyet a fejlődő gazdasági élet megkívánt tőlük. Az államigazgatás gazdálkodásának, számvitelének és a gazdálkodás ellenőrzésének reformjáról szóló 1950. évi 2. tvr. alapján működésük 1950. január 1-jével meg is szűnt. A tvr. egyidejűleg intézkedett arról, hogy a számvevőségek által eddig ellátott feladatokat mely szervek kötelesek ellátni”.

Az egykori magyar számvevőségeket napjainkban nemcsak a politikusok, nemcsak a szakmai közvélemény, hanem még tudományos kutatók is hajlamosak összekeverni a számvevőszékekkel. Ez látszólag csak szemantikai probléma, valójában azonban azt jelzi, hogy

az államszámvitel, A közpénzek ellenőrzésének szakmai összefüggéseivel az illetők nincsenek tisztában.²¹

A Második Világháborút követő pártállami diktatúra szétverte a magyar pénzügyigazgatás, az államszámvitel és pénzügyi ellenőrzés történelmileg kialakult szabályait, struktúráit, és helyettük a szovjet típusú államszervezési modellt kényszerítette rá egész közigazgatásunkra. Ennek máig ható következményei vannak az oktatásban és a szakképzésben, a jogalkotásban és a jogalkalmazásban, a pénzügyi ellenőrzési gyakorlatban, a közjavakkal való elszámoltatás általános szemléletében és kultúrájában egyaránt. A számvevőségi hálózat felszámolását részben a szovjet típusú felügyeleti /jellegű/ költségvetési ellenőrzés váltotta fel, amely mindmáig működik Magyarországon.(Pénzügyi ellenőrzési rendszerünknek ez az eleme nincs összhangban az ÁSZ által választott angolszász felfogással sem.)

²¹ Ezt mutatja például *Pétevári* Kinga doktori (PhD) értekezése, melynek témavezetője és opponensei is a legismertebb hazai jogtudósok közül kerültek ki (Lásd: *Közpénzek — magánpénzek avagy a számvevőségi ellenőrzés alkotmányjogi problémái*. Gondolat. Budapest, 2004. III. 1. fejezet)

1.3. Számviteli szabályozás

1.3.1. A francia típusú államszámviteli szabályozás és ellenőrzés

A tizenkilencedik századi magyar államháztartás „mintája”, a francia pénzügyigazgatás közismerten hosszú történelme gazdag és hatékonyan működő intézményrendszert hozott létre. Ennek egyik eleme a kormányzati számviteli-pénzügyi szabályozás. A francia alkotmány előírja, hogy *minden* közkiadásnak parlamenti felhatalmazáson kell alapulnia vagyis a *parlament* mondja meg, mire mennyi közpénzt lehet költeni. Konkrétabban ez azt jelenti, hogy mintegy 5.000 kiadási tétel, ezen belül pedig kb. 72.000 előirányzat szerepel a költségvetésben²² Ezek felhasználása a számviteli-pénzügyi rendszer kulcs-elemeinek együttműködésével történik. Az *első kulcspozícióban* azok a minisztériumi alkalmazottak vannak, akik a *különböző miniszterek* által rájuk ruházott hatáskörükben kötelezettségeket vállalhatnak. Ők az *ordonnateur*-ök, akik a minisztérium számára meghatározott költségvetési előirányzat bizonyos, a miniszter által meghatározott határain belül rendelkeznek engedélyezési hatáskörrel. A *másik kulcspozíciót* a pénzügyi ellenőrök (*financial controllers*) töltik be. Ők a *pénzügyminisztérium* tisztviselői az egyes minisztériumokban (a régebbi magyar szakmai szóhasználattal: számvevőségi főnökök). Feladatuk: ellenőrizni azt a tevékenységet, aminek pénzügyi következményei lehetnek, ígérvények, kötelezettségek (*commitments*) keletkezhetnek belőlük. Át kell tekinteniök a minisztériumok ezirányú tevékenységét annak biztosítása céljából, hogy az előírt kereteket ne lehessen túllépni. Meg kell kísérelniük (*endeavour*) mérsékelni a tervezett kiadásokat, és ellenjegyzésükkel engedélyezniök kell minden kiadási utalványt.

Az Orbán-kormány időszakában a Pénzügyminisztérium erőteljes lépéseket tett a pénzügyigazgatás francia modelljének hazai adaptációjára. Ennek magyarázata lehet az a történelmi tény, hogy a magyar államháztartás a tizenkilencedik században francia mintára épült ki. Az EU-ba való belépésünket segítő ikerkooperáció keretében a magyar pénzügyminisztérium francia partnert választott. A *Naszvadi* György közigazgatási államtitkár nevéhez kötődő, ún. „kincstárnoki rendszer” végül is nem azért bukott meg, mert az ÁSZ ugyanakkor a NAO-val működött együtt, hanem azért, mert a 2002-ben hatalomra került szociálliberális kormány első pénzügyminisztere a kincstárnoki koncepciót elvetette. Ami viszont a helyére került, az mára egy rendkívül ellentmondásos helyzetet eredményezett.

Ebből a célból Franciaországban már a tizenkilencedik század végén minden minisztériumban egy ellenőrző hivatalt (*le bureau du controle des dépenses engagées*) létesítettek, melynek első számú feladata a kiadási kötelezettségek vállalásának előzetes ellenőrzése volt.

²²Lásd: State Audit in the European Union. www.nao.uk

A számviteli-pénzügyi ellenőrzési rendszer *harmadik kulcsfigurája* a számadó (*comptable*), akinek az a feladata, hogy biztosítsa a pénzügyi egyensúlyt, a szabályszerűséget, a közpénzek becsületes használatát és magas minőségét. A számadók — miként a pénzügyi ellenőrök — ugyancsak a *pénzügyminisztérium* tisztviselői, akik (és munkatársaik) a központi, a regionális és a helyi önkormányzatoknál egyaránt jelen vannak. A segítőikkel együtt számított összlétszámuk Franciaországban 55.000 fő. A számadók *személyes* felelősséget viselnek a közpénzek felhasználásért, ugyanakkor teljes mértékben függetlenek attól az intézménytől, melynél — a pénzügyminisztérium tisztviselőjeként — dolgoznak. A kifizetéskor ellenőrzést végeznek, ami azt jelenti, hogy csak akkor kerülhet sor kiutalásokra, ha azokat az ordonnateur jóváhagyta, a pénzügyi ellenőr pedig ellenjegyezte. A számadó személyes felelősséget visel döntéseiért, anyagilag is felelős tehát a nem megfelelő felhatalmazás alapján vagy hatáskör hiányában kiutalt összegekért. Kockázatos tevékenységüket biztosítási szerződések védik mindaddig, amíg a számvevőszék nem ellenőrzi számadásaikat, és fel nem menti őket felelőségük alól.

A kormányon belüli pénzügyi ellenőrzés fentebbi három tisztsége mellett Franciaország minden minisztériumában vannak belső ellenőrök (*internal inspectors*) is, akik kiterjedt hatáskörben vizsgálhatnak nemcsak pénzügyi kérdéseket is, és megállapításaikról, javaslataikról tájékoztatják a minisztert. Mintegy 100 főellenőr (*senior inspector*) alkotja Franciaország egyik legtekintélyesebb állami intézményét, az 1816-ban alapított Pénzügyi Felügyeletet. Ez minden olyan intézményben, vállalkozásnál végezhet vizsgálatokat, melyekhez közpénzek folynak be vagy amelyek közkiadásokat teljesítenek.

A kormányzati ellenőrzésnek e logikusan egymásra épülő elemei a parlamenti ellenőrzés *számvevő bírósági* elemével kiegészülve alkotják a pénzügyi ellenőrzés rendszerét. A Cour des Comptes — *nomen est omen* — két funkciót tölt be. Először is gyakorolja *ítélkezési* jogát: felmentést ad a számadóknak vagy elmarasztalja őket. A felmentés elvileg évente történik, miután a költségvetést is évente szavazza meg a parlament. (Évente készülnek el ezért a számadások is.) Ezt követi a bíróság második funkciója: éves *jelentés* készítése a parlamentnek a kormány elszámolásairól. A parlament e jelentés alapján dönthet arról, hogy megadja-e a kormánynak a felmentést a költségvetés végrehajtásának felelőssége alól.

Nem minden számadást vizsgál meg évente a számvevőszék. Előfordulhat akár öt év elszámolásainak egyidejű ellenőrzése is. A számadásokat ehhez meg kell küldeni a számvevő bíróság számára, amely természetesen a helyszínen is folytathat vizsgálatokat. (Az utóbbi

időszakban a számadásokban levő információk jelentős részét a számadók már számítógépes úton küldik meg a számvevőszéknek.) A bíróságként működő számvevőszéki ellenőrzés célja annak megítélése, hogy a pénzügyi tranzakciók (a bevételek és a kiadások) elszámolása törvényes volt-e. Ez nem más, mint ítékezés a számadók elszámolásairól. Ennek kapcsán a pénzügyi vezetés minősítése is szóba kerül, de a felmentés csak a tranzakciók törvényességére vonatkozik. 1998-ban például a francia számvevő bíróság 910 ítéletet hozott a közszféra számadóinak elszámolásairól. Ezek képezik az alapját a pénzügyminisztérium által összeállított állami zárszámadás ellenőrzésének, aminek az eredményéről a pénzügyi évet követő év júniusában a Cour jelentést tesz a parlamentnek. Ez a jelentés tartalmazza a zárszámadás törvényekkel való összhangjának általános minősítését (*general declaration of conformity*), és részletes információkat is közöl a költségvetési jogszabályok megsértéséről. (Jelentéstételi funkcióját a számvevőszék további két fő jelentéssel teljesíti: a társadalombiztosítási rendszer működéséről, illetőleg a számvevőszék saját működéséről szóló éves jelentéssel.) Franciaországban tehát a számvevőszék elsősorban mint a köztárgy kezeléséért felelős *számadók legfőbb bírósága* működik, és a számadókkal szemben hivatalból megindított számadási perekben²³ van hivatva ítéletet mondani. A miniszterekre vonatkozóan közvetlen ellenőrzést nem végez.

Nem minden bírósági típusú számvevőszék működik a Cour des Comptes mintájára. A leglényegesebb különbség az, hogy több országban, köztük néhány EU-tagországban a közkiadásokkal járó kötelezettségek vállalásának fentebb ismertetett ellenőrzését — szakmai kifejezéssel: az előzetes (*ex ante* vagy *a' priori*) ellenőrzést — nem a pénzügyi kormányzat, hanem a számvevőszék végzi.

Minden pénzügyi ellenőrzés során — legyen az akár a magán-, akár a közszférában — nélkülözhetetlen az előzetes ellenőrzés. Nem sokat ér ugyanis az utólagos ellenőrzés, ha csak azt tudja megállapítani, hogy — egy német kolléga hasonlatával élve — a gyerek beleesett a kútba, sőt bele is fulladt. Az ellenőrzés egyik fő célja ezért a *megelőzés*, a prevenció, azaz olyan helyzet teremtése, hogy — a hasonlatnál maradva — a gyerek ne eshessen bele a kútba...

Az államszámviteli szabályozás nemzetközi gyakorlatában az Első Világháború után ismerték fel az előzetes ellenőrzés fontosságát. Az államok pénzügyeinek alakulása azt igényelte, hogy a közpénzekkel való gazdálkodásban szigorításokat vezessenek be. Ennek lényeges vonása a kötelezettségek vállalásának (*engagement*) előzetes ellenőrzése, ami egyes országokban (mint például Franciaországban, de Angliában és más országokban is) a *pénzügyminiszterek*

²³ A pereket a kincstár kezdeményezi.

hatáskörének a növelését eredményezte. Máshol viszont a számvevősékek végzik az *ex ante* ellenőrzést. Ezek egyik reprezentánsát *Belgiumban* találjuk. Azért tartom célszerűnek a bemutatását, mert köze van az *ÁSZ* létrehozásához, tevékenységének alkotmányos és törvényi szabályozásához, egyik jelenleg is létező problémájához.

Azon a területen, melyen a Belga Királyság található, az állami pénzügyi ellenőrzés valamilyen formában már a tizennegyedik században létezett. A számvevő bíróságot 1807-ben, Napóleon hódítása idején létesítették, majd — amikor a belga tartományokat a holland királysággal egyesítették — hatáskörét erősen korlátozták. A mai számvevősékek 1830-ban, a Hollandiától történt függetlenedésnek köszönhetően jött létre, jogállását 1831-ben az alkotmányba foglalták. Három fő funkciója van. Az első az *ellenőrzés*, ami kétféle: előzetes (*a priori*) és utólagos. Ebben különbözik a szintén bírósági modell szerint működő francia számvevőszéktől, amely — mint láttuk — előzetes ellenőrzést nem végez.

Ez Franciaországban a pénzügyi kormányzat feladata. A kötelezettségvállaló *ordonnateur*, a pénzügyminisztériumból kihelyezett pénzügyi ellenőr és a számadó *comptable* tevékenysége logikus, zárt rendszerű folyamatba épített belső ellenőrzést alkot, amit a számvevő bíróság külső ellenőrzése, felmentési tevékenysége tesz teljessé.

A kormányzati kiadások és bevételek előzetes és utólagos ellenőrzése a belga számvevőszék legfőbb kötelessége. Ehhez kapcsolódik második funkciója, a bírósági *ítélkezés*, ami — mint a legősibb feladat — a közpénzről számadást adók (*public accountants*) beszámolóinak elbírálására vonatkozik. Végül a harmadik funkció: az *informálás*, ami a törvényhozó hatalomnak a közpénzügyek állásáról való tájékoztatásában ölt testet. Közelebről mindez azt jelenti, hogy a tizenhét tagú, a képviselőház által hat évre választott számvevő bíróság minden évben megkapja az állami és regionális közintézmények pénzügyi beszámolóit, melyeknek megállapítja a pontosságát, megbízhatóságát, teljességét, a számviteli törvénynek való megfelelését. Megállapítja tehát, hogy „stimmelnek-e” az elszámolások, majd lezárja a közpénzek beszedéséért és kifizetéséért felelős számadók (*public accounting officers*) pénzügyi beszámolóját, s ha az állam szempontjából rendben levőnek találja azokat, felmenti a őket felelősségük alól. Ha a számadó nem kap felmentést, panaszával a rendes bírósághoz fordulhat.

A fentebbi funkció a bírósági modell szerint működő francia típusú számvevőszékek legfontosabb sajátossága. Amiben azonban a belga számvevőszék tevékenysége lényegesen különbözik a névadó franciáétól, az a törvényességi (jogszerűségi) ellenőrzés keretei között végzett *a priori* ellenőrzés. Ez a kiadásokkal járó utalványozásokra (*payment orders*) vonatkozik, és azt jelenti, hogy a számvevőszék jóváhagyása nélkül semmilyen közpénz

kifizetésére nem kerülhet sor. A belga alkotmány szerint a számvevőszék „örködik afelett, hogy a költségvetés egyetlen kiadási tételét se lépjk túl, s ne kerüljön sor átcsoportosításokra”²⁴. Bizonyos kifizetések — pl. a munkabérek— mentesülnek az előzetes ellenőrzés alól, aminek az oka, hogy ne lassuljon le a kifizetés folyamata. Ezeken a területeken a számvevőszéki csak utólagos ellenőrzést végez.

Az Európai Unió 25 tagállama között jelenleg hat olyan van, amelyben a legfőbb pénzügyi ellenőrző szerv bírósági modell szerint működik. A már említett francia és belga számvevőszéken kívül az olasz, a spanyol, a portugál és a görög. Közülük négy előzetes ellenőrzést is végez (a belga mellett az olasz, a görög és a portugál számvevőszék).

1.3.2. A hazai államszámviteli szabályozás a múltban

Nálunk először 1723-ban született jogszabály az üzleti könyvek kötelező vezetéséről. Másfél évszázaddal később, 1875-ben a kereskedelmi törvény már szabályozta a könyvvezetés módját, a leltár és a mérleg készítését, továbbá a mérlegben feltüntetett vagyონrészek értékének megállapítását. ”Az 1884. évi, az 1892. évi ipari törvény és az adótörvény tovább mélyítette a vagyontárgyak értékelésére vonatkozó rendelkezéseket, és rendezte a vagyónmérleg és az adómérleg kapcsolatát.”²⁵ Államszámviteli törvényünk ekkor még nem volt.

Első számvevőszéki törvényünk²⁶ a *számvevőszéket* kötelezte arra, hogy „saját ügykezelésének”, továbbá „*az állam összes számviteli rendszerének*” valamint „*az állami adósságok ellenőrzésének*” szabályozásáról törvényjavaslatot terjesszen az országgyűlés elé. A javaslat három év múlva elkészült, de mivel ezidőtájt a kormányok többször is változtak (Andrássy-, Lónyai-, Szlávy-, Bittó-, Wenckheim-kormány), a velük való folytonos tárgyalások miatt nem került az országgyűlés elé. Noha az állam számviteli rendszerének törvényi szabályozása sürgető feladatnak látszott, a parlament 1876-ban mégis kénytelen volt beérni azzal, hogy csak a számvevőszék végleges szervezetéről szóló jogszabályt alkothatja meg.

²⁴ Nyugat-Európa alkotmányai. KJK Budapest, 1988. 257. old. (Az idézett szabályt másfél évtizeden át szó szerint így tartalmazta a számvevőszéki törvény. 2004-ben — egy törvénymódosítás nyomán — az Országgyűlés ”megszabadította” az ÁSZ-t ettől a — hazai körülmények között — teljesíthetetlen, ezért soha nem is teljesített feladatától, de az ÁSZ Alkotmányban deklarált előzetes ellenőrzési kötelezettsége továbbra is hatályban maradt.)

²⁵ *Adorján-Bary-Dudásné-Fridrich-Lukács-Pál-Róth-Sztanó-Ujvári-Veit*: Számvitel és elemzés. I. kötet. Magyar Könyvvizsgálói Kamara. Budapest, 2001 11. old

²⁶ XX. törvény-cikk az állami számvitelről. (Szentelést nyert 1987. május 18-án)

Egyik fontos jogalkotási feladatát tehát a számvevőszék – bár hat év elteltével – teljesíthette, miután kidolgozta saját „belsőszervezetéről, ügykezeléséről és az állami adósságok ellenőrzésére vonatkozó hatásköréről” szóló törvényjavaslatot, ami alapján 1880-ban törvény született.²⁷ Több mint tíz éven át azonban úgy működött, hogy törvény csak az elnök jogállását állapította meg. „A többi személyzetre nézve” az elnök véleménye szerint történt a fizetések folyósítása, ő tett javaslatot a szervezet működésére a „szükséges számú számtanácsosok” és a „kezelő segédszemélyzet” létszámára. Az államszámviteli törvényre viszont még több mint két évtizedet kellett várni. Ez magyarázza, hogy a *zárszámadás* szerkezetét is a számvevőszéki „belsőszervezetről” szóló törvényben deklarálták.

Az állami költségvetés készítésének menete, tartalma például a következő volt.

A miniszterek a tervezett kiadások és bevételek következő évi részletes előirányzatát minden év május 15-ig készítették el, és eljuttatták a pénzügyminiszterhez, aki az előirányzatokat összefoglalta, és az állami költségvetésben „fősommázattal” látta el. A kiadási és bevételi előirányzatok *bruttó* módon készültek. A törvény külön paragrafusban szól arról, hogy „az állami költségvetésnek a számvitel követelményeivel megegyező alaki berendezését, a *fejezetek, címek és rovatok rendszerét a kormány az állami számvevőszék elnökének egyetértésével állapítja meg*”. Mind a „rendes”, mind a „rendkívüli” kezelést igénylő részletes előirányzatokat fejezetekre, címekre, rovatokra és alrovatokra osztották. A „rendes” kezeléshez tartoztak az államháztartásban évenként *állandóan* előforduló „valódi” kiadások és „valódi” bevételek. A „rendkívüli” kezelésnél olyan kiadásokat és bevételeket irányoztak elő, amelyek nem állandó jellegűek voltak, csak egyszer merültek föl vagy (ha több éven át ismétlődtek is) „az állami háztartás rendes folyományát nem képezik”.

A költségvetési törvény tételes előírásait végrehajtási szabályok erősítették: „A költségvetési törvény fejezetei, címei vagy rovatai között *csak annyiban lehet helye az átruházásnak, amennyiben a törvény ezt kifejezetten megengedi*”. Ha év közben valamely költségvetési szervnél jelentékenyebb igény merült föl, és annak fedezetét a megszavazott költségvetés nem biztosította, az illető miniszter a költségek fedezetének utalványozása előtt *póthitelt*, illetve *rendkívüli hitelt* kérhetett. Ha – a parlament ülésének hiányában – a törvényjavaslat nem volt beterjeszhető, a kifizetés viszont elodáztatlan volt, az utalványozást a miniszter csak a minisztertanács előzetes beleegyezésével teljesíthette. Ilyen esetben, a pót- vagy rendkívüli hitel kérésének ügyében a kormány a zárszámadás tárgyalása alkalmával nyerhetett fölmentést. A minisztertanácsi határozatok alapján utalványozott pót- vagy rendkívüli kifizetésekről hivatalból *értesítették a számvevőszéket* is. A pót- vagy rendkívüli kiadást tartalmazó törvényjavaslat szövegében világosan meg kellett jelölni a költségvetési törvénynek azon osztályát, fejezetét, címét és rovatát, ahová a kért pót- vagy rendkívüli költségvetési összeg természete szerint tartozott. Az egyes költségvetési fejezetekre megszavazott összegeket a miniszterek nem növelhették semminemű külön bevétellel. Kötelesek voltak az évi működésükből eredő bármely bevételt a *bruttó számadási rendszernek megfelelően* a zárszámadásban – mint előirányzat nélküli bevételt – kimutatni. A miniszterek gondoskodtak arról, hogy az ügykörükbe tartozó ingatlanvagyonról olyan *törzskönyv* készüljön, melyből a vagyon lényeges ismertető jelei, a mindenkori állomány és az érték kivehetők legyenek. A szigorú végrehajtási szabályok megtartását, az utalványozói jogkörrel felruházott hatóságok „jogszerű” kifizetéseit — mint már említettük — *minisztériumi számvevőségek, számvevőségi igazgatóságok* ellenőrizték.

Az évi zárszámadás az évi pénzkezelési kimutatásokból készült. Ezek adatai kerültek be — ellenőrzésük után — a számvevőszéknél vezetett könyvekbe. Az alábbi könyveket kellett vezetnie a számvevőszéknek:

²⁷ 1880. évi LXVI. törvénycikk az Állami Számvevőszék belsőszervezetéről, ügykezeléséről és az állami adósságok ellenőrzésére vonatkozó hatásköréről (szentesítést nyert 1880. dec. 23-án)

- „a kettős könyvviteli rendszer szerint az állami főkönyvet a;
- az egyszerű könyvviteli rendszer szerint a rovatkönyvet;
- az utalványozási főkönyvet, melyben a költségvetésben törvényben megállapított kiadási hitelek rovására történt utalványozások, fejezetek, címek és rovatok szerint nyilvántartanak ;
- az ingó és ingatlan állami vagyon leltárát;
- az állami tisztviselők és szolgák, s azok özvegyeinek és árváinak évi nyugdíjai, kegydíjai, s a nevelési pótlékok egyéni nyilvántartását és a másnemű nyugalmi ellátások sommás nyilvántartási könyvét;
- saját költségeit illető számla-(számfejtő-) könyveket”.

Törvény határozta meg a zárszámadás szerkezetét. Az előirányzat nélküli bevételeket és kiadásokat külön feltüntették. Részletes állami leltár készült „ingatlan vagyon, természetmennyek, anyagok, szerek és eszközök, pénzmaradványok, értékpapírok, állami adósságok és követelések, cselekvő és terhelő hátralékok címek alatt”. Rovatonként kimutatták az év eleji és év végi vagyonkészletet, a követeléseket és tartozásokat, a folyó évi utalványozást. Külön szabályokat deklarált a törvény az államadósság ellenőrzéséről: az államkötvények kibocsátások és törlesztések törvényességének, az államadóssági főkönyvek vezetésének vizsgálatáról, az államadósságnak „telekkönyvekbe” vezetésének ellenőrzéséről.

A zárszámadás az alábbi fejezetekből állt:

- I. az állami költségvetés szerkezetét követő összehasonlító kimutatásból;
- II. az átfutó kezelések kimutatásából (előlegek, idegen pénzek, kapott és adott kölcsönök, ellátmányok);
- III. az állami leltárból (ingatlan vagyon, „termesztvények”, anyagok, szerszámok, pénzmaradványok, értékpapírok, állami adósságok és követelések);
- IV. mérlegekből (pénztári jövedelmi- és vagyonmérleg);
- V. részletezésekből.

A Részletezések című V. fejezetben számadási áganként és rovatonként ki kellett mutatni:

- a vagyonkészletet az év elején és végén;
- a követeléseket és a tartozásokat az év elején és végén;
- a folyó évi utalványozást és
- a tényleges pénztári eredményt.

Az állami adósságok számvevőszéki ellenőrzése a „pénzügyministeri adatokra” épült. Ezek tartalmazták

- az egyes hitelműveletek „történelmi leírását”;
- az államadóssági kötvények és kincstári utalványok mennyiségét;
- a még ki nem bocsátott államadóssági kötvények készletét;
- az időnkénti „kisorsolások” eredményét;
- a kibocsátott és a „bevallott” állami kötelezvényekről szóló kimutatásokat.

A számvevőszék azt vizsgálta, hogy

- a kibocsátás a törvény által megengedett módon történt-e;
- a törvényben megállapított pénzösszeg befolyt-e;
- a kibocsátott államkötvények összege nem haladta-e meg a törvények által meghatározott összeget;
- a törlesztési tervek és sorsolások végrehajtása teljesült-e;

- „egyezik-e a bevételben és kiadásban az át-, össze- és szétírási műveletekre vonatkozó kötvénykezelés”;
- az államadóssági főkönyveket (telekkönyvezést) pontosan vezetik-e.²⁸

Az előirányzat nélküli bevételeket és kiadásokat külön fel kellett tüntetni. Részletes *állami leltárt* kellett készíteni *ingatlan vagyon, természetmennyek, anyagok, szerek és eszközök, pénzmaradványok, értékpapírok, állami adósságok és követelések, cselekvő és terhelő hátralékok czimek alatt*. Rovatonként kellett kimutatni az év eleji és év végi vagyonkészletet, a követeléseket és tartozásokat.

