

Budapesti Corvinus Egyetem
Gazdálkodástani Ph.D. program

Teljesítménymérés a védelemben

A haderő hatékonyságának és eredményességének
mérési nehézségei

Ph.D. értekezés

Készítette:	Antal Erika
Témavezető:	Dr. Baricz Rezső

Budapest, 2005.

Tartalom

Tartalom	2
Táblázatok jegyzéke	3
Ábrák jegyzéke	3
1. Bevezetés	4
2. A számvitel és részterületei	8
2.1. A számvitel	8
2.2. A vezetői számvitel	12
2.3. A pénzügyi számvitel és a vezetői számvitel összehasonlítása	14
3. Controlling	20
3.1. A controlling hazai megjelenése	20
3.2. Controlling típusok	22
3.3. A controlling működése	23
4. A költségvetési szervek gazdálkodási sajátosságai	27
4.1. A költségvetés	27
4.2. A költségvetési gazdálkodás szabályai	29
4.3. Az államháztartás számvitele	37
4.3.1. Az üzemgazdasági és a pénzforgalmi szemléletű számvitel	42
4.3.2. Az államháztartás számviteli rendszerének makrogazdasági alapja	46
4.4. Az üzemgazdasági szemléletre való áttérés hazai kísérlete	48
5. Az államháztartási reformok nemzetközi tapasztalatai	53
5.1. A nemzetközi tapasztalatok összehasonlító elemzése	53
5.1.1. A reform célja és az alkalmazott megközelítések	54
5.1.2. A reformok szervezetre gyakorolt hatása	54
5.1.3. A Teljesítmény Információs Rendszer	56
5.2. Az államháztartási reform amerikai tapasztalatai	60
5.2.1. A jogszabályi háttér	60
5.2.2. A bevezetés lépései	62
5.2.3. A teljesítménymenedzsment tapasztalatai a Védelmi Minisztériumban ..	65
5.3. Az államháztartási reform brit tapasztalatai	66
6. Teljesítménymérés az államigazgatásban	69
6.1. Alapfogalmak	69
6.2. A teljesítménymérés célja és követelményei	74
6.3. A teljesítménymérés és a finanszírozás összefüggései	77
6.4. A teljesítmény növelésére kialakított modellek	80
6.5. A teljesítmény költségvetés	84
6.6. Teljesítmény audit	87
7. A kiegyensúlyozott stratégiai mutatószám rendszer	91
7.1. A rendszer alapgondolata	91
7.2. A rendszer bevezetésének hazai tapasztalatai	93
7.3. A kiegyensúlyozott stratégiai mutatószám rendszer alkalmazása a brit Védelmi Minisztériumban	97
8. Az államháztartási teljesítménymérés hazai helyzete	99
8.1. A teljesítménymérés jogszabályi háttére	100
8.2. A teljesítmény audit	103
9. A Magyar Honvédség gazdálkodási rendszere	108
9.1. A Magyar Honvédség vezetésének rendje	109
9.2. A gazdálkodás rendje	110
9.3. A számviteli rendszer	113

9.4. Az államháztartási reform esélyei a védelemben.....	115
10. Empirikus kutatás.....	118
10.1. A hatékonyság mérésének korlátjai	118
10.1.1. A személyi juttatások és a teljesítménymérés ellentmondása.....	118
10.1.2. A gazdálkodás központosítása	129
10.2. Az eredményesség mérésének korlátjai	141
11. Összefoglalás.....	150
Hivatkozások jegyzéke.....	154
1. számú melléklet: A brit Védelmi Minisztérium pénzügyi menedzsment rendszere	163
2. számú melléklet: A brit Védelmi Minisztérium stratégiai térképe	164
3. számú melléklet: Az illetményrendszer összehasonlítása.....	165
4. számú melléklet: A Honvédelmi Minisztérium 2003. évi kiadási előirányzat teljesítése	169
5. számú melléklet: A kutatási kérdőív	170
6. számú melléklet: A tájékozódási forrás hatása a közvéleményre	181
7. számú melléklet: A honvédségi hírek iránti érdeklődés hatása	183

Táblázatok jegyzéke

1. sz. táblázat: A pénzügyi és a vezetői számvitel összehasonlítása.....	15
2. sz. táblázat: A külső és a vezetői számviteli igények összehasonlítása	17
3. sz. táblázat: A törvényi kiemelt előirányzatok	32
4. sz. táblázat: A hagyományos könyvvizsgálat, a teljesítmény audit és a programértékelés összehasonlítása.....	88
5. sz. táblázat: A kiegyensúlyozott stratégiai mutatószám rendszer és a hagyományos teljesítménymutatók összehasonlítása.	95
6. sz. táblázat: A Magyar Honvédség részletes bontású létszáma	121
7. sz. táblázat: A Honvédelmi Minisztérium fejezet címrendje	132
8. sz. táblázat: A kiemelt előirányzatok megoszlása a címek/alcímek költségvetésén belül	132
9. sz. táblázat: A HM költségvetésének címek/alcímek közötti megoszlása	133
10. sz. táblázat: A központi kiadások kiszűrése	134

Ábrák jegyzéke

1. sz. ábra: A számviteli adathierarchia és a vezetői döntések közötti összefüggés 9
2. sz. ábra: A pontatlanság miatti hibák és a mérési költségek közötti egyensúly. 59
3. sz. ábra: A teljesítménymenedzsment bevezetésének lépései az USA-ban. 63
4. sz. ábra: A dán számvevőszék menedzsment felfogása. 72
5. sz. ábra: A hatékonyság és eredményesség összefüggése..... 73
6. sz. ábra: A teljesítményorientált szervezet működési folyamatai. 74
7. sz. ábra: A stratégia és a napi működés kapcsolata..... 94
8. sz. ábra: Nemzeti és nemzetközi standardok a könyvvizsgálatban..... 105
9. sz. ábra: A honvédelmi kiadások megoszlása 1998-2002..... 112

1. Bevezetés

A dolgozat a teljesítménymérés államháztartásban való alkalmazásával, azon belül is a Magyar Honvédség teljesítményének mérési problémáival foglalkozik. A témaválasztás aktualitását adja, hogy a hazai közgondolkodásban is olyan élesen megjelent a teljesítményelvűség követelményének érvényesítési igénye az államigazgatásban, hogy a teljesítményről való elszámolás törvényi szintre emelkedett.

A hazai szabályozás azonban korántsem mondható alaposnak és megnyugtatónak, hiszen az elvek és az elvárások összhangban vannak ugyan a nemzetközi gyakorlattal, de a feladat végrehajtásának alapfeltételei és a feltételek megteremtésének lehetséges módjai nem képezték vizsgálat tárgyát.

A dolgozat célja, hogy – betöltve ezt a rést – az államháztartás egyik jelentős szereplője, a Magyar Honvédség esetében vizsgálja a teljesítménymérés jelenlegi keretek közötti megvalósítási lehetőségét, és azonosítsa azokat a szabályozási területeket, amelyek meggátolják a hatékonyság és eredményesség mérésére alkalmas rendszer működtetését.

A dolgozat áttekinti ugyan egyes külföldi hadseregek teljesítménymérési gyakorlatát, de nem célja, hogy javaslatot tegyen egy hazai védelmi teljesítménymérési rendszer kialakítására, csak a kialakítást akadályozó szabályokat kívánja azonosítani.

A teljesítménymérésnek, a controlling bevezetésének, a pénzügyi és szakmai teljesítményadatok integrációjának alapvető feltétele a helyesen felépített, jól működő számviteli információs rendszer.

Az értekezés külön fejezetben tekinti át a számvitel hazai és nemzetközi meghatározásait. A fejezet tisztázza a számvitel és annak két részterülete – a

pénzügyi és a vezetői számvitel – közötti hazai szakirodalomban megjelenő fogalmi zavarokat, összehasonlítja a két részterület céljait és eszközeit.

A dolgozat harmadik fejezetének témája a controlling. A nemzetközi szakirodalomra támaszkodva számos hazai publikáció is jelent már meg e témában, a dolgozat csak a vizsgálódás szempontjából szükséges mértékben érinti a területet.

A negyedik fejezet általánosságban tárgyalja a költségvetési szervek és a piaci szféra szervezetei közötti különbségeket, amelyek – mint az utóbbi évtizedek közszektorral kapcsolatos szemléletváltása és bizonyos „állami” szolgáltatások piaci szervezetek általi biztosítása is mutatja – időnként túlhangsúlyozásra kerülnek.

Fontos azonban kiemelni, hogy az állami szervezetek többnyire kedvezőtlenebb versenyhelyzetből indulnak, hiszen gazdálkodásukra számos olyan szabályozás vonatkozik, amely a vezetők cselekvési lehetőségét korlátok közé szorítja, s nem teszi lehetővé az eseményekre való gyors és rugalmas reagálást, illetve az erőforrások allokációját is jelentős részben determinálja.

A fejezet áttekinti az államháztartás számvitelének hazai történetét, és összehasonlítja az üzemgazdasági és pénzforgalmi szemléletű számviteli rendszereket, bemutatja az üzemgazdasági szemléletre való áttérés nemzetközi tendenciáit is.

A teljesítmény értékeléséhez több információt nyújtó üzemgazdasági szemlélet bevezetésének és működtetésének természetesen a költsége is nagyobb. A költségvetési szektor reformjának ezért sem lehet kezdeti lépése a számviteli rendszer megváltoztatása, hiszen előbb tisztázni kell, hogy milyen célokat kell szolgálnia a rendszernek, s csak ekkor lehet döntést hozni, hogy azok megvalósítására szükséges-e a leképezési rendszer átalakítása.

Az ötödik fejezet az államháztartási reform nemzetközi tapasztalatait foglalja össze, vizsgálva a reform célját, a pénzügyi és a teljesítménymenedzsment követelményeinek kielégítését célzó szervezeti változásokat, és a teljesítmény információs rendszert. Az összehasonlító elemzést követően részletesebben kerülnek bemutatásra az USA és Nagy-Britannia tapasztalatai, különös tekintettel a védelmi szektor eredményeire.

A hatodik fejezet a teljesítménymérés fogalmi rendszerét tisztázza, a teljesítményméréssel szemben támasztott követelményeket tekinti át, és a rendszertől várt előnyöket fogalmazza meg. Bemutatja a teljesítménymérésre kialakított nemzetközi modelleket, illetve a teljesítményen alapuló költségvetés és menedzsment nemzetközi gyakorlatát. A gondolatkör a teljesítménymérés információinak hitelesítésére szolgáló teljesítmény audit és a hagyományos könyvvizsgálat különbségeinek kiemelésével zárul.

A hetedik fejezet a szakmai és pénzügyi teljesítmény integrálására alkalmas, a szervezet jövőbeli fejlődését is kiemelten kezelő eszközt mutat be, a kiegyensúlyozott stratégiai mutatószám rendszert. A piaci szektorban történő bevezetés hazai tapasztalatainak rövid összefoglalását követően a brit Védelmi Minisztérium megoldását szemlélteti a dolgozat, amelyet a védelmi teljesítménymenedzsment keretének tekintenek Nagy-Britanniában.

A nyolcadik fejezet a szakmai teljesítmény mérését előtérbe helyező nemzetközi államháztartási reformtendencia magyarországi hatásait mutatja be. A hazai szabályozás a hatékonyság mérésére szolgáló mutatók kialakítása, és a módszertan még folyamatban lévő kidolgozása mellett a teljesítménymérést elsősorban az eredményesség oldaláról közelíti meg, s kötelezően előírja a fogyasztói elégedettség mérését.

A kilencedik fejezet röviden bemutatja a Magyar Honvédség vezetési és gazdálkodási rendszerét, különös tekintettel a központi és intézményi gazdálkodás sajátosságaira, illetve a gazdasági események leképezését biztosító számviteli rendszerre.

A dolgozat újszerűségét az adja, hogy a kutatási hipotézisek a hazai szakirodalomban szinte elsőként a reformok megvalósításának alapfeltételeit vizsgálják. Két hipotézissel bizonyítom, hogy a hatékonyság mérésére a jelenlegi keretek között nincs mód, s az alapfeltételek kialakításához változások szükségesek államháztartási szinten és a honvédelmi tárca gazdálkodási rendszerében is.

A harmadik hipotézis a nemzetközi szakirodalom államigazgatási eredményesség mérésére javasolt módszerét, a lakossági felmérések alkalmazhatóságát cáfolja a honvédelmi ágazat esetében. Ez egyes közszolgáltatások esetén valóban tekinthető a teljesítménymérés megalapozott módjának, de harmadik hipotézissel igazolom, hogy a honvédelemi ágazat esetén a felmérés a szervezeti teljesítmény helyett a média stratégiát minősíti.

2. A számvitel és részterületei

2.1. A számvitel

Egy adott rendszert két szinten jellemezhetünk: az anyagi javak áramlásával, ami a valóságnak tekinthető, illetve a valóság leképezésével, azaz a fenti mozgásokról szóló információk áramlásával. Az információáramlás célja, hogy a reálfolyamatokat kontroll alatt tarthassuk (Anthony, 1988). Az információs rendszer kialakításakor figyelembe kell venni, hogy az információ is erőforrás, amelynek explicit és implicit költségei vannak.