1897. évi XX. törvénycikk nemcsak a számviteli feladatokat, hanem a számvevőszéki jogosítványokat is áttekinthetőbbé tette, mivel a számviteli rend törvényi szabályozása során minden olyan kérdést tisztázott, amely az államháztartási gazdálkodás, illetőleg a számvevőszék tevékenységi körébe tartozott. Fél évszázadon át szabályozta az első magyar számviteli törvény a magyar államháztartás pénzügyeit. Első negyvenhat §-a az állami költségvetésre vonatkozott, további csaknem száz szakasza pedig az állami vagyon, az állami bevételek és kiadások kezelésére, elszámolására, az utalványozási joggal felruházott hatóságok mellé rendelt számvevőségek szolgálatára, az államadósságra, valamint az ún. számadási perrendtartásra. A törvényhez egy négyszáz §-ból álló végrehajtási *utasítás* kötődött, továbbá külön pénzügyminiszteri utasítás (36.566/1902. P.M. sz.) az ingatlan állami vagyon törzskönyvének és leltárának vezetéséről, néhány évtizeddel később pedig kormányrendelet az állami pénzkezelési kimutatások „szerkesztése tárgyában” (13.880/ 1947. Korm.sz.)²⁹.

A tervgazdálkodás időszakában a *számviteli szabályozást gyakorlatilag a könyvvitelre egyszerűsítették*. Ötven évvel ezelőtt jelentek meg az állami vállalatok utókalkulációs kötelezettségét és mérlegbeszámolóját szabályozó rendeletek. Ez a szabályozás a tervutasításos rendszert, a központosított gazdaságirányítás céljait szolgálta. A számvitel által szolgáltatott információk felhasználói mindenek előtt a kormányzati szervek, azokon belül is a funkcionális hatóságok (Országos Tervhivatal, Pénzügyminisztérium, Központi Statisztikai Hivatal) voltak. A részletes állami szabályozás — a pénzügyi revíziótól való félelemmel párosulva — azzal járt, hogy háttérbe szorult az eredmény *valódisága*, és az eredmény — részletes állam *szabályoknak* megfelelő — kimutatása került a középpontba.

²⁸ Lásd az 1880. évi LXVI. törvénycikk 24., 29. és 30. §-át

²⁹ Államszámviteli jogszabályok gyűjteménye. Összeállította: *Wensky* Károly, a LÁSZ elnöke. Budapest, 1948

A zárszámadás leltárának struktúrája

a LÁSZ 1937/38. évi jelentésében

Vagyonelemek	Szervezetek	Á l l a m i			
		Fejezet	Közigazgatás	Fejezet	Üzemek
Ingatlanok		III	Országgyűlés	XIX	Posta, távirda és távbeszélő
Hasznos jogok		VII	LÁSZ	XX	Államvasutak
Berendezések és felszerelések		VII.	Közigazgatási Bíróság	XXI	Állami vas-, acél- és gépgyárak
Anyagok és termelvények		IX	Miniszterelnökség	XXII	Köszénbányászat
• valódi készlet		X	Külgügyminisztérium	XXIII	Állami erdőgazdasági birtokok
• átfutó készlet		XI	Belügyminisztérium	XXIV	Állami mezőgazdasági birtokok
		XII	Pénzügyminisztérium	XXV	Selyemtenyésztés
Állami adósságok		XIII	Iparügyi Minisztérium	XXVI	Postatakarékpénztár
• a közigazgatás adósságai		XIV	Kereskedelem- és Közlekedésügyi Min.		
• az állami üzemek adósságai		XV	Földművelődésügyi Minisztérium		
		XVI	Vallás- és Közoktatásügyi Minisztérium		
Követelések		XVIII	Honvédelmi Minisztérium		
• a közigazgatás követelései					
• az állami üzemek követelései					
Bevételi hátralékok					
Átfutó követelések					
Országos adósságok					

Forrás: PM-könyvtár

Megjegyzés: a „gyarapodás” és a „fogyatkozás” adatait értékben (pengő) vették számba

2. A szabályozás jelenlegi fő kérdései

2.1 Elméleti megközelítés

A számvitel — mint módszertani tudomány — elméleti kérdésekkel és alkalmazott módszerekkel egyaránt foglalkozik. Az elmélet körébe tartozik többek között az alapelvek (mint például a vagyoneértékelési elvek) és eljárások kidolgozása és a vagyon, illetőleg a vagyenváltozás megjelenítésére alkalmas kimutatások (mérleg) megalapozása. Történelme mintegy félezer éves (*Paccioli* tanulmánya a kettős könyvelésről közvetlenül Amerika felfedezését követően jelent meg). Az ipari fejlődéssel kialakuló üzemgazdaságtan már nem elégedhetett meg az alapvetően a kereskedelmi tevékenységet szolgáló számvittel, előtérbe került a termelési költségek nyilvántartása és mérése. Az angolszász országokban ezt a könyvvitelen kívül igyekeztek megoldani, Európában viszont a költségelszámolást a könyvvitel zárt rendszerébe illesztették (*Schmalenbach* számlakerete). Ezzel függ össze, hogy az angolszász országok külön értelmezik a *pénzügyi számvitelt* és a *vezetői számvitelt*. Utóbbi a költségszámításokból (az üzemi könyvelésből) indul ki, Németországban viszont a fejlesztés irányára a „tervköltség-számítás” vált jellemzővé, ahonnan a *controlling* felé vezetett az út. A számvitel — mint módszertan — elkülönült fejlődése ily módon a világgazdaságra jellemző integrációs — globalizációs tendenciák gátjává kezdett válni. Főként ez áll a háttérben, annak hogy negyedszázaddal ezelőtt létrehozták a Nemzetközi Számviteli Standardok Bizottságát (IASB). Ez olyan *standardok* kidolgozását tűzte ki célul, amelyek összehangolják a nemzeti számviteli szabályokat, és megteremthetővé válik a *beszámolók összehasonlítása*.

A hazai — költségvetés alapján gazdálkodó — szervek beszámolási és könyvvezetési kötelezettségéről szóló *kormányrendelet* nem szolgálja azokat a célokat, nem felel meg azoknak a követelményeknek, amelyek a létét és szükségességét indokolják. Ez nem új felismerés, hiszen „azt a rendszert, amely szerint a számviteli könyvek és számadások vezetendők, az államháztartási mérlegek, valamint a zárószámadás elkészítendő, a *törvényhozónak* kell megszabnia”.³⁰

A törvényi szabályozás koncepciójának kidolgozásához először célszerű megjelölni azt a *struktúrát*, amelyben az államszámvittel kapcsolatos elgondolásokat fel lehet vázolni. Meg kell fogalmazni azokat a kérdéseket, amelyek segítségével az elgondolások összevethetők, és

³⁰ *Mariska* Vilmos: Az államgazdaságtan kézikönyve. Franklin társulat. Bp. 1905. 545. old.

amelyek a számviteli szabályozás lényegét érintik. Ezek a – természetesen vitatható – kérdések a következők:

- Szükséges-e a számvitelen belül *az államszámvitel elkülönítése*, és ha igen, akkor miért?
- Mi lehet a *célja* és kinek, kiknek az érdekeit szolgálhatja az államszámvitel?
- Milyen „*filozófiát*” kellene érvényre juttatni?
- Mire kellene kiterjednie a szabályozásnak, és *milyen mélységet* igényelne az?
- Milyen *előfeltételei* vannak az államszámvitel szabályozásának?
- Milyen szakaszokban történhetne és *kik* végezhetnék a szabályozás előkészítését?
- Milyen *formában* kellene megjelenniök az államszámvitel szabályainak?

Természetesen e kérdésekhez kapcsolódó további kérdések is megfogalmazhatók. Mindezek szakszerű megválaszolása esetén jöhet létre az a struktúra és tematika, amely a koncepció, illetőleg egy arra épülő törvényjavaslat alapja lehetne.

Szükséges-e a számvitelen belül az államszámvitel elkülönítése és ha igen, akkor miért?

E kérdéskörön belül kell rámutatni számvitel lényegére. Ezt követően azt a kérdést célszerű megválaszolni, hogy *a közszférának (az államháztartásnak) vannak-e olyan sajátosságai, amelyek az általánostól eltérő szabályozást indokolják*. Ha vannak ilyen specifikumok, akkor **önálló** szabályrendszer kidolgozására vagy csak kiegészítő szabályokra van-e szükség?

A számvitel a közgazdaságtudomány körébe tartozó alkalmazott tudomány.³¹ Szoros a kapcsolata a pénzügyi joggal, a szervezés-és vezetéstudománnyal, a statisztikával és az önálló diszciplinának (még) nem nevezhető ellenőrzéssel. *Célja*: megbízható információk szolgáltatása az érdekelteknek, a döntéshozóknak. Ennek érdekében a számvitel megfigyeli, feljegyzzi a gazdasági eseményeket (divatos kifejezéssel: a tranzakciókat), a *vagyoni* helyzetben bekövetkezett változásokat, majd a dokumentált eseményeket *logikailag zárt rendszer* szerint számba veszi, összesíti, ellenőrzi és elemzi. A számviteli rendszer elemei (a számvitel tartalma): *beszámolás, könyvvizsgálat, leltározás, költség-és önköltségszámítás, bizonylati rend, ellenőrzés* (könyvvizsgálat), *közzététel*.

Baricz Rezső szerint a számvitel a gazdasági alkalmazási rendszer *vagyontartalmának* és *vagyonszerzésének* a megragadására, nyomon követésére és megjelenítésére irányuló

³¹ *Adorján-Bary-Dudásné-Fridrich-Lukács-Pál-Róth-Sztanó-Ujvári-Veit*: Számvitel és elemzés. I. kötet. Magyar Könyvvizsgálói Kamara. Budapest, 2001

tudomány; a vagyontartalom és a vagyonszerzés *megragadásáról, nyomon követéséről és megjelenítéséről* szerzett igazolható ismeretek rendszere.³² Ebben az általános formában a számvitel egy és oszthatatlan. Vannak-e a közszférában működő „gazdasági alkalmazási rendszerek” vagyontartalmának és vagyonszerzésének megragadásában, nyomon követésében és megjelenítésében olyan sajátosságok, amelyek indokolják az általánostól való megkülönböztetést? Erre a kérdésre egyértelmű *igen* a válasz. (Ez azonban azt is jelenti, hogy a közszféra számvitele mellett meg kell különböztetni a magánszféra számvitelét!) Az államszámvitel feladata eszerint a közszférában működő „gazdasági alkalmazási rendszerek *vagyontartalmának és vagyonszerzésének*” megragadását, nyomon követését és megjelenítési kérdéseit szabályozni. A vagyontartalom és vagyonszerzés megragadása tekintetében Baricz szerint nincs – nem lehet – lényeges különbség a közszférában és a magánszférában működő gazdasági alkalmazási rendszerek között. Ezzel szemben a vagyontartalom *nyomon követése és megjelenítése* tekintetében éles különbségek tehetők. A hatalmi ágak szétválasztása ugyanis közvetlen hatással van a költségvetésre, mert a parlamentáris demokráciákban a közpénzekből megvalósítható célokról kizárólag a törvényhozó hatalom dönthet. A végrehajtó hatalom jogkörébe a döntések előkészítése, a végrehajtás és az annak végrehajtásáról történő beszámolás tartozik.

Az állami intézmények azért vannak, hogy az állami szolgáltatásokat „leszállítsák” a lakosság, a társadalom számára.³³ Az állam kiadásai intézményeinek működése kapcsán merülnek fel. Szolgáltatásai intézményei közvetítésével valósulnak meg. Az adók és az állami szolgáltatások között nincs közvetlen kapcsolat. A beszedett adókat valamilyen módon „szét kell osztani” a szolgáltatásokat nyújtó intézmények (költségvetési szervek) között. Ehhez olyan elosztó (allokációs) módszerre, technikára van szükség, amely arra készíti az intézményeket, hogy az állam elérje céljait. Az állam kiadásai közvetlenül azt mutatják, hogy az allokáció nyomán hova került a pénz. Megfelelő klasszifikáció segítségével nemcsak azok az intézmények „követhetők nyomon”, amelyek az állami feladatokat végzik, hanem azok az állami célt szolgáló *feladatok* is, amelyek a kiadásokat indokolják. Az állam közvetlenül folyósított kiadásai (a támogatások) az intézményeknél *bevételeként* jelentkeznek.

Az államháztartás hatalmas *vagyonnal* rendelkezik. Ennek (meg)őrzése, „kezelése”, karbantartása is jelentős kiadásokkal jár. Az *állam – a különböző jogszabályokban*

³² Baricz R.: Lektorai vélemény. In: ÁLLAMSZÁMVITELI TANULMÁNYOK (ÁSZ FEMI, 2002 július). Az általa idézett *Malasics* András a Számvitel I. c. tárgyhoz 1999. évben készített oktatói segédletében a számvitel és a könyvvitel fogalmát a következők szerint definiálta:

„A számvitel tudomány a gazdasági alkalmazási rendszer vagyontartalmának, valamint ezen tartalmat jellemző változási mechanizmusának meghatározásával foglalkozó ismeretelmélet.”

„A könyvvitel tudomány a gazdasági alkalmazási rendszer vagyontartalom megjelenítésének, valamint ezen tartalom változási mechanizmusok nyomon követésének ismeretelmélete.”

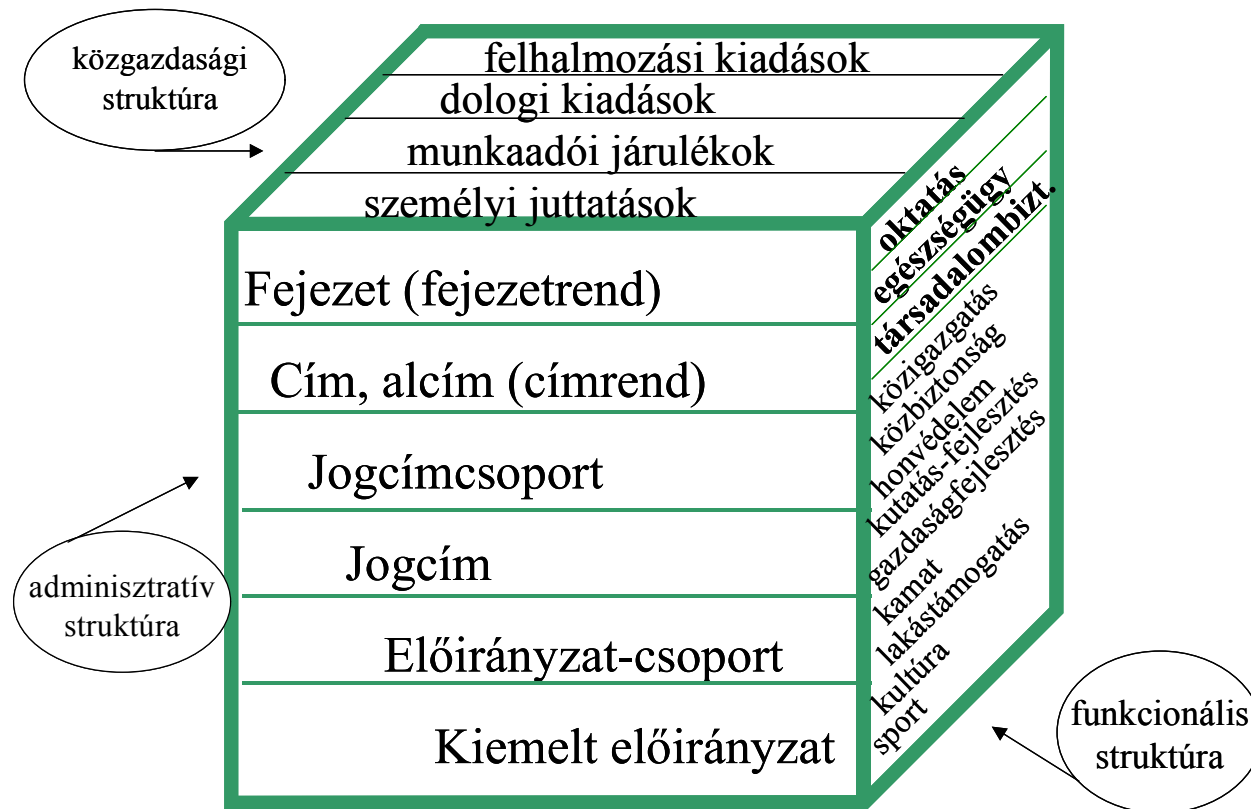
³³ Kassó Zs.: A számvitel fogalma, feladata, lehetséges megoldási módjai. In: ÁLLAMSZÁMVITELI TANULMÁNYOK (ÁSZ FEMI, 2002 július)

meghatározott feladatait – vagyonszerzés (közvagyonszerzés) és vagyonfelhasználás (közvagyonszerzés) útján valósítja meg. A feladatok elvégzése — végső formáját tekintve — a nemzetgazdaság természetes és jogi személyei számára nyújtott szolgáltatásokban jelenik meg. Az állam által nyújtott szolgáltatásokért az azokat igénybe vevők azonban nem közvetlenül fizetnek, hanem jövedelmeik függvényében járulnak hozzá a szolgáltatások alapjául szolgáló közvagyonszerzéséhez. Ebből az következik, hogy az államnak be kell mutatnia, hogy mire használta fel a különböző jogcímenek központosított jövedelmet – a közvagyon – méghozzá a közvagyonszerzési forrásai szerint. Ez a számviteli szabályozásában azt jelenti, hogy a közvagyonszerzésben nem elegendő a közvagyonszerzés megvalósításának elvét alkalmazni; ezt az elvet a közvagyonszerzés nyomon követése során is meg kell valósítani. Leegyszerűsítve arról van szó, hogy a közvagyonszerzésben nem elegendő a közpénzek megszerzése során arra rámutatni, hogy az milyen forrásból keletkezett, hanem a közvagyonszerzés — a szolgáltatás nyújtás — során azt is figyelemmel kell kísérni, hogy a felhasznált közpénz — közvagyonszerzés — milyen forrásból eredt. Azaz a közvagyonszerzésben — abból eredően, hogy az állam által nyújtott szolgáltatások „értékesítése” saját formát ölt — a közvagyonszerzés nyomon követése és megjelenítése is sajátos formát igényel.

Az állami szolgáltatásokat tehát közpénzek elköltése árán nyújtják. Ezek a közpénzek azonban egyrészt a tárgyévet megelőző, másrészt a tárgyévben keletkező közbevételekből valósulnak meg. Ha szeretnénk látni, hogy a tárgyévben nyújtott szolgáltatások mennyibe kerültek, akkor reálbázisra épített számvitelt kell működtetni. Nem lehet tehát a szabályozás pénzbázisú. Ugyanakkor látni kell azt is, hogy az államnak nemcsak azt kellene bemutatnia, hogy egy adott évben milyen szolgáltatásokat nyújtott és azok mennyibe kerültek, hanem — a szolgáltatásoktól elszakított közbevételek megszerzés miatt — azt is, hogy az adott évi közbevételeket mire fordította. A közvagyonszerzésben ezért a pénzáramlás nyomon követése és bemutatása kiemelt feladat, ami azonban nem azt jelenti, hogy a közvagyonszerzést és a közvagyonszerzések pénzbázison értelmezzük, hanem azt, hogy a reálbázison működtetett számvitelen belül a közvagyonszerzések megfigyelésére, nyomon követésére és megjelenítésére sajátos formát kell választani. A pénzáramlást itt közvetlenül kell megfigyelni, mert a közvetett – a mérleg és az eredménykimutatásra épített – levezetéssel nem érhetjük el célunkat.

Az állam által nyújtott szolgáltatások állami *hierarchiában* működő szervezetek révén valósulnak meg. Az államnak a közpénzek tervezése, megszerzése érdekében tudnia kellene, hogy a egyes *költségvetési szervei* által nyújtott szolgáltatások mennyibe kerülnek — tárgyidőszak előtt keletkezett és tárgyidőszakban megszerzett közvagyon felhasználás — de azt is tudnia kellene, hogy ezek a *közszféra* szintjén mennyibe kerültek, illetve milyen nagyságrendű tárgyidőszaki pénzmozgásokkal valósultak meg. A közszférában működtetett szervezeteket ezért a *saját szintjükön*, és a *hierarchia magasabb szintjein* — mint annak része — is meg kell vizsgálni. Ez azt jelenti, hogy a közszférában működtetett szervezeti egységeket véső soron egy egésznek tekintjük, és ezért a *konzolidálás* kiemelt feladattá válik. A konszolidálás igénye sajátos módszereket kíván, mivel a nemzetgazdaság természetes és jogi személyeinek nyújtott szolgáltatásokat a hierarchia felső szintjén is meg kell jeleníteni. A pénzáramoltatásban részt vevő – a hierarchia magasabb szintjein lévő – egységek (fejezetek) tevékenységének költségei mellett ezért azt is be kell mutatni, hogy az általuk áramoltatott közpénzt – közvagyonot – az egyes költségvetési szervek *mire* használták fel és az *mennyibe került*. A közszféra sajátossága az is, hogy a konszolidálást nem a szervezeti kapcsolatok, hanem a finanszírozás terén kell elvégezni. Pontosabban fogalmazva: a közszférában a konszolidálást különböző – *közgazdasági, funkcionális* és *adminisztratív* – szempontok szerint kell elvégezni, ami a számvitel sajátos szabályozását igényli.

Az állami költségvetési kiadások háromdimenziós struktúrája



A költségvetési szervek — működésük és szolgáltatásaik céljaira — *csak a költségvetésükben jóváhagyott előirányzatot használhatják*. Kötelezettséget csak az előirányzatok erejéig vállalhatnak. Lényeges ezért, hogy megrendeléseik feladása, kötelezettség vállalása előtt pontos képük legyen gazdálkodásuk korlátairól. Ez azt is jelenti, hogy „keretnyilvántartást” kell vezetniük, aminek előfeltétele, hogy a szerződéskötéssel vállalt kötelezettség összegével csökkentsék a rendelkezésre álló — szabad — keretet.

Baricz R. felteszi a kérdést: szabad-e a számvitel feladatát — a vagyon-és vagyonváltozás megragadását és nyomon követését valamint megjelenítését — olyan módon értelmezni, hogy az ilyen típusú jelenségek – gazdasági események – is bekerüljenek a számviteli megfigyelés körébe? A számvitel lényegét és fő jellemzőit figyelembe véve erre a kérdésre – elvileg – nemmel válaszol. Ugyanakkor – mondja – nem lehet figyelmen kívül hagyni, hogy ennek a várható vagyonmozgásnak a hatása jelentősen befolyásolhatja egy-egy szervezet pénzügyi helyzetét. „Ezért a számvitel lényegét nem sértve meg kell teremteni annak lehetőségét, hogy ezek a jelenségek is megfigyelésre kerüljenek. Erre természetesen mérlegen kívül – mérleg alatt – kerülhet sor és e célra a könyvvezetésben a 0 számlaosztályban megnyitott számlák hasznosíthatók.”³⁴

Az államszámvitelnek a számvitelen belüli önálló léte tehát a közszférában található sajátosságokkal igazolható. Ez végül is nem mond ellent a jelenlegi gyakorlati szabályozásnak. A különbség „csupán” annyi, hogy a szabályozást (a vagyon-és vagyonváltozás kettős megragadása és nyomon követése valamint megjelenítése mellett) a jelenlegi pénzbázisról reálbázisra kell építeni, pénzforgalmi szemlélet helyett eredményszemléletűvé kell tenni, és ezen belül a pénzáramlás-megfigyelésnek kiemelt szerepet kell adni. A reálbázisra épített számvitel — ahol kell — maga után vonja mind az üzemgazdasági, mind az eredmény szemlélet érvényesítését.

Mi lehet a célja az államszámvitelnek? Kinek vagy kiknek az érdekeit szolgálhatja?

Az államszámvitel az államháztartás (közszféra ?)³⁵ egészére vonatkozó számvitel. Akkor tölti be funkcióját, ha információkat, adatokat szolgáltat a tervezéshez, a gazdálkodáshoz, a gazdálkodás viteléhez, a be-és elszámoltatáshoz. Önálló szabályozása – a fentebbiek mellett – *a közszférában működő gazdasági szervezetek számviteli információs rendszerének kiépítését is szolgálja*. Lényeges az érdekhordozók érdekeinek megfogalmazása. A szabályozás előtt ugyanis az érdekellentéteket fel kell tárni és csak azt követően lehet kísérletet tenni az azokat feloldó szabályozásra. Az érdekhordozók érdekei közötti ellentétekre például szolgálhatnak az állami vagyon körének kérdései, melyek jelzik, hogy az ÁPV Rt. nem része az

³⁴ Baricz R.: i. m.

³⁵ A közszféra több, mint az államháztartás. Beleértendők a közpénzt használó (köz)alapítványok és egyéb közhasznú szervezetek, valamint az állami tulajdonban (résztulajdonban) levő társaságok (állami vállalatok) is.

államháztartásnak, pedig állami vagyonnal gazdálkodik, illetve azt értékesíti. Vannak továbbá olyan központi költségvetési szervek, amelyek „saját tulajdonúnak vélnek meghatározott vagyontárgyakat. Főképpen ingatlanokról van szó és ezen ingatlanokra vonatkozóan nem érzik magukat kötelezettek adatszolgáltatásra.”³⁶ (Magyarországon a közszféra ingatlanvagyonát 1968-ban értékelték át utoljára.)

Az érdekellentétek felismerése azért lényeges, mert ha feloldásukra a szabályozásban nem kerülhet sor, akkor el kell dönteni, hogy kiknek az érdekei kapnak prioritást. Ez pedig a közszféra tekintetében elvezet ahhoz a kérdéshez, hogy kik végezzék és kik hagyják jóvá az államszámvitel szabályozását.

Milyen” filozófiát” kellene érvényre juttatni az államszámvitel szabályozása során?

A **számviteli alapelvek** maradéktalan érvényesítése az első számú garanciája annak, hogy a pénzügyi beszámoló **megbízható és valós képet** fessen a gazdálkodó szervek vagyoni és pénzügyi helyzetéről. Tekintettel arra, hogy a hatályos számviteli törvényben deklarált 14 elv közül az államháztartásban csak 5 érvényesül „egy az egyben”, egyet (az időbeli elhatárolás elvét) pedig figyelmen kívül kell hagyni (hiszen a magyar államháztartásban pénzforgalmi jellegű a beszámoló), felmerül a kérdés: követelményként érvényesíthető-e, előírható-e ebben a szférában a „megbízható és valós kép”? (...táblázat) E lényeges különbség a megbízható, valós kép, illetve a „szabályosság filozófiájának” pontosabb értelmezésével tisztázható. „A megbízható, valós kép azt jelenti, hogy ha valamilyen jelenség megragadását, nyomon követését vagy megjelenítését nem szabályoztuk, vagy rosszul szabályoztuk, akkor annak tartalmi értelmezése alapján el kell térni a szabályozástól és hatását a kiegészítő mellékletben kell bemutatni. (Ilyen módon a vagyoni helyzet, a költségek és ráfordítások, illetve az eredményt alkotó tényezők a közelítendő valóságot mutatják.) Ezzel szemben a szabályosság arra utal, hogy a nem szabályozott, vagy rosszul szabályozott jelenséget is a meglévő szabályokba kell belegyűrni és a hatást a kiegészítő mellékletben kell bemutatni. Így azonban a vagyoni helyzet tekintetében egy rossz képet vezetünk tovább és a költség, ráfordítás és eredmény alkotó tényezők tekintetében az összehasonlítási alapok kérdőjeleződnek meg.”³⁷

³⁶ Deli Lajosné: Az államszámviteli törvény koncepciója. In: ÁLLAMSZÁMVITELI TANULMÁNYOK (ÁSZ FEMI, 2002 július)

³⁷ Az idézetek forrása: Baricz R. i. m.