A valóság leképezését célzó módszer a számvitel, amelynek története meglehetősen régre nyúlik vissza. A kettős könyvvitel megalkotását számos szerző az olasz Pacioli nevéhez köti és 1494-re teszi. Több kutatás viszont kiemeli, hogy Pacioli csak publikálta azt, ami a gyakorlati életben már jó ideje működött (Ashton at al, 1991.). Egyes szerzők szerint a számvitel nélkül a több mint 200 évvel ezelőtti ipari forradalom sem így zajlott volna le. A számvitel biztosította az alapvető pénzügyi információkat a gazdasági tevékenységekről, ez volt az „üzlet nyelve”, amely elengedhetetlennek bizonyult a technológiai fejlődés támogatásához (Herbert at al, 1987.).

Az utóbbi időben a számvitel mellett „divatos” vált a pénzügyi és vezetői számvitel kifejezések használata, alkalmazásuk azonban többször megtévesztő, zavaros. Sokan a számvitelt próbálják meg felelőssé tenni azért, mert a számviteli rendszer által biztosított információkat nem megfelelően használták, illetve sok esetben a saját számviteli rendszerüket hiányosan alakították ki.

Wimmer a számvitel szervezeti szerepének változásáról beszél „a vezetést támogató információk szolgáltatása kerül előtérbe, szemben a külső jelentésekkel”

(Wimmer, 2000.), amit úgy is megfogalmazhatnánk, hogy felismerték a számvitelben rejlő belső hasznosítási lehetőségeket, s próbálják azt a vezetés szolgálatába állítani.

Budai a vezetői döntések és a számviteli adathierarchia közötti összefüggést az

1. számú ábra szerint szemlélteti:

Döntéshozók	Döntéstípusok	Számviteli adatszintek
Tulajdonosok és felső vezetés	Stratégiai döntések	Mérlegszint
Középszintű vezetés	Taktikai és szabályozási döntések	Főkönyvi szint
Operatív irányítás	Operatív döntések	Analitika
Munkavállalók	Végrehajtás (Tranzakciók)	

1. sz. ábra: A számviteli adathierarchia és a vezetői döntések közötti összefüggés
Forrás: Budai, 2002.

A nemzetközi szakirodalom kategóriái szerint a magyar számvitel fogalom két elkülönült területet fog át: a pénzügyi számvitelt és a vezetői számvitelt. A pénzügyi számvitel a gazdálkodó egységgel kapcsolatba kerülő külső érintettek (állam, befektetők, versenytársak stb.) információ ellátását biztosítja. Megbízható, valós képet nyújt a szervezet vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről, egy olyan átlátható, egységes forma szerint, amely lehetővé teszi a más piaci szereplőkkel való összehasonlítást (Adorján et al, 2002.).

A vezetői számvitel a belső érintettek információval történő ellátását szolgálja, a döntési mechanizmus alapvető információs bázisát teremti meg. Vezetői döntés függvénye, hogy adott szervezetben milyen számítások, kimutatások készítését írják elő, melyek azok a kulcsdimenziók, amelyekre vonatkozóan információkat szeretnének kapni.

A magyar számvitel fogalom mindkét említett területet magába foglalja (Baricz, 1999.), s a beszámoló alátámasztását szolgáló könyvviteli tevékenységen túl

a különböző önköltség-számítási módszereket, fedezeti pont számításokat stb. is ide kell érteni.

Az ún. vezetői számviteli információk elsősorban a szervezeten belül használatosak, külső érintettekhez való eljutása esetenként káros is lehet, például a cég piaci versenypozíciója szempontjából. Éppen ezért nincs szükség annak egységesítésére, minden szervezet egyéni igényeinek megfelelően alakíthatja az adatszolgáltatás tartalmát, formáját, gyakoriságát stb. (Tóth, 1999.).

Boda és Szlávik az angol „financial accounting” és „management accounting” kifejezések fordítására a „külső számvitel” és „belső számvitel” fogalmakat javasolják¹, mert a vezetői számvitel is legalább annyira pénzügyi, mint a „financial accounting” (Boda-Szlávik, 2001.).

Stolowy és Tournon azonban éppen ezt a megközelítést cáfolják. Szerintük „a pénzügyi számvitelt sokan úgy jellemzik, hogy külső célú, míg valójában nagyon sok belső felhasználója van, nem is beszélve a menedzserekről, akiknek első helyen kellene érdeklődést tanúsítaniuk a szervezet pénzügyi helyzetének és eredményének ismerete iránt”. A vezetői számvitelről azonban úgy vélekednek, hogy egyes tevékenységek, részlegek, termékek helyzetét elemzi, nem ad átfogó információt a szervezet egészének teljesítményéről, ezért főleg belső célokat szolgál (Stolowy-Tournon, 1997.).

A félreértések nagy része véleményem szerint abból adódott tehát, hogy az egységes számviteli szabályozás csak az ún. pénzügyi számvitel területére vonatkozott, hiszen ezzel teremthetjük meg a gazdasági szereplők teljesítményeinek időbeli és térbeli összehasonlítását. A szervezetek gazdálkodását bemutató

¹ Korábban a külső számvitel és a vezetői számvitel fogalmakat használták a két terület elkülönítésére (Boda-Szlávik, 1999.).

beszámolók azonos elvek, eljárások és szabályok szerint készülnek, azonos tartalmi követelményeknek felelnek meg.

A vezetői számvitel egységes szabályozásának hiányában sok helyen megfeledeztek erről a területről, nem történtek lépések a belső adatáramlás vezetést támogató kialakítására, s ezt a számvitel hiányosságának tudták be.

A fogalmak helytelen használatából adódó másik gyakori hiba, hogy a számvitelt kritikával illetik „múltorientáltsága” miatt. Grimshaw szerint például a hangsúly arra tolódik, hogy olyan információk álljanak a vezetés rendelkezésére, amely alapján a menedzsment képessé válik – túllépve a múlt eredményeinek regisztrálásán – a jövőre vonatkozó tervezésre. A számvitelnek ezt a funkcióját nevezi vezetői számvitelnek, amely fogalom fedi azokat a „számviteli módszereket, rendszereket és technikákat, amelyek speciális tudással és képességekkel párosulva segítik a vezetést a profit maximalizálásában vagy a veszteség minimalizálásában” (Grimshaw, 1993.).

Ezt a vélt hátrányt – mint látjuk – többnyire a számvitel fogalmának pénzügyi számvitelként történő értelmezése okozza. A pénzügyi számvitel fő célja nem lehet más, mint az elmúlt időszakról – többnyire egy évről – szóló, hiteles képet nyújtó kimutatás készítése (Reke-Berényiné, 2001.). Ha ebben nem a múltbeli eseményekre vonatkozó adatokra támaszkodunk, akkor számos számviteli alapelv sérül, s a megbízhatóság és az összehasonlíthatóság kérdőjeleződik meg.

A vezetői számvitel azonban olyan orientációjú, amelyenné teszik. A múltbeli adatok jelentik a kiindulópontot, amelyek egy megbízható bázist nyújtanak, hiszen a jövőbeli helyzetet nagyobb eséllyel tudjuk előre jelezni, ha figyelembe vesszük a múltban kialakult tendenciát. Ha elvonatkoztatunk a tényektől, akkor rendszerünk megbízhatatlan találgatássá válik, amelyet már nem szabad számvitelnek nevezni.

2.2. A vezetői számvitel

Történetét tekintve a vezetői számvitel a 19. század végén Angliában kialakított költségszámítási technikákból fejlődött ki. A költségfelosztás a 19. század második felétől azért vált fontossá, mert a technikai fejlődés következtében a helyi üzletkör kibővült, ezzel együtt a szervezeti méret is növekedett, s természetesen a felhalmozódó közvetett költségek is, így egyre kevésbé volt egyértelmű a termékek önköltsége. A vezetői számviteli kutatások virágkora Amerikában az 1950-es évek végétől az 1970-es évek közepéig terjedt. A 80-as évekre egyre nagyobb lett a rés a vezetői számvitel elméleti anyaga és a gyakorlatban alkalmazott módszerek között.

Az egyik legismertebb kritikát Johnson és Kaplan fogalmazták meg Az elveszített fontosság: A vezetői számvitel tündöklése és bukása² című könyvükben (Johnson-Kaplan, 1991.). Véleményük szerint a vezetői számviteli rendszer nem volt adekvát a modern világ versenykövetelményeivel (Ashton at al, 1991.).

Chadwick a vezetői számvitelt a következőképpen jellemzi:

1. Az általa nyújtott rendszeres információáramlás lehetővé teszi a vezetőknek, hogy a lehető leghamarabb reagáljanak a felmerülő problémákra vagy helyzetekre. Konzultálni kell az információ felhasználóival, a vezetőkkel, hogy felmérjük az információ iránti igényeiket, a szükséges információk időzítését stb.

2. Tanácsot ad a vezetőknek, ismerteti a döntések és alternatív cselekvési lehetőségek gazdasági következményeit és a megvalósítással kapcsolatos egyéb információkat.

3. A jövőre vonatkozó elképzelések, előrejelzések alapján elősegíti az elvárt teljesítmény tervezését, majd a tényleges adatokkal való összevetését.

² Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting

4. A vezetői számvitel eredményességéhez elengedhetetlen egy megbízható és hatékony kommunikációs rendszer. Világos kommunikáció, érthető formátum szükséges (jelentések, kimutatások, táblázatok, diagramok, grafikonok), de ügyelni kell, hogy az információk ne terheljék túl a vezetőket.

5. A rendszernek kellően rugalmasnak kell lenni, hogy szervezeti vagy környezeti változásokra gyorsan tudjon reagálni.

6. Tisztában kell lenni a többi üzleti funkció által betöltött szereppel, együtt kell működni velük és koordinálni, például tervekészítésnél.

7. Az információ felhasználóinak ismerni kell az alkalmazott módszereket, azok előnyeit, korlátjait, ezért nagy hangsúlyt kell helyezni a dolgozók képzésére.

8. A vezetői számvitel nem egy egzakt tudomány, az előállított információk többsége szubjektív. A vezetői számvitel nem elsődleges fontosságú része a döntéshozatalnak, hanem csak egy azok közül a vezetőség igényeinek kiszolgálására létrehozott eszközök közül, amelyek elősegítik a megalapozottabb döntéseket (Chadwick, 1999.).

Herbert és szerzőtársai hangsúlyozzák, hogy olyan rendszert kell kialakítani, amely a költségadatok mellett statisztikai adatokat – teljesítmény és hatékonysági mérőszámokat – is gyűjt és felhasznál. A vezetői számvitel területeit az alábbiak szerint határozzák meg:

1. Költségbecslés: tervezési és kontrolling céllal.
2. Tervezés: például szükség van-e új projektre, szolgáltatásra, építményre.
3. Költségkontroll: figyelni kell a költségeket, hogy elfogadható-e a végzett tevékenységhez.
4. Teljesítménymérés: vezetői teljesítmény értékeléséhez, hogy milyen hatékonyan vezette a szervezetet.

5. Vezetői motiválás: biztosítani kell a célok egyezőségét. A standardokat, a költségvetést és a teljesítménymérő módszereket úgy kell kialakítani, hogy alkalmasak legyenek motiválásra (Herbert at al, 1987.).

Bartók Nagy definíciója szerint a vezetői számvitel fogalmán olyan rendszerszemléletben kialakított szervezési, tervezési, elszámolási, értékelési, információszolgáltatási rendszert kell érteni, amelynek célja, hogy a vezetők (menedzsment), valamint a szervezeti egységek részére a tevékenység ellátásához szükséges (döntéshozatalt, tervezést, ellenőrzést, értékelést segítő) adatokat, információkat biztosítsa a teljesítmények és az eredmény maximalizálása érdekében.

A vezetői számvitel fő céljaként az önköltségszámítást, a döntéshozatalt elősegítő információk nyújtását – amelyeknél az állandóság, a pontosság, az alkalmazhatóság, a világosság és időszerűség a fő követelmény –, a tervezést és ellenőrzést jelöli meg (Bartók Nagy, 1997.). A vezetői számvitel azonban a stratégiai döntések alátámasztását is szolgálhatja, amihez a pontosság követelménye kevésbé fontos (Cooper, 1993.).

2.3. A pénzügyi számvitel és a vezetői számvitel összehasonlítása

Herbert és szerzőtársai szerint vezetői számvitel a pénzügyi számvittel összehasonlítva:

- nagyobb hangsúlyt helyez a tervezéshez, programozáshoz, döntéshozatalhoz szükséges információk készítésére;
- a jogszabályszerűség és a pénzügyi elszámoltatás mellett a menedzsment kontrollt támogatja költségstandardok kidolgozása és a standardtól való eltérést kiemelő jelentések útján;

- a szervezet különböző vezetési szintjeinek felelősségi körébe tartozó tevékenységekről belső vezetői jelentéseket készít;
- ahol lehetséges, támogatja a vezetők költség tudatosságát;
- jobban kötődik a döntéshozatalhoz és a teljesítmény kitűzéshez, mint a fiskális ellenőrzéshez (Herbert at al, 1987.).

A pénzügyi és vezetői számvitel eltéréseit Bartók Nagy az 1. számú táblázatban szemlélteti.