Az Egyesült Királyságban – ott és addig, ahol és amíg a pénzügyi beszámolók „pénzbázison” készültek (*financial statements produced on a cash basis*) – a pénzügyi ellenőrzés a beszámolóra – ha az auditálás azt rendben lévőnek találta – a „helyesen kimutatott” (*properly present* vagy *fair presentation*) minősítést használta. Ezzel csak azt ismerte el, hogy a beszámolót **szabályosan** készítették el. Nem állította tehát, nem adott olyan véleményt, hogy a pénzügyi beszámoló igaz és korrekt képet („*true and fair view*”) mutat, aminek az a magyarázata, hogy a számvitel „outputjai” nem voltak eredmény-szemléletűek (*financial statements are not produced on an accruals basis*).

Az államszámvitel törvényi szabályozásakor is a megbízható, valós kép filozófiáját kellene érvényesíteni (és — ahogyan Baricz fogalmaz — „tudomásul kell venni, hogy ezzel szükségessé válik a közszféra tekintetében is a könyvvizsgálat”).

Mire kell kiterjednie és milyen mélységet igényelne az államszámvitel szabályozása?

A számvitel – és ezen belül az államszámvitel – a vagyon-és a vagyonváltozás megragadásának, nyomon követésének és megjelenítésének kérdéseivel foglalkozik. Ilyen módon az ezeken a területeken található kérdésekre adandó válaszokat kell szabályok formájába öntenie. Ez elvégezhető olyan módon, hogy a szabályozás során a vagyon-és vagyonváltozások megragadásából indulunk ki. „A másik megoldási mód, amikor a vagyon és vagyonváltozás megjelenítésének egyik fő eszközéből, a beszámoló rendszerből indulunk ki és haladunk a vagyon és vagyonváltozások megragadása felé.

A számviteli információs rendszer kiépítése szempontjából – a jelenlegi gyakorlattól eltérően – az első megoldásnak kellene prioritást adni. A beszámoló rendszerből történő kiindulás ugyanis a számviteli információs rendszer feldolgozási vetületéből történő kiindulást jelenti és bár nem tagadható, hogy az adatvetület és a feldolgozási vetület között kapcsolat van, a feldolgozási vetületből való kiindulás olyan elemek kimaradását idézheti elő, amelyek által az adatvetület totálisan nem építhető ki és így a beszámoló rendszer módosításakor a számviteli információs rendszert is módosítani kell.”

„Úgy tűnik, hogy a közszférában az egyedi típus beszámolók mellett a konszolidált beszámolók szabályozására is sort kell keríteni. A könyvvezetés tekintetében pedig — szervezet-típusonként — egységes és aránylag mély számlatükör, esetleg külön számlarend kiadására is szükség lehet. Nagyon lényeges lehet, hogy a beszámoló rendszer felépítése során különbséget tegyünk az egyedi beszámolók, illetve a különböző szempontokra épített konszolidált beszámolók között, amelyeket a hierarchia eltérő szintjein, vagy attól függetlenül kell összeállítani.” Természetesnek tartanám – a közszféra sajátosságaiból ered -, hogy a

közszféra vagyonának és vagyonmozgásainak bizonylatolására, továbbá az önköltségszámításra is részletes szabályozás történjen.”³⁸

Milyen előfeltételei vannak az államszámvitel szabályozásának?

Fel kellene mérni, hogy milyen, már meglévő tanulmányokra támaszkodhatunk. Milyen további felmérésekre és egyéb feltételek kialakítására van szükség, és ezek alapján, illetve ezek mellett megkezdődhetne a szabályozás előkészítése. Itt tehát arról van szó, hogy például rendkívül fontos a feladatrendszer kialakítása, de attól, hogy az még nincs meg vagy nem olyan formában áll rendelkezésünkre, amely egy „demokratikus jogállamban” elvárható, az államszámvitel szabályozása megkezdhető.

Milyen szakaszban történhetne és kik végezhethék az államszámvitel szabályozását?

Az államszámvitel szabályozásával befolyásolni lehet a közszférára vonatkozó vagyon képét, a pénzáramlást, ezért az államszámviteli törvényjavaslat kidolgozását nem célszerű a Kormány hatáskörébe adni. A szabályozást független szervezetekre kellene bízni. Ez elvileg lehetne egy vagy több civil szervezet is, illetőleg lehetnének erre a célra felkért vagy a szabályozással megbízott szakemberek a Pénzügyminisztérium felügyelete, szervezése mellett. (Ha a számvitel általános, és azon belül a magánszféra számvitel szabályozás ott marad, akkor szakmai szempontokat is figyelembe véve az egységességet nem célszerű megtörni.) Lehetne azonban az Állami Számvevőszék is, amely — miként a tizenkilencedik század végén — elvégezhethé a szabályok alkotását. Feladata elvégzésében támaszkodhatna az Országos Számviteli Bizottságra.

Milyen formában kellene megjelennie az államszámvitel szabályozásának?

Normális esetben ez nem lényeges: lehetne *törvény* vagy — mint jelenleg — *kormányrendelet*, de lehetne a közszféra civil szervezetei által elfogadott *standard* is. A lényeg ugyanis az, hogy a szabályokat betartsák. A különböző szintekre elkészített *konszolidált beszámolók ellenőrzése tartozna az ÁSZ feladat-és hatáskörébe*, ami természetesen nem korlátozná azt a jogát, hogy esetenként az egyes költségvetési szervek elemi beszámolóit is megvizsgálja.

³⁸ *Baricz*: i. m.

2.2. Számviteli (és államszámviteli) elvek

A számviteli elvek alkalmazását Magyarországon törvény, annak felhatalmazása nyomán pedig kormányrendelet írja elő. Minden gazdasági szervezet számára kötelező érvényűek. Betartásuk tehát kötelező, ugyanakkor az elvek segítik is a beszámoló összeállítását. A hatályos jogszabályok általános keretet adnak a beszámoló összeállításához. Érvényre juttatásukkal választhatja meg a gazdálkodó szervezet az értékelési eljárásait, valamint azokat az információkat, amelyeket a beszámolóban közzétesz.

2.2.1. A vállalkozás folytatásának elve

A Szvt. 15. § (1) bekezdése szerint a beszámoló elkészítésekor és a könyvvezetés során abból kell kiindulni, hogy a gazdálkodó a belátható jövőben is fenn tudja tartani működését, folytatni tudja tevékenységét, nem várható a működés beszüntetése vagy bármilyen okból történő jelentős csökkenése. A vállalkozás folytatásának elve az államháztartás szervezetei gazdálkodásában oly módon érvényesül, hogy a költségvetési beszámoló elkészítésénél figyelembe kell venni a költségvetési évben bekövetkezett szervezeti és feladatváltozásokat (az átszervezéseket, a felügyeleti szerv megváltozását, a szerkezeti változtatásokat) is. A költségvetési beszámolóban a feladatok végrehajtásának úgy kell megjelennie, hogy az biztos alapot adjon a jövőbeni pénzügyi tervezéshez.

A kormányrendelet közli azokat az információkat, amelyeknek szerepelniük kell a beszámolóban, hogy megbízhatóan megállapítható legyen a számviteli elv érvényesülése (a lehetséges átszervezések, a finanszírozás megváltozása és a szerkezeti változtatások). Nem elég azonban, hogy az államháztartás szervezetei folytatni tudják működésüket. Arra is ügyelniük kell, hogy működésükkel az alaptevékenységüket el tudják látni. A tervezésnek a közszférában azért van különös jelentősége, mert — elvileg — a feladatokhoz vannak rendelkezésre álló források és a támogatások, amik csak nehezen módosíthatóak.

2.2.2. A teljesség elve

Törvényi előírás, hogy a gazdálkodónak könyvelnie kell mindazon gazdasági eseményeket, amelyeknek az eszközökre és a forrásokra, illetve a tárgyévi eredményre gyakorolt hatását a beszámolóban ki kell mutatni, ideértve azokat a gazdasági eseményeket is, amelyek az adott üzleti évre vonatkoznak, amelyek egyrészt a mérleg fordulónapját követően, de még a mérleg

elkészítését megelőzően váltak ismertté, másrészt azokat is, amelyek a mérleg fordulónapjával lezárt üzleti év gazdasági eseményeiből erednek, a mérleg fordulónapja előtt még nem következtek be, de a mérleg elkészítését megelőzően ismertté váltak. A hatályos kormányrendelet szerint a teljesség elvének érvényesítésénél figyelembe kell venni, hogy a költségvetés naptári évre készül.

A teljesség elve az egyik olyan alapelv, amit a magyar számviteli szabályozás rögzít, de a nemzetközi nem említi. Ott is megemlíti viszont, hogy minden olyan gazdasági eseményt könyvelni kell, amely hatással van az eszköz/tőkeállományra, illetve az eredményre, de ezt a követelményt nem mondják ki alapelv formájában, ami ezért azzal a következménnyel járhat, hogy az információk bemutatása nem lesz teljes körű. A számviteli politikában viszont megfogalmazzák ennek az alapelvnek az alkalmazását. (A nemzetközi standard úgy fogalmaz, hogy az információkat a lényegességet és a költség–haszon összevetést figyelembe véve kell teljes körűen közzétenni.)

2.2.3. A valódiság elve

A valódiság elve szerint minden, a beszámolóban szereplő információnak a valóságban is megtalálhatónak, és a kívülállók által is megállapíthatónak kell lennie. („A könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatónak, bizonyíthatóknak, kívülállók által is megállapíthatóknak kell lenniük. Értékelésük meg kell, hogy feleljen az e törvényben előírt értékelési elveknek és az azokhoz kapcsolódó értékelési eljárásoknak.”)

Amennyiben ez az elv nem teljesül, értelem szerint veszélybe kerül a beszámoló által bemutatott „hű és valós összkép”. Ez az alapelv nem helyettesíthető más alapelvvvel, hiszen ennek szinte minden alapelv mögött érvényesülnie kell, mert csakis rossz következtetések vonhatóak le a beszámolóból, ha az abban bemutatott adatok hamisak. A beszámoló értelmét veszti a valódiság elvének érvényesítése nélkül, hiszen annak célja a korrekt információszolgáltatás a felhasználók számára. Ez a magyarázata annak, hogy **a valódiság számviteli alapelve a közsférában módosítás nélkül érvényes.**

2.2.4. A világosság elve

A világosság elve azt követeli meg, hogy a beszámolót rendezett, a jogszabályok által előírt formában készítsék el. („A könyvvezetést és a beszámolót áttekinthető, érthető, e törvénynek

megfelelően rendezett formában kell elkészíteni.”) **A világosság elvének érvényesítése — miként a valódiság — a közzférában változtatás nélkül érvényesítendő!**

Ennek az elvnek a megfogalmazása hiányzik a nemzetközi standardokból. Azok ugyanis a beszámolóra nem „írnak elő”, csak ajánlanak formát, amit aztán minden szervezet a saját tevékenységének megfelelően választhat meg.

2.2.5. A következetesség elve

A beszámolók összeállítása során figyelni kell arra, hogy szerkezetük tartalmilag és formailag egyik időszakról a másikra ne változzon, ezáltal a különböző időszakok között az **összehasonlíthatóságot** biztosítani lehessen. A következetesség elve azt a követelményt fogalmazza meg, hogy a beszámoló tartalma és formája, valamint az azt alátámasztó könyvvizetés tekintetében az állandóságot és az összehasonlíthatóságot biztosítani kell. A közzférában a következetesség elvének megvalósítása érdekében az éves (féléves) költségvetési beszámoló részét képező pénzforgalmi jelentés (pénzforgalmi kimutatás) szerkezeti felépítése, formája azonos az elemi költségvetésével. A hatályos rendeleti szabályozás tehát előírja, hogy a pénzforgalmi jelentés esetében biztosítani kell az összehasonlíthatóságot az elemi költségvetéssel, mert ez teszi lehetővé a terv-, és tényadatok összehasonlíthatóságát (ami tulajdonképpen a jelentés célja is.)

2.2.6. A folytonosság elve

A folytonosság számviteli elve **a vállalkozói és a közzférában egyetemlegesen érvényes**. Azt a követelményt támasztja, hogy az üzleti év nyitóadatainak meg kell egyezniük az előző üzleti év megfelelő záróadataival. Az egymást követő években az eszközök és a források értékelése, az eredmény számbavétele csak a törvényben meghatározott szabályok szerint változhat.

2.2.7 Az összemérés elve

Az összemérés elve azt jelenti, hogy az adott időszak eredményének meghatározásakor a tevékenységek adott időszaki teljesítéseinek elismert bevételeit és a bevételeknek megfelelő költségeit (ráfordításait) kell számításba venni, **függetlenül a pénzügyi teljesítéstől**. A bevételeknek és a költségeknek ahhoz az **időszakhoz kell kapcsolódnuk**, amikor azok gazdaságilag felmerültek.

Az összemérés elvének alkalmazásához a közzférában mind az alaptevékenységnél — ezen belül elkülönítetten a társadalombiztosítási egészségügyi szolgáltatásoknál — mind a vállalkozási tevékenységnél a maradvány (előírányzat-maradvány, pénzmaradvány,

eredmény) megállapításakor a ténylegesen befolyt (beszedett) bevételeket, a pénzforgalom nélküli bevételeket és a tárgyévben ténylegesen teljesített kiadásokat kell figyelembe venni. Ennek megfelelően az időszak ráfordításaként a tényleges kiadásokat, bevételként a ténylegesen befolyt (beszedett) bevételeket és a pénzforgalom nélküli bevételeket kell a könyvvitelben elszámolni.

A nemzetközi szabályozásban hiányzik az összemérés elvének megfogalmazása; a standardok eleve eredmény-szemléletű könyvvezetést ajánlanak.

A tevékenységnek a beszámolási időszakban elismert bevételeit és a hozzájuk tartozó költségeket (a pénzforgalmi szemlélet esetében kiadásokat) kell az összemérés elvének megfelelően figyelembe venni. A kormányrendelet szerint a pénzforgalom nélküli és a ténylegesen befolyt bevételeket, valamint a ténylegesen teljesített kiadásokat kell figyelembe venni. E nélkül az alapelv nélkül a gazdálkodó szervezet eredményének megállapítása nem feltétlenül megbízható, mivel nem látható egyértelműen a felmerült költségek, ráfordítások, illetve bevételek elszámolása. Azzal azonban, hogy a **vállalkozás folytatásának** az elve érvényesül, feltételezhetjük, hogy a vizsgált szervezet ugyanolyan körülmények között folytatni tudja a tevékenységét, és a közszféra szervezeteinél a bevételek a jövőben is fedezik a kiadásokat. Ez az alapelv tehát a költségvetési szervezeteknél mintegy automatikusan érvényesül (a tervezéssel biztosítják).

2.2.8. Az óvatosság elve

Az óvatosság elve szerint nem lehet eredményt kimutatni, ha az árbevétel, a bevétel pénzügyi realizálása **bizonytalan**. A tárgyévi eredmény meghatározása során az értékvesztés elszámolásával, a céltartalék képzésével kell figyelembe venni az előrelátható **kockázatot** és feltételezhető **veszteséget** akkor is, ha az az üzleti év mérlegének fordulónapja és a mérlegkészítés időpontja között vált ismertté. Az **értékcsökkenéseket, az értékvesztéseket és a céltartalékokat el kell számolni**, függetlenül attól, hogy az üzleti év eredménye nyereség vagy veszteség.

Az államháztartás szervezeteinél a bevétel realizálása nem lehet bizonytalan, hiszen csak a **ténylegesen** befolyt bevételeket számolhatják el. Az óvatosság elve a közszférában a vállalkozási tevékenység eredményének meghatározásánál oly módon érvényesül, hogy a tevékenységhez kapcsolódó értékcsökkenést abban az esetben is el kell számolni, ha emiatt a központi költségvetést illető befizetés számítási alapja negatív előjelű összeget mutat.

A nemzetközi szabályozás nem a pénzforgalmi bevételek elszámolását ajánlja, ezért megfogalmazza ezt az alapelvet, amit így — a **teljesség** elvéhez hasonlóan — minden beszámoló esetén érvényesítenek.

2.2.9. A bruttó elszámolás elve

A bevételek és a költségek (ráfordítások), illetve a követelések és a kötelezettségek egymással szemben nem számolhatók el. A államháztartási szervezetek pénzforgalmi szemlélet szerint vezetik a könyveiket, így a bevételek alatt a pénzforgalmi bevételeket, a ráfordítások alatt pedig a kiadásokat kell érteni. Ezek teljes körű bemutatása kötelező. Az államháztartás szervezeteinél a bruttó elszámolás elvét mind az alaptevékenység, mind a vállalkozási tevékenység könyvviteli elszámolásánál alkalmazni kell.

A magyar költségvetési szervek esetében azért is fontos a bevételek és a kiadások bruttó módon való elszámolása, mert a költségvetés is bruttó módon épül fel. Ha a teljesítéseket „nettósítva” számolnák el, akkor nem lenne biztosítható az előirányzatok és a tényadatok összehasonlíthatósága. (Amennyiben a nettósítás előfordulna, akkor bevételi, illetve kiadási megtakarítás keletkezne, ami azt mutatná, hogy kisebb összeg is elég lenne az adott tevékenység teljesítésére. Ez viszont a következő évi költségvetést befolyásolná, így további nettósításokat igényelne.)

Mi a különbség a **kiadás** és a **költség** fogalma között? Miért fontos a magyar szabályozásban, hogy nem a költségeket, hanem a kiadásokat állítják szembe a bevételekkel? A kiadás tényleges pénzforgalmat jelent a pénzeszközök igénybevételével.³⁹ A költség viszont eszköz/erőforrás-felhasználást jelent a tevékenység elvégzése érdekében. A kiadás nem minden esetben lesz költség. Ha – mint erőforrást – nem használják fel a tevékenység elvégzésére, akkor nem válik költségé. A költség ellenben előbb vagy utóbb kiadást fog jelenteni, mert a tevékenység végzése érdekében felhasznált erőforrásokat minden esetben meg kell fizetni. A magyar költségvetési szervek esetében azért lényeges, hogy kiadást számolnak el és nem költséget, mert a pénzforgalmi szemlélet alapja az, hogy a pénzeszközök ki- és beáramlását számolják el. Nem az a lényeges tehát, hogy mikor használják fel valamilyen tevékenység végzésére, hanem az, hogy az adott eszközért mikor fizetnek.

2.2.10. Az egyedi értékelés elve

Az egyedi értékelés elve szerint az eszközöket és a kötelezettségeket a könyvvezetés és a beszámoló elkészítése során egyedileg kell rögzíteni és értékelni. A jelentős és lényeges tételeknél lehetőség van az együttes és egyedi értékelésre is, ami tehát nem azt jelenti, hogy minden tételt egyedileg kellene értékelni. Az eszközöket és a kötelezettségeket leltározással, egyeztetéssel ellenőrizni és - a törvényben szabályozott esetek kivételével - egyedenként értékelni kell. Egyedenkénti értékelésnek minősül a különböző időpontokban beszerzett,

³⁹ Szabó M – Szamkó J-né: Költségvetési szervek számvitele. Perfekt, 2001

általában csoportosan nyilvántartott, azonos paraméterekkel rendelkező eszközöknél az átlagos beszerzési áron, továbbá az ún. FIFO⁴⁰ módszerrel történő értékelés is. Az egyedi értékelés azonban nem feltétlenül az egy darabot jelenti. Értékelhetőek az eszközök csoportosan is, ha homogén csoportról beszélünk.

2.2.11. Az időbeli elhatárolás elve

Az időbeli elhatárolás elve azt mondja ki, hogy az olyan gazdasági események kihatásait, amelyek két vagy több üzleti évet is érintenek, az adott időszak bevételei és költségei között olyan arányban kell elszámolni, ahogyan az az alapul szolgáló időszak és az elszámolási időszak között megoszlik. Ez a számviteli elv a naptári évre készülő költségvetés teljesítéséről összeállított költségvetési beszámoló miatt az államháztartás szervezeteinél nem alkalmazható, mivel pénzforgalmi szemléletű könyvvezetést alkalmaznak. (Azon tételek, amelyek a költségvetési szervek következő költségvetési évet terhelő kiadásai lesznek, kivételt képeznek.)

2.2.12. A tartalom elsődlegessége a formával szemben

A tartalom elsődlegessége a formával szemben alapelv azt jelenti, hogy egy beszámoló kapcsán a megbízható információ kritériuma nem(csak) a jogi forma; *elsődlegesen a gazdasági tartalmat kell megjeleníteni.* A beszámolóban és az azt alátámasztó könyvvezetés során a gazdasági eseményeket, ügyleteket a tényleges gazdasági tartalmuknak megfelelően kell bemutatni, illetve annak megfelelően kell elszámolni. A hatályos magyar számviteli szabályozás szerint ez az ötödik elv, amely a vállalkozói és a közszférában változatlan formában érvényesítendő.

2.2.13 A lényegeség elve

Ez az elv deklarálja, hogy mi tekintendő lényeges tételnek. A kormányrendelet ez esetben teljes mértékben megegyezik a vállalkozási szféra beszámolóira vonatkozó alappelvvel. Lényegesnek minősül a beszámoló szempontjából minden olyan információ, amelynek elhagyása vagy téves bemutatása - az ésszerűség határain belül - befolyásolja a beszámoló adatait felhasználók döntéseit. Azzal, hogy mely tételek számítanak lényegesnek, a kormányrendelet konkrétan nem foglalkozik. Az államháztartás gazdálkodó szerveinek *számviteli politikájuk* keretében kell szabályozniuk azt, hogy a számviteli elszámolás és az

⁴⁰ Először a legkorábban beszerzett eszközöket értékelik (*First in First out*)

értékelés szempontjából a szervezet mit tekint lényegesnek, nem lényegesnek, továbbá jelentős összegnek, nem jelentős összegnek.

Többek között rögzítendő, mi tekintendő figyelembe veendő szempontnak a megbízható és valós összkép kialakítását befolyásoló lényeges információk tekintetében, a kisértékű tárgyi eszközök, vagyoni értékű jogok és szellemi termékek minősítésénél, az értékcsökkenés összegének alap- és vállalkozási tevékenység közötti megosztásánál, az alap- és vállalkozási tevékenységet terhelő előzetesen felszámított áfa megosztásánál, az általános kiadások megosztási módszerének kiválasztásánál, a raktári készletek leltározása során az eltérések kompenzálásánál és a káló elszámolásánál, a terven felüli értékcsökkenés elszámolása tekintetében, befektetett eszközök piaci értéken történő értékelése esetén az eszközök piaci értéke és könyv szerinti értéke közötti különbség jelentős összegének meghatározásánál.

A Közszféra Nemzetközi Számviteli Standardjai (IPSASs) alapján készített beszámolóban a lényeges tételeket külön mérleg soron kell szerepeltetni. Ha több — önmagában lényeges, de hasonló jellegű — tételt mutatnak ki a beszámolóban, akkor megengedett azok összevonása.

2.2.14. A költség-haszon összevetésének elve

A költség-haszon összevetés *alapelve mondja ki, hogy a beszámolóban* (a mérlegben, az eredménykimutatásban, a kiegészítő mellékletben) nyilvánosságra hozott *információk hasznosíthatósága (hasznossága) álljon arányban az információk előállításának költségeivel.* A közszférában ez az elv nem alkalmazható azon információk előállításának tekintetében, amelyeknek szolgáltatását törvények, illetve egyéb más jogszabályok szabályozzák.

Ennek az alapelvnek a deklaráció nélkül a beszámoló összeállítói hajlamosak lehetnének olyan információkra is időt áldozni, és ezáltal költséget vállalni, amelyek esetleg nem lényegesek ahhoz képest, hogy mennyibe kerültek. A rendeleti szabályozás szerint ez az alapelv nem vonatkoztatható azokra az információkra, amelyek közzétételét törvény vagy kormányrendelet teszi kötelezővé.

Az összehasonlító adatok számviteli elve a magyar számviteli szabályozásban direkt előírásként nem található meg. Az államháztartási szervezetek beszámolási kötelezettségét szabályozó kormányrendelet ezt a követelményt nem sorolja a számviteli alapelvek közé, csak az általános előírások között szerepelteti. (A közszférára vonatkozó nemzetközi számviteli standardok kimondják, hogy a beszámolóban szereplő összes számadat esetében biztosítani kell az előző beszámolási időszakra vonatkozó összehasonlító adatokat. Amennyiben megváltoztatják a beszámolás rendjét, úgy át kell sorolni az előző beszámolási időszak adatait is.) Elképzelhető, hogy nem lehet átcsoportosítani az előző évi adatokat. Ekkor be kell mutatni azoknak a helyesbítéseknek a jellegét, amelyet végre kellett volna hajtani.

A magyar szabályozásból hiányzik ez az alapelv, azonban a következetesség elve, és az azzal szoros összefüggésben álló folytonosság elve „lefedik”. A következetesség elve arra vonatkozik, hogy az összehasonlíthatóság biztosításának érdekében a beszámoló tartalmi és formai felépítése nem változhat, a folytonosság elve pedig biztosítja, hogy az előző évi záró adatok megegyezzenek a beszámolási időszak nyitó adatával. Így nincs is szükség az előző beszámolási időszak összehasonlító adataira, mert az összehasonlítás érdekében elég az adott beszámolási időszak nyitó adatait vizsgálni.

3. A közelmúlttól napjainkig

3.1. Ismétlődő szakmatörténelem?

Az államszámvitel kérdései — bár nem ezzel a szóhasználattal — már a rendszerváltás időszakában, az ÁSZ felállítása kapcsán felmerültek: szabad-e, célszerű-e létrehozni az állami ellenőrzés legfőbb szervét olyan körülmények között, amikor az országnak nincs *államháztartási* törvénye.

A „törvényelőkészítés időszakában a politikai kerekasztal-tárgyalások felgyorsultak. Ettől kezdve a törvényjavaslat előkészítését mind nagyobb figyelem kísérte. Sajnálatos módon néhány olyan észrevétel is elhangzott, amely a tárgyszerűséget nélkülözte. E nézetek között két érv ismétlődött. Az egyik szerint *nem célszerű addig a számvevőszéket létrehozni, amíg az államháztartási törvény nem kerül megalkotásra*, a másik szerint az Állami Számvevőszék nem tud addig működni, amíg a tulajdonosi reform nem történik meg. Mindkét érvet az jellemzi — érvelt az előterjesztő⁴¹ — hogy figyelmen kívül hagyják azt a társadalmi igényt, amely éppen arra irányul, hogy végre a törvényhozó hatalom rendelkezzen megfelelő szakmai apparátussal, amely a mindenkori költségvetési gazdálkodáshoz képest megalapozott véleményt tud mondani. *Államháztartás államháztartási törvény nélkül is létezik*, azzal új törvény létrehozásáig is foglalkozni kell. Ez a realitás, amelyet nem lehet figyelmen kívül hagyni." (Kiemelések: NY.L.)