Pénzügyi számvitel	Vezetői számvitel
A pénzügyi könyvvitel elvét, tartalmát törvény írja elő.	A vezetői könyvvitel elvét, tartalmát törvény nem írja elő. A vállalkozó hatáskörébe tartozik kialakítása.
A pénzügyi beszámoló elvét, tartalmát törvény szabályozza.	Jogsabályi előírás nincs sem a készítési kötelezettségről, sem a tartalomról.
A pénzügyi beszámoló a vállalkozás egészére koncentrálnak és információi döntően értékben jelennek meg.	A vezetői számvitel a vállalkozás szervezeteire, termékekre koncentrálnak. Mennyiségi jellemzőkkel is dolgozik.
A pénzügyi számvitelben a múltba vonatkozó adatok a meghatározóak.	A vezetői számvitel a múltbani adatok mellett a tervezés keretében jövőbeni adatokat és információkat is hasznosít.

1. sz. táblázat: A pénzügyi és a vezetői számvitel összehasonlítása
 Forrás: Bartók Nagy, 1997. p. 10.

Boda és Szilávik egy részletesebb összehasonlító táblázatot készített a pénzügyi és vezetői számvitel különbségeinek érzékeltetésére, amelyet a 2. számú táblázat mutat be.

Az összehasonlítás területei	Külső számviteli igények	Vezetői számviteli igények
Felhasználók	Üzleti egységen kívüli személyek és szervezetek: -állam, -tulajdonosok, -részvénytulajdonosok, -üzleti partnerek, -hitelezők, befektetők.	Menedzsment
Tartalom	Számviteli törvény szerint	A számviteli törvénnyel összhangban, de az üzleti folyamatok törvényei szerint
Forma	Számviteli törvény szerint	Az üzleti folyamatok legjobb megjelenítése szerint
Számviteli módszertan	Kettős könyvvitel	Nem korlátozódik a kettős könyvvitelre. Bármely azzal konzisztens rendszer hasznos.
Kritériumok	Objektív, ellenőrizhető, konzisztens	Releváns, hasznos, érthető
Realitás	Tény	Várható, terv
Vizsgált időtartam	Általában egy év	Ahogy az üzlet hatékony irányítása megköveteli
Tárgyidőszakok	Múlt	Jelen, jövő
Gyakoriság	Évente	Havonta
Késés	1-4 hónap	Maximum egy hét
Szervezeti bontás	Vállalkozás egésze	Szervezeti egységekre való bontás
Tevékenységi bontás	A vállalkozás teljes tevékenysége	Tevékenységekre, termékekre való felbontás
A mérés mennyiségi egysége	Nominális pénzérték	Bármilyen pénzérték (pl. változatlan áras) vagy bármilyen volumenegység, ami hasznos: ár, fajlagos munkaóra, gépóra stb.

Az összehasonlítás területei	Külső számviteli igények	Vezetői számviteli igények
Adattípus	Mérleg Eredménykimutatás Cash-flow kimutatás Kiegészítő melléklet	Mérleg Eredménykimutatás Cash-flow kimutatás Környezeti információk Piaci információk Értékesítési információk Termelési információk Készletadatok Beszerzési információk Beruházási és befektetési információk Humánpolitikai információk stb.
Eredménykimutatás szerkezete	Számviteli törvény szerinti	Fedezeti jellegű
Fő hangsúly	A lehető legpontosabb kép a tranzakciók hatásáról, a vagyoni és jövedelmi helyzetről	A sebesség
Központi feladatok	Központban a vállalkozás általános gazdálkodási helyzete	Központban a költséggazdálkodás

2. sz. táblázat: A külső és a vezetői számviteli igények összehasonlítása.
Forrás: Boda-Szlávik, 2001. pp. 93-94.

A fenti táblázatok elemzésekor láthatjuk, hogy az összehasonlítás néhány területén erőltetett a különbségtétel, mert a táblázat két oszlopa ugyanannak a dolognak a két szemléletét mutatja be, nem pedig két alapjaiban különböző rendszert.

Az egyik ilyen mesterséges elkülönítés a gyakoriság, hiszen a pénzügyi számvitel kimutatásait sem csak évenként lehet előállítani. Vezető vállalatok gyakorlata mutatja, hogy valójában ennél gyakrabban kerül sor a pénzügyi számviteli információk előállítására is, a költségvetési szervek esetén pedig a jogszabályi előírások is nagyobb gyakoriságot követelnek meg.

A tevékenységi bontásnál ugyanígy elmosódik a két terület határa, mivel a vállalkozás teljes tevékenységére vonatkozó adatok a részterületek összességéként állnak elő, s ugyanígy a szervezeti elkülönítésnél a vállalkozás egészének teljesítménye a szervezeti egységek teljesítményének összessége.

Garrison összehasonlítása szerint a vezetői számvitel abban tér el a pénzügyi számviteltől, hogy:

- elsősorban a vezetők belső használatára biztosít információt;
- nagyobb hangsúlyt helyez a jövőre;
- kiemeli az adat relevanciáját és rugalmasságát;
- kisebb hangsúlyt helyez a pontosságra, nagyobb hangsúlyt a nem pénzügyi adatokra;
- kiemeli a szervezeti szegmenseket, nem egységes egésznek tekinti a vállalatot;
- más tudományokra is erősen támaszkodik;
- nem kell a számviteli alapelveknek³ megfelelnie;
- nem kötelező (Garrison, 1991.).

Czink véleménye szerint a pénzügyi és vezetői számvitel a fejlett piacgazdaságokban elkülönül, míg hazánkban ez az elkülönülés nem történt meg (Czink, 2002.). Az angolszász és német típusú számviteli rendszerek összevetése cáfolja ezt a megjegyzést, s nem a fejlettség mutatója, hogy a két rendszer elkülönül-e, hanem a számvitel kialakulásának hagyományai határozzák meg.

Erős rámutat, hogy a tevékenységalapú felosztást biztosító 6-7. számlaosztályok vezetése a számviteli törvény megalkotása (1991.) előtt lényegében kötelező volt. A költségelszámolási rendszerek és a vezetési döntések kapcsolatának

³ GAAP (generally accepted accounting principles): azok a standardok, amelyeket a független könyvvizsgálók használnak annak megítélésükre, hogy egy szervezet beszámolója megbízható és valós képet mutat-e.

bemutatásán keresztül kiemeli, hogy a törvény döntésre kényszerítette a vezetést, hogy csak akkor tartsa fenn az egyébként költséges elszámolási rendszert, ha a tevékenység mérete megköveteli azt (Erős, 1993.).

3. Controlling

3.1. A controlling hazai megjelenése

A controlling mint vezetői eszköz az államháztartás kincstárnoki funkciójából fejlődött ki, az államháztartás felügyeletét ellátó személyt nevezték controllernek. Az USA-ban 1931-ben alakult meg az Amerikai Controllerek Intézete⁴, hivatalos lapot is kiadtak The Controller címmel (Körmendi-Tóth, 2002.). Európában az 50-es, 60-as évektől indult fejlődésnek a controlling, hazánkban pedig a 90-es évektől követhetők nyomon az újabb és újabb kutatások⁵ (Bordáné, 1993.).

A hazai tapasztalatok alapján controlling megoldásokat elsősorban a piaci szférában működő szervezetek vezettek be, illetve a szakirodalom megjelent publikációi is erre a területre vonatkoznak (Csikós at al 1993; Francsovcics 1995; Horváth 1995; Kapitány 1991; Körmendi-Tóth 2002; Salamon 1993; Somogyi 1994.). Bodnár a controlling értelmezésének átfogó leírását adja (vezetési funkció, vezetést támogató eszközrendszer, szabályozás, információs rendszer) (Bodnár, 1997a és 1999.). Számos szakirodalmi forrás tárgyalja a controlling számviteli megalapozását (Bodnár, 1997b, Bordáné 1991; Bordáné 1993; Ladó 1990; Ladó 1992; Sinkovics, 2002; Soosné 1995; Sutus 1999.), egyes szerzők pedig a bevezetéshez is segédletet adnak (Mann-Mayer 1993.).

A kezdeti években nagyon sok kritika érte a vállalati vezetőket, hogy a controlling szemlélet helytelen értelmezésével nem megfelelően alakítják ki a rendszert – gyakorlatilag a korábbi ellenőrzési osztályokat nevezték át a feladatkörök

⁴ Controllers Institute of America

⁵ A hazai szakirodalomban a kezdeti években számos vitatott fordítás jelent meg, Ladó például a controllingot nyereségmenedzsmentnek fordítja (Ladó, 1990.), Bordáné pedig a management control systems fogalmat vezetői ellenőrzési rendszerként fordította (Bordáné 1991.), mely sokkal inkább irányítási rendszernek mondható. Rubicsek a közigazgatási controllingot „újszerű ellenőrzési metodikának” nevezi (Rubicsek, 1996.).

közel változatlanul hagyása mellett –, így a nyerhető előnyök elmaradásával, az újabb kimutatások elkészítési kényszerével csak a munkaterhelést növelik.

Bodnár a hazai vállalati gyakorlatot elemezve megállapítja, hogy a controlling főként pénzügyi adatokra koncentrál, elsősorban a felső vezetés támogatását szolgálja, ritkán használják az alsóbb szintek motiválására, vagy a decentralizált döntéshozatal elősegítésére (Bodnár, 1997c és 1999.).

Jenei a controlling és a belső ellenőrzés elkülönítésével egyidejűleg kiemeli a két részterület együttműködésének fontosságát. Az ellenőrzés definíciója szerint magatartást, tényt vagy állapotot vet egybe a követelményekkel, előírásokkal, szabályokkal, s az eltérések vizsgálatát követően az ellenőr javaslatot tesz vezetői intézkedésekre. A controllingot értelmezése szerint ugyanígy lehet definiálni, csak nem szabályokkal való összevetésre kerül sor, hanem a tervet veszik alapul (Jenei, 1995.).

A controlling a vezetés egyik alrendszere, amelynek célja, hogy a tervezés és a végrehajtás adatait összehasonlítva, elemezve információval lássa el a döntéshozókat a szervezet állapotáról, s ha a szervezet nem a kívánatos irányba halad, akkor lehetőséget biztosítson az időben történő beavatkozásra.

Horváth és Mészáros kiemelik, hogy a controlling nem érinti a vezetők eredményért való felelősségét, a controlling csak a helyes döntésekhez szükséges átláthatóságot teremti meg, információs, döntéstámogatási és koordinációs szolgáltatásokat nyújt (Horváth-Mészáros, 1997.).

Bartók Nagy definíciója szerint a controlling főleg számviteli alapokra támaszkodó vezetési technikák egységes rendszere, amely által biztosítható, hogy a szervezetben dolgozó emberek létrehozzák a stratégiának megfelelő eredményt (Bartók Nagy, 1997.).

3.2. Controlling típusok

A kontroll típusok tekintetében a szakirodalom egyik legismertebb felosztása William Ouchi nevéhez fűződik, aki a bürokratikus, a piaci és a klán kontrollt különíti el. Bürokratikus kontroll a szabályokkal való összhangot vizsgálja, míg a piaci kontroll a tevékenység menetére vagy az outputra állapít meg – rendszerint pénzben kifejezett – standardokat. Mind a piaci, mind a bürokratikus kontrollnak előfeltétele, hogy a személyek vagy szervezeti egységek teljesítménye mérhető legyen akár az outputon keresztül, akár a tevékenység technológiájának vizsgálata által (idézi Bodnár-Császár-Dobák, 1996.).

Időtávját tekintve a controlling három típusát különböztetjük meg: tevékenység ellenőrzés, menedzsment kontroll és stratégiai controlling. Egy jól működő controlling rendszert a három kontroll típus együtteseként lehet csak elképzelni, de mindhárom más szemléletet és más eszközrendszert követel meg (Horváth, 1995.).

Robert Newton Anthony megfogalmazásában a menedzsment kontroll egy olyan folyamat, amely során a vezetők befolyásolják a szervezet többi tagját a szervezeti stratégia megvalósítása érdekében (Anthony, 1988.).

A stratégiai tervezés a szervezet hosszú távú céljainak kialakítására szolgál, illetve ennek keretében döntenek a célok elérését szolgáló követendő stratégiáról. Általános iránymutatást ad, hogy milyen tevékenységek tekinthetők kívánatosnak a célok eléréséhez.

A menedzsment kontroll és a stratégiai controlling egyik fő különbsége a rendszeresség (Anthony, 1988.). A stratégiai tervek megváltoztatására nem előre behatárolt időpontban van szükség, hanem olyan helyzetekben, amikor az adott piacon, vagy szektorban az alapfeltételek jelentősen megváltoznak. Eltérés mutatkozik továbbá a vezetési szintben, hiszen stratégiai tervekről a vállalati felső

vezetés dönt, míg a menedzsment kontroll a vállalati vezetés szinte minden szintjét érinti.

A feladatkontroll az elemi feladatok végrehajtásának hatékonyságát hivatott biztosítani, időtávja rövidebb, vezetési szintje alacsonyabb a menedzsment kontrollhoz viszonyítva.