A számvevőszékről szóló törvényjavaslat formailag képviselői, tartalmilag politikai (parlamentari bizottsági) indítványra született. Előterjesztője szerint "nem érthető a számvevőszék megalapításának elhalasztása mellett érvelők politikai felfogása. A nemzeti kerekasztal-tárgyalásokon megállapodást írtak alá a tárgyaló felek arra vonatkozóan, hogy a békés átmenet alkotmányos garanciáit létre kell hozni. A számvevőszék pedig éppen ilyen garanciát teremtő intézmény, tehát létrehozása egybevágnak az egyeztetett *politikai* törekvésekkel." Végül is győzött a parlament egykori terv- és költségvetési bizottságának álláspontja: *államháztartás akkor is van, ha működését törvény nem szabályozza*. Halaszthatatlannak látta tehát egy parlamenti ellenőrző szerv létrehozását, amit közvetlenül az állam eladósodottságával (*adósságválság*) és az első társasági törvény, majd az azt követő „átalakulási törvény”⁴² által lehetővé tett, elhíresült spontán, majd törvényesített privatizációval (*tulajdoni reform*) indokolt. A rendszerváltás előtti utolsó parlament „erőből” szavazta meg az azóta is hatályban lévő számvevőszéki törvényt.

Tény, hogy az ÁSZ működése óta rajta kívül érdemben senki (sem a parlamenti bizottságok, sem a pénzügyi kormányzat, sem szakmai szervezetek) nem hozták szóba az államszámvitel problémáit, az arra vonatkozó törvényi szabályozás hiányát. Ez a kérdés sem az állami ellenőrzésről szóló minisztertanácsi rendelet⁴³ hatályon kívül helyezésekor, sem a rendszerváltás utáni első számviteli

⁴¹ **Puskás** Sándor képviselő, a törvényjavaslat előterjesztője. *Lásd* az Országgyűlés 1989. október 30-i, 63. ülésének jegyzőkönyvét. (5190. old.)

⁴² 1988. évi VI. törvény a gazdasági társaságokról, 1989. évi XIII. törvény a gazdálkodó szervezetek és a gazdasági társaságok átalakulásáról. 1989. évi XIV. törvény az állami vállalatokról szóló 1977. évi VI. törvény módosításáról.

⁴³ Az 50/1977. MT sz. rendeletet 1990 tavaszán hatálytalanította a Németh-kormány.

törvény⁴⁴ megalkotásakor nem került napirendre. Az ÁSZ-t az államszámvitel kérdései eleinte azért foglalkoztatták, mert „ellenőrzése során figyelemmel kíséri az állami számviteli rend betartását, véleményezi, ellenjegyzzi a továbbfejlesztésére vonatkozó javaslatokat, illetőleg ilyen javaslatokat tesz”.⁴⁵

Mi az *állami számviteli rend*? Ez volt a gyakorlatilag ma is megválaszolatlan kérdés. Az ÁSZ az államháztartási törvény megalkotása (1992) óta a zárszámadás ellenőrzéséről szóló jelentéseiben rendszeresen szóvá teszi azoknak a „vagyonmérlegeknek”⁴⁶ a hiányát, amelyek a közjavakkal való elszámoltatáshoz nélkülözhetetlenek lennének. Időközben közelebbről megismerte történelmi elődjének tevékenységét is. Egyértelművé vált az *államszámvitel és a számvevőszéki ellenőrzés egymásra épülése* (éppúgy, ahogyan a vállalkozói számvitelnek is immanens eleme a pénzügyi beszámolók korrektségének megállapítására irányuló könyvvizsgálat⁴⁷). Kiderült, hogy az első magyar számviteli törvény az *állam* számvitelét (többek között az állami költségvetés, a számvevőségek, az államadosság-kezelés kérdéseit) szabályozta. Kidolgozása pedig — mint láttuk — nem a kormány, hanem a *számvevőszék* feladata volt.

Mindezek a felismerések, késztetések, próbálkozások⁴⁸ gyakorlati eredményt nem hoztak. Az Országgyűlés illetékes bizottságai mindmáig nem ismerték fel, ezért nem is fogalmazták meg azt a követelményt, ami szerint „*azt a rendszert, amely szerint a számviteli könyvek és számadások vezetendők, az államháztartási mérlegek, valamint a zárószámadás elkészítendő, a törvényhozónak kell megszabnia*”.⁴⁹ A rekordsebességgel cserélődő pénzügyminiszterek, pénzügyi államtitkárok (2.

⁴⁴ 1991. évi XVIII. törvény a számvitelről.

⁴⁵ 1989. évi XXXVIII. törvény az Állami Számvevőszékről. 2. § (8) bek. 2004. VI. 27-től „az államháztartás számviteli rendjének” betartását kell *figyelemmel kísérnie*, ellenjegyzésére pedig — a 2003-ban született „üvegseb-törvény”-nek köszönhetően — már nincs szükség.

⁴⁶ Lásd az 1992. évi XXXVIII. törvény (az államháztartásról) 116. § 8. pontját

⁴⁷ 2000. évi C. törvény a számvitelről. X. Fejezet (Könyvvizsgálat)

⁴⁸ Lásd pl.: Államszámviteli tanulmányok. Összeállította az ÁSZ Fejlesztési és Módszertani Intézete. Bp. 2002 július

⁴⁹ *Mariska* Vilmos: Az államgazdaságtan kézikönyve. Franklin társulat. Bp. 1905. 545. old.

ábra) részéről másfél évtized alatt mindössze egy óvatos ígéret hangzott el az államszámvitel törvényi szabályozásáról. Ennek is öt éve már.⁵⁰

⁵⁰ „Az államszámvitel törvényi szabályozása koncepciójának előkészítése megkezdődött. Ennek függvényében az államháztartás szerkezete „számvitelének szabályozása is törvényi szintre kerülhet” – jelentette be **Varga Mihály** politikai államtitkár. (Az Országgyűlés hiteles jegyzőkönyve 2000/138. sz. 19654. old.)

Pénzügyminiszterek és pénzügyi államtitkárok a rendszerváltás óta

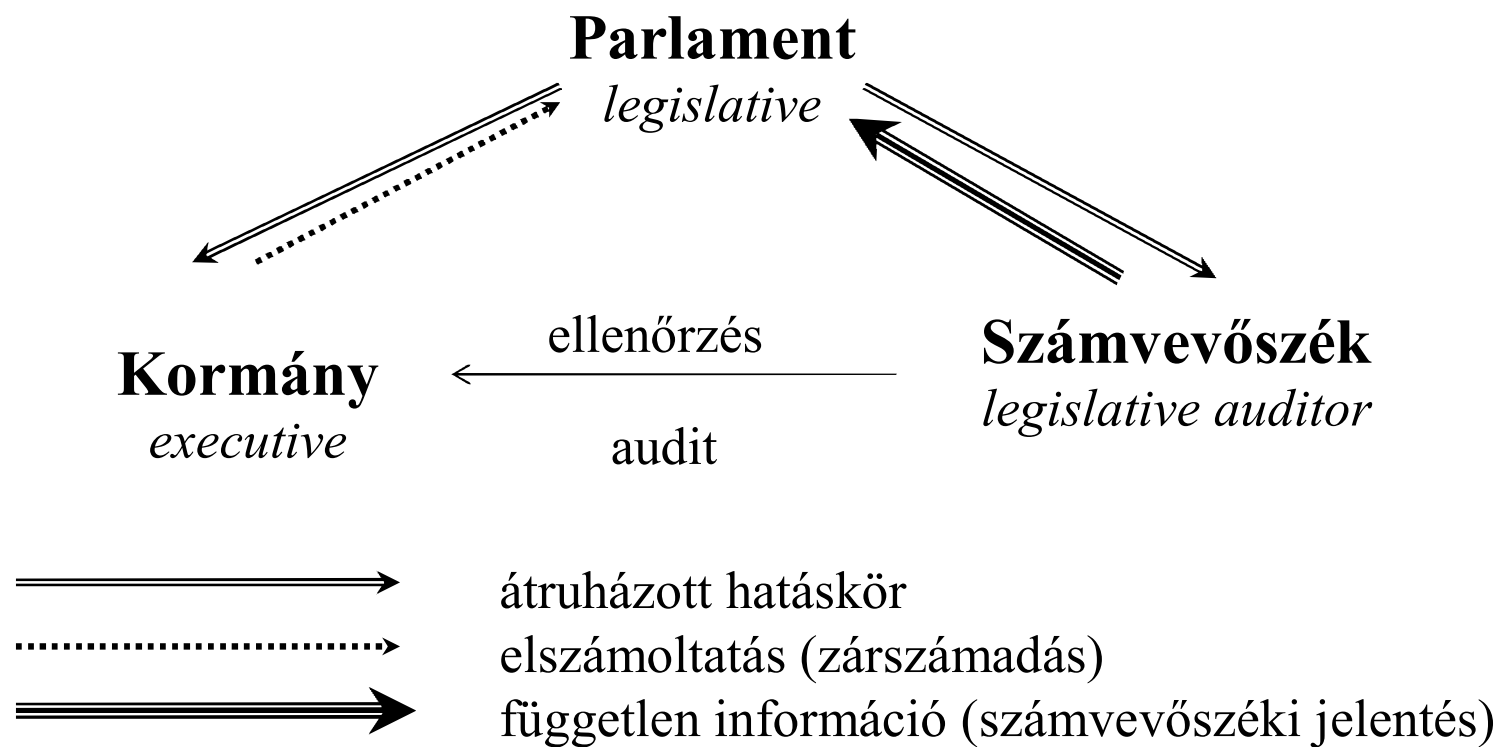
Kormány Pénzügyi áll. vezető	Antall (Boross) kormány	Horn kormány	Orbán kormány	Medgyessy (Gyurcsány)- kormány
MINISZTER	Kupa Mihály Rabár Ferenc Szabó Iván	Békési László Bokros Lajos Medgyessy Péter	Járay Zsigmond Varga Mihály	Draskovics Tibor László Csaba Veres János
POLITIKAI ÁLLAMTITKÁR	Becker Pál Botos Katalin Pongrácz Tibor Szabó Tamás	Akar László	Tállai András Varga Mihály	Katona Tamás Molnár Albert Veres János
KÖZIGAZGATÁSI ÁLLAMTITKÁR	Király Péter Nagy Zoltán	Draskovics Tibor	Naszvadi György	Katona Tamás Radnai György Terták Elemér Thuma József
HELYETTES ÁLLAMTITKÁR	Bártfai Béla Botos Balázs Draskovics Tibor Kovács Álmos Naszvadi György Simóka Kálmánné Sugár Dezső Thuma József	Balázs Ágnes Bártfai Béla Csobánczi Péter Hegedüs Éva László Csaba Mihályi Péter Naszvadi György Simóka Kálmánné Tétényi Tamás	Adamecz Péter Barátossy Györgyné Mohos András Terták Elemér Thuma József	Beszteri Sára Cserés Ákos Karácsony Imréné Kékési László Kovács Álmos Salgó István Várfalvi István

A pártállami diktatúra szétverte a magyar pénzügyigazgatás, az államszámvitel és a pénzügyi ellenőrzés történelmileg kialakult struktúráit. Nemcsak a LÁSZ-t szüntették meg, hanem a számviteli törvényt is hatályon kívül helyezték. Helyettük a szovjet típusú államszervezési modellt kényszerítették rá egész közigazgatásunkra. Ennek máig ható következményei vannak az oktatásban és a szakképzésben, a jogalkotásban és a jogalkalmazásban, a pénzügyi ellenőrzési gyakorlatban, az elszámoltatás általános szemléletében és kultúrájában egyaránt.

A közjavakkal való elszámolásnak Magyarországon egyébként sem voltak mélyre nyúló gyökerei. A polgárosodás (Angliához képest) két évszázados késéssel indult meg. Az angol-szász eszmék igazán csak a reformkorban érintették meg *Széchenyit* és legjobbainkat. A megelőző évszázadokban társadalmi és gazdasági életünk, pénzügyigazgatásunk német-osztrák befolyás alatt állt, még a francia felvilágosodás szelleme is német közvetítéssel került el hozzánk.⁵¹ Az államháztartás szervezése is csak a tizenkilencedik századi Kiegyezés után kezdett gyorsulni. (Ekkor jött létre az első magyar számvevőszék is.) A nemesi rendi országgyűlésnek csak *adómegajánlási* joga volt (*vitam et sanguinem...*) A közpénzek elköltéséről nálunk először 1868-ban született állami szintű beszámoló /zárszámadás/, amit a számvevőszék készített. Feudális viszonyok között, majd diktatórikus rendszerekben nem lehetett szó elszámoltatásról, ami a demokratikus berendezkedésű államszervezet egyik legjellemzőbb vonása. Ehhez a hatalommegosztás *montesquieu-i* (*bibói*) elveinek érvényesítésére lett volna szükség. (4.ábra)

⁵¹ „A magyar állam megalakulásakor belépett a keresztény-germán kultúrközösségbe”, miután István király feleségül vette Gizella bajor hercegnőt. /*Szekfü Gyula: A magyar állam életrajza. Budapest, 1917.18. old.*/

Az elszámoltatás rendszere a jogállamban



Történelmünk tragikus eseményei (az első világháború utáni országcsönkítés, a második világháború utáni négy évtizedes „proletárdiktatúra”) nem kedveztek az elszámol(tat)ási szemlélet kialakulásának, módszerei fejlesztésének. Mégis voltak kiemelkedő események, mérföldkövek a szakma fejlődésének több évszázados útján. Ilyen volt például a parlament *zárszámadási jogának* deklarálása *Kossuth* törvényjavaslatában,⁵² ilyen volt első *számviteli törvényünk*, amely az állami költségvetés készítését, végrehajtását és ellenőrzését is szabályozta, és ilyen volt a *hites könyvvizsgálat* intézményének bevezetése.⁵³ (Ez utóbbi az *angol* részvénytársasági működésből vette át a független külső ellenőrzést.)

Nemcsak szakmai szempontból tanulságos az egykori törvényalkotó véleménye (1930-ban vagyunk!): "Az *angol* részvénytársasági életben rendkívül áldásos hatás mutatkozik a hites könyvvizsgálók ellenőrzése nyomán. Ezek a kedvező tapasztalatok társasági jogunk szabályozásánál nem mellőzhetők. A *visszaélések ellen* fokozott védelmet kell nyújtani s azok megelőzése ma a jogpolitikának elsőrangú kötelessége. Módot kell nyújtanunk arra, hogy a hites könyvvizsgáló, mint a társaság belső életének a társaságtól teljesen *független* és csupán a közérdek képviselő figyelője és ellenőre, a korlátolt felelősségű társaság keretében is érvényesülhessen, akár a felügyelőbizottság helyett, akár a mellett." (Kiemelések – Ny. L.)

Figyelemre méltó, hogy ez a törvényi szabályozás az *önkéntesség* elvére épült, vagyis nem kívánt "kényszerítő jogszabályokat alkotni". Feltételezte, hogy az a cég, amely "kitünteti, hogy hites könyvvizsgáló ellenőrzése alatt áll, és ezt meg is valósítja, a közbizalomnak nagyobb mértékben lehet osztályosa". A hites könyvvizsgálat intézményét "a *közérdek őrének*" nevezték, és azt remélték, hogy "működésével széleskörű garanciákat fog nyerni a társasági ellenőrzés" Mindezek ellenére azt kell megállapítanunk, hogy a hazai számviteli és pénzügyi ellenőrzési szabályozás és gyakorlat a mögöttünk hagyott másfél évszázadnak is csak az első felében ért el figyelemre méltó, a kor európai színvonalán álló eredményeket. A „szocialista” ellenőrzés négy évtizede a számvevőségek, a „Horthy-fasiszta” számvevőszék és a hites könyvvizsgálat intézményének likvidálásával szakmai elkanyarodáshoz vezetett.

Számvevő például egykoron csak az lehetett, aki felsőfokú államjogi és államszámviteli ismeretekkel rendelkezett. A „szocialista” ellenőrzési rendszer központi eleme, a népi ellenőrzés nemhogy pénzügyi, még „*pénzügyi - gazdasági*” ellenőrzés sem volt!⁵⁴ „Társadalmasított”: gyakorlatilag bárki lehetett népi ellenőr, ha megfelelt a kommunista párt káderpolitikai feltételeinek. (A jelenlegi időszakban sajátos „köztes” helyzetben

⁵² A magyar felelős minisztériumról szóló 1848. évi III. tc. 37. §-a mondta ki, hogy a „*minisztérium az ország jövedelmeinek és szükségleteinek kimutatását* /vagyis az állami költségvetést – Ny. L./ *s a multa nézve az általa kezelt jövedelmekről számadását* (vagyis a zárszámadást) *országgyűlési megvizsgálás, s illetőleg jóváhagyás végett évenként az alsó táblánál* (a képviselőházban – Ny. L.) *bemutatni köteles.*”

⁵³ *Lásd* az 1930. évi V. törvénycikk (a korlátolt felelősségű társaságról és a csendes társaságról) indokolását. Corpus Juris Hungarici CD (73. §)

⁵⁴ A 22. lábjegyzetben említett egykori rendelet hat elemből álló rendszert deklarált: *népi ellenőrzés, pénzügyi-gazdasági ellenőrzés, felügyeleti ellenőrzés, ágazati ellenőrzés, törvényességi ellenőrzés, belső ellenőrzés.*

vagyunk: számvevő – a hatályban levő törvény szerint – az lehet, akit annak kineveznek, feltéve, hogy van *valamilyen* diplomája.

Ebből a „kanyarból” a közjavakkal való gazdálkodás jogi szabályozása és ellenőrzése a rendszerváltás másfél évtizede alatt nem tudott egyenesbe kerülni. Mind a kormányon belüli (a minisztériumi felügyeleti) ellenőrzés, mind a számvevőszéki („átfogó” típusúnak nevezett, hibakereső jellegű) ellenőrzés, a helyszíni vizsgálatok dominanciája magán viseli, jelzi a szovjet rendszerű „szocialista” (népi) ellenőrzés nyomait, befolyását a jelenlegi időszak elszámoltatási gyakorlatára. A rendszerváltás óta a pártállami örökség mellé új torzók is születtek. A szakértői szinten értelmezhetetlen Kormányzati Ellenőrzési Hivatal (KEHI) vagy a költségvetési szervek belső ellenőrzésének „EU-konform” szabályozása⁵⁵. (Ez utóbbi — remélhetőleg — már a magyar pénzügyi jogalkotás mélypontját jelzi; azt, hogy innen már csak felfelé vezethet az út). A kellően „meg nem gondolt gondolatok” háttérében a politikai kultúra hiánya, a szakmai kérdések pártpolitikai szempontok (a „pártokrácia” érdekei) szerint történő eldöntése, a közjavakkal való elszámolási kötelezettség iránti közömbösség, ellenérdekeltség áll.

A jelenlegi időszakban a magyar politikai „kultúra” nem kedvez egy európai szintű államszámviteli, azon belül egy korszerű pénzügyi ellenőrzési rendszer kialakításának. A „pártokráciának” és az általa sakkfigurákként mozgatott állami pénzügyi vezetőknek ehhez nincs meg a kellő motivációja. Előbbinek az érdekeltsége, utóbbiaknak a szakértelme és a „kifutási ideje” hiányzik. Mire „beletanulhatnának” az elszámoltatás, a pénzügyi ellenőrzés kérdéseibe, már nincs is a pozíciójukban. (... táblázat)

A számvevőszéki törvény ráadásul az ún. sarkalatos („kétharmados”) törvények közé tartozik. Kicserélése a mindinkább kétpólusú hatalmi struktúrában rövid (közép?) távon valószínűtlen. Ez a körülmény az ÁSZ-nak – mint *sui generis* intézménynek – jó ideig (akár az elnöki mandátum lejártáig, a jelen esetben 2010-ig) biztonságos, kényelmes helyzetet teremt: gyakorlatilag mindent (ellenőrzési felhatalmazást, költségvetési támogatást, a plenáris ülésen való szereplési lehetőséget) megkap az Országgyűléstől vagyis a parlamentet alkotó pártoktól. Gyakorlatilag azt ellenőrzi, amit akar, olyan módszerekkel, amilyeneket jónak lát és olyan gyakorisággal, amelyet a maga által alakított „kapacitása” megenged. Nincs fölötte semmiféle szakmai kontroll, hacsak pénzügyi beszámolójának magánkönyvvizsgáló általi hitelesítését nem tekintjük annak. Tevékenységének színvonaláról tőle független szakmai intézmények nem formálnak véleményt. Nincs versenytársa (alkotmányos pozíciójából eredően monopolhelyzetet élvez). A hozzá kapcsolódó parlamenti bizottság működtetésének célja tisztázatlan. E bizottság feladatai esetlegesen, ülésezései ritkák. Szakmailag inkompetens grémium. Nem tud (ha akarna sem volna képes) érdemi szakmai vagy politikai kontroll gyakorlására az ÁSZ tevékenysége fölött.

⁵⁵ 193/2003. sz. kormányrendelet a költségvetési szervek belső ellenőrzéséről.

3.2. Alkotmányozás — törvényhozás — szakismeret nélkül?

Az 1989. évi rendszerváltó események sorában témánk szempontjából meghatározó jelentősége volt a népköztársasági alkotmányt felváltó új alaptörvény szabályozási koncepciójával kapcsolatos politikai állásfoglalásnak, amit az MSZMP KB 1989. február 20-21-i ülésén „a vita alapjául” egyhangúlag fogadott el. Az előterjesztők bemutatták az „állami-társadalmi ellenőrzés” akkori rendszerét is, és megállapították, „hogyan hazánkban nincsen olyan, a végrehajtó hatalomtól független, csak az *Országgyűlésnek alárendelt* szervezet, amely az *állami költségvetés* és ezen belül a kormány és a minisztériumok költségvetésének, az *állami hivatalok* gazdálkodásának, a kommunális, szociális és egyéb fontos társadalmi célokra a különböző szervezetek részére a költségvetésből rendelkezésre bocsátott összegek *felhasználásának gazdaságosságát, hatékonyságát, valamint eredményességét* folyamatosan ellenőrizné és *elemezné*. Indokolt ezért egy ilyen ellenőrző szerv, a Legfőbb Állami Számvevőszék (LÁSZ) és területi szerveinek a létrehozása”.⁵⁶ E szervezet fő feladata az előterjesztők szerint a *költségvetés végrehajtásának* és az *állami vagyon hasznosításának* ellenőrzése, valamint a Kormány gazdaságpolitikai tevékenységének parlamenti ellenőrzésében való közreműködés. Elnöke köteles rendszeresen *jelentést tenni* az Országgyűlésnek. *Az elnököt és helyettesét, valamint a tagjait* az Országgyűlés választja meg; a *megyei számvevőszékek* vezetőit és tagjait pedig az elnök nevezi ki. „A LÁSZ pontos hatáskörét, szervezetét és működését *törvényben* indokolt szabályozni”.⁵⁷ (Kiemelések — Ny. L.) Az alkotmányszabályozási koncepciót – minisztertanácsi határozatot követően – az Igazságügyi Minisztérium dolgozta ki. Tizenkét év távlatából, másfél évtizedes számvevőszéki működés tapasztalatainak birtokában rendkívül tanulságos visszatekinteni a második magyar számvevőszék létrehozásáról szóló, fentebb idézett hivatalos dokumentumra. Megállapíthatjuk, hogy az „állami-társadalmi ellenőrzés” akkori rendszerének áttekintése magában hordozta egy későbbi korszerű számvevőszék reményét. Előremutató vonása volt, hogy a végrehajtó hatalomtól *független* szervezetet körvonalazott, amely nemcsak általában az *állami költségvetés*, hanem az *állami hivatalok* gazdálkodását lett volna hivatva ellenőrizni. A közpénzek felhasználásának

⁵⁶ Az előadó (*Fejtő György*) szerint így módon "fel lehetne számolni azt a mai kétségtelen anomáliát, hogy költségvetési ügyekben a kormány, illetve a Pénzügyminisztérium önmagát ellenőrzi." Lásd az MSZMP KB 1989. évi jegyzőkönyvei. I. kötet. M.O.L. Budapest, 1993 (215.old.)

⁵⁷ u.o. (423. old.)

gazdaságosságára, hatékonyságára és eredményességére irányuló ellenőrzés (és elemzés) a nemzetközileg napjainkban is érvényes teljesítményvizsgálati aspektusokat fogalmazta meg.

Vegyük észre, hogy a tervezet *egy* elnökhelyettesről beszél, továbbá a számvevőszék *tagjairól*, akiket – az elnökhöz hasonlóan – az Országgyűlés választott volna. Említést érdemelnek a „megyei számvevőszékek”; mintha már ekkor látszottak volna a később létrejövő helyi önkormányzatok pénzügyi ellenőrzésének nehézségei.

Utólag is hiányolnunk kell viszont e tervezetből a gazdálkodás törvényességének, szabályszerűségének, a számviteli elvek betartásának ellenőrzésére való utalást. Azt pedig, hogy a számvevőszék működjek közre „a kormány gazdaságpolitikai tevékenységének parlamenti ellenőrzésében”, koncepcionális tévedésnek nevezhetjük. A tervezet szerzői csak felületesen ismerhették a számvevőszékeknek a piacgazdaságokban, a jogállamokban betöltött funkcióját. Összességében azonban mégis kijelenthetjük: 1989 elején adott volt az alkotmányos szabályozásnak egy olyan tervezete, amely a további – szakmai és politikai – vitákban korszerű normaszöveget eredményezhetett volna. Sajnálatos, hogy nem ez történt. A későbbi viták, kompromisszumok, az időzavar az alkotmányos szabályozást eklektikussá, a törvényben rögzített feladatok egy részét pedig értelmezhetetlenné, sőt végrehajthatatlanná tették.

1989 augusztusában már normaszöveg-javaslat született az Alkotmány módosításáról, amit az MSZMP legmagasabb fóruma dolgoztatott ki.⁵⁸ Ebben már megjelenik a ma is hatályos Alkotmány számvevőszékre vonatkozó fejezetének néhány olyan szövegjavaslata, amit később az Országgyűlés elfogadott. Ilyen például a 32/C § (1) bekezdés, aminek első mondatai szerint az ÁSZ „az Országgyűlés pénzügyi-gazdasági ellenőrző szerve. Feladatkörében ellenőrzi az államháztartás gazdálkodását.”. Az 1989 augusztusi tervezet, amit Grósz Károly pártfőtitkár jegyzett (s.k.), az ÁSZ-ra mindössze egy §-t szentelt, ami három bekezdésből állt volna. Ebben már elnökhelyetteseket (többes szám!) említenek, nincs szó számvevőszéki tagokról (a számvevőket az ÁSZ elnöke alkalmazza). Ez utóbbi megfogalmazások három hónappal később bekerültek a hatályos alkotmányszövegbe is. (Kimaradt viszont a koncepcióban még szereplő több kérdés, például az állami hivatalok gazdálkodásának ellenőrzésére való utalás. Belekerült ugyanakkor „az Országgyűlés elé terjesztett kormányprogramok és állami kötelezettségvállalással járó beruházási előirányzatok” szükségességének és teljesítésének *véleményezése*).

Az MSZMP alkotmánykonceptiója tehát alig fél év alatt eljutott a normaszöveg-tervezetig. 1989 augusztusának végén a KB tájékoztatást kapott a Politikai Intéző Bizottságtól a

⁵⁸ Törvényjavaslat az Alkotmány módosításáról. Az MSZMP KB 1989. évi jegyzőkönyvei. 2. kötet. M.O.L. Budapest, 1993 (1545. old.)

háromoldalú politikai egyeztető tárgyalások tapasztalatairól. Eszerint a békés politikai átmenet – a rendszerváltoztatás – jogi kereteit *három törvény* biztosíthatja (az Alkotmány mellett a pártok működéséről és gazdálkodásáról, valamint az országgyűlési képviselők választásáról szóló törvény). Témánk szempontjából az alkotmánymódosításnak van kitüntetett jelentősége. Az erről szóló, az MSZMP KB 1989. szeptember 1-jei ülésén megvitatott, az ÁSZ-ra vonatkozó – újnak szánt – fejezete azonban – mint fentebb utaltam rá –gondolatilag szegényebb a februári koncepciónál; szakmai szempontból ahhoz képest visszalépésként értékelhető. A „pénzügyi-gazdasági ellenőrzés” szakmai tartalmát épp úgy nem kísérelte meg tisztázni, mint „az Országgyűlés elé terjesztett kormányprogramok és állami kötelezettségvállalással járó beruházási előirányzatok” szükségessége (sic!) *véleményezésének* mibenlétét sem. A számvevősékek ugyanis sehol a világon nem foglalkoznak az utóbbiakhoz hasonló feladatokkal, hiszen a politikai vagy gazdaságpolitikai jellegű döntések kívül esnek vizsgálataik hatókörén.

Aligha tévedünk, ha feltételezzük (bár bizonyítani nem tudjuk), hogy ezekre a kérdésekre is hatással lehettek az 1989. június 10-i politikai megállapodások. Az MSZMP és az akkori ellenzéki erők többek között arról egyeztek meg, hogy a *törvényalkotás nem előzheti meg a politikai megállapodásokat*. Ez azt jelentette, hogy mielőtt az ún. „sarkalatos törvények” a parlament napirendjére kerülhetek volna, azok ügyében az akkor még hatalmon lévő MSZMP-nek és az ellenzéki erőknek kompromisszumra kellett jutniuk. A Kormány ezért a sarkalatos törvények már benyújtott tervezeteit az Országgyűlés 1989. június 27-i ülésén a háromoldalú politikai egyeztető tárgyalások (nemzeti kerekasztal-tárgyalások) megkezdésére való tekintettel visszavonta.

A számvevősékről szóló alkotmányos és törvényi rendelkezések eredetileg nem tartoztak volna a rendszerváltást „levezénylő” sarkalatos törvények közé. Később került a kormány jogalkotási programjába az a javaslat, amely az ÁSZ szervezetéről és működéséről alkotmányerejű – mai szóval: „kétharmados” – törvénnyel kívánt rendelkezni. Ebből következően — érvelt az Ellenzéki Kerekasztal (EKA) — a törvényalkotást meg kell előznie a politikai konszenzusnak. *Tölgyessy Péter* augusztus 29-én felhívta az EKA figyelmét arra, hogy „egy csomó *apró* kérdés van még, amit meg kell beszélnünk. Szerepel az ő (értsd: az MSZMP –Ny.L.) tervezetükben az Állami Számvevőszék felállítása úgy, mint hogy az Ellenzéki Kerekasztal erre még nem reagált”⁵⁹ (Kiemelés — Ny. L.).

A Nemzeti Kerekasztal I/1. számú munkabizottsága, amely az alkotmánymódosítás kérdéseivel foglalkozott, ebben az időszakban szinte folyamatosan, naponta ülésezett. Augusztus 30-án jelentette be az MSZMP delegációja, hogy a Kormány 1990. január 1-jei

⁵⁹ *Lásd: A rendszerváltás forgatókönyve. Kerekasztal-tárgyalások 1989-ben. Harmadik kötet (612. old.)*

hatállyal javasolja létrehozni a számvevőszék intézményét. Többek között azért viszonylag ilyen korán, „hogya az 1990. január 1-jétől kezdődő költségvetés végrehajtása az Állami Számvevőszék ellenőrzése mellett történhessen”.⁶⁰ A kezdeményező fél tehát egyértelműen az akkor még hatalmon levő kommunista párt, az MSZMP. Az EKA álláspontja az volt, hogy ha a tárgyaló felek „minden más kérdésben” meg tudnak állapodni, „nem ellenezné” az ÁSZ felállítását. Bejelentette viszont azt az igényét, hogy az ÁSZ-nak ne csak az alkotmányos szabályozása, hanem a róla szóló törvény normaszövege is a háromoldalú egyeztető fórum elé kerüljön. Ennek alapvető indoka — az EKA álláspontja szerint — az, hogy a számvevőszék intézménye „a gazdasági alkotmányosság egyik kulcseleme.”

Az EKA-nak végül is mindössze két hónapja (1989 szeptember-október) maradt arra, hogy az ÁSZ-ról szóló, utóbb sarkalatosként minősített törvény előkészítésében részt vegyen. Ennek ellenére számos javaslata bekerült a törvény végleges szövegébe, amit a politikai erőviszonyok gyors változása kényszerített ki, nem pedig a kimerült szakmai álláspont tett lehetővé.

A számvevőszéki törvényt eredetileg a háromoldalú politikai egyeztető tárgyalások egyik résztvevője sem szánta az *önálló alkotmányozási témakörök* közé. Az Országgyűlés tavaszi ülészaka 1989-ben március 8-án kezdődött. Ekkor ismertette a Kormány a törvényalkotási programját, amiben decemberre irányozta elő az ÁSZ-ról szóló törvény megalkotását. A nemzeti kerekasztal-tárgyalások júniusi megindulására való tekintettel ugyanebben a hónapban – mint említettük – visszavonta mindazoknak a törvényjavaslatoknak az előterjesztését, amelyekre vonatkozólag előzetes politikai egyeztetésre (egyetértésre) volt szükség a Nemzeti Kerekasztal tárgyalófelei részéről. A számvevőszékről szóló törvényjavaslat azonban nem szerepelt ezek között, mert a Kormány a maga részéről azt nem tekintette „sarkalatos” törvénynek. Láttuk, hogy az EKA augusztus végén vetette fel az ÁSZ felállításának ügyét. (Az Igazságügyi Minisztériumban viszont már 1989. január végén megszületett az a szabályozási koncepció, amit az MSZMP február 21-én elfogadott.) A középszintű politikai egyeztető bizottság szeptember 5-i ülésén *Tölgyessy* bejelentette, hogy az ÁSZ létrehozását az EKA elfogadja, és átadta a másik két tárgyalófélnek az ÁSZ hatáskörére vonatkozóan javasolt szövegtervezetét. Kérte, hogy a számvevőszéki törvény javaslatát az illetékes háromoldalú (gazdasági) munkabizottság tárgyalja meg. Egyetértés volt a felek között abban, hogy létre kell hozni és az alkotmányban is szabályozni kell a számvevőszék intézményét. Egyetértettek az ÁSZ hatáskörének megfogalmazásában is, egy

⁶⁰ *Somogyvári* István bejelentése, aki az MSZMP tárgyalódelegációjának tagja, az aznapi ülésen pedig a soros elnök volt. *Lásd:* A rendszerváltás forgatókönyve. Kerekasztal-tárgyalások 1989-ben. Hatodik kötet. (141. old.)

eltéréssel. Amiben egyetértés volt: az ÁSZ az Országgyűlés pénzügyi, gazdasági ellenőrző szerve. Feladatkörében ellenőrzi az államháztartás gazdálkodását, ennek keretében az állami költségvetési javaslat megalapozottságát, felhasználásuk szükségességét és célszerűségét, ellenőrzi a költségvetés hitelfelvételeit és azok törlesztését, ellenőrzi az állami költségvetés végrehajtásáról készített zárszámadást és az állami vagyon kezelését. Az EKA mindezekon kívül még azt is javasolta, hogy az állami költségvetés végrehajtásának ellenőrzése olyan formában történjen, hogy a lényeges tételek kifizetésére csak az ÁSZ előzetes ellenőrzése mellett kerülhessen sor.⁶¹ Az MSZMP tárgyaló delegációjának illetékese (Somogyvári István) közölte, hogy a törvényjavaslatot az Országgyűlés szeptemberi ülésére már beterjesztették, és azt nem lehet visszavonni, mert az Országgyűlés egyik bizottsága nyújtotta be, nem pedig a Kormány. (Nem vonható el a parlamenttől a törvényalkotás joga!) Történelmi tény, hogy végül is a számvevőszéki *törvény* tervezete nem került a Nemzeti Kerekasztal illetékes bizottsága (a középszintű *gazdasági* egyeztető bizottság) elé, ily módon az EKA és a „harmadik oldal” nem is tudta álláspontját kifejteni a törvényjavaslatról. Azt egy országgyűlési bizottság (a Terv- és Költségvetési Bizottság) készítette el.

A középszintű *politikai* egyeztető bizottságban azonban, ahol az *alkotmányozás* kérdéseiről tárgyaltak, szeptember 15-én részletes egyeztetésre került sor. Az MSZMP (Somogyvári) az alkotmányozás szintjén csupán egy kérdést tartott vitásnak. Azt nevezetesen, hogy „a számvevőszék hatásköre kiterjedjen-e a költségvetés végrehajtásának *folymatos*, vagy ha úgy tetszik *előzetes*, vagy ha még pontosabbak akarunk lenni, *ellenjegyzés* mellett történő ellenőrzésére”.⁶² (Kiemelések — Ny. L.)

Az EKA (Tölgyessy) közölte, hogy elfogadja az ÁSZ felállítását, de azon kívül, hogy a törvény szövegének az illetékes (az államháztartás reformjának ügyeivel foglalkozó) bizottságban való megtárgyalására igényt tart, javasolta, hogy az ÁSZ „három vezetője” közül csak egyet válasszon meg az utolsó hónapjait töltő parlament (esetleg oly módon, hogy az új parlamentnek is meg kellene tisztségében erősítenie a megválasztott alelnököt). Az EKA alkotmányjavaslata szerint az ÁSZ „ellenjegyzzi az állami költségvetés teljesítését, örködik afelett, hogy a költségvetés egyetlen kiadási tételét se lépják túl, és ne kerüljön sor

⁶¹ *Lásd:* A rendszerváltás forгатókönyve. Kerekasztal tárgyalások 1989-ben. Hatodik kötet. I/1. sz. munkabizottság szeptember 5-i üléséről készített jegyzőkönyv (166. old.)

⁶² *Lásd:* A rendszerváltás forгатókönyve. Kerekasztal-tárgyalások 1989-ben. Negyedik kötet. (415. old.)

átcsoportosításokra sem. Egy másik variáció, hogy az Állami Számvevőszék előzetesen felülvizsgálja az állami költségvetés felhasználásának törvényességét, ellenőrzi az állami költségvetés végrehajtásáról készített zárszámadást”.⁶³ Kérte végül az EKA (Tölgyessy), hogy az Országgyűlés ne válasszon vezetőket túl hosszú időre (az MSZMP javaslata szerint 12 évre). Az MSZMP szakértője (Somogyvári) szerint az alkotmányszövegben „könnyen meg tudunk állapodni, mert Tölgyessy Pétertől a másodikként említett tudnám a magam részéről is elfogadni”.⁶⁴

Mint az szakmai körökben többé-kevésbé ismert, az EKA-nak az MSZMP részéről akceptált, Tölgyessy Péter fentebb idézett második javaslata került be a hatályos alkotmány normaszövegébe. (Hatályos Alkotmányunk VI. fejezetének 32/C §-a szerint az ÁSZ „előzetesen felülvizsgálja az állami költségvetés felhasználásának a törvényességét; ellenőrzi az állami költségvetés végrehajtásáról készített zárszámadást”).⁶⁵ Nem túlzás ezért azt állítani, hogy az ÁSZ mai alkotmányos pozíciója két jogi szakértő (az MSZMP részéről Somogyvári István, az EKA részéről Tölgyessy Péter) egyezségén alapul. Ez a történelmi improvizáció azonban máig ható gondokat okoz. Az előzetes számvevőszéki ellenőrzés kezdettől fogva megoldatlan (mert megoldhatatlan) az ÁSZ számára, az el nem végzett feladat ugyanakkor azt demonstrálja, hogy a Magyar Köztársaság egyik legfontosabb alkotmányos intézményét körülményei az alaptörvény negligálására kényszerítik.

Az ÁSZ-ról szóló törvényjavaslatot 1989. október 30-án kezdte tárgyalni, és még aznap el is fogadta az Országgyűlés. Az előterjesztő *Puskás Sándor*, a Terv- és Költségvetési Bizottság elnöke volt, aki részletesen megindokolta a törvényjavaslatot. Hangsúlyozta többek között, hogy a törvényhozás ezúttal "olyan szervezetet hozhat létre, amely biztosíték lesz a végrehajtó hatalmi ág oly sokszor megállapított és joggal bírált túlsúlyának korlátozására".⁶⁶ Kitért arra is, hogy "képviselői kezdeményezésre" jön létre az ÁSZ, név szerint *Bognár József*, *Szabó Kálmán* és *Polgárdi József* aktivitásának köszönhetően. Megszűnik majd a számvevőszék révén a képviselők "magára hagyottsága", hiszen egy minőségileg más ellenőrzési mechanizmus jön létre. Szólt arról is az előadó, hogy "a törvényelőkészítés időszakában a politikai kerekasztal-tárgyalások felgyorsultak. Ettől kezdve a törvényjavaslat előkészítését mind nagyobb figyelem kísérte. Sajnálatos módon néhány olyan észrevétel is elhangzott, amely a tárgyszerűséget nélkülözte.

E nézetek között két érv ismétlődött. Az egyik szerint nem célszerű addig a számvevőszéket létrehozni, amíg az államháztartási törvény nem kerül megalkotásra, a másik szerint az Állami Számvevőszék nem tud addig működni, amíg a tulajdonosi reform nem történik meg. Mindkét érvet az jellemzi – érvelt az előterjesztő – hogy figyelmen kívül

⁶³ u.o. (416. old.)

⁶⁴ u.o. (417. old.)

⁶⁵ Bővebben e témakörben lásd *Szabó K*: Előadás az első hazai számvevőszék felállításának 125. évfordulóján. In: Számvevőszéki Almanach 1990-1999 és *Nyikos L.*: Számvevőszéki ellenőrzés Magyarországon. SALDO, Budapest, 1991. április

⁶⁶ *Lásd az Országgyűlés 1989. október 30-i, 63. ülésének jegyzőkönyvét.* (5190. old.)

hagyják azt a társadalmi igényt, amely éppen arra irányul, hogy végre a törvényhozó hatalom rendelkezzen megfelelő szakmai apparátussal, amely a mindenkori költségvetési gazdálkodáshoz képest megalapozott véleményt tud mondani. Államháztartás államháztartási törvény nélkül is létezik, azzal új törvény létrehozásáig is foglalkozni kell. Ez a realitás, amelyet nem lehet figyelmen kívül hagyni."

Az előterjesztő szerint "nem érthető a számvevőszék megalapításának elhalasztása mellett érvelők politikai felfogása. A nemzeti kerekasztal-tárgyalásokon megállapodást írtak alá a tárgyaló felek arra vonatkozóan, hogy a békés átmenet alkotmányos garanciáit létre kell hozni. A számvevőszék pedig éppen ilyen garanciát teremtő intézmény, tehát létrehozása egybevág az egyeztetett politikai törekvésekkel. Vitát váltott ki az eddig nem széles körű gyakorlat is, hogy a jelen törvényjavaslat beterjesztésére, mint arra már korábban kitértem, a Parlament egy bizottsága kényszerült. Hangsúlyozni kell, hogy nem ismeretlen eljárás ez, így például a jogi bizottság volt a bizalmatlanságról szóló törvényjavaslat előterjesztője. Az ellenvetések középpontjában az állt, hogy a terv- és költségvetési bizottság milyen változtatásokat eszközölt az Igazságügyi Minisztérium, a Pénzügyminisztérium, a Központi Népi Ellenőrzési Bizottság által együttesen kidolgozott törvényjavaslaton, amellyel a Kormány egyetértett."

Puskás egyenesen mérföldkönek minősítette az ÁSZ létrehozását: „Lezárható egy korszak, amikor a törvényhozói hatalmat megfosztották ellenőrzési lehetőségétől, az ehhez szükséges és alkalmas formától is. *A pártállam közvetlenül irányította a Kormányt, a Kormány pedig saját tevékenységét ellenőrizte.* Az Állami Számvevőszékre vonatkozó törvényjavaslat eszmei tartalma, hűen az Alkotmányhoz, minden cikkelyében azt a törekvést tartalmazza, hogy a *törvényhozó hatalom*, a legfelsőbb népképviselő számára olyan eszközt hozzon létre, amellyel ellenőrizheti a végrehajtó hatalom gazdálkodásának törvénytiszteletét, ésszerűségét és célszerűségét.”⁶⁷ (Kiemelések – Ny. L.)

A számvevőszéki törvény vitájában nyolc (köztük egy ellenzéki) képviselő szólalt fel. Ismerkedjünk meg részletesebben Szabó Kálmán álláspontjával: "Ha tető alá hozzuk az Állami Számvevőszékről szóló törvényt, és vezetőséget választunk az élére, ugyanolyan műveletet végzünk el, amilyenről az a szólás terjedt mostanában el, hogy a törvényhozó úgymond felülemelkedett önmagán. Jelképesen szólva: hogyha a múltkori ülészak, mindenekelőtt az alkotmánymódosítással kapcsolatos törvényhozás révén, megvetette a jogállamiság épületének alapjait, ha a köztársasági elnöki intézmény és a választási különtörvény megalkotásával felhúztuk az épület főfalait, akkor az Alkotmánybíróságról

⁶⁷ u.o. (5192. és 5193. old.)

szóló törvénnyel megkezdődött már, és most az Állami Számvevőszék újbóli létrehozásával, éppen 40 évvel a diktatórikus felszámolása után folytatódik az alkotmányépület mint intézmény, mint jogi intézmény betetőzése. Amiképpen az Alkotmánybíróság pajzs a Magyar Köztársaság Alkotmányban megtestesülő politikai közakarátának védelméhez, azonképpen pajzs lesz az Országgyűlés kezében az Állami Számvevőszék is, hogy *kivédje az elkövetkező pénzügyi visszaéléseket, hogy örködhessen a Parlament felhatalmazásával a gazdasági törvényességen.*" Szabó Kálmán szerint az Állami Számvevőszék az „Országgyűlés *intézményes eszköze* ahhoz, hogy önnön pénzügyi-gazdasági rendelkezési hatalmát érvényre juttathassa. Az Állami Számvevőszék által tudja a Parlament megvalósítani *költségvetési és zárszámadási jogát.*”⁶⁸ (Kiemelések – Ny. L.) Ezt követően indokolta, miért van szüksége az Országgyűlésnek külön ellenőrző szervezetre. „Azt, hogy nálunk is legyen Állami Számvevőszék, az államháztartás feletti rendelkezési hatalom kivételes fontossága, és gyakorlásának a mai viszonyok közötti bonyolultsága teszi indokolttá. Ugyanis valamely alkotmányos Parlament tagjainak se a képzettségi összetétele, se a képviselők személyének választása és kiesések (sic!) miatti változása nem engedi meg a kiadások és bevételek alakulásának, továbbá a *vagyonváltozásoknak, külföldi és belföldi tartozások és követelések állományának folyamatos, célszerű ellenőrzését.* Ehhez magasfokú speciális kvalifikáltságra, komoly gyakorlati szakismeretre, valamint hivatásszerű lekötöttségre van szükség. No és természetesen megvesztegethetetlen jellemességre, mint ahogyan eddig arra mindenki rámutatott. Az Állami Számvevőszék vezetőinek, a számvevőknek erkölcsi okból és részrehajlásmentesen kikezdhetetlennek kell lenniük.” (Kiemelések – Ny. L.)

Kitért a képviselő az ÁSZ létrehozása körüli vitákra is,⁶⁹ közelebbről arra, hogy többen időszerűtlennek tartották a számvevőszék felállítását. Ezek „általában egyetértenek az Állami Számvevőszék szükségességével, de itt és most – mint Puskás Sándor előadásából is hallottuk – vitatják annak időszerűségét, úgymond a sürgősségét. Hadd mondjam meg, inkább elkésett szerintem, mint elsietett a jelen időpont. Közvetlenül azért is, mert a nyárról, majd a szeptember első feléről mostanra halasztott napirendre tűzés lényegében két-két és fél hónapra zsugorította az Állami Számvevőszék január 1-jére tervezett felállításának időpontját. Miközben a Kormány — helyesen — elrendelte a KNEB megszüntetését s megindult a csendes elvándorlás, bizonytalanná vált a folyamatos munka a KNEB-nél. Azonban több évre visszamenőleg is érvényes az elkésettség. Ha nem nyúlunk vissza a ciklus elejére, nyúlunk vissza 87-88-hoz, vagyis amióta lassan, majd gyorsabban *megindult az állampárt, s ezzel a kormányzat, az állami apparátus és pártellenőrzésnek a gyengülése. Most pedig ilyen már nem is létezik.*

Tudnunk kell, hogy évtizedeken át a Kormány tagjai, és általában a nomenklatura belső köréhez tartozó állami tisztségviselők általános és ezen belül gazdasági jellegű kontrollja nyíltan az *egypártcsúcs és apparátusai* kezében volt. A KNEB legfeljebb a miniszterek

⁶⁸ u.o. (5206. és 5207. old.)

⁶⁹ u.o. (5208-5211. old.)

előszobájába tette be a lábát. És nem kell itt feltétlenül a szokásos értelemben vett rendszeres revízióra gondolni. Talán ennél is fontosabb volt az a fajta rejtett, de annál lényegesebb ellenőrzés, amely alatt minden főtisztviselő állott, tudniillik, hogy bármikor fegyelmi alá vonhatják, mert a szabálydsungelben aligha volt tevékeny ember, aki szabálysértéseket ne követett volna el, a fejük felett éppen úgy ott lebegett a felelősségre vonás Demoklész kardja, ahogyan azoké felett is, akik valóban visszaéltek beosztásukkal, de köztudott ügyeik felett sok okból szemet hunytak.

Ha groteszk formában is, de létezett ez a kontroll. Mostanra viszont teljesen szétzilálódott. A volt egypártról a többpárt természetesen nem vehette át ezt a funkciót se a régi, se a megjavított formájában. A *nyilvánosság* pedig nem érte még el a szükséges mértéket. A Kormány gazdasági munkája felett elvileg, és majdnemhogyan teljes mértékben az Országgyűlés gyakorolhat ellenőrzést. Ez azonban egy, a végéhez közeledő ciklus képviseleti szervétől még akkor sem lenne teljesíthető, hogyha a képviselők függetlenítettek lennének, ha rendelkezésükre állnának bővében tanácsadók, mint ahogy a Minisztertanácsnak bőviben állnak. Így tehát a hatalomgyakorlás e nélkülözhetetlen láncszemében előbb fokozatosan, az MSZMP megrendülésével pedig hirtelenjében tátongó szakadék keletkezett. Mindez történt olyan pillanatban, amikor *megindult az állami vagyon de-etatizálása*, s az apparátusok munkatársainak, menedzsereinek politikai orientációváltása, amikor kibírhatatlaná válik a *költségvetés és a nemzetközi fizetési mérleg deficitessége*. Ténylegesen az a veszedelem fenyeget — s ez nem falra festett ördög, hanem a közvélemény által is jól érzékelt valóság — hogy devizaszükében levő, megszorult káderek, pénzéhes, hatalomsóvár emberek és csoportok elkezdnek és elkezdtek behatolni ebbe a tágranyílt vákuumba, tehát ahonnét a korábbi ilyen-olyan kontroll eltűnt." Dokumentumértékű Szabó Kálmán hozzászólása az ÁSZ vezetőinek választási körülményeiről: "az alkotmánymódosításról szóló törvény 32/C §-ához a nemzeti kerekasztal egy kikötést fogalmazott meg. Az így hangzott: »A három tárgyalófél egyetértett abban, hogy az Állami Számvevőszékről szóló törvényben szükséges szabályozni azt, hogy most csak az Állami Számvevőszék egyik elnökhelyettesi tiszte kerülne betöltésre, az elnököt az új Országgyűlés, a másik elnökhelyettes pedig a következő Országgyűlés választja meg.« Az előterjesztett törvényjavaslat ilyen szabályozást nem tartalmaz, tehát eltér a Kerekasztal álláspontjától. A terv- és költségvetési bizottság viselni kész ezért a felelősséget a mostani és a majdani, a jelenlegi ellenzéki pártokkal szemben is, amikor a leendő Országgyűlést megalkotják. Ebben a felelősségvállalásban teljes mértékben osztozik az önk által kiküldött ad hoc bizottság is, amely a törvényjavaslat elfogadása esetén, azt követően előterjeszti a személyi javaslatokat. Egyébként a jogi, igazgatási és igazságügyi bizottság sem tett észrevételt.

Milyen megfontolások vezettek mindenkit, a megkeresett ellenzékhez tartozó személyeket is, amidőn tudatosan eltérünk az állásponttól? Először a tárgyalófelek iránt érzett tiszteletből megpróbáltuk végiggondolni ajánlatuk elfogadásának lehetséges következményeit. Akármennyit forgattuk, arra jutottunk, hogyha eleget tennénk e kikötésnek, kárt okoznánk az ügynök és rosszat tennénk az új és a majdani követő Parlamentnek, azaz az Országgyűlésbe bekerülő kormányzó vagy ellenzéki pártok leendő működésének is. Amellett nem akadt alkalmas személy sem, aki egymagában vállalta volna az Állami Számvevőszék személyi és tárgyi feltételeivel kapcsolatos teendőket felelős elvégzését leendő elnöke személyének ismerete nélkül, és a másik elnökhelyettes is nélkülözve az intézmény létrehívásánál. Igazolódott ez esetben egy a szervezési gyakorlatból jól ismert arany szabály: szervezetet úgy lehet jól gründolni, ha az szervezik, aki majd a vezetője lesz.

Második érvem: itt nem egy más, egy már működő és többé-kevésbé kialakult személyi állománnyal rendelkező szervezetről van szó, hanem az ezret is meghaladó pályázatból pár száznak e törvényben megjelölt célokra és megfelelő kvalitások szerint történő kiválasztásáról. Megint csak a szervezési gyakorlat alapelveire hivatkozhatom: egy szervezés sikeressége amikor azt megalakítják, kétharmad részben függ a vezetéstől és csak később függ kétharmad részben az alkalmazottak hozzáállásától.