A controlling tevékenységek másik osztályozási formája szerint⁶ beszélhetünk a folyamatos működés kontrolljáról (operatív controlling), illetve a projekt controllingról. A főbb tevékenységek mindkét esetben a programozás, költségvetés készítés, végrehajtás és értékelés, az alkalmazott módszerek azonban eltérőek (Horváth, 1995.).

3.3. A controlling működése

A controlling nem jelentheti a tervek szigorú megvalósításának ösztönzését, hiszen a terveket vezetők hagyták jóvá, a jóváhagyás pillanatában érvényes feltételezések alapján, s ha a tervet alátámasztó feltételezések változnak, illetve nem a feltételezéseknek megfelelő események következnek be, akkor a tervnek is változni kell. A szervezet célja nem a tervek végrehajtása, hanem a stratégiai célok elérése.

Ahhoz, hogy a terv és tény összehasonlítás a szervezetet a kitűzött célok felé navigálja, szükséges a tényleges költségek tervektől való eltérésének megállapítása, az eltérések elemzése, az eltérések megvitatása a felelős személyekkel és az eltérések okainak megállapítása, majd korrekciós intézkedések meghozatala (a tervek kiigazítása vagy gazdaságosságot javító intézkedések) (Csikós at al, 1993.).

Az eltérések feltárásakor és az okok megállapításakor különösen fontos, hogy kerüljük az ún. „örmester”-felfogást (Hurton, 2002.), azaz ne a munkatársak

⁶A szakirodalomban megjelennek további osztályozási szempontok, melyek bemutatása meghaladja a dolgozat kereteit. Szabóné például a centralizált és decentralizált controllingot különíti el aszerint, hogy a vállalat egészét, vagy csak annak egyes részeit vizsgálja-e a rendszer (Szabóné, 1991.).

felelősségre vonásán legyen a hangsúly, mert ezáltal érdekeltté válhatnak a valós okok elrejtésében. A bűnös keresése helyett a controlling a jövőre irányuljon, és vonja le a szervezet számára fontos tanulságokat (Salamon, 1993.).

Az eltérések oka időnként az irreális terv, ezért felül kell vizsgálni a programhoz vagy projekthez kötődő eredeti célkitűzéseket. Időnként az erőfeszítés hiánya az ok, vagy egy félreértés a nem megfelelően kommunikált elvárások miatt. Néha a menedzsment által nem befolyásolható tényezők eredményezik az eltérést. Megszüntetésére beavatkozás szükséges, de előzetesen felül kell vizsgálni, hogy a javasolt cselekvési változat valóban megszünteti-e a tapasztalt rést (Herbert at al, 1987.).

A controlling feladatai közé tartozik a vállalat céljainak meghatározása, a döntés előkészítéshez szükséges információk gyűjtése és feldolgozása, a gazdasági tervezés, a tényleges és tervezett adatok összevetése, az eltérések okainak feltárása, a beavatkozási területek kijelölése és a vezetés számára történő információszolgáltatás (Bodnár, 2001.).

Anthony és Govindarajan szerint a menedzsment kontroll tevékenység során meg kell tervezni, hogy mit tegyünk, el kell juttatni az információt az érintettekhez, értékelni kell a végrehajtást, dönteni kell a szükséges beavatkozásról, és az embereket befolyásolni kell magatartásuk megváltoztatására (Anthony-Govindarajan, 1998.).

A kontroll kezdeti definíciói az utólagos beavatkozásra helyezték a hangsúlyt. Újabban folyamatos monitoringot tartanak fontosnak, olyan rendszer kialakítását, amely még a bekövetkezés előtt jelzi a problémákat. Mockler definíciója szerint ez egy olyan rendszeres tevékenység, amelynek során a tervezési célokkal összhangban teljesítmény standardokat alakítanak ki, megteremtik az információs visszacsatolási

rendszer, összehasonlítják a tényleges tevékenységet a standardokkal, hogy van-e eltérés, mérik a szignifikanciáját, megteszik a szükséges lépéseket, hogy a szervezeti erőforrásokat a leghatékonyabb és legeredményesebb módon használják fel a szervezeti célok elérése érdekében (Mockler, 1989.).

A controlling rendszer kiépítésének az információs szükséglet megfogalmazásával kell kezdődnie. Meg kell állapítani a beszámoló tartalmát, szerkezetét, terjedelmét, a beszámolás gyakoriságát (rendszeres vagy eseti voltát), a beszámolás formáját (szóbeli vagy írásbeli), a terv-tény eltérés elemzési eljárásait és a beszámolási rendszer dokumentálását (Anthony-Young, 1988.).

Salamon az információkat három dimenzió szerint nyolc kategóriába sorolja: minőségi vagy mennyiségi; eseti vagy állandó; külső vagy belső információ. Rámutat, hogy az információs rendszerek alapvetően az állandó, belső és mennyiségi adatok kezelését oldják meg (Salamon, 1993.).

Grimshaw az információkkal szemben követelményként fogalmazza meg, hogy hasznosak legyenek, nyújtsanak segítséget a szervezeti egység vezetéséhez, pontosak és teljesek legyenek, időben érkezzenek, érthetőek és megfelelően részletezettek legyenek. Kiemeli továbbá annak fontosságát, hogy az információ szolgáltatója minden esetben kapjon visszacsatolást a vezetőtől (Grimshaw, 1993.).

A controlling védelmi ágazatban történő alkalmazásakor a szervezeti méret és komplexitás miatt figyelembe kell venni a bürokratikus szervezetek kontrolljára vonatkozó törvényszerűségeket:

1. A tökéletlen kontroll törvénye azt mondja ki, hogy a nagy szervezeteket nem lehet tökéletesen ellenőrizni, így ellentmondásba kerülünk a bürokratikus szervezet formális követelményeivel.

2. A csökkenő kontroll törvénye szerint minél nagyobb egy szervezet, annál gyengébb a felső vezetés kontrollja a beosztottak fölött.

3. A csökkenő koordináció törvénye pedig kimondja, hogy a szervezet méretének növekedésével a különböző tevékenységek közötti koordináció csökken (Gulyás Gyulát idézi Vígvári, 2002.).

4. A költségvetési szervek gazdálkodási sajátosságai

4.1. A költségvetés

Az államháztartás szervezetei költségvetés alapján gazdálkodnak, amely a pénzeszközök felhasználásának és az elszámoltatásnak a jogi alapját képezi. A költségvetés a kormányzati szerv tevékenységének pénzügyi kifejezése, amely azonosítja a várható bevételeket, felhatalmazást ad a tevékenységek végzésére, és kiadásokat rendel hozzájuk.

A költségvetés átláthatóságának megteremtésére a Nemzetközi Valutaalap szükségesnek tartja a szerepek és felelősségek egyértelműségét, az információk nyilvános hozzáférhetőségét, a nyílt költségvetési tervezést, végrehajtást és beszámolást, továbbá az információk sértetlenségének független biztosítékeként a külső auditot (Csonka-Lehmann, 2000.).

Költségvetést a piaci szektor egyéb szereplői is készítenek, készíthetnek, de állami szerveknél ez költési limitet is jelent az adott szervezet számára, és a költségvetés kialakítására választott vezetők és érdekcsoportok is hatást gyakorolnak.

Az eredmény kategória a költségvetési szervek tekintetében speciális értelmezést nyer. A költségvetés egyensúlya megköveteli, hogy a bevételek és a kiadások azonos összegűek legyenek. Ha mégis nagyobbak a bevételek, az azt jelenti, hogy az adóforintokat feleslegesen szedték be, elmaradt valamilyen állami feladat, az állam által nyújtandó szolgáltatások nem a tervezett módon teljesültek.

A költségvetés készítés tervek kialakítására ösztönözni a vezetőket, információt nyújt a velük szemben támasztott elvárásokról, hozzájárul a vezetői elkötelezettség megteremtéséhez, koordinálja a szervezet különféle tevékenységeit, és normát biztosít a tényleges tevékenység értékeléséhez (Anthony, 1989.).

Az állami szervek tehát abban különböznek a piaci szervezetektől, hogy előre meghatározott keretek között dolgoznak, adott a költség limit, a kiadási előirányzat. A piaci szervezetek bevételt termelő tevékenységükkel befolyásolják a rendelkezésre álló erőforrásokat, a költségvetési szerveknél viszont az erőforrások mennyisége és elosztása társadalompolitikai célokat leképező politikai alku eredménye. A gazdálkodás milyenségét azonban nem szabad befolyásolni a non-profit jellegnek.

Egyre inkább megfigyelhető, hogy állami és a magánszféra szorosabb együttműködésével elmosódnak a két szektor közötti határok (Kovács, 2003b). A költségvetési szféra is szolgáltatást nyújt, csak a szolgáltatások igénybe vevői nem egyénileg döntenek arról, hogy igényt tartanak-e a szolgáltatásra és milyen szinten, továbbá a nyújtott szolgáltatás ellenértékét nem közvetlenül fizetik meg a szolgáltatónak (Pete, 1997.).

Bár a költségvetés definíció szerint a jövővel foglalkozik, az éves költségvetések gyakran megfelelnek a távolabbi jövőről. Ezt felismerve a legtöbb ország az éves költségvetési ciklust egy hosszú és középtávú tervezési keretbe helyezte.

A költségvetési folyamat egy ciklikus döntéshozatali folyamat. Szisztematikusan értékelni kell a korábbi erőforrás lekötéseket és az elérendő eredményekre gyakorolt következményeiket, továbbá a szervezeti célkitűzések eléréséhez szükséges jövőbeli kötelezettségeket. A költségvetési folyamat megfelelő kialakítása nagyban hozzájárulhat a nagyobb hatékonysághoz, eredményességhez és elszámoltathatósághoz (Herbert at al, 1987.).

Az államháztartásban a források elosztását nehezíti, hogy a költségvetésre sokan úgy tekintenek, mint kapott pénzre, amiből bárki vehet, a választási ciklusok

gátolják a stratégia menedzsmentet, az információs aszimmetria következtében pedig megjelenik a megbízó-ügynök probléma.

Nyikos szükségesnek látja az államháztartás újraszabályozása kapcsán az alrendszerek és az állami feladatok újragondolását, továbbá az információs, tervezési és döntési rendszer reformját. Véleménye szerint a funkcionális osztályozási rendszer továbbfejlesztése mellett törvényi szinten kellene rögzíteni, hogy a végrehajtó hatalomnak miről kell a zárszámadás keretében elszámolnia (Nyikos, 2002.).

4.2. A költségvetési gazdálkodás szabályai⁷

A költségvetési szervek éves költségvetés alapján gazdálkodnak, és feladataik ellátásával is összefüggésben készítik el beszámolójukat. A költségvetési gazdálkodás talán leghangsúlyosabb, és a politikai érdeklődés miatt egyik legnagyobb figyelemben részesülő területének a költségvetés tervezése számít. A tervezés feladatai szakmai és számszaki részfeladatokra oszthatók.

A költségvetési tervezés szakmai feladatai magukban foglalják:

- a tervezési követelmények, előírások és módszertan megállapítását, illetve érvényesítését;
- a költségvetési keretszámokkal és szakmai követelményekkel összhangban a szakmai feladatellátás megállapítását;
- a szakmai feladatellátás módjának személyi, létesítményi, szervezeti, szervezési, tárgyi feltételeinek meghatározását.

A költségvetési tervezés számszaki feladatai magukban foglalják:

- a költségvetési kiadások és bevételek előirányzatainak megállapítását;

⁷ Az államháztartásról szóló 1992. évi XXXVIII. törvény, és az államháztartás működési rendjéről szóló 217/1998. (XII. 30.) Korm. Rendelet alapján.

- a költségvetés finanszírozási tervének kidolgozását;
- a költségvetési szerv költségvetési létszámkeretének (előirányzatának) megállapítását;
- a költségvetéssel rendelkező feladatait jellemző mutatószámok (költségvetési feladatmutatók) és a normatív hozzájárulásokhoz kapcsolódó mutatószámok (költségvetési mutatószámok) kidolgozását.

A felügyeleti szerv:

- meghatározza az általános és kötelezően érvényesítendő tervezési követelményeket, módszertant, előírásokat;
- tájékoztatást ad a bevételi és a kiadási, valamint létszám keretszámokról;
- megállapítja a feladatellátásban megvalósítandó változásokat, és dönt a gazdaságos működéshez – a munkaerő-kapacitás fokozott kihasználása, a létszámgazdálkodás és a foglalkoztatási formák, a működés és üzemeltetés módja tekintetében – szükséges feladatokról;
- rendelkezik a költségvetési szervei között a feladatok, illetőleg előirányzatok átcsoportosításáról;
- megvizsgálja a szakmai koncepciók megvalósításához és az intézményi működéshez rendelkezésre álló szervezeti, anyagi, személyi feltételeket, valamint azok bővítésének, illetve szűkítésének szükségességét, lehetőségeit;
- előzetesen megtervezi a szakmai prioritásokhoz, valamint a többletteljesítményekkel elérhető bevételek alapján, illetve a tervezett hatékonyságnövelés (szakmai eredményesség, gazdaságosság) követelményének érvényesítésével a várható többletforrások elosztását.