Harmadik érvem: feltehetjük, hogy a Kerekasztalt egyetértésekor elsősorban politikai szempontok vezették, és azok voltak az irányadók, s kísértett az Alkotmánybíróság 5-5-4 arányban, időben szaggatva történő felállítására vonatkozó megegyezés. Csakhogy az Alkotmánybíróság 15 nobilitásból álló testület, kislétszámú adminisztrációval. Az ÁSZ-nak pedig több mint 200 kvalifikált számvevővel és a hozzátartozó infrastruktúra szakági és

testületi struktúrájával kell kielégítően munkaképesnek lennie 1990. január 1-re. Ez esetben a rátermett vezetőségnek, mindenképp az elnök és helyettes személyének, valamint az általuk kiválasztott középvezetők helyzetének a stabilitása perdöntő már az indulás előtt is.

Mindezen érvek alapján merült fel a kérdés bizottságainkban: vajon a pillanatnyi megegyezés politikai szempontját, avagy a mostani és az új Országgyűlés, vele a jogállamiság szakmai-politikai jelentőségű láncszemének a javát tekintjük-e fontosabbnak?”

Említést érdemel *Balla Éva* ellenzéki (SZDSZ) képviselő felszólalása. Fontos szakmai problémák (az állami vagyon tisztázatlan fogalma és köre, az ellenjegyzés ügye, az államháztartási törvény hiánya) miatt a törvényjavaslat átdolgozását kérte, továbbá a Nemzeti Kerekasztal mellett született megállapodásnak (egy elnökhelyettes választása) a törvényjavaslatban való érvényesítését. Végül is a javaslatot az Országgyűlés (289 egyetértő, 6 ellenző és 18 tartózkodó szavazattal) elfogadta és meghozta a jelenleg is hatályban levő 1989. évi XXXVIII. törvényt (ÁSZ tv.).

Sem a Nemzeti Kerekasztal-tárgyalásokon, sem a rendszerváltást legitimáló törvények kidolgozásakor, sem azok parlamenti vitája során nem esett szó az államszámvitel *szakmai* kérdéseiről. Az utolsó pártállami parlament (a „reformparlament”) ráébredt ugyan költségvetési jogának jelentőségére, annak gyakorlására azonban már nem maradt ideje. A *vállalkozások* számviteli szabályait, illetőleg az *államháztartás* „vitelének” szabályait már az első szabadon választott Országgyűlés emelte törvényerőre.⁷⁰ ***Mint kilenc évtizeddel korábban, Magyarországnak újra hamarabb lett számvevőszéki, mint államszámviteli (államháztartási) törvénye!*** „Megkésetttségük” mellett az utóbbi magas rendű jogszabályok közös jellemzője, hogy az államszámvitel fő kérdéseit (könyvvezetés, beszámolóképzés, pénzügyi ellenőrzés) a rendeleti szabályozásra⁷¹ bízták, jelentős hatásköröket ruházva át ily módon a mindenkori kormányra.

⁷⁰ 1991. évi XVIII. törvény a számvitelről és 1992. évi XXXVIII. törvény az államháztartásról.

⁷¹ Az államháztartás működési rendjéről szóló 217/1988. sz., az államháztartás szervezeteinek beszámolási és könyvvezetési kötelezettségéről szóló 249/2000. sz., a költségvetési szervek belső ellenőrzéséről szóló 193/2003. sz. kormányrendelet, továbbá a KEHI-ről és jogelődeiről szóló kormányrendeletek stb.

3.3. A hatályos jogi szabályozás és problémái

3.3.1. Az államszámvitel rendeleti szabályozása

A jelenlegi időszakban az államszámvitelre vonatkozóan Magyarországon (még) nincsenek *szakmai* szabályok (standardok). *Törvényi* szabályozás sincs. Az általános érvényű számviteli elvek államháztartásban való sajátos érvényesítését a törvényhozó hatalom átruházta a kormányra. A Brüsszeli Bizottság szakértőitől és a hivatalos véleményéből ismert elmarasztalások nyomán 2003-ban felgyorsultak a belső irányítási rendszer (vagy ahogyan a hatályos jogszabályok — tévesen — tartalmazzák: belső ellenőrzési rendszer)⁷² kiépítésére irányuló munkálatok. A PM 2003 júliusában előterjesztést készített „Az államháztartási belső pénzügyi ellenőrzési rendszer fejlesztésének stratégiájáról”, amit a Kormány elfogadott és megküldött az EU illetékes főigazgatóságainak.⁷³ Az előterjesztést nem hozták nyilvánosságra, de a munkaanyagokból tudható, hogy a PM mind a törvényalkotás (Áht.), mind a rendeleti szabályozás terén módosításokat javasolt, továbbá számos intézkedést helyezett kilátásba a szakmai („harmadlagos”) szabályozás terén.

Az államháztartás működési rendjéről szóló kormányrendelet

Az Áht. felhatalmazza többek között a Kormányt arra, hogy "az államháztartási könyvvizetési és beszámolóképzési kötelezettség részletes szabályait rendeletben állapítsa meg". A 217/1998. sz. kormányrendelet az ÁSZ-on kívül ellenőrző szervnek minősíti a KEHI-t, a fejezetek felügyeletét ellátó szerveket, az adóhatóságokat, a társadalombiztosítási igazgatási szerveket és a Kincstárat. (Az adóhatósági és a társadalombiztosítási igazgatási szervek által végzett ellenőrzést nem a pénzügyi ellenőrzési rendszer elemének, hanem hatósági ellenőrzésnek tekintjük.)

A könyvvizetési és beszámolási kötelezettségről szóló kormányrendelet

A számviteli törvény és az Áht. is arra hatalmazza fel a Kormányt, hogy szabályozza az „államháztartás szervezeteinek beszámolási és könyvvizetési kötelezettségét”. Erre a 249/2000. sz. kormányrendeletben került sor. Hatálya kiterjed nemcsak az államháztartás keretei között működő, hanem a köztestületi költségvetési szervekre is. Ez a jogszabály

⁷² A félreértés a felszínen a *Public Internal Financial Control* – PIFC helytelen fordításából, valójában lényegének meg nem értéséből ered. Helyes értelmezését lásd: Ellenőrzési szakkifejezésük és magyarázatuk. Állami Számvevőszék, 2005 121.o ld.

⁷³ Lásd a Kormány 2179/2003 (VII. 29.) sz. határozatát

ellenőrzés alatt "a beszámolási és könyvviteli kötelezettség teljesítésének, valamint az abban foglalt adatoknak" az ellenőrzését érti, és hozzáteszi, hogy azt "külön jogszabályokban foglalt előírásoknak megfelelően" kell végezni. Nem nevezi meg azonban ezeket a "külön jogszabályokat".

A kincstári ellenőrzésről szóló kormányrendeletek

A Kincstár 1996 óta működik a pénzügyminiszter szakmai, törvényességi és költségvetési felügyelete alatt. Sokféle feladatot ír elő számára a törvény, köztük „az előirányzati fedezetvizsgálatot, valamint külön jogszabályban meghatározott ellenőrzési feladatokat”.⁷⁴

A 217/1998. sz. kormányrendelet szerint a programfinanszírozást illetően a Kincstár ellenőrző szerv, az ellenőrzés szakmai tartalmát azonban az idézett kormányrendelet nem tartalmazza. A Kincstár felelőssége e téren csak általánosan meghatározott azáltal, hogy – a teljesítés igazolása mellett – a költségvetési szerv köteles megküldeni a Kincstárnak a hozzá benyújtott számlákat.

A 253/2000. sz. kormányrendelet definiálja a nemzetgazdasági elszámolások fogalmát (a központi költségvetés *közvetlen* kiadásait és bevételeit nevezi így) és előírja a kincstári éves beszámoló részeit.

A pénzügyminiszter feladat- és hatásköréről szóló kormányrendelet

Korábban a KEHI feladata volt koordinálni a Kormány irányítása alatt álló központi költségvetési szervek felügyeleti és belső ellenőrzési szervezeteinek munkaterveit. Az Áht. 48. § s) pontja alapján a PM látja el — az ÁSZ véleményének kikérésével — „az államháztartási belső pénzügyi ellenőrzés koordinációjával és harmonizálásával kapcsolatos jogszabály-előkészítési feladatokat, beleértve az ellenőrzési módszertan és a szakképzés feladatait is”. A 140/2002. sz. kormányrendelet 3. § (1) bekezdése szerint most a pénzügyminiszter „felelős ... a közpénzek felhasználása átláthatóságának növeléséért, gondoskodik a költségvetésből finanszírozott szervezetek feladatellátása gazdaságossági,

⁷⁴ Lásd a 2001. évi L.törvény 4. § (1) bek. a) pontját.

hatékonysági és eredményességi követelményeinek meghatározásáról”. A pénzügyminiszter kidolgozza (előkészíti) „a könyvvizsgálói tevékenységre vonatkozó jogszabályok tervezetét”.

**A KÖZPÉNZÜGYEK JOGI SZABÁLYOZÁSA MAGYAROSZÁGON
(A KÖZBEVÉTELEKRŐL SZÓLÓ JOGSZABÁLYOK NÉLKÜL)**

Vertikális szabályozás	Horizontális szabályozás	Szabályozott terület			
	államháztartás	számvitel	ellenőrzés	egyéb	
Törvény	Áht. számviteli tv. költségvetési törvények	számviteli tv.	ÁSZ-tv.Áht. számviteli tv.	Ötv. közbeszerzési tv. közhasznú szervezetekről szóló tv. „üvegseb” tv. Ptk., Gt.	
Kormányrendelet	217/1998. (Ámr.) 80/2003. (EU-tám.) 124/2003. (EU-tám.) 233/2003. (EU tám.)	249/2000. (Szv.r.) 240/2003.(ktári besz.) 278/2003 (Szv.r. mód)	249/2000. (Szv.r.) 148/2002. (Kpügyi áll.titk.) 193/2003 (belső ell.) 70/2004. (KEHI)119/2004		
Miniszteri rendelet	36/1999. PM (pügyi. szolg.) 16/2002. PM		Pügyi Közlöny 2004. május	IIA standardok lefordíttatása és köz- zététele	
Egyéb			69/2002. OGY. h. 35/2003. OGY. h.	2179/2003. Korm. h.	

3.3.2 A jogi szabályozás problémái

Az államháztartásról szóló 1992. évi XXXVIII. törvény (Áht.)

Ahhoz, hogy elsajátítsuk a közpénzekkel való elszámolás – elszámoltatás EU-s kultúráját, áttérjünk a pénzügyi ellenőrzés korszerű gyakorlatára (*good practice, best practice*), szükséges, de nem elég a csak az ellenőrzéssel foglalkozó jogszabályok módosítása vagy újra alkotása. Az Áht. témánk szempontjából alaptörvénynek tekinthető, hiszen funkciója többek között a közpénzek kezelésének alapelveit, az állami költségvetés készítésének, végrehajtásának és ellenőrzésének folyamatát a legmagasabb szinten szabályozni. Az immár tizenhárom esztendő jogszabályt az OGY gyakorlatilag minden évben (egyes években többször is) módosítja. Ennek következtében az Áht. belső összhangja megbomlik, szerkezete egyre áttekinthetlenebbé válik.

Az államháztartás gazdálkodásának alapelveit deklaráló 12-18. § előírásait például a kincstári rendszer szabályozása követi a 18/A, B, C ... G, H, I §-okban vagy — hogy saját témánknál maradjunk — az ÁSZ-nak adresszált feladatok egy részét az Áht. tartalmazza (95/A § stb).

E dolgozatnak nem feladata javaslatot tenni egy új Áht. koncepciójára, szerkezetére.⁷⁵ Érdemes azonban felhívni a figyelmet az EU Tanácsának korszerűsített pénzügyi rendeletére, és példának ajánlani egy új magyar államháztartási törvény megalkotásához.⁷⁶ Ez a jogszabály nemcsak deklarálja a költségvetési alap (-és további) elveket (ezt az Áht. preambuluma is megteszi), hanem egyértelműen definiálja is azokat, ami viszont hiányossága a magyar jogszabálynak. Az Áht. – más magasrendű jogszabályhoz hasonlóan – a *közpénz* fogalmát sem definiálja. A gyakorlatban olyan közjavakat (közbevételeket, közkiadásokat, közvagyon) értünk a közpénzek fogalma alatta, melyeket — az ugyancsak nem definiált — közszférában, közszektorban használnak. Ez utóbbi természetesen több mint az államháztartás.

Jogi értelemben a *Műsorszolgáltatási Alap* például nem része az államháztartásnak(!), de „nyilvánvalóan” része a közszférának, hiszen közfunkciókat tölt be közpénzen. Az ORTT — mint legitim, önálló jogi személy — a parlament felügyelete alatt áll, és a *költségvetési szervek* gazdálkodására vonatkozó jogszabályok „értelemszerű”(?!?) alkalmazásával gazdálkodik. Számláit a Kincstár vezeti, költségvetését „önálló” törvény rögzíti, ugyancsak törvényben deklarált forrásokból finanszírozza (Média tv. 32. §). Ezek (díjak, kötbérek, kártérítések, bírságok, költségvetési hozzájárulások) vagyis közpénzek, amik a Műsorszolgáltatási Alapba fizetendők be. A törvény szerint még az ide történő *önkéntes*

⁷⁵ A PM 2004-ben bejelentette, hogy 2005 végére új államháztartási törvény megalkotására tesz javaslatot.

⁷⁶ *Council Regulation (EC, Euratom) 1605/2002 of June 2002 on the Financial Regulation applicable to the General Budget of the European Communities.* Lásd a szerző erről szóló tanulmányát (Európai Műhelytanulmányok 101. szám)

befizetés is közpénznek tekinthető, mert közérdekű kötelezettségvállalásnak minősül (77. §). (Az Alap kezelésének szabályait az ORTT állapítja meg, amihez szükséges a pénzügyminiszter – nem pedig az ÁSZ – egyetértése.)

A Műsorszolgáltatási Alap „elkülönített pénzalap” (nem elkülönített *állami* pénzalap, mert az utóbbi az államháztartás egyik eleme); egy költségvetésjogi hungaricum.⁷⁷ Megjegyzem, hogy az EU szakértői még az „elkülönített” konstrukciót (sőt: a TB-alapok külön kezelését!) is bírálták többek között azért, mert az áttekinthetőség (*transparency*) és az elszámoltathatóság (*accountability*) elveibe ütközik.

Különösen időszerű lenne a részletesség (*specification*) elvének újragondolása, amihez ugyancsak a közigazgatási (költségvetési) jog magyar klasszikusainak (*Mariska Vilmos, Magyary Zoltán*) tanításaiból lehetne meríteni. Külön elemzést igényelne annak a tapasztalatunknak, állításunknak az alátámasztása, ami szerint ma Magyarországon a közpénzek felhasználásáról — de jure és de facto — aránytalanul nagy mértékben a végrehajtó hatalom, a Kormány (és annak szervei) döntenek, nem pedig az OGY.

Ennek belátásához elég belenézni a költségvetési törvényekbe: összesen négy-öt előirányzatban jelenik meg egy-egy fejezet (minisztérium), cím (intézmény) éves kiadása, ami az EU-tagországok, illetőleg az EU költségvetéséhez viszonyítva nehezen magyarázható nagyvonalúság, szabadosság. (Az ÁSZ — mint fejezet — például fél oldalt „ér” a költségvetési törvényben, és idén mintegy 8 milliárd forintot 3-4 előirányzat szerint költhet el. A német költségvetés a *Bundesrechnungshof*-nak kb. 40 oldalt szentel, hasonlóképpen az EU is saját számvevőszékének.)

„A részletesség azt jelenti, hogy a költségvetés úgy legyen összeállítva, hogy abból a Kormány programja, szándékai megállapíthatók legyenek vagy legalábbis kitűnjenek mindazok a tervek, amelyekre nézve a törvényhozás elhatározása szükséges.... A részletezés elhanyagolása a parlament hatáskörének elvonását, működésének merő formasággá süllyedését jelenti.”⁷⁸ Ha a parlament nem mondja meg (nem a parlament mondja meg), hogy a kiadások mire költhetők, mikor költhetők el, mekkora összeg költhető adott célra, akkor „szoros” elszámoltatás sem lehetséges, hiszen — ezek után nem törvénysértő az, hogy a végrehajtó hatalom — igen nagy mozgásterén belül — különböző célokra használja, maga osztja el a közpénzeket, támogatásokat ad, új intézményeket hoz létre stb.

Egy új államháztartási törvénybe kívánkozik a hatékony (bölc) pénzügyigazgatás elvének (*principle of sound financial management*) deklarálása: a gazdaságosság, a hatékonyság és az

⁷⁷ Az ORTT működtetése és a Műsorszolgáltatási Alapból történő finanszírozása sérti az *egység és teljesség* követelményét, ami azt jelenti, hogy az államnak egy költségvetésben kellene összes bevételeit és kiadásait összefoglalnia, hogy ily módon az államháztartás egész terjedelmében *áttekinthető* legyen: „az államháztartás alakulására befolyást gyakorló összes körülmények a költségvetésben helyt foglaljanak”. (Magyary Z.: A magyar állam költségvetési joga. Budapest, 1923.) Az ORTT és az Alap finanszírozása nincs összhangban az EU költségvetési elveivel sem, melyek szerint a közösségi bevételeket és kiadásokat egy költségvetésbe (*General Budget*) kell integrálni, mely minden kiadást és bevételt *áttekinthetően* magában foglal (*Financial Regulation Art.4*)

⁷⁸ *Magyary Z.*: A magyar állam költségvetési joga. Budapest, 1923. 104. old.

eredményesség fogalmának definiálása. Annak rögzítése, hogy a közpénzkezelés célja pontosan meghatározott, mérhető és határidőhöz kötött, teljesítménymutatókkal figyelemmel lehet kísérni (*shall be monitored*). Áttekintést igényelnek a hatályos Áht. ellenőrzéssel foglalkozó §-ai. Ki kellene cserélni a homályos megfogalmazásokat. Az Áht. 13/A §-a szerint például „Az államháztartás alrendszeréből finanszírozott vagy támogatott szervezetek, illetve magánszemélyek számára számadási kötelezettséget kell előírni a részükre céljelleggel — nem szociális ellátásként — juttatott összegek rendeltetésszerű felhasználásáról. A finanszírozó ellenőrizni köteles a felhasználást és a számadást”. A törvényhozó hallgat arról, mi a „számadási kötelezettség”. Ki írja azt elő? Mi a finanszírozó ellenőrzésének a szakmai tartalma stb?

Nem szerencsés az Áht-ban rendelkezni az ÁSZ egyes feladatairól sem szakmai, sem jogalkotási szempontból (utóbbi alatt az értendő, hogy az ÁSZ tv. ún. kétharmados, az Áht. „csak feles”). A 29. § szerint az ÁSZ *véleményt* mond a költségvetési törvényjavaslatról és *jelentést* készít a zárszámadásról. A *vélemény (opinion)* szakmai tartalma az EU-terminológiában más, mint amire a magyar törvényalkotó gondolhatott. A 86/A § szerint a társadalombiztosítási alapok zárszámadási javaslatát „könyvvizsgálói hitelesítését” követően fogadja el a Kormány. Ez az előírás „behozza” a magánkönyvvizsgálót a közpénzek (az államháztartás) ellenőrzésébe, és alkotmányossági aggályokat is felvet: az alaptörvény szerint ugyanis az ÁSZ feladata az államháztartás ellenőrzése. További gond, hogy mi van akkor, ha a könyvvizsgáló nem ad „hitelesítő” záradékot, és tisztázásra vár az is, milyen „munkamegosztásban” vizsgálódik az ÁSZ és a magánkönyvvizsgáló a TB-alapok esetében. Ugyanez a kérdés az 57. § (3), (4) és (5) bekezdésével (az elkülönített állami pénzalapok beszámolóját is „könyvvizsgálóval hitelesíttetni kell”) és az Áht. XIII. fejezetével, amely az „államháztartási ellenőrzés”-ről szól. Túl a definiálatlanság okozta nehézségeken („számvevőszéki és költségvetési ellenőrzés”), megjelenik az ÁSZ-nak az 1.1.2 pontban már említett feladata: a helyi önkormányzatok ellenőrzése. Ezzel az előírással a törvényalkotó a pénzügyi ellenőrzésnek olyan sűrűjébe vitte az ÁSZ-t, amiből azóta is keresi a kiutat, miközben kapacitásának csaknem felét (egy több mint 200 fős főigazgatóságot) az államháztartás és a közigazgatás helyi szintjének ellenőrzésére fordítja. Ennek az ellenőrzésnek a célja, a szakmai tartalma mindmáig homályos: A nagyobb helyi önkormányzatok pénzügyi beszámolóját független könyvvizsgáló ellenőrzi. Az ÁSZ nem végez „könyvvizsgálói típusú” ellenőrzést, hanem az ún. „átfogó” ellenőrzéseket favorizálja, aminek a hivatalosan definiált célja és a napi gyakorlata ellentmondásban van egymással. Azt

a gyakorlatot, amit az ÁSZ e téren kialakított, sem az EU tagországai, sem az oda igyekvők nem alkalmazzák. Az Egyesült Királyságban például külön intézmény (*Audit Commission*) vizsgálja a községek, városok pénzügyi elszámolásait. Másutt (Németország, Ausztria) tartományi számvevőszékek, magánkönyvvizsgálók (Dánia) vagy kormányzervek a külső pénzügyi ellenőrök.⁷⁹

További gondja az Áht. „államháztartás ellenőrzésé”-vel foglalkozó fejezetének, hogy kötelezi a Kormányt arra: „a költségvetési ellenőrzésért” „felelős állami szervet” jelöljön ki (KEHI), pedig ez a „szerv” adott (PM). Itt jelent meg korábban az Államháztartási Hivatalnak (jelenleg már újra: Kincstárnak) a kifizetéseket megelőzően végzett *tartalmi* ellenőrzése is. Hogy mi lett volna ez, arról a törvényalkotó hallgatott. Nem utolsó sorban az „államháztartási ellenőrzés” fejezet tárgyalja „az adók és más befizetések” ellenőrzési kérdéseit, amivel teljessé válik a zűrzavar most már nemcsak a terminológia, hanem az ellenőrzés egész rendszere szempontjából is. Az adóellenőrzés ugyanis az EU-ban nem a pénzügyi (jelen esetben államháztartási), hanem a hatósági ellenőrzés körébe tartozik.

A csatlakozási tárgyalásokon a magyar kormány az angol nyelvet használta, és erről a nyelvről „veszi át” az EU joganyagát. A *control* az angolban több jelentésű kifejezés. Adott esetben ellenőrzésre is utalhat, a pénzügyi ellenőrzési terminológiában azonban jellemzően irányítás (szabályozás) a mögötte álló tartalom. (Az ellenőrzéssel valamilyen kapcsolatban állnak a következő angol igék: *audit, check, examine, follow up, inspect, investigate, inquire, monitor, revise, scrutinise, oversee, test, verify, supervise.*)

Az EU-ba való belépésünket megelőző tárgyalások időszakában készített bizottsági országjelentések folyamatosan bírálták az ún. *Public Internal Financial Control* (PIFC) magyarországi állapotát: nincs kialakítva, nincs kellően megszervezve a közintézmények belső irányítási rendszere, belső mechanizmusa, fejletlen az ún. harmadlagos szabályozás stb. A PIFC mögötti kifejezést a PM a Kormány számára készített előterjesztése „államháztartási belső pénzügyi ellenőrzés”-nek nevezte megjegyezve, hogy „az ellenőrzések fogalmát »control« szóval helyettesítjük”. (sic!)⁸⁰ Miután az előterjesztést a Kormány elfogadta, az Országgyűlés módosította az Áht-t.

⁷⁹ Lásd erről bővebben: Nyikos L.: Könyvvizsgálat az önkormányzatoknál. Saldo. Budapest, 1995. 151-156. old.

⁸⁰ A pénzügyminiszter előterjesztése a Kormány részére. 2003. július 2. 5. old.

Megállapíthatjuk, hogy a magyar közszféra pénzügyi ellenőrzésének jogi szabályozása ezzel végképp kaotikus állapotba került. Ennek természetesen csak az egyik oka, hogy a PM nem értette meg a PIFC lényegét. A kisebbik probléma, hogy a *public* több mint az államháztartás: részét képezi a közhasznú szervezetek többsége (pl. a közalapítványok, a közhasznú társaságok, a társadalmi szervezetek, általában az NGO-szféra), továbbá az állami tulajdonban (többségi tulajdonban) levő társaságok (ÁPV Rt., MNB, MÁV Rt., Posta stb.).⁸¹ A hazai közpénzekkel való EU-konform elszámoltatás szempontjából nagyobb gond (mert fatális tévedés) az *internal control* belső ellenőrzésként történt fordítása. (Ennek oka azonban vélhetően nem a nyelvismeret, hanem a szakismeret hiánya.)

A pénzügyi kormányzat kezdeményezésére a 2001. és 2002. évi költségvetés végrehajtásáról szóló zárszámadási törvény is módosította az Áht-t (ami a 13 évvel ezelőtti megalkotása óta bekövetkezett számtalan módosításnak köszönhetően mára áttekinthetlenné vált), legitimálva az „államháztartási pénzügyi ellenőrzés”, illetőleg „az államháztartási pénzügyi ellenőrzési rendszer” kifejezéseket. Az Áht. 2003. XI. 27-től (!) hatályos 120/A § (2) bek. szerint „Az államháztartási belső pénzügyi ellenőrzést ... b) a belső ellenőrzési tevékenység ...” útján kell ellátni. Ez *tautológia*. A 120-121/B §-ok zavarosak, a jogalkalmazót elbizonytalanítják, a hazai pénzügyi tárgyú törvényi előírások mélypontját jelzik.

Megérett tehát az idő új államháztartási törvény alkotására! (Ami e téren az Áht. ÁSZ-ra vonatkozó *szakmai* szabályozásátilleti, elegendő lenne egyetlen § arról, hogy „a pénzügyi ellenőrzés legfőbb szerve” vizsgálatait a nemzetközi ellenőrzési standardok és az EU ellenőrzési irányelvei szerint végzi.)

Az államszámvitel törvényi szabályozása

A pénzügyi ellenőrzés (*financial audit*) fő célja a számviteli elvek betartásának számonkérése a gazdálkodó szervezeteknél. A számvitel nemzetközi elveit (*Generally Accepted Accounting Principles — GAAP*), standardjait (*International Accounting Standards — IASs*) a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Sztv.) rögzíti vagy utal rájuk (*standardok*). Jogalkotásunk sajátossága, hogy ahol „élesben” mennek a dolgok, ott kellő időben megszületnek a törvények. A gazdasági társaságokról az utóbbi másfél évtizedben például már kétszer hozott törvényt az OGY, hasonlóképpen a számvitelről is. Kikényszerítette ezt a gazdasági rendszerváltás, a piacgazdálkodásra való áttérés, a privatizáció, a nemzetközi befektetők igénye. A közszféra a vállalkozói szférához képest jelentős elmaradásban van. Ezt vagy önálló államszámviteli törvény megalkotásával lehetne pótolni vagy az Áht. kiegészítésével.