A fenti felsorolásból véleményem szerint a két leginkább változtatásra érett terület a bevételi, kiadási és létszám keretszámok központi kezelése, illetve a

gazdaságos működéshez szükséges intézkedések központi meghozatala. A fentről lefelé, keretszámok alapján történő tervezés helyett célszerűbb lenne a szakmai feladatszabást fentről lefelé meghatározni, majd az intézmények központi tervezési irányelvek alapján számításokkal támasztanák alá az ellátandó feladatokhoz szükséges kiadási előirányzat és létszám nagyságát. Ezen terveket felülvizsgálva bizonyára a valósághoz közelebbi helyzet alakulhatna ki. A gazdaságossági intézkedések szintén olyan kategória, amelyet központilag – a honvédség esetében pl. egy 40 ezer fős szervezetre – elég nagy kihívás meghatározni. A végrehajtó szint – megfelelő érdekeltségi rendszer kialakítása mellett – feltételezhetően jobb javaslatokat tudna megfogalmazni. Ez persze nem jelenti azt, hogy az egyes szervezeteknél eredményesen alkalmazott megoldásokat ne lehetne azután központilag megkövetelni minden szervezetnél.

A költségvetési szerv elemi költségvetése magában foglalja a kiadásokat és a bevételeket részletes előirányzatokként, a kiadások és bevételek tevékenységenkénti részletezését, a költségvetési szerv személyi juttatásainak és létszámának összetételét, a költségvetési feladatmutatók állományát és a teljesítménymutatókat, a részletes kiadási és bevételi előirányzatokat megalapozó indoklást (számításokat).

A 3. számú táblázat mutatja be a költségvetési törvényben törvényi kiemelt előirányzatként megállapított tételeket.

Kiadások	Bevételek
Működési költségvetés	Működési költségvetés
- személyi juttatások	
- munkaadókat terhelő járulékok	
- dologi kiadások	
- ellátottak pénzbeli juttatásai	
- egyéb működési célú támogatások, kiadások	
- kamatfizetések	
Felhalmozási költségvetés	Felhalmozási költségvetés
- intézményi beruházások	
- felújítás	
- egyéb felhalmozási kiadás	
- központi beruházás	
- lakástámogatás	
- lakásépítés	
- államháztartáson kívülre irányuló fejlesztési beruházás	
	Kölcsönök

3. sz. táblázat: A törvényi kiemelt előirányzatok.

Az államigazgatási vezetési szintek gazdálkodást, előirányzat felhasználást érintő jogköreit is részletesen rögzítik a jogszabályok. A költségvetési szerv vezetője az elemi költségvetésében jóváhagyott összeghez képest saját hatáskörben átcsoportosítást hajthat végre a működési és a felhalmozási költségvetés kiemelt előirányzatain belül, a működési és felhalmozási költségvetés kiemelt előirányzatai között, továbbá a kölcsönök előirányzat-csoport terhére, illetve javára, de ez nem irányulhat a személyi juttatások előirányzatának növelésére és a felújítás előirányzatának csökkentésére.

A jóváhagyott kiemelt előirányzatokon belül a részelőirányzatoktól a költségvetési szerv előirányzat-módosítás nélkül is eltérhet.

A felügyeleti szerv költségvetési szervénél:

- a fejezeti kezelésű címzetlen és címzett előirányzatok terhére, továbbá címen belül a költségvetési szervek között átcsoportosítással pótelőirányzatot vagy új előirányzatot engedélyezhet;
- a kiadási és az ahhoz kapcsolódó bevételi előirányzatok növelésével többletfeladatot rendelhet el;
- feladatok, illetve bevételek elmaradása esetén a bevételek és a kiadások előirányzatát csökkentheti;
- a jóváhagyott előirányzatok felhasználását indokolt esetben év közben időszakosan korlátozhatja, vagy saját rendelkezésébe vonhatja;
- a felújítás előirányzata terhére a pénzügyminiszter egyetértésével átcsoportosítást engedélyezhet a működési költségvetés javára.

A gazdálkodás során a fejezet felügyeletét ellátó szerv vezetője érvényesíti az állami feladatok ellátására szolgáló előirányzatokkal, létszámokkal és a vagyonnal való szabályszerű és hatékony gazdálkodás követelményeit. Jóváhagyja a felügyelete alá tartozó fejezetbe sorolt szervek létszámát, átcsoportosítási jogot gyakorol a fejezeten belüli, illetve címen belüli létszámkeretek tekintetében.

Elgondolkodtató, hogy a fejezet felügyeletét ellátó szerv vezetője hogyan tudja érvényesíteni a legalsóbb szinten is a hatékony gazdálkodás követelményét, mikor a számviteli információs rendszer a pénzforgalmi szemlélet miatt még az előirányzatok feladatokhoz rendelésére sem alkalmas, a létszámot és az időszakonként elszámolt vagyonmozgásokat nem is említve.

A fejezeten belül a címek között a személyi juttatások, a munkaadókat terhelő járulékok, a dologi kiadások, az ellátotti pénzbeli juttatások fejezetre összesített előirányzatait is érintő átcsoportosítást a Kormány engedélyezhet, mely jogát

rendeletben szabályozott módon átengedheti a fejezet felügyeletét ellátó szerv vezetője részére.

A költségvetési szerv vezetője felelős:

- a feladatai ellátásához a költségvetési szerv vagyonkezelésébe, használatába adott vagyon rendeltetésszerű igénybevételéért,
- az alapító okiratban előírt tevékenységek jogszabályban meghatározott követelményeknek megfelelő ellátásáért,
- a költségvetési szerv gazdálkodásában a szakmai hatékonyság és a gazdaságosság követelményeinek érvényesítéséért,
- a tervezési, beszámolási, információszolgáltatási kötelezettség teljesítéséért, annak teljességéért és hitelességéért,
- a gazdálkodási lehetőségek és a kötelezettségek összhangjáért,
- az intézményi számviteli rendért,
- a folyamatba épített, előzetes és utólagos vezetői ellenőrzés, valamint a belső ellenőrzés megszervezéséért és hatékony működéséért.

Mint láthatjuk, a hatályos szabályok a költségvetési szerv vezetőjével szemben is olyan követelményeket állítanak, amelyeket jelen feltételek mellett nem képes teljesíteni. A hatékonyság követelményének érvényesülését a számviteli információs rendszer korábbiakban bemutatott hiányosságai miatt nem tudja kontrollálni. A gazdálkodási lehetőségek és kötelezettségek összhangja pedig nehezen érvényesíthető egy olyan gazdálkodási környezetben, ahol a fejezet felügyeletét ellátó szerv határozza meg a kiadási és létszámkorlátokat, amelyhez a szakmai feladatokkal való összhang már a tervezés szakaszában sem minden esetben biztosított.

A Kincstár és a költségvetés végrehajtásáért felelős szerv köteles a jóváhagyott előirányzatainak és azok teljesülésének alakulását folyamatosan nyilvántartani. E kötelezettség kiterjed a kiadási előirányzatokat terhelő kötelezettségvállalások és a bevételi előirányzatok teljesítését előrejelző, a teljesülés várható időpontja szerint rögzített bevételi előírások folyamatos nyilvántartására.

A költségvetési szerv a jóváhagyott előirányzatokon belül – beleértve a létszámkeretet is – köteles gazdálkodni. A kiemelt, illetve a felügyeleti szerv által meghatározott előirányzatokat az önállóan gazdálkodó költségvetési szerv csak jogszabály, illetve a felügyeleti szerv előírásai szerint módosíthatja. Ez a módosítás sem a költségvetési évben, sem az azt követő években nem járhat költségvetési támogatási igénnyel.

Az önállóan gazdálkodó költségvetési szerv saját előirányzat-módosítási hatáskörében bevételi és kiadási előirányzatának főösszegét, a kiemelt előirányzatokat és a megfelelő részelőirányzatokat felemelheti előirányzat-maradványából, vállalkozási tartalékából vagy bevételi többletéből.

A költségvetési szerv a hatáskörébe utalt személyi juttatások és létszám előirányzatával önállóan gazdálkodik. A személyi juttatások magukban foglalják a rendszeres, nem rendszeres és külső személyi juttatásokat. A nem rendszeres személyi juttatások között kell megtervezni a jutalom előirányzatát, amelynek mértéke a rendszeres személyi juttatások előirányzatának legfeljebb 8%-a.

A személyi juttatások előirányzatai közül a rendszeres személyi juttatások, a munkavégzéshez kapcsolódó juttatások előirányzat-maradványa is felhasználható év közben jutalom kifizetésére. E kifizetés valamennyi forrásból a rendszeres személyi juttatási előirányzat további 10%-os mértékéig terjedhet. E mértéken felül a jogszabály szerint csak teljesítményhez kötötten fizethető jutalom (Ámr 59. § (2)

bekezdés), amely megfogalmazás elgondolkodató, hiszen a jutalom alapvetően valamely kiemelkedő teljesítmény elismerését feltételezi.

Abban az esetben, ha a költségvetési szerv az év során csökkenti a személyi juttatások eredeti előirányzatának megállapításakor számításba vett létszám-előirányzatot, az abból származó megtakarítást a költségvetési évben és a következő években a jutalom kerethez felhasználhatja. A személyi juttatásokon belül jutalmazásra fordítható előirányzat azonban nem haladhatja meg az eredeti rendszeres személyi juttatási előirányzat 50%-át.

A központi költségvetési szerv előirányzatai teljesítésének elszámolását a fejezet felügyeletét ellátó szerv vezetője, a fejezet összesített előirányzatai teljesítésének elszámolását a pénzügyminiszter vizsgálja felül és hagyja jóvá.

Az előző évi felülvizsgált és jóváhagyott előirányzat-maradvány tárgyévben az előirányzat-módosítás után használható fel. A fejezeti kezelésű előirányzatok maradványa változatlan rendeltetéssel, elsősorban az előző évben keletkezett, de pénzforgalmilag csak a következő évben teljesülő követelések kiegyenlítésére használható fel a pénzügyminiszter által jóváhagyott összeg erejéig.

Az előirányzat-maradvány személyi juttatásokra fordítható részének az ugyanezen előirányzatok megtakarításából származó összeget kell tekinteni, amely a személyi juttatásokba tartozó tételeken túlmenően más kiemelt előirányzatokba tartozó tételek kifizetésére is fordítható. Az előirányzat-maradvány további része személyi juttatásokra nem használható fel.

Nem illeti meg a költségvetési szervet az előirányzat-maradvány azon része, amely az év közben engedélyezett létszámnövekedéssel összefüggésben jóváhagyott előirányzat-növekményből nem került felhasználásra a létszámfeltöltés teljes vagy részleges elmaradása miatt.

Ha az évközi gazdasági folyamatok alakulása, illetve az előző években vállalt kötelezettségek módosulása azt indokolja:

- a Kormány jogosult az előző években keletkezett előirányzat-maradványok átcsoportosítására,
- a pénzügyminiszter jogosult a kötelezettségvállalással nem terhelt maradványrész elvonására.

Ez a szabály gyakran akadályozza az előirányzat-maradvány felhasználásának hatékonyságát, hiszen a költségvetési szervek szeretnék megelőzni a váratlan PM döntést, amelynek következtében elveszíthetik a „megtakarított” összeget, ezért a maradvány-felhasználás gyorsasága időnként prioritást élvez a szakmai szempontokkal szemben.

4.3. Az államháztartás számvitele

Az államháztartás szervezeteinek a számviteli rendszere is eltér az üzleti számviteltől. Attól függően, hogy a gazdasági események mikor jelennek meg a könyvvezetésben, a számviteli rendszernek három típusát különböztetjük meg:

1. Pénzforgalmi szemléletű számvitel: a tranzakciók a pénzmozgással egyidejűleg jelennek meg a könyvelésben, akkor és azt könyveljük, amikor és amivel pénzkifizetés vagy pénz bevételezés történt.

2. Üzemgazdasági szemléletű számvitel: a tevékenység költségének és ráfordításának kimutatása a cél, azokat a tranzakciókat ismeri el, amelyek az adott időszakot terhelik, függetlenül a pénzmozgástól. A pénzügyileg nem rendezett tételek követelések és kötelezettségek formájában jelennek meg a könyvekben. Az ingatlanok és tárgyi eszközök beszerzési ára nem a vétel időszakát terheli, hanem az

amortizálódás mértékével évenként terhelik az eredményt, az értékcsökkenési leírás jelent költségtényezőt.

3. Módosított pénzforgalmi szemléletű számvitel: a pénzforgalmi szemléletű kimutatásokat időszakonként üzemgazdasági szemléletű adatokkal korrigálják.

A költségvetési szervek az 1950-es évek elejéig kizárólag a pénzforgalmi szemléletű egyszeres könyvvitelt alkalmazták a költségvetési kiadásai és bevételeik nyilvántartására. A vagyon, illetve a követelések és kötelezettségek kimutatására elkülönült mennyiségi nyilvántartásokat vezettek, amelyeknek a pénzforgalmi nyilvántartásokkal nem volt kapcsolatuk. Ezek az analitikus nyilvántartások nem voltak tehát egy zárt rendszer részei, de még csak a szintetikus nyilvántartások alátámasztását sem jelentették, nem volt követelmény az analitika és szintetika közötti számszerű egyezőség. A könyvvezetési rendszer hátránya volt, hogy a költségvetési beszámoló információigénye közvetlenül a könyvvitel adataiból nem volt kielégíthető.

Az állami tulajdon védelme érdekében 1956. január 1-jétől a központi költségvetési szervek részére egységesen és kötelezően előírták a kettős könyvvitel alkalmazását, ahol zárt rendszerben készült beszámoló a vagyon és pénzmozgásokról egyaránt. Az államháztartás szervezeteinek számviteli rendszere ezt követően is rendkívül vegyesen alakult, a kisebb önkormányzatok (akkor még tanácsok) egyszeres könyvvitelt, a nagyobb intézmények pedig többnyire kettős könyvvitelt vezettek, de emellett még előfordult az egyszerűsített kettős könyvvitel is (Harangozó, 1977.). A honvédelem területén tovább bonyolította a vagyon nyilvántartásának helyzetét, hogy a készletek területén az analitikus nyilvántartások sem tartalmukat, sem formájukat illetően nem voltak egységesek (Korsós, 1982; Kőhidi, 1982.).

A költségvetési szervekre vonatkozóan a beszámolás speciális szabályait napjainkban kormányrendelet állapítja meg, amely egységesen a módosított pénzforgalmi szemléletű kettős könyvvitel alkalmazását írja elő⁸.

A jelenlegi államszámvitel problémái:

- a költségvetési törvény adatai nem felelnek meg a döntéshozók információ igényeinek;
- az adatok egy része felesleges, nem átlátható és nem ellenőrzött a megbízhatóság;
- az osztályozási rendszer fejletlen, a teljesítménykövetelmények előírása és a teljesítmény mérése megoldatlan;
- folyó és tőkeműveletek keverednek;
- a könyvviteli rend tisztázatlan számviteli célok szolgálatában áll, nincs kapcsolat a tervezés és végrehajtás között;
- az állami vagyon nyilvántartása megbízhatatlan, értékelésének elvei hiányoznak például a katonai eszközök esetén (Nyikos, 2001.).

Az államszámvitel törvényi szabályozása azonban késik, mert a közsférában nincs olyan sürgető körülmény, amely elkerülhetlenné tenné azt.

Az első magyar államszámviteli törvény 1897-ben jelent meg. A háború előtti években az államszámvitel fogalma magába foglalta a parlamenti jóváhagyási rend szerkezetének és a költségvetés végrehajtásnak a szabályozását is. Az nem jelent önmagában problémát, ha külön szabályozzák a jóváhagyást és a végrehajtást, de a

⁸ „8. § (1) Az államháztartás szervezete a tevékenysége során előforduló, a vagyoni és pénzügyi helyzetére kiható gazdasági eseményeiről a kettős könyvvitel rendszerében - e rendeletben rögzített szabályok szerint - módosított teljesítés szemléletű nyilvántartást vezet, amelyet a költségvetési év végével lezár.” Az államháztartás szervezetei beszámolási és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól szóló 249/2000. (XII. 24.) Korm. rendelet.

két rendszernek kompatibilisnek kell lennie. Az államszámvitelnek két fő követelményt kell kielégítenie: átfogó adatokat kell biztosítani a törvényhozó hatalom részére, hogy a közpénzeket a jóváhagyott feladatokra használják fel, ugyanakkor a helyi vezetők döntéseit is támogatni kell a hatékony gazdálkodás érdekében. A gazdálkodáshoz szükséges ésszerű szabadság foka nem csorbíthatja a parlamenti kontrollt (Kassó, 2001.).

A számvitel jelenlegi formájában nagyon pazarló, a két legfontosabb információ felhasználó – a politikai döntéshozó és a helyi gazdálkodásért felelős vezető – nem kap megfelelő információt. A túl sok információ áttekinthetetlen és kezelhetetlen, nem átlátható a végrehajtó hatalom tevékenysége, a vezetők pedig nem szembesülnek döntéseik teljes pénzügyi és vagyoni következményeivel. Az eszközök használatának tényezője nem épül be a közszolgáltatások költségtényezőibe.

A vállalatoknál az értékcsökkenés költségtényezőt jelent az árképzés során, így nem kell erre külön költségfedezetet biztosítani. A költségvetési szervek ezt nem tehetik meg, hiszen ha adott összeget beruházásra kívánnak felhasználni, azt az állami költségvetésnek, illetve a felügyeletet ellátó szervnek engedélyezni kell a költségvetési előirányzatok között⁹ (Kállainé, 1976.).

Illés szerint a vagyongyarapítást a piaci szférában a vállalkozás tőkejövedelmezősége határozza meg, míg a közszolgáltatások területén a szolgáltatás iránti igény teljesítésének kapacitás követelményeiből vezetik le a tőkeigényt (Illés, 2000.). Hozzá kell persze tennünk, hogy a szolgáltatás iránti igény még önmagában nem elegendő, politikai konszenzus és döntés szükséges a szolgáltatás színvonaláról.

⁹ Franciaországban a költségvetési szervek vagyonát a tulajdonviszonyok alapján saját vagyona és kezelt vagyona osztyák. Kezelt vagyonnak az állami tulajdonú vagyontárgyak számítanak, mely után elszámolják ugyan az amortizációt, mint a saját vagyontárgyak esetén, de az így keletkezett költséget bevételi ágon semlegesítik, mivel a vagyontárgy pótlásáról az állam gondoskodik (Gubányiné, 1998.).

A jelenlegi magyar államháztartási számvitel magában foglalja a controlling alapját, a monitoring rendszert, azaz a terv és tényadatokat egyszerre, azonos bontásban mutatja be. A rendszer másik fontos pillére, a visszacsatolás azonban hiányzik. Az eltéréseket nem követi alapos elemzés, és a szükséges intézkedés visszajuttatása a rendszerbe.

A pénzforgalmi szemlélet egyik nagy hátrányaként az év végi költekezéseket jelölik meg, amelyet a nemzetközi szakirodalomban hokiütő-hatásnak neveznek (az évközi költekezés egyenese az év utolsó hónapjaiban felfelé hajló görbévé alakul). Az állami szervek pénzforgalmi tervekkel összhangban lévő költekezését nehezíti az esetleges közbeszerzési eljárások elhúzódása is, amelynek következtében a pénzügyi teljesítés az eljárás indításának évében nem mindig teljesül.

Több országban felismerték, hogy célszerűbb néhány százalékos rugalmasságot vinni a rendszerbe, vagyis a tárgyévi költségvetés bizonyos százalékát át lehet ütemezni a következő évre, így elejét veszik az év végi, szakmai koncepcióval alá nem támasztott „kényszer” költekezésnek.

Hazánkban is lehetővé vált a tárgyévi költségvetés felhasználása a tárgyévet követő év június 30-ig teljesülő szerződések ellenértékének kifizetéséhez. A honvédelmi szervek esetén a haditechnikai eszközök és harcanyagok piacának sajátosságai miatt ez a határidő kitolódott a tárgyévet követő év december 31-ig.

A tervezési rendszert szintén befolyásolja a pénzforgalmi szemlélet, hiszen a vezetőknek korlátozott a beavatkozási lehetősége abba, hogy a teljesítésről kiállított számla mikor érkezzék. Azaz a költségvetés nincs részletesen alátámasztva, csak nagyjából körvonalazza az igényeket, majd a végrehajtás során történik a tényleges allokáció.

A felsorolt hiányosságok és a pénzforgalmi szemléletnek a költségvetési szervek gazdálkodására gyakorolt kedvezőtlen hatásai azonos irányba mutatnak: a költségvetési szervek hatékony és eredményes gazdálkodása megköveteli az üzemgazdasági szemléletű számvitelre való áttérést.

4.3.1. Az üzemgazdasági és a pénzforgalmi szemléletű számvitel

Világszerte a közigazgatási reform egyik sarkalatos kérdése a pénzforgalmi számvitelről az üzemgazdasági számvitelre való áttérés. A pénzforgalmi és üzemgazdasági szemlélettel kapcsolatosan fontos néhány dolgot kiemelni:

1. A két szemlélet végeredménye hosszú távon ugyanaz kell, hogy legyen, csak az időszakonkénti elszámolás tér el.
2. Az üzemgazdasági szemlélet előbb biztosít információt a tevékenység költségéről, hiszen nem kell megvárni a pénzügyi rendezést, a fizikai teljesítés a lényeg.
3. A kummulált üzemgazdasági felhasználás és a pénzforgalom közötti eltérés a kötelezettségekből számítható.
4. Üzemgazdasági szemléletben az önköltség tartalom értelmezhető. Pénzforgalmi szemléletben a teljesítés és a pénzügyi rendezés időbeli eltérése miatt torzul a kép.

Illés a számviteli rendszerek két típusaként a naturálfolyamatokra épülő és a pénzügyi folyamatokra épülő számvitelt jelöli meg. Utóbbi rendszer a kiadást tekinti költségnek, s nem vesz tudomást a nem értékesített teljesítésekről, illetve a megvásárolt, de fel nem használt erőforrásokról. A két elszámolási rendszer összehasonlítására Illés vizsgálja az erőforrások megjelenését a reál- és

értékfolyamatokban, ahol az állományi (stock) adatok erőforrás lekötést jelentenek, a forgalmi (flow) adatok pedig erőforrás felhasználást (Illés, 2002.).

A számvittel szemben támasztott igényeket és a menedzsment igényeket nem lehet szétválasztani. A hagyományos költségvetési rendszerek leginkább az inputokra és az inputokra fordított kiadásokra fókuszálnak, amelynek kimutatására kiválóan alkalmas a pénzforgalmi szemlélet. A kormányzat elszámoltatását a költségvetési törvény végrehajtásáról, illetve a költségvetés teljesítésének megfigyelését ugyancsak lehetővé teszi a pénzforgalmi szemlélet.

Az utóbbi évtizedekben a hatékonyság és eredményesség előtérbe kerülésével mégis egyre több ország dönt az üzemgazdasági szemlélet mellett, amely nemcsak a pénzmozgással járó tételeket ismeri el, így kimutatható a közszolgáltatások teljes költsége.

Az üzemgazdasági szemlélet:

- javítja az erőforrás allokációt, segíti a beruházásokról való döntések alátámasztását, az időbeli elhatárolások segítségével bemutatja a jövőbeli kötelezettségeket is;
- szigorúbb elszámoltatást biztosít, hiszen a vezetők nemcsak a pénzmozgásokról számolnak el, hanem az általuk kezelt vagyonról is;
- növeli a kormányzati tevékenységek átláthatóságát, mert kimutatja azok teljes költségét;
- átfogóbb képet mutat a kormányzat gazdaságra gyakorolt hatásáról (Diamond, 2002.).

Az üzemgazdasági számvitel legfőbb előnyeit Diamond abban látja, hogy elősegíti a programok teljesítményének értékelését a program teljes költségének kimutatásával, realisabban értékeli a kormányzat pénzügyi pozícióját az összes

erőforrás és kötelezettség kimutatásán keresztül, az információk szélesebb körét biztosítja a döntéshozatalhoz, ezáltal elősegíti a meglévő erőforrások hatékony felhasználását, növeli a vezetői teljesítményekért való felelősséget és az átláthatóság miatt jobb teljesítményre ösztönzi a vezetést.

Az üzemgazdasági szemléletű számvitelre való áttérés azonban csak egy átfogó költségvetési reform része lehet. A számvitelnek szolgálnia, nem pedig vezetnie kell ezt a reformot, vagyis a költségvetési rendszernek kell meghatároznia az államháztartás szervezeteinek számviteli rendszerét. Mivel az üzemgazdasági szemlélet a pénzmozgásokat is ki tudja mutatni – a vállalkozások cash flow kimutatása is erre szolgál – nem két egymást kizáró rendszerként kellene kezelni a két számviteli szemléletet. A pénzforgalmi szemléletről az üzemgazdasági szemléletre való áttérés kérdését úgy kell megfogalmazni, hogy miért van szükség több információra, amit a pénzforgalmi nem, csak az üzemgazdasági szemlélet tud nyújtani (Diamond, 2002.). Redburn szerint nem lehet éles vonalat húzni, hogy mely területeken célszerű pénzforgalmi számvitelt alkalmazni, illetve hol szükséges az üzemgazdasági szemléletű számvitelt bevezetni (Redburn, 1993.).

Ahhoz, hogy az input oldalról az output oldalra tudjunk koncentrálni, egy olyan számviteli rendszer szükséges, amely a költségeket a teljesítményekhez tudja rendelni, és a teljesítményre vonatkozó információkat is olyan teljességgel és hitelességgel kezeli, mint a pénzügyi információkat.

Az üzemgazdasági szemléletre való áttérés első lépéseit Új-Zélandon és Ausztráliában tették meg, de néhány európai ország is rendelkezik tapasztalatokkal. Az OECD országok kb. fele alkalmazza bizonyos fokig az üzemgazdasági szemléletet. Nagyon változó azonban, hogy milyen mértékben vezették be: néhányan a minisztériumok és hivatalok pénzügyi beszámolójában, néhányan a teljes

kormányzat beszámolójánál, mások a költségvetés készítéshez is alkalmazzák (OECD, 2002a). Svédországban például lépésenként vezették be alulról felfelé haladva a hivataloktól az állami költségvetésig, s Hollandiában is hasonló módszert választottak. Nagy-Britanniában a központi kormányzat a 2001/02-es évtől használja teljes körűen az üzemgazdasági számvitelt. Franciaország még csak helyi szinten tért át, Spanyolország pedig duális rendszert alkalmaz (OECD, 2002b).

Egyelőre csak Új-Zéland és Ausztrália alkalmaz üzemgazdasági szemléletet a beszámolóhoz és a költségvetés készítéshez egyaránt, de ez természetesen nem történhet pénzügyi terv elkészítése nélkül (Churchill, 1992.). Nagy-Britannia, Kanada és Franciaország is tervezi a közeljövőben az üzemgazdasági szemlélet kiterjesztését a költségvetésre. Az ausztrál és az új-zélandi példa azt mutatja, hogy az üzemgazdasági szemlélet alkalmazása a költségvetés készítésben a jövőbeli fedezetlen kötelezettségek jobb felismerését, jobb vagyongazdálkodást és hatékonyabb forráselosztási folyamatot eredményezett (OECD, 2002b).

Hazánkban az Európai Unióhoz történő csatlakozást követően az uniós támogatások lebonyolításában résztvevő költségvetési szerveknek az EU felé eredményszemléletű könyvvizetési és beszámolási kötelezettséget kell teljesíteniük. Az államháztartás információs rendszere azonban továbbra is módosított pénzforgalmi szemléletű marad, ezért az államháztartás szervezeteinek beszámolási sajátosságaira vonatkozó kormányrendelet erre az esetre lehetővé teszi a kétféle, elkülönült könyvvizetést, rendszeres egyeztetési kötelezettség előírása mellett. Az üzemgazdasági könyvvizetéshez való közelítést jelenti az is, hogy a készletek követelések és kötelezettségek esetén nemcsak az állományváltozást kell elszámolni negyedévenként, hanem a növekedéseket és csökkenéseket (Lilliné, 2004.).

A hazai szabályozás alapján a költségvetési szervek részére önköltségszámítási szabályzat elkészítése csak akkor kötelező, ha rendszeres termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végeznek, ha vállalkozási tevékenységet folytatnak, illetve saját kivitelezésű beruházás esetén a bekerülési érték meghatározásához. Az önköltségszámításra vonatkozó ajánlások a felmerült kiadást tekintik költségnek, nem térnek ki a kiadások üzemgazdasági szemléletű költséggé alakítására (Juhász-Kolozsvári, 2003.).

4.3.2. Az államháztartás számviteli rendszerének makrogazdasági alapja

Az állami szférában a pénzforgalmi számvitel használatának fő oka az volt, hogy az államadósságot tekintették a költségvetési fenntarthatóság és az ún. generációk közötti méltányos tehermegosztás¹⁰ fő indikátorának. A második világháború utáni időszakban a Keynesi költségvetési politika megerősítette a választás alapját, bár legtöbb helyen a duális költségvetést megosztották a tőke és folyó műveletek között. A költségvetési finomhangolásba vetett bizalmat megingatta az OECD országok legtöbbjének strukturális deficitje és adósság problémái, így a hangsúly a 90-es évektől a középtávú költségvetési politikára helyeződött (Robinson, 2002.).

Az államadósság a jövő nemzedékekre terhelt igazságtalan kötelezettség. Sokan azt tartják, hogy erre a problémára az üzemgazdasági szemléletű számvitel adhat megoldást. Vagyis, ha az üzemgazdasági szemléletű működési egyenleg nulla, akkor a beszedett adóforintok éppen fedezik a közszolgáltatások teljes költségét.

A tőkeoldalon az üzemgazdasági szemléletű számvitel az amortizációt ismeri el költségként, nem pedig a tőkekiadásokat. A bevételi oldal tekintetében a

¹⁰ Intergenerational equity

tőkeeszközök értékesítéséből származó bevételt szemben a pénzforgalmi szemléletű számvittel, nem ismeri el. A pénzforgalmi szemléletű egyenleg tehát kedvezőbb, ha a kormányzat nem tartja fenn, vagy nem pótolja az amortizálódó infrastruktúrát. Az üzemgazdasági szemléletű számvitel ennél sokkal szélesebb látókörű, hosszabb távú célokat szolgál.

A pénzforgalmi számvitel tehát nem veszi figyelembe a kormányzati politika jövőbeni következményeit, nem számol a teljes gazdasági költséggel. Az államháztartásban alkalmazott könyvvitel, a beruházásokat bruttó módon mutatja be, amely magába foglalja a vagyonvesztés pótlását, az amortizációt is.

Az üzemgazdasági szemlélet már keletkezéskor elszámolja a következményeket, ami fontos szempont a teljesítmény értékelésekor. Másik előnye lehet a teljes költség figyelembevételének, hogy könnyebbé válik a közszolgáltató és a magánszolgáltató hatékonyságának és teljesítményének összevetése (McGeough, 1997).

Javier Salinas az üzemgazdasági számvitelt az európai közpénzügyek stabilizálását elősegítő eszköznek tekinti. Az üzemgazdasági szemléletű számvitel mellett szól, hogy az EU, de különösen az Európai Monetáris Unió alapfeltétele a költségvetési célkitűzések betartása, amelyhez a tagállamok aktív intézkedése szükséges. Tartalmi intézkedések bizonyos kiadások vagy programok csökkentésére vagy törlésére, illetve rendszerillesztés, a költségvetési folyamat olyan változtatása, amely a közszolgálati programok teljesítményének és az erőforrás elosztási folyamatnak a javítását szolgálja (Salinas, 2002.). A legtöbb ország a rendszerillesztés támogatásához tartja elengedhetetlennek az üzemgazdasági szemléletű számvitelt.

4.4. Az üzemgazdasági szemléletre való áttérés hazai kísérlete

A közszféra üzemgazdasági szemléletű menedzsmentje és elszámoltatása hazánkban sem új keletű dolog. Az állami pénzügyekről szóló 1979. évi II. törvény és a végrehajtására kiadott minisztertanácsi rendelet is erre tett kísérletet (Az állami pénzügyekről szóló törvény indoklása, 1979; Az állami pénzügyekről szóló törvénynek a költségvetési gazdálkodásra vonatkozó rendelkezései 1979.).

Az ötvenes években a központi költségvetési szerveknél kötelezően bevezetett kettős könyvvitel sok korábbi problémát megoldott, azonban nem a költségvetési gazdálkodás sajátosságaira kialakított eredeti rendszer volt, hanem a vállalkozói könyvvitel adaptációja. A pénzforgalmi és a költségszemlélet együttes megléte folyamatos vitát eredményezett, egyes szerzők az egyik vagy másik szemlélet mellett érveltek, többen pedig elismerték mindkét megközelítés létjogosultságát, és szorgalmazták e kettősség fenntartását.

Sárdi úgy vélte, hogy míg a kettős rendszerben lévő ellentmondás nem oldódik fel, addig a gazdasági események regisztrálásnál több eredmény nem várható. A feloldást úgy képzelte, hogy nagyobb teret kapna a költségek kimutatása a kiadási pénzforgalom regisztrálása terhére, mert egy a költséggazdálkodásra lényegében oda sem figyelő mechanizmus nem tudja növelni a rendelkezésre álló eszközök hatékonyabb felhasználását (Sárdi, 1979.).

A vállalkozói szférában az eredménysszemlélet arra hivatott, hogy a pénz-áru-pénz körforgás folyamatait regisztrálja. A költségvetési gazdálkodásban az eredménysszemlélet ilyen irányú értelmezése csak szűk körben érvényesülhet, hiszen a pénzből ugyan szolgáltatás lesz, de a szolgáltatás fogyasztói többnyire nem kötelezettek ellentételezésre. A költségvetési rendszernek ettől eltérő igényt kell kiszolgálnia: a kormányzati akarat érvényre juttatását, amelynek eszközei az

előirányzatok tervezése, felülvizsgálata, jóváhagyása, módosítása, a pénzellátás és az elszámoltatás.

Tucsni ennek ellenére úgy vélte, hogy a kettős könyvvitel szemlélete nincs ellentmondásban a költségvetési gazdálkodás lényegével. Alkalmazása azért szükséges, mert egyetlen összefüggő, zárt rendszerbe foglalva rögzíti a gazdasági eseményeket, így elősegíti a tulajdon védelmét, továbbá olyan áttekinthető, egységes és teljes rendszer, amely megalapozza az érdemi elemzéseket (Tucsni, 1979.).

Kállainé szintén az eredményszemlélet mellett érvelt, olyan információs rendszer kiépítését sürgette, amely a pénzügyi elszámolások jó összefoglalása mellett elősegíti a pénzügyi döntések előkészítését és a jövőbeni események előrejelzését (Kállainé, 1976.).

A költségvetési szektor számvitelének reformját annak az ellentmondásnak a feloldása vezérelte, hogy a költségszemléletű kettős könyvvitel, egy kiadási szemléletű tervezési, gazdálkodási és információs rendszert próbált leképezni, illetve információkkal megalapozni. Abban a legtöbb szerző egyetértett, hogy bármilyen reformról is legyen szó, a kiadási pénzforgalom tervezésének meg kell maradnia, hiszen az állami költségvetés tervezésének és végrehajtásának kulcseleme. A vita csak arra irányult, hogy milyen mélységig és milyen szinten történjen a pénzkadások és a pénzbevételek tervezése (Dudásné-Harangozó, 1979.).

A legtöbb szerző szerint a kiadási és bevételi pénzforgalom csak intézményi kategória lehet, mivel csak ezen a szinten tervezhető kellő pontossággal. A könyvviteli rendszerről való döntéshez érdemben szét kell választani a költségvetési szervek pénzellátását és operatív gazdálkodását. Tucsni értelmezésében a költségvetési szervek általános és speciális gazdálkodási feladatokat valósítanak meg. Általános feladatok alatt a bevételek beszedését és a kiadások teljesítését érti, a

speciális feladatok pedig a tulajdonképpeni szakmai feladatok végrehajtása. Az üzemgazdasági vagy pénzforgalmi szemlélet közötti választás véleménye szerint arra ad választ, hogy az általános vagy a speciális feladataik jobb ellátására kívánjuk-e ösztönözni a költségvetési szerveket.

Tucsni szerint a számviteli rendszert a szervezeti hierarchiában elfoglalt hely is befolyásolja. Az irányító szervezeteknek a fő feladata a pénzellátás, az ellátási körükbe tartozó gazdálkodó szervezetek részére kiutalják a pénzeszközöket, illetve beszedik az államot megillető befizetési kötelezettségeket.

E szerveknél a szerző a pénzforgalom bonyolításához és a pénzellátás regisztrálásához nem tartotta szükségesnek az üzemgazdasági szemléletet. Meg kell azonban jegyezni, hogy a pénzellátás sem öncélú folyamat, a pénzellátást végző szervezetnek is a tevékenységekhez és azok teljesítéséhez kell kötni a pénzösszegek kiutalását.

Az operatív gazdálkodást folytató költségvetési szervek a társadalmi közszükségletek kielégítésére irányuló tevékenységük során költségvetési forrásokat használnak fel, amelyek elszámolása egymással párhuzamosan, pénzforgalmi és üzemgazdasági szemléletben is megtörténne. A bevételeket és a kiadásokat a költségvetés meghatározott szerkezete szerint, míg a költségeket mind költségnemenként, mind feladatonként ki kellene mutatni. Ezzel a megoldással a szerző megoldva látja a költségvetési elszámoltatás és az üzemgazdasági szemléletű elemzés kettős követelményének kielégítését.

Az állam központi pénzalapjához közvetlenül csak a pénzellátás feladatát végző irányító szervezetek kapcsolódnának, a gazdálkodó egységek nem. E rendszer előnye, hogy lehetővé tenné a költségvetési szervek gazdálkodásában a halmozódások elkerülését (Tucsni, 1979.).

Sárdi szerint az irányító szervek „kiadás” – „pénz” kapcsolatban állnak szemben az operatív gazdálkodást folytató költségvetési szervekkel, s a beszámoltatásnak is ez az alapja, így véleménye szerint akár „leszámoltatás”-nak is nevezhető. A költségvetési szervek tevékenysége ezzel szemben „üzemgazdasági”, azaz költséggazdálkodásra lenne szükség (Sárdi, 1979.).

A költségvetési tervezés, könyvvitel és beszámolás középpontjában azonban a kiadások feladatonkénti megtervezése áll. Feladatra pénzkiadást csak igen nagy pontatlansággal lehet megállapítani, így több feladat egyidejű ellátása esetén nem lehet komoly elemzést végezni a pénzforgalmi adatok alapján (Dudás-Harangozó, 1979.).

Készletek beszerzésekor például nem lehet eldönteni, hogy a kiadás mely költséghelyet terheli. Rendszerint a legnagyobb volumenű feladatra terheltek az ilyen típusú kiadásokat, s utólag helyesbítették. A fel nem használt készletek feladatonkénti rendezése azonban további problémákat okoz, amelyre megoldás lehet, ha a költségeket kiadásként vennék figyelembe és a kiadás-költség különbözetét munkabérek és közterhei áthúzódsága, készletváltozás és szállítói követelésváltozás címén mutatnák ki (Kállainé, 1976.).