⁸¹ Lásd a GFS rendszerű EU-számbavételi metodikát

Induljunk ki abból a könnyen belátható követelményből, hogy aki más (a köz) pénzét kezeli, más (a köz) vagyonát használja, az köteles elszámolni, beszámolni arról, hogyan sáfárkodott a rábízott közjavakkal. A beszámolóképzítés szabályait a számviteli törvény tartalmazza. Az Szvt. 15. és 16. §-a a vállalkozások számára tizennégy beszámolási elvet deklarál, köztük több olyat, amely a költségvetés készítésének is alapelve. Ezek az elvek a közszférában, az államháztartásban sajátosan érvényesülnek. (A világosság vagy a valódiság elvét például – mint láttuk – a közpénzek esetében épp úgy be kell tartani, mint a vállalkozói szférában, de az óvatosság vagy a teljesség elve a közszférában eltérő értelmezést kap, az időbeli elhatárolás pedig egyáltalán nem érvényesül.) Miről kell hát „számot adni” a közintézmények pénzügyi beszámolójában? Mire irányuljon a „számvevés”? *„A zárószámadás szerkesztésének módjára nézve a könnyű áttekinthetőség a fő kellék, hogy a számadási munkálat a lefolyt államháztartási időszak eredményeiről lehetőleg világos képet nyújtson, s a pénzügyi és számviteli dolgokban kevésbé avatott szem is biztosan végig tekinthessen az államháztartás számainak tömkelegén.”*⁸² Íme, a transzparencia EU-s elvének hazai megfogalmazása egy évszázaddal ezelőtről...

Az Áht. 124. §-a arra hatalmazta fel a Kormányt, hogy „rendeletben állapítsa meg ... a költségvetési szervek ... beszámolási ... rendszerét, ... számvitelének ... szabályait”. A Kormányra bízta, hogy meghatározza „az államháztartási könyvvezetés és beszámolóképzítési kötelezettség részletes szabályait”. E nagyvonalúság a gyakorlatban azt jelenti, hogy a mindenkori Kormány a számára legcélszerűbb formában, szerkezetben, terjedelemben és tartalomban készíti el éves pénzügyi beszámolóját, a zárószámadást. A többkötetes, többszázezer adatot tartalmazó „dokumentum” megismerésén, minősítésén nem sokat segít az a technikai újítás, ami szerint már nem több tonnányi papír, hanem CD lemez a zárószámadási kötetek hordozója.

Hosszú távon a szakma-fejlődés minden bizonnyal azt fogja eredményezni, hogy a számviteli folyamatokat nem törvények, hanem a nemzetközileg elfogadott standardok fogják szabályozni. Ettől azonban mi még messze vagyunk, a rendeleti szabályozást ezért először törvényi szabályozással kellene felváltani, mert csak így remélhető a közpénzekkel való EU-konform elszámoltatás. (Hozzáteesszük: nem a törvényi szabályozás az EU-s elvárás, hanem a világos számviteli rend.)

⁸² *Mariska* V.: u.o. 546. old.

A közpénzek könyvvezetésének kérdéseiről e helyen nem ejtünk szót; a könyvvitel — mint gazdaságtechnika — a számviteli célok szolgálatában működik. Törvényi szabályozást igénylő kérdés viszont a nyilvánosság: a közpénzeket kezelő gazdálkodó szervezetek, intézmények pénzügyi beszámolójának bárki számára való megismerhetősége. A Szvt. 154. §-a szabályozza a közzétételt, de csak a vállalkozók beszámolójára, és az ahhoz tartozó könyvvizsgálói záradékra vonatkozóan.

Számviteli törvényünk X. fejezete szabályozza a könyvvizsgálatot. Ez — szakmai tartalmát tekintve ugyanaz, mint a közszféra pénzügyi ellenőrzése (*financial audit*). A különbség — mint már utaltunk rá — nem a vizsgálat *tárgyában* (vállalkozói vagy közhivatali beszámoló), hanem abban van, hogy a közszférában pénzforgalmi szemléletű a könyvvezetés és a beszámolóképzés, illetőleg, hogy itt sokkal több szabály vonatkozik a pénzügyi folyamatokra. Alkotmányos elv a vállalkozás szabadsága; a vállalkozó arra költi a közterhek lerovása után megmaradt pénzét, amire akarja. A közpénzek viszont csak arra, csak akkor és csak olyan mértékben költhetők, amilyen mértékben az arra illetékes — OGY, önkormányzati testület — felhatalmazása (*appropriation*) lehetővé teszi.

Az Szvt. 178. §-a is felhatalmazza a Kormányt arra, hogy az államháztartás szervezetei beszámolójának készítését, könyvvezetési kötelezettségét és a fogalmi meghatározásokat rendeletben szabályozza. Nem tartja fenn tehát magának a jogot a parlament, hogy ő írja elő: *miről* kell beszámolni a zárszámadásban, és ezzel saját ellenőrző szerve, az ÁSZ számára sem könnyíti meg a helyzetet. *Mit* ellenőrizzen a számvevőszék a fejezetek vagy a Kormány pénzügyi beszámolójában? Ennél is nagyobb gond, hogy a *vagyonváltásokat a zárszámadás nem mutatja ki*, csak részben tartalmazza azokat a mérlegeket, melyeket az Áht. 116. §-a ír elő, pedig a számvitel legfontosabb feladata éppen a vagyonváltások folyamatos feljegyzése.

Különösen az állam *kincstári vagyonelemei* azok, amelyek értékéről, értékeléséről semmit sem tudunk. Még a pusztá (naturális) létezésükről sincsenek nyilvános, hozzáférhető kimutatások. Ha pedig nincsenek ilyenek, akkor ellenőrizni sem nagyon lehet, hogy megvannak-e egyáltalán. Tisztázásra várnak például a *katonai* (harcászati) eszközök értékelésének, értékcsökkenési leírásának, újra-értékelésének, az *infrastruktúra* (országutak, vasutak stb.) „feltőkésítésének,” a történelmi *örökségek* (művészeti alkotások stb.) megőrzésének, restaurálásának, a *természeti erőforrások* (ásványkincsek, erdők stb.) értékelésének és a pénzügyi beszámolókból való feltüntetésének kérdései. Újabb keletű probléma a napjainkban divatos PPP kapcsán igénybe vett állami eszközök és kötelezettségek, a felmerülő ráfordítások és a keletkező bevételek, kockázatok számba vétele és mindezek állami ellenőrzése.

Ezek a hiányosságok különösen annak fényében tűnnek nagynak, hogy az Szvt. — előre mutatón — „*a nemzeti számviteli standardok*” kidolgozásáról is rendelkezik (178. § 1/e). A hazai vállalkozói számvitelt konzekvensnek mondható törvény (és azt kiegészítő kormányrendelet) szabályozza, és a pénzügyi kormányzat megkezdte a szakmai standardok kidolgozását is. A közszféra számvitelét ezzel szemben elhanyagoltuk; csupán egy kormányrendeletünk van róla és időnként halvány ígéretek egy államszámviteli törvény kidolgozására.

Az **ÁSZ-tv.** számviteli vonatkozásairól itt és most nem szólnunk.

Az államháztartás működési rendjéről szóló 217/1998. sz. kormányrendelet

Nem nevezhető EU-konform megoldásnak a költségvetési szervek beszámolási rendszerének, számvitelének, a parlament számára benyújtandó „mérlegek” tartalmának rendeleti szabályozása.⁸³ „Az államháztartási könyvvizelési és beszámolóképzési kötelezettség részletes szabályait” — az Áht. 124. § (2) bekezdés h) pontja szerint, amit 1996-ban léptettek hatályba — ugyancsak a Kormány állapítja meg. Ez némi túlzással azt jelenti, hogy a Kormány arról számol be a zárszámadásban, amiről akar. Ráadásul az ún. költségvetési „ellenőrzések szabályait” is a Kormány állapíthatja meg, amihez már nincs szüksége az ÁSZ egyetértésére (bár a gyakorlatban kikérik a véleményét).

Túlfeszítené e dolgozat kereteit a szóban forgó rendelet részletes ismertetése (168 §-ról, csaknem 100 oldalas jogszabályról van szó). Hangsúlyozandó erénye, hogy definiálja az általa használt szakkifejezéseket (például az ellenőrző szervek, az elemi beszámoló, a nemzetgazdasági számla, a zárszámadási törvény fogalmát, összesen 57 szakkifejezést), ami hiányossága az ÁSZ tv-nek, és az Áht-nek is.

Az államháztartásról szóló törvény és rendelet együttes áttekintésére volna szükség azzal a céllal, hogy egy új Áht. átvegye azokat az előírásokat, amelyek nem rendeletbe, hanem törvénybe valók.
Például:

- az államháztartás alapegységei;
- a költségvetési szervek fajtái, felügyelete, csoportosítása;
- a költségvetési tervezés fő kérdései;
- az OGY által jóváhagyott előirányzatok módosításának limitálása;
- a költségvetés végrehajtása (az előirányzatok felhasználása);
- az adminisztratív és funkcionális szerkezetű költségvetés;
- kötelezettségvállalás, utalványozás érvényesítés;
- beszámolás (elemi beszámoló készítése).

A rendelet csak részben él azokkal a felhatalmazásokkal, melyeket a Kormány a törvényalkotótól kapott. Hiányoznak például azok a „mérlegek” és vagyonkimutatások, amelyek nélkül a zárszámadás nem lehet teljes értékű. Említést kell tenni a költségvetési szervek elemi beszámolójának ellenőrzéséről. A rendelet 149. § (3) bekezdése szerint ezt a

⁸³ Az Áht. 116. §-a 1992-ben kimondta, hogy az OGY részére a zárszámadáshoz — tájékoztatásul — milyen mérlegeket és kimutatásokat kell bemutatni (többek között „az államháztartás alrendszerének vagyonkimutatását”), de végül ezek tartalmának megállapítását a Kormányra bízta. E megbízást a Kormány azóta sem teljesítette.

felügyeleti szerv (a „fejezetgazda”, például a miniszter) „felülvizsgálja”, ami a feladatok teljesítésének értékelésére, a pénzügyi teljesítés és a feladatmegoldás összhangjára, a „számszaki beszámoló” belső összhangjára terjed ki, de „nem terjed ki ... adatok valódiságára. A jóváhagyás nem jelenti egyben azok valódiságának az elfogadását is”. A rendeletalkotó itt helyesen fogalmaz: a felügyeleti szerv ellenőrzése Kormányon *belüli* vagyis nem független (külső) ellenőrzés, következésképpen nem feladata a valódiság megállapítása.

Az Ámr-be is bekerült „a folyamatba épített, előzetes és utólagos vezetői ellenőrzés” (FEUVE) kifejezés, ami „tartalmazza mindazon elveket, eljárásokat és belső szabályzatokat, melyek alapján a költségvetési szerv érvényesíti a szabályszerű, gazdaságos, hatékony és eredményes gazdálkodás követelményeit”, és ennek érdekében „figyelembe kell vennie a pénzügyminiszter által közzétett módszertani útmutatókban foglaltakat” (145/A §). Az idézet tartalmilag megegyezik az *internal control* (a belső irányítási rendszer) jelentésével, aminek része (de nem maga a rendszer!) a belső ellenőrzés (*internal audit*).

Az államháztartás szervezeteinek beszámolási és könyvvezetési kötelezettségről szóló

249/2000. kormányrendelet

Az Áht. és az Sztv. felhatalmazta a Kormányt arra, hogy rendeletben szabályozza a közszféra számvitelét. A rendelet több fogalmat is definiál, köztük az ellenőrzést („a beszámolási és könyvvezetési kötelezettség teljesítésének, valamint az abban foglalt adatoknak az ellenőrzése ...”), ami lényegét tekintve megfelel az EU pénzügyi ellenőrzési (*financial audit*) definíciójának. További erénye a rendeletnek, hogy az Sztv-ben deklarált általános számviteli alapelveknek az államháztartásban való sajátos érvényesülését deklarálja. Ezt azért kell hangsúlyozni, mert a pénzügyi ellenőrzésnek a közpénzekre vonatkozóan is az az általános célja, hogy meggyőződjön a beszámolóképzésre és a könyvvezetésre vonatkozó alapelvek érvényességéről. (A *valódiság*, a *világosság*, a *folytonosság*, az *egyedi értékelés*, valamint a *tartalom elsődlegessége a formával szemben* elveket az államháztartás szervezetei is az általános előírások szerint alkalmazzák.) Az éves költségvetési beszámoló

- könyvviteli mérlegből;
- pénzforgalmi jelentésből;
- pénzmaradvány-kimutatásból;
- előirányzatmaradvány-kimutatásból;
- eredménykimutatásból és

kiegészítő mellékletből áll.

A bennük levő adattartalom felülvizsgálatra szorul. A rendelet a könyvvizsgálattal is foglalkozik, miután az Ötv. egyes önkormányzatokat könyvvizsgáló megbízására kötelez. A jogszabály ezzel foglalkozó 46. §-a nem kormányrendeletbe illő. A mellékletek (összesen 21) között nem találjuk az Áht. felhatalmazásának megfelelő költségvetési mérlegeket, az államháztartás alrendszerei vagyонkimutatásának szabályozását.

A költségvetési szervek belső ellenőrzéséről szóló 193/2003 Korm. sz. rendelet

A jogalkalmazók tanácstalanságát növeli az ún. Ber., amely — hivatkozva az Áht-ban kapott felhatalmazásra — számos (részben új) fogalmat értelmez: „szabályszerűségi ellenőrzés”, „pénzügyi ellenőrzés”, „rendszerellenőrzés”, „megbízhatósági ellenőrzés” stb. Ezek definíciója vitatható, egymáshoz való viszonyuk tisztázatlan. Az INTOSAI standardjai a *regularity audit* és a *performance audit* fogalmát, a nemzetközi szakirodalom ezeken kívül a *financial audit*, illetőleg a *financial statements audit* kifejezéseket definiálja. Az ún. rendszerellenőrzés (*system-based audit* — *SBA*) egy pénzügyi ellenőrzési megközelítés (*a direct substantiv testing* — *DST* mellett), az ún. megbízhatósági ellenőrzés pedig zavart keltő szószaporítás, hiszen a beszámolók megbízhatóságáról való meggyőződés a *pénzügyi ellenőrzés* legfontosabb feladata. A rendelet a belső ellenőrzés fogalmának definiálását nagyvonalúan „átengedi” az Áht-nek. A jogalkotó itt is a tautológia csapdájába esik: a 8. § szerint „A belső ellenőrzés feladata: vizsgálni és értékelni a folyamatba épített, előzetes és utólagos vezetői ellenőrzési rendszerek kiépítésének, működésének ... való megfelelését” (sic!). E szerint a belső ellenőrzés önmaga működését ellenőrzi, hiszen a vezetői ellenőrzés is belső ellenőrzés!

Országgyűlési határozatok

Noha a jogalkotási törvény szerint az országgyűlési-vagy kormányhatározatok nem minősülnek jogszabálynak⁸⁴, újabban a számvevőszéki ellenőrzés *tartalmi* kérdéseit a parlament ilyen formában deklarálja.

„Az Országgyűlés megerősíti az Állami Számvevőszék stratégiai céljait és nemzetközi kapcsolatai fejlesztését támogató korábbi határozatait. Változatlanul szükségesnek tartja a központi költségvetés végrehajtásának ellenőrzésénél a beszámolók megbízhatóságát - a *financial audit módszer* alkalmazásával - minősítő ellenőrzések fokozatos teljes körűvé

⁸⁴ A jogalkotásról szóló 1987. évi XI. törvény 1. §-a szerint jogalkotó szerv az Országgyűlés, amely *törvényt* alkot, a Kormány (és a miniszterek), amely (akik) *rendeletet* hoz(nak), végül az önkormányzat, amely ugyancsak *rendeletet* bocsát ki.

tételét a fejezeti ellenőrző szervezetek bevonásával, ezáltal is hangsúlyosabbá téve a belső ellenőrzés megelőző szerepét...

Az Országgyűlés egyetért azzal, hogy az Állami Számvevőszék választási ciklusonként minden helyi önkormányzatnál legalább egy alkalommal ellenőrzést végez, s ezen belül az *átfogó ellenőrzéseket* a jelentős nagyságrendű költségvetéssel, illetve vagyonnal rendelkező közel 300 megyei, városi és fővárosi, valamint kerületi önkormányzatra összpontosítja. Az Országgyűlés támogatja, hogy az átfogó ellenőrzések tapasztalatait összegező jelentés mellett a fővárosi, fővárosi kerületi, megyei, megyei jogú városi önkormányzatok átfogó ellenőrzéseiről önkormányzatonként számvevőszéki jelentés kerüljön közreadásra.”⁸⁵(Kiemelések: Ny.L.)

Az **OGY-határozatokkal** való szabályozás nem tartható! A szakmai kérdéseket (finansial audit, átfogó ellenőrzés stb.) törvényben kellene legitimálni (mert az ellenőrzés *tartalmát* fejezik ki) és *standardokban* definiálni.

⁸⁵ 35/2003. (IV. 9.) OGY határozat az Állami Számvevőszék 2002. évi tevékenységéről szóló jelentés elfogadásáról

4. Az EU-tagságból származó kihívások

„minden honpolgár sóvárogva várja pénzügyi igazgatóságunk s egész államháztartásunk gyökeres átalakulását”

Mariska Vilmos–1905

Az Európai Bizottság 2002 végén jelentette be, hogy pénzügyi beszámolóit 2005-től a nemzetközi államszámviteli standardok (*International Public Sector Accounting Standards* — IPSASs) szerint kívánja elkészíteni. Ennek lényege a számviteli standardok *egységesítése* vagyis az államszámviteli elvek, a könyvvezetés és a beszámolóképzés közelítése *a magánszférában* alkalmazott szemlélethez, eljárásokhoz és módszerekhez. A pénzforgalmi (*cash-based*) jellegű elszámolásokat tehát felváltja majd az eredményszemléletű (*accrual-based*) beszámolóképzés, és ily módon a számviteli standardok „egységesülnek”.⁸⁶ Az EU tehát áttér(t) az „elhatárolás-alapú”⁸⁷ számvitelre, amivel az a célja, hogy az államháztartásban növelje az *átláthatóságot* és — a globalizációs folyamathoz alkalmazkodva — ebben a szférában is megteremtse az *összehasonlíthatóságot*. Ez azt jelenti, hogy „a gazdasági eseményeket akkor kell könyvelni, amikor felmerülnek, és arra az *időszakra* kell kimutatni, amelyre vonatkoznak (szemben a pénzforgalmi szemléletű számvittel)”.⁸⁸

Az EU 2003 január elsejétől hatályban levő tanácsi rendeletének a beszámoló-készítésre vonatkozó elvei már deklarálják az eredményszemléletű számvitelt.⁸⁹ Az EU szakértői a magyar államháztartással foglalkozó részletes jelentésükben — több szempontból is vizsgálva a problémát — tíz éven belüli áttérést javasolnak.

⁸⁶ Bizottsági cél a közös számvitel. *Világgazdaság*, 2003. márc. 18

⁸⁷ az *accrual-based* kifejezés sajátos fordítása

⁸⁸ Ellenőrzési szakkifejezések és magyarázatuk (szótár és glosszárium). Állami Számvevőszék, 2005. 92. old.

⁸⁹ Lásd: *Financial Regulation*, Art. 124

4.1. A közszféra eredmény szemléletű számvitele

A pénzforgalmi szemléletű számbavétel Angliában, illetőleg a brit gyarmat-birodalomban az 1866-ban bevezetett nagy kincstári reformnak köszönhetően vált általánossá és több mint száz éven át meghatározóvá. Ekkor sem volt azonban már új gondolat az eredmény szemléletű könyvvezetés. A tizenkilencedik század közepének közgazdasági gondolkodásában a szabadpiaci mechanizmus felfedezése központi szerepre tett szert. Ennek eredményeképpen alakult ki a számvitel területén az eredmény szemléletű elszámolási mód. Egyes helyi önkormányzatok elszámolásait a század közepétől már ennek jegyében készítették. *Birmingham* városi tanácsa például 1850-ben vezette ezt be, és a század végére a legtöbb nagyváros követte az akkori Anglia hatodik legnagyobb gazdálkodó egységének a példáját.⁹⁰

Az elmúlt másfél évszázadban a közszféra számviteli rendszerében két irányzat érvényesült ugyan, de *mindmáig meghatározó a „pénzalapú” számvitel.* A közszférában tehát hagyományosan a pénzforgalmi szemléletű (*cash-based*) könyvvezetést és beszámoló-készítést alkalmazzák. Az utóbbi öt-hat évben azonban egyre több érv szól (*there have been increasing arguments*) amellett, hogy felváltsa ezt az eredmény-alapú számbavételt. Napjainkban megy végbe az az átalakulás, aminek során egyre több ország közszféráját terelik át az e területen eddig nem jellemző „reálbázisra”. Az erre való haladás része annak a folyamatnak, ami a magánszféra pénzügyi beszámolóinak a közszférában történő alkalmazásával írható le. Ez tartalmazza a nyereség-és veszteségkimutatásoknak megfelelő elszámolást (*profit and loss account*), mérleget (*balance sheet*) és pénzforgalmi jelentést (*cash-flow-statement*). Minden nagyobb vagyontárgyat (*all major capital assets*) értékelnek (sok esetben minden évben), és ezek költségeit – használati idejüknek megfelelően - az értékcsökkenési leírás valamilyen formáját alkalmazva a kiadási számlára terhelik (*the costs of this assets are charged to the expeditute account*).

Az előbbi, a *hagyományos* iskola „védelmezői” szerint a közszféra számvitelében valójában elegendő lenne egy „szélesebb látókörű gazdálkodás”(wider economy) elterjesztése, hogy meg lehessen szabadulni az olyan rossz gyakorlattól, mint például a ciklikusság (a jóváhagyott előirányzatok év végi „pánik-szerű” felhasználása). A mind erőteljesebbé váló

⁹⁰ Wynne, A.: Is the move to accrual based accounting a real priority for public sector accounting? ACCA January, 2004 www.accaglobal.com (A londoni székhelyű, Bejegyzett Okleveles Könyvvizsgálók Egyesülése – Association of Chartered Certified Accountants – a közszférában tevékenykedő könyvvizsgálók legnagyobb és gyorsan növekvő, 70 fős nemzetközi szervezete. 160 országban 320 ezer tagot számlál. Az idézett szerző az ACCA államszámviteli ügyeinek vezetője.)

alternatív államszámviteli rendszer viszont – hívei szerint – elősegíti a versenyt, maximálja a szervezetek működésének hatékonyságát, és biztosítja, hogy a közszféra a lehető legkisebb költségvetésből működjön. Az utóbbinak a *célja tehát a hatékonyság, aminek az érdekében a közszférában is a vállalászási szféra eredmény-szemléletű beszámolóját javasolják alkalmazni.*⁹¹ A hagyományos iskola nézeteinek a pénzforgalmi szemlélet felel meg jobban, mivel az van összhangban a törvényekkel, a jogszabályokkal. Mivel azonban az alternatív iskola gondolkodásmódjában egyre nagyobb szerepet kap a költségvetési szervezetek hatékonysága és a verseny, azoknak az országoknak, amelyeknek fontosak ezek az elvek, célszerűbbnek látszana az eredmény-szemléletű elszámolást alkalmazni.

Két évtizeddel ezelőtt a közszféra és a vállalászozói szféra számviteli rendszere még teljesen elkülöníthető volt egymástól. 1970 és 1980 között azonban a világgazdaság növekedése lassulni kezdett. Ennek következtében a '30-as évek *keynesi* felfogását felváltotta a neoliberalis közgazdasági gondolkodásmód. A közszférában elkezdődött a *liberalizáció*, a *privatizáció* és a *dereguláció*. E tendenciák eredményeképpen a költségvetési szervek körében is kezdett kialakulni a verseny, amivel azonban az addig domináns tradicionális gondolkodásmód nem tudott mit kezdeni. A *New Public Sector Management* (NPSM) megjelenésével előtérbe került az eredmény-szemléletű számvitel alkalmazása.

Az új szabályozást először *Chile* államháztartásában vezették be a 70-es években, a *Pinochet*-rezsim alatt.⁹² A hazai szakmai közvélemény *Új-Zélandot* tekinti a reálbázisú államszámvitel „őshazájának”,⁹³ ahol 1990-ben kezdték azt alkalmazni a költségvetési szervek beszámolóiban. Az *Egyesült Államok* nemzetgazdasági méretekben 1997-ben kezdte meg a bevezetését, az egyes államok számviteli rendszerei és a városi önkormányzatok azonban még csak napjainkban állnak át. *Angliában* 1974-re – a legkisebb önkormányzatok kivételével – minden önkormányzatnak az eredmény-szemléletű elszámolási módot kellett alkalmaznia. Az 1990-es évek elején az angol egészségügyi rendszer is szabad kezet kapott számviteli rendszerének megválasztását illetően, és a kórházak át is tértek a quasi-fügetlen, üzleti (eredmény-szemléletű) elszámolási rendszerre.⁹⁴ 2003 közepéig az OECD- országoknak még csak a fele tért át a közszférában az új számviteli rendszerre (*had adopted accrual based accounting for their central government accounts*). A nem OECD-tagországok közül *Malaysia* és a *Dél-Afrikai Köztársaság* teremtette meg államszámviteli rendszerének új alapjait.⁹⁵ Ami a világ legnagyobb gazdaságait illeti: a *francia* nemzetgyűlés már egyetértett a 2005-től történő áttéréssel, *Németország* és *Olaszország* azonban egyelőre elvetette az áttérést, hivatkozva annak költségeire. Példájukat követte *Hollandia* és *Japán* is.

Annak eldöntéséhez, hogy a magánszféra szemléletét, eljárásait a közszféra intézményei alkalmazzák-e vagy sem, egy szigorú ráfordítás-hozam összehasonlítás révén célszerű az

⁹¹ *Wynne*, A.: Do private sector financial statements provide a suitable model for Public sector Accounts? p. 9 ACCA April, 2005 www.accaglobal.com

⁹² Közismert, hogy *M.Friedman*, a neoliberális közgazdasági irányzat, a „csikágói iskola” egyik fő képviselője *Pinochet* tanácsadója volt.