A leginkább javasolt változat tehát az volt, hogy kiadási pénzforgalmat csak intézményi szinten kelljen tervezni, a feladatok vonatkozásában pedig költségtervezés legyen, s természetesen ezzel azonos rendszerű a beszámolás is. Figyelembe véve az azóta eltelt időszak informatikai fejlődését, napjainkban már lehetőség nyílna olyan információs rendszer kialakítására, ahol az alapadatokat egyszer rögzítve, a rendszer képes lenne adatokat szolgáltatni mind az üzemgazdasági, mind a pénzforgalmi szemléletű kimutatások elkészítéséhez.

Sokak szerint azért nem fontos a költségek megfigyelése, mert a kiadások és a költségek csak kis mértékben térnek el egymástól, s hosszabb távon ez az eltérés kiegyenlítődik. Ez abban az esetben igaz, ha egyenletes és nem anyagigényes a gazdálkodás, de anyagigényes tevékenységek esetén jelentősebb eltérés alakulhat ki. Egy-egy költségvetési szerv feladatának végrehajtását értékelni helyesen csak költségszemplélet alapján szabad és lehet (Dudás-Harangozó, 1979.).

5. Az államháztartási reformok nemzetközi tapasztalatai

A fejezetben a nemzetközi államháztartási reformok által előidézett szervezeti és szabályozási változásokat kívánom azonosítani, részletesen bemutatva az Amerikai Egyesült Államok és Nagy-Britannia tapasztalatait. A fejezet célja a teljesítménymenedzsmenthez szükséges alapfeltételek kiemelése, nem pedig valamely rendszer hazai bevezetése melletti állásfoglalás. Ez utóbbihoz szélesebb körű elemzésre lenne szükség, figyelembe véve többek között a szervezeti méreteket, kulturális különbségeket és sok egyéb sajátosságot.

5.1. A nemzetközi tapasztalatok összehasonlító elemzése

Az új közszolgálati menedzsment¹¹ a közszolgálat hatékonyságának növelését célozza, amelyhez Hood szerint az alábbiakat kell megvalósítani (Hood, 1991.):

- a közszektor professzionális menedzserek vezessék;
- egyértelmű teljesítménynormákat tűzzenek ki és mérik teljesülésüket;
- nagyobb hangsúly helyeződjön a tevékenység végeredményére;
- a szervezeti egységek mérete csökkenjen;
- történjen elmozdulás a verseny irányába;
- a magánszektorban sikerrel alkalmazott módszerek bevezetését támogassák;
- a források fegyelmezett és takarékos felhasználását ösztönözzék.

Az új közszolgálati menedzsment reformok eredményét egy OECD tanulmány tíz ország részvételével vizsgálta: Ausztrália, Kanada, Dánia, Finnország, Franciaország, Hollandia, Új-Zéland, Svédország, Nagy-Britannia és az USA (OECD, 1997.).

¹¹ New Public Management

A teljesítmény menedzsment bevezetését négy aspektusból vizsgálja a tanulmány: a célok meghatározását, az alkalmazott megközelítéseket, a szervezeti elrendezést és a teljesítmény információs rendszert.

5.1.1. A reform célja és az alkalmazott megközelítések

A célokat tekintve a tíz ország vizsgálata során a teljesítménymenedzsmenttel kapcsolatban három fő cél merült fel, amelyeket minden ország más-más súllyal vett figyelembe¹². A vezetés és a belső folyamatok javítása, hatékony szervezet kialakítása Ausztráliában, Dániában, Finnországban, Hollandiában, Svédországban és az USA-ban kapott nagy hangsúlyt. Az elszámoltathatóságra és a kontrollra irányul elsődlegesen a figyelem Franciaországban, Új-Zélandon és Nagy-Britanniában. A megtakarítások motiválják a folyamatot Kanadában, de kiemelt fontosságúnak tartja Finnország, Új-Zéland, Nagy-Britannia és az USA is.

A megközelítések vonatkozásában a fentről lefelé (top-down) vagy lentől felfelé (bottom-up) haladó változatot, az átfogó vagy inkrementális bevezetést, a meglévő szabályokon alapuló (de facto) vagy új jogszabályok útján (de jure) történő bevezetést különítik el a szerzők, amelyekre jelen dolgozat keretében nem kívánok részletesen kitérni.

5.1.2. A reformok szervezetre gyakorolt hatása

A teljesítmény javítása érdekében a szervezeti elrendezés is változásokon ment át, az ösztönzés megteremtésére belső nyomás helyeződött a menedzserekre és külső nyomás a szervezetre. Az igazgatási jelleg – ahol az előre meghatározott

¹² A közigazgatási reform céljairól részletes elemzést és nemzetközi kitekintést ad Zupkó, aki a magyarországi reformcélok vizsgálatára empirikus vizsgálatot végzett hazai önkormányzatoknál (Zupkó, 2001; Zupkó 2002.).

szabályoknak való megfelelés a fő cél – eltolódott a menedzsment irányába, a bürokratikus módszerek – amelyek monopolhelyzetben lévő szolgáltatásnyújtóként működtek a közszolgálatot – pedig a piaci megoldások irányába változtak.

A vizsgált országokban a reformok eredményeként bekövetkező szervezeti változásokat két dimenzióban szükséges értelmezni. Az egyik a szervezeti struktúra centralizációja. A centralizált megközelítésben fenntartják a szervezeti hierarchiát a központ és a periférián lévő szervezetek között, és erős kontroll érvényesül mind a gazdasági, mind a humán erőforrások felett. A decentralizált modell nagyobb szabadságot ad az erőforrások belső elosztására, továbbá preferálja a homogén tevékenységet végző kisebb szervezetek kialakulását.

A másik dimenzió az átfogó szakmai célok, az alaptevékenység tekintetében kitűzött irányok megvalósítási módja. A konszolidálást szorgalmazó modell integrálja a programokat mind a kialakítás, mind a bevezetés és az értékelés során. A szétválasztó, különböntő modell önállóságot ad a szervezeteknek a szakmai célok megvalósítására.

E két dimenzió lehetséges kombinációi alapján megkülönböztethető:

1. a centralizáció és konszolidáció. A klasszikus bürokráciák megoldása, ahol a szervezeti hierarchia alapján erős kontroll érvényesül az erőforrások felett és központilag vezérelt a szakmai feladatok végrehajtása is;

2. a decentralizáció és konszolidáció. Autonóm szervezetek központi iránymutatás alapján hajtják végre a programokat, a több szervezetet érintő programokat koordinálják, az alacsonyabb szintek magasabb szintű programokhoz igazodnak;

3. a centralizáció és szétválasztás. Az erőforrás menedzsment központosított, de a programok integrációja laza, önállóságot élveznek a szervezetek a szakmai programok végrehajtásában;

4. a decentralizáció és szétválasztás. Autonóm szervezetek homogén tevékenységeket hajtanak végre, nincsenek szervezeteken átívelő programok, a programok kialakítása, bevezetése és értékelése a gyakorlatban nem kapcsolódik össze.

A vizsgált országok a legnagyobb elmozdulást a decentralizáció irányába tették, a szakmai programok autonóm végrehajtására még nem tettek átfogó kísérletet.

5.1.3. A Teljesítmény Információs Rendszer

Az államháztartási reformok egyik legfontosabb vívmánya a teljesítmény információs rendszer (TIR), amelynek általános elemei:

- a teljesítménymérési rendszer (tevékenységek, outputok, eredmények, minőség stb. mérése);
- a hozzá alakított pénzügyi menedzsment ciklus (költségvetés készítés, számvitel, könyvvizsgálat, felülvizsgálat és elemzés);
- a beszámolási rendszer és a teljesítmény információk státusza (a nyilvános elérhetőség mértéke, éves beszámoló, költségvetési jelentések, teljesítmény megállapodások);
- a teljesítmény információk felhasználási mechanizmusa (teljesítmény költségvetés és teljesítményarányos bérezés);

- az eredményorientált vezetéstámogató technikák (teljesítmény megállapodások, kockázat menedzsment, benchmarking¹³).

A TIR tartalma a közszolgálati reform filozófiájától függ. Egyes országok a szervezeti outputokra koncentrálnak (Új-Zéland), mások az eredményekre (Ausztrália és USA), vagy a pénzügyi eredményekre, a szolgáltatás színvonalára, esetleg a fogyasztói elégedettséget mérik a fogyasztók kérdőíves megkérdezése útján (Dánia). A dán rendszerben a szolgáltatást igénybevevők és a potenciális fogyasztók is szerepet játszanak a szolgáltatási színvonal megfigyelésében és mérésében. A felmérések két szinten történnek, egyrészt minisztériumok, hivatalok is végeznek ilyeneket, másrészt központilag, több területet érintő felmérések is készülnek. A fogyasztók megkérdezését Finnországban is teljesítménymérési módszerként alkalmazzák. Eleinte csak ad hoc jelleggel végezték, de napjainkra néhány minisztériumban kialakult egy rendszeres fogyasztói visszacsatolási rendszer, és éves kérdőíveket alakítottak ki.

Hazafi is a szakmai és pénzügyi teljesítmények integrálására hívja fel a figyelmet, hiszen az olcsó közszolgálat nem jelent feltétlenül pozitív változást, ha a fogyasztók elégedetlenségével párosul. Ennek megfordításaként a szerző úgy véli, hogy a költség nem annyira fontos, ha a fogyasztó elégedett, akkor eredményes volt a közszolgáltató (Hazafi, 1995.). Véleményem szerint mindkét dimenzió egyenlően fontos, hiszen a költségek ismeretében már nem biztos, hogy hasonlóan elégedetten nyilatkoznának a fogyasztók.

A TIR megítélésékor fontos, hogy a teljesítménymutatók az összes szervezeti tevékenység és kiadás mely körét fedik le. A vizsgált országok tapasztalatai azt mutatják, hogy több a tevékenységhez kapcsolódó mérőszám, mint az outputhoz

¹³ A bench-mark angol kifejezés jelentése: szintjel. Más szervezetekkel való összehasonlítás útján próbálja megkeresni a szervezet gyenge pontjait, s bevezetni a máshol sikerrel alkalmazott módszereket.

kapcsolódó, és utóbbinál is kevesebb az eredményességet mérő indikátor. A szerző a holland példát emeli ki, ahol két év alatt a költségvetés teljesítménymutatókkal való alátámasztása 53 százalékról 66 százalékra nőtt. A hivatalok szintjén azonban 4 és 80 százalék között mozgott ugyanez az arány, vagyis a közszolgáltatásokon belül a különféle területek más-más intenzitással alkalmazzák azokat (OECD, 1997.).

A vállalkozói szférában elterjedt és a teljesítménymérés szolgálatába állítható menedzsment eszköz a tevékenység alapú költség számítás is. Ennek lényege, hogy az általános költségek úgy kerüljenek felosztásra, hogy az reálisan tükrözze a ráfordítások mögött húzódó tevékenységeknek a termékek előállításában betöltött szerepét. Vagyis az általános költségeket csak olyan arányban terheljük a termékekre, amilyen mértékben a mögöttük lévő tevékenységek valójában részt vesznek a termék előállításában vagy szolgáltatás nyújtásában (Kaplan-Cooper, 2001.).

A tevékenység alapú költség számítás kialakításának két legfontosabb feladata az ilyen költség felosztást biztosító rendszer megtervezése és a tevékenységek szerepét mérő jellemzők (vetítési alapok) meghatározása.

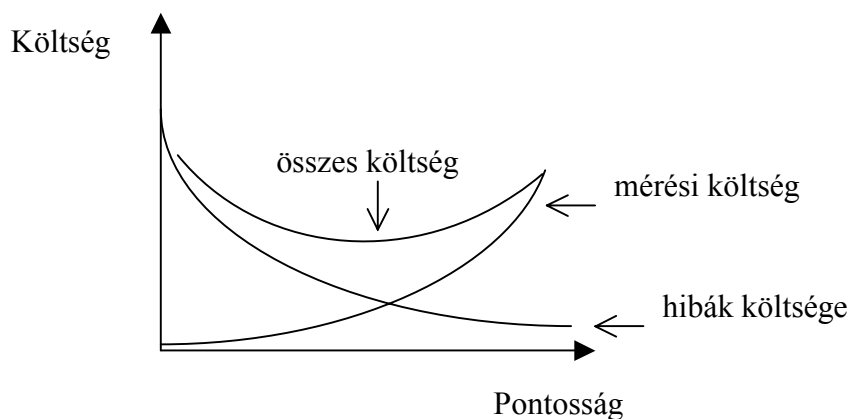
A tevékenység alapú költség számítás nem csupán a hagyományosnál pontosabb kalkulációs rendszer¹⁴, hanem újszerű vezetési szemlélet is, amely a tevékenységeket a termékek előállításában betöltött szerepük szerint értékeli¹⁵. Lényege a hozzáadott érték képzését nem szolgáló tevékenységek mind teljesebb kiszűrése, illetve költségeinek csökkentése (Koltai-Tamássy, 1996.).

A tevékenység alapú költség számítási rendszer kialakításakor az információ előállítás költségének és a mérési pontatlanságból eredő hibák költségének

¹⁴ Lázár a német és az angolszász hagyományos költség számítási és -elemzési rendszerek bemutatása és összehasonlítása mellett