⁹³ Lásd például *Báger – Vígvári*: A programköltségvetés elméleti alapjai és alkalmazásának nemzetközi tapasztalatai. 1. melléklet 2005. június /www.asz.hu/

⁹⁴ *Wynne*, A.: i. m. (2004) p. 5

⁹⁵ *Wynne*, A.: i. m. (2005)

országoknak tájékozódniuk (*should be informed by a rigorous comparison of the likely costs and benefits*). A magánszférához hasonló pénzügyi beszámolók különösen az állami vagyon értékére (értékeléséhez) nyújthatnak kiegészítő információkat, és elősegítik a költségvetési szervek működési hatékonyságának összehasonlítását.⁹⁶ Az eredményszemléletű elszámolás haszna:

- a ráfordítások (költségek) és a bevételek megbízható *mérése*, az *évek közötti összehasonlítás* lehetővé tétele;
- sokkal inkább az outputra mint az inputra koncentrálnak;
- hatékonyabb és eredményesebb lehet általa az erőforrás felhasználás (például a fix költségeknek az egyes témákra terhelése révén);
- egy szolgáltatás – a teljes költségeit kifejezve - összehasonlíthatóvá válik mások hasonló szolgáltatásaival;
- a kormányzati politika fenntarthatóságának jobb megítélése;
- az elszámoltatás és az elszámoltathatóság feltételeinek javulása
- jobb pénzügyi vezetés (financial management) és
- a vezetői teljesítmények nagyobb mértékű összehasonlíthatósága.⁹⁷

4.1.1. A vállalkozói-és a közszféra pénzügyi beszámolójának funkciója⁹⁸

A pénzügyi beszámoló annak felhasználói számára készül. Kik és mire használhatják? A vállalkozói szférában mindenek előtt a *tulajdonosok* használják, hogy ellenőrizzék: megfelelően kezeli-e befektetésüket az ügyvezetés (*management*). Használhatják a *leendő befektetők*, hogy megtudják: érdemes-e az adott vállalkozásba investálni.. Használják a *szállítók* (képes- a gazdálkodó szervezet tartozásai törlesztésére) és a *bankok* (a hitelek törlesztése miatt), valamint a *vevők* (milyen hosszú távon számíthatnak az adott szállítóra). Használja az *állam* (mint jogszabályalkotó, hogy ellenőrizze: betartják-e a vállalkozások az általa alkotott szabályokat).

A közszférát illetően mások a pénzügyi beszámoló felhasználói; végső soron az *adófizető állampolgárok*, akiknek a közszféra szervezetei elszámolással tartoznak arról, hogy megfelelő módon használják-e az állami javakat az ígért szolgáltatások elkészítésére, továbbá azok a

⁹⁶ Wynne, A.: The Role of Accounts in Public Sector Accountability. (a.wynne@accaglobal.com)

⁹⁷ Accrual accounting. ACCA main page.mht

⁹⁸ Bővebben e témakörben lásd: *Farkas* Emese: Változás a közszféra számviteli rendszerében. Szakdolgozat – 2005. Corvinus Egyetem, Számvitel Tanszék

testületek, amelyek az állampolgárokat képviselik. Használják a *befektetők* is, akik bizonyos esetekben tőkével járulnak hozzá közfeladatok megoldásához.

Ebből a felsorolásból látszólag kimaradtak az állam vertikális kapcsolatai: a szállítók és a vevők. Az állam által előállított termékek fogyasztói, „vevői” azok az állampolgárok, akik a felsorolás első csoportjába tartoznak. A beszámoló funkciója, hogy felhasználóik számára információkat szolgáltatson, ezáltal segítse őket a közszférában tevékenykedő gazdálkodó szervezettel kapcsolatos véleményük kialakításában, döntéseik meghozatalában.

A közszférában a beszámoló szerepe némileg eltér a vállalkezési szférában értelmezett szereptől. A *tradicionális iskola* gondolatmenete szerint a közszféra beszámolójának feladata, hogy:

- „pénzügyi összesítést adjon a közszféra működéséről;
- bemutassa, hogy a költségvetés megfelelt-e az előirányzatoknak;
- az állam kiadásai megfelelnek-e a jogszabályok által megszabottaknak;
- a következő évi költségvetés alapjául szolgáljon.”⁹⁹

Az *alternatív iskola* szerint, amelynek a NPSM a terméke a pénzügyi beszámoló céljai a közszférában is következők:

- „a tulajdonosok tájékoztatása a szervezet pénzügyi helyzetéről;
- a potenciális befektetők tájékoztatása arról, hogy a szervezet mennyire tőkeerős;
- válságkezelés esetén a döntések meghozatalához szükséges információk biztosítása;
- az eszközök és kötelezettségek azonosítása és értékelése;
- a demokratikus ellenőrzés megkönnyítése (üvegzséb).”¹⁰⁰

A beszámoló feladatai az alternatív iskola felfogása szerint nagyon hasonlítanak a vállalkezői szféra társaságai által összeállított beszámolókra. Nem lehet azonban a két eredmény-szemléletet azonosítani. A következőkben utalunk néhány különbségre.

Az első különbség a vállalkezői szféra és a közszféra eredmény-szemléletű beszámolása között az, hogy míg az előbbi számára az elsődleges cél az, hogy a tulajdonosoknak a társaság által termelt *profitot* bemutassák, addig a közszféra esetében a profit nem értelmezhető. A választópolgárokat ugyanis jobban érdekli az állam által nyújtott szolgáltatások *színvonala*, mint a tényleges *teljesítménye*. E megfontolásból kiindulva a közszféra beszámolói az eredményesség és a költségek közül a legtöbb országban jelenleg csak a kiadásokat tartják nyilván, az alternatív iskolának megfelelően viszont a beszámoló mindkettőre kiterjedne,

⁹⁹ Hepworth, N.: Accounting in the Public Sector. www.cipfa.org.uk 2003

¹⁰⁰ Hepworth, N.: i.m.

ezáltal jobban hasonlítana a vállalkozási szféra beszámolójára, ami elősegítené a két szektor által nyújtott szolgáltatások összehasonlíthatóságát.

Abból is különbségek adódnak, hogy a közsféra beszámolóit a felhasználók *politikai döntések* meghozatalára használják a vállalkozói szféra pénzügyi döntéseivel szemben.

A pénzforgalmi szemlélet

A pénzforgalmi szemlélet alatt – mint láttuk – azt a típusú elszámolást értjük, amikor az elszámolás során csak azok a tételek vehetők figyelembe, amelyek pénzügyileg tényleges kifizetesként vagy bevételként megjelennek. A világ legtöbb országának közszférájában még mindig pénzforgalmi szemléletű vagy módosított pénzforgalmi szemléletű elszámolás szerint vezetik a könyveket. Többek között azért, mert a kormányok ezt az elszámolási módot hagyják jóvá, mivel nagyon sok politikai döntés *a befolyt bevétel* nagyságától függ. A pénzforgalmi szemlélet alapján összeállított beszámoló a következő döntéseket segíti elő:

- az *adók* mértékének meghatározása;
- a költségvetés összeállítása, mivel az is a pénzforgalmi bevételek és kiadások egyenlege alapján készül;
- a költségvetés alternatív finanszírozási módja.

A pénzforgalmi szemlélet előnyei közé sorolhatjuk azt is, hogy nem csupán a bevételek felhasználásáról, de a *támogatások felhasználásáról* is információt tud nyújtani (szociális támogatások, az állam által finanszírozott infrastrukturális fejlesztések). Ennek az elszámolási módnak azonban minden bizonnyal az a legnagyobb vonzereje, hogy közel 200 éve használják, ennek folytán a közsféra szervezetei hozzá vannak szokva. Ez is hozzájárul ahhoz, hogy ez a könyvvezetés jóval egyszerűbbnek tűnik, mint az eredmény-szemléletű. Ezek azért nagyon fontos érvek a pénzforgalmi szemléletű számvitel mellett, mert a közszférában működő szervezeteknél nagyon kevés *jól képzett* – számviteli szolgáltatást végző – szakembert foglalkoztatnak. Ők a pénzforgalmi rendszert jól ismerik, de nem biztos, hogy az eredmény-szemléletű elszámolással is tisztában vannak.¹⁰¹ A módszer egyszerűsége jó szolgálatot tesz akkor is, amikor az adott szervezet beszámolóját az országgyűlési *képviselőknek* kell elmagyarázni, hiszen a beszámoló –egyszerűségéből fakadóan – könnyen érthető és világosan összehasonlítható a tervezett költségvetéssel. Mivel régóta használják ezt az elszámolási módot, az adatok gyűjtése, és az elszámolás is *olcsóbb*, mint egy új rendszer kialakítása.

¹⁰¹ *Fédération des Experts Comptables Européens – FEE: The Adoption of Accrual Accounting and Budgeting by Governments (central, regional and local) July 2003*

Hátrányai közé sorolhatjuk ugyanakkor, hogy nem szolgáltat elegendő és megfelelő információt az eszközökről és kötelezettségekről, a tőke értékéről sem, valamint hiányosak az információk az értékcsökkenéssel és az eszközfenntartással kapcsolatban is. A költségvetési szervezeteknek arról kell beszámolniuk, hogy *mennyi pénzt költöttek*, és nem arról, hogy *milyen hatékonyan* használták fel az erőforrásaikat. Ennek a számviteli és beszámolási elvnek az alkalmazása nem teszi lehetővé a vállalkezési szférával való összehasonlítást sem, pedig a privatizáció megjelenésével egyre több olyan szervezet került át a vállalkezési szférába, ami hasonló funkciókat tölt be, mint a közzsféra egyes szervezetei, és így ugyanazokért a piacokért versenyezhetnek.

Az eredmény-szemlélet

Az eredmény-szemlélet a közzsférában a NPSM része. Ahhoz, hogy megértsük, miért olyan fontos (egyes vélemények szerint) az eredmény-szemlélet alkalmazása a közzsférában, tisztában kell lennünk a NPSM felfogásával. „E felfogás szerint a közzsféra szervezeteinek nagyobb hangsúlyt kell fektetniük a vállalkezési szféra megfigyelésére annak érdekében, hogy a közzsféra által nyújtott szolgáltatások hasonló minőségűek lehessenek az immár versenytársakká avanszált vállalkezésekével. Nagyobb döntési szabadságot kell kapniuk a szervezetek vezetőinek, valamint meg kell ragadni az egyes tevékenységek kihelyezésének lehetőségét a PPP (*Public Private Partnership*) projektek alkalmazásával, amelyek jelentős költségcsökkentést eredményezhetnek az államnak, és biztosítják az állami feladatok finanszírozását”.¹⁰²

Az eredmény-szemlélet alkalmazása tehát *nem a cél, csak egy eszköz* annak megvalósítására, hogy a kormányok hatékonyabb gazdálkodást és jobb szolgáltatásokat tudjanak biztosítani az állampolgárok számára. Az eredmény-szemlélet alapja, hogy a gazdasági eseményeket akkor rögzítik, amikor azok ténylegesen felmerülnek.

Előnyös továbbá, hogy a beszámolóban a saját tőke elemei is megjelennek, a szervezet által birtokolt valamennyi eszközzel és vállalt kötelezettséggel együtt. Az eredmény-szemlélet alapján összeállított beszámoló nemcsak ezeknek a mérlegtételeknek a rögzítését, de az azokban bekövetkezett *változások* kimutatását is garantálja (a pénzforgalmi szemléletből hiányzó értékcsökkenési leírások, időbeli elhatárolások és céltartalékok rögzítésével). A

¹⁰² Wynne, A.: i.m. 93. lj.

személyi jellegű ráfordításokat is bemutatják a beszámolóban.¹⁰³ Az eredmény és a pénzmaradvány meghatározásakor ráfordítás alatt eddig a *kiadást* értelmezték, ebben a szemléletben azonban ez a fogalom más tartalmat nyert. A ráfordítások a kibocsátott anyagi javak bekerülési értékét mutatja meg, ami nem feltétlenül szélesebb kört ölel fel, mint a kiadások, inkább az a megfogalmazás helyes, hogy mást tartalmaz. A ráfordítás eredmény realizálásával jár együtt, ami a pénzforgalmi szemléletben nem valósul meg, így ebben a szemléletben a ráfordítást, mint kifejezést sem alkalmazzák.

A kiadások és a bevételek kimutatása is szemléletesebb és az ezek közötti *időbeli összehasonlíthatóság* is jobban biztosított. Illetve, ha az egyes szolgáltatások bevételeit és költségeit is sikerül kimutatni, úgy *összehasonlíthatóak lesznek a vállalkozási szféra szolgáltatásaival*. A kormányzati politikák *hosszabb távra való tervezését* is elősegíti ez a fajta beszámolási rendszer, mert pontosabban nyilvántartja a kötelezettségeket, ami elősegíti, hogy pontosabban meg tudják határozni a jövőbeni finanszírozási szükségleteket.

Az ilyen típusú beszámoló megmutatja, hogy a szervezet *milyen forrásokból* finanszírozta a tevékenységét. A beszámoló felhasználója megbizonyosodhat afelől is, hogy a szervezet folytatni tudja-e a tevékenységét, és teljesíteni tudja-e a kötelezettségeit. Ugyanakkor lehetőséget ad a kormányzat számára, hogy bemutassa a beszámoló felhasználóinak, hogy a költségvetési szervezet milyen hatékonyan használta fel az erőforrásait.

Az eredmény-szemléletű beszámoló által közölt információkat azonban nemcsak a beszámoló olvasói, hanem az államháztartási szervezetek is hasznosítani tudják, mégpedig a következő döntésekhez:

- „azon szolgáltatások *finanszírozásának* a megtervezéséhez, amelyeket nyújtani szeretnének;
- az eszközök pótlásának és felújításának a tervezéséhez;
- a kötelezettségek kiegyenlítésének, visszafizetésének a megtervezéséhez;
- a készpénz-szükséglet megtervezéséhez.”¹⁰⁴

Az eredmény-szemlélet előnyeként tartják számon, hogy a szervezettel kapcsolatos adatokat és információkat teljesebb körben kezelő rendszernek köszönhetően az eredmény-szemléletű

¹⁰³ *Thompson, H.*: Transition from cash to accrual basis of accounting. www.cartac.com.bb 2004

¹⁰⁴ *Transition to the Accrual Basis of Accounting*: Guidance for Governments and Government Entities. IFAC Public Sector Committee. April 2002 Study 14 .

beszámoló által közölt adatok a vezetés számára magasabb információtartalommal rendelkeznek. Ennek köszönhetően *teljesebb képet tud adni a szervezet működéséről*, a kötelezettségek adott időpontbeli állományáról, és ezek megfelelő kezeléséről. Ez nagy segítséget tud nyújtani a kormányzat számára a következő költségvetés tervezésénél, és a vezetői döntések meghozatalánál.¹⁰⁵

A számvittel foglalkozó szakértők számára az eredmény-szemléletű beszámoló megértése a könnyebb. A laikus döntéshozók (a parlament) számára viszont a pénzforgalmi szemléletű beszámolót egyszerűbb átlátni, mivel a mechanizmusai hamarabb megérthetőek. Az eredmény-szemléletű számviteli rendszer hátrányai között tartják számon a következőket:

- „az eszközök és kötelezettségek számbavételének és értékelésének *költsége*;
- a számviteli informatikai rendszer kidolgozásának, működtetésének és az informatikusok betanításának költsége;
- a számviteli módszerek, eljárások kidolgozásának költsége;
- a dolgozók továbbképzésének költsége;
- a képzetesebb munkaerő alkalmazásának költsége.”¹⁰⁶

Ezek a költségek azonban nem feltétlenül az eredmény-szemléletű számviteli rendszer bevezetéséhez kötődnek, hiszen azok minden új számviteli rendszer bevezetésénél megjelenének. Jelentős részük egyszeri költségként merül fel, tehát a rendszer kialakítása után valószínűleg nem lenne szükség az informatikai rendszer újbóli kiépítésére vagy a számviteli módszerek, eljárások ismételt kidolgozására, ennél fogva a fentebb megjelölt költségek sem merülnek fel még egyszer.

Magával az eredmény-szemlélettel kapcsolatban a következő problémák merülnek fel:

- ezt a rendszert alapvetően a szervezet/társaság által termelt *profit* kimutatására dolgozták ki, a közsféra szervezetei pedig nem profitorientáltak;
- a közsféra szervezeteit illetően fontosabb az, hogy az adott feladatokat ellássa a szervezet, mint az, hogy milyen hatékonysággal működik,
- ez a rendszer nem elfogadott és nem kipróbált a közsféra szervezeteinek körében.

¹⁰⁵ *FEE* i.m.

¹⁰⁶ *Wynne*, A. i.m. 2004

Kompromisszumok

A költségvetési szervek pénzügyi beszámolóí és könyvvezetése nem csak a „két véglet” szerint oldható meg. Léteznek átmeneti állapotok. Az alábbiakban az Európai Unió által elfogadott kompromisszumos modelleket mutatjuk be. Magyarország számára ma ezek a legaktuálisabbak. Ez a besorolás *négy lépcsőt* tartalmaz. A két véglet között tehát *további két* fokozatközül választhatunk. A tiszta pénzforgalmi, az attól az eredmény-szemléletű felé fordulómódosított *pénzforgalmi*, az eredmény-szemléletű beszámolóhoz közelebb álló *módosított eredmény-szemléletű* és a tiszta eredmény-szemléletű megoldást.

A *tiszta pénzforgalmi szemlélet* azt jelenti, hogy a könyvvezetés csak akkor rögzíti a gazdasági eseményeket, amikor a pénzeszközök ki-, illetve beáramlanak. Ennek eredményeképpen, miután csak a pénzeszközök mozgását rögzítik évközben, a beszámoló által közölt információk csak a pénzmozgásokat, és az év végi pénzeszköz-egyenleget tudja bemutatni. A tárgyi eszközökről és az egyéb eszközökről, valamint kötelezettségekről semmilyen kimutatást nem vezetnek csak, mint bevétel és kiadás jelennek meg azok vásárlása vagy értékesítése esetén.

A *módosított pénzforgalmi szemléletű* könyvvezetés természetesen sok vonatkozásban hasonlít a tiszta pénzforgalmi szemléletre, azonban valamelyest meghaladja azt. Azon felül, hogy ezzel a szemlélettel a pénzeszköz-forgalmat kezelni tudják, néhány, a következő beszámolási periódus elején esedékes ki-és befizetést is rögzítenek. Ugyanakkor ebben a rendszerben bizonyos követeléseket és kötelezettségeket is el tudnak számolni. Ez a forma gyakori az európai országok önkormányzati számvitelében.

Az eredmény-szemléletű beszámolás felé haladva ebben a csoportosításban a következő lépcsőként a *módosított eredmény-szemléletű* elszámolás szerepel. Ez a könyvvezetési módszer majdnem mindenben megegyezik a tiszta eredmény-szemlélettel, csak egy-egy kisebb eltérés fordulhat elő. (Ilyen lehet például, hogy a tárgyeszköz-aktiválásokat nem számolják el, vagy előfordulhat az is, hogy az értékcsökkenést nem rögzítik.) Nem minden országnál ugyanaz az eltérés fordul elő természetesen (ez attól függ, hogy melyik országnak mit lesz nehezebb megvalósítani).

A másik szélső pólus, az *eredmény-szemléletű beszámolás* olyan könyvvezetést ír elő, amikor a gazdasági eseményeket abban az időszakban kell rögzíteni, amelyben felmerülnek, tehát nem akkor, amikor azok pénzforgalommal járnak. A tiszta eredmény-szemléletű beszámolás esetén az eszközöket és a kötelezettségeket, valamint azok változását teljes mértékben

rögzíteni kell. Ez azzal jár, hogy az esetleges aktiválásokat, és a szükséges értékcsökkenést minden esetben el kell számolni. Ez a beszámolási mód a vállalkozási szférán kívül az angolszász országok önkormányzati beszámolóiban található meg.

4.2. Az IPSASs kialakulása és fejlődése

A globalizáció térhódításával megszületett az igény a különböző országok számviteli rendszereinek egységesítésére annak érdekében, hogy az országok számviteli előírásai alapján készített beszámolók egymással *összehasonlíthatóak legyenek*.

Ez az igény először a *tőzsdén* jegyzett cégeknél merült fel, majd a költségvetési szervezeteknél, hiszen ennek a két szférának a beszámolói iránt a legnagyobb a közérdeklődés, itt a legfontosabb az *átláthatóság* és az összehasonlíthatóság biztosítása.

A Közzsféra Nemzetközi Számviteli Standardjai (*International Public Sector Accounting Standards –IPSASs*) a költségvetési szféra szervezetei számára adnak iránymutatást, ezért a vállalkozói szférára vonatkozó, és így a tőzsdén jegyzett cégek által is használatos Nemzetközi Számviteli Standardok (*International Accounting Standards –IASs*) fejlődéséről itt nem esik szó.

Az IPSASs kidolgozásáért a Közzsféra Nemzetközi Standard Bizottság (*International Public Sector Accounting Standards Board –IPSASB*) a felelős. Korábban ezt a bizottságot Közzsféra Bizottságnak (*Public Sector Committee – IFAC PSC*) nevezték. A Közzsféra Nemzetközi Standard Bizottság tehát az 1977-ben alakult IFAC (*International Federation of Accountants*) egyik szervezete. Ennek megfelelően a szervezetnek 163 tagszervezete van a világ 119 országából, ami több mint 2, 5 millió könyvvizsgálót jelent a gazdaság különböző területeiről (közzsféra, ipar és kereskedelem, a vállalkozási szféra többi része, oktatás). Ez a szervezet céljaként ismeri el, hogy olyan *egységes, az egész világon alkalmazható standardokat dolgozzon ki*, amelyek egységesítik a számviteli rendszereket, és így biztosítani tudják az összehasonlíthatóságot az egész világon. Ennek érdekében fontosnak tartják, hogy a nemzeti standardalkotókkal is szoros kapcsolatot tartsanak, annak érdekében, hogy őket is bevonják a számvitel egységesítésébe.

A szervezet több bizottsággal is rendelkezik, amelyek teljesen különböző feladatokkal és az azoknak megfelelő standardok kidolgozásával foglalkoznak. A legfontosabb bizottságok:

- Könyvvizsgálói Bizottság (IAASB)
- Oktatási Bizottság (Education Committee)
- Etikai Bizottság (Ethics Committee)
- Közzsféra Nemzetközi Standardok Bizottság (IPSASB).

Az IPSASB foglalkozik a közszféra számviteli standardjainak kidolgozásával. 1996-ban kezdte a munkáját. A cél ekkor az volt, hogy 2001 novemberére eredmény-szemléletű standardokat dolgozzanak ki az államháztartási szervezetek számára. Ezek alapjául az 1997-ben hatályban lévő Nemzetközi Számviteli Standardok (IAS) szolgáltak. A közszféra sajátos területeivel a vállalkezési szféra számára készült Nemzetközi Számviteli Standardok nem foglalkoznak, ezért azokra a bizottság külön standardokat tervezett kidolgozni. Az IPSASB azonban az ismertetett elméletek közül csak a tiszta pénzforgalmi és a tiszta eredmény-szemléletet fogadja el. Elsősorban az IAS alapjául is szolgáló eredmény-szemléletet tekintette irányadónak.¹⁰⁷

A Bizottság első standardalkotási szakasza 2002-ben zárult le, amikorra *húsz eredmény-szemléletű standard* készült el. Publikáltak továbbá egy tanulmányt, amely a pénzforgalmi szemléletű könyvvezetésről az eredmény-szemléletű könyvvezetésre való áttéréshez ad tanácsokat. Felismerték azonban, hogy a célországok nagy részében még nem készültek fel az államszámviteli rendszerek eredmény-szemléletűre való átállítására, ezért 2003 januárjában kiadták az eddigi egyetlen pénzforgalmi szemléletű IPSAS-t: „*Pénzügyi jelentés a pénzforgalmi szemléletű számvitel esetén*” címmel. A standardok kidolgozása meghatározott rendszerben folyik. A Bizottság minden ülését a nyilvánosság előtt tartja, így a tevékenysége iránt érdeklődő civilek részt vehetnek az üléseken, és figyelemmel kísérhetik a standardalkotás folyamatát, de nincs beleszólási joguk a vitába. Vannak olyan esetek, amikor a Bizottság meghív valakit, illetve speciális, úgynevezett „Operatív Bizottságokat” (*Steering Committees*) alakít. Ezek a tanácsok civilekből állnak egy bizottsági tag vezetésével, akinek az a feladata, hogy segítse a Bizottság munkáját egy standard, tanulmány, vagy egyéb bizottsági kiadvány kidolgozásakor.

A standard közzététele előtt a Bizottság tervezetet készít. A tervezetet a kormányok, közszféra szervezetek, könyvvizsgálók körében terjeszti. Az érintett szervezetek általában négy hónap leforgása alatt véleményezik azt. Ez a véleményezés nagyon fontos a Bizottság számára, mert ez az egyetlen módja, hogy visszajelzést kapjon a felhasználóktól. A véleményezési időszak leteltével a megvizsgálja a visszaérkezett megjegyzéseket, és azok tükrében felülvizsgálja a standardtervezetet, majd kiadja a végleges standardot. A Bizottság eddig *22 standardot adott ki*.

¹⁰⁷ *Róth* József (szerk.): Mérlegképes továbbképzés. MKVK Oktatási Központ Budapest 2003

1.	Nemzetközi és hazai történelmi gyökerek.....	2
1.1	Számvevőszékek felállítása.....	3
1.1.1	A fő számvevőszéki modellek Nyugat-Európában.....	5
1.1.2.	<i>Ellenőrzési típusok (az ellenőrzés szakmai tartalma)</i>	16
1.1.3.	<i>Az első magyar számvevőszék</i>	20
1.2	Számvevőségek.....	25
1.3.	Számviteli szabályozás.....	31
1.3.1.	<i>A francia típusú államszámviteli szabályozás és ellenőrzés</i>	31
1.3.2.	<i>A hazai államszámviteli szabályozás a múltban</i>	35
2.	A szabályozás jelenlegi fő kérdései.....	41
2.1	Elméleti megközelítés.....	41
2.2.	Számviteli (és államszámviteli) elvek.....	51
2.2.1.	A vállalkozás folytatásának elve.....	51
2.2.2.	A teljesség elve.....	51
2.2.3.	A valódiság elve.....	52
2.2.4.	A világosság elve.....	52
2.2.5.	A következetesség elve.....	53
2.2.6.	A folytonosság elve.....	53
2.2.7	Az összemérés elve.....	53
2.2.8.	Az óvatosság elve.....	54
2.2.9.	A bruttó elszámolás elve.....	55
2.2.10.	Az egyedi értékelés elve.....	55
2.2.11.	Az időbeli elhatárolás elve.....	56
2.2.12.	A tartalom elsődlegessége a formával szemben.....	56
2.2.13	A lényegesség elve.....	56
2.2.14.	A költség-haszon összevetésének elve.....	57

3. A közelmúlttól napjainkig	58
3.1. Ismétlődő szakmatörténelem?.....	58
3.2. Alkotmányozás — törvényhozás — szakismeret nélkül?.....	67
3.3. A hatályos jogi szabályozás és problémái.....	77
3.3.1. <i>Az államszámvitel rendeleti szabályozása</i>	77
3.3.2 <i>A jogi szabályozás problémái</i>	82
4. Az EU-tagságból származó kihívások	93
4.1. A közszféra eredmény szemléletű számvitele.....	94
4.1.1. <i>A vállalkozói-és a közszféra pénzügyi beszámolójának funkciója</i>	96
4.2. Az IPSASs kialakulása és fejlődése.....	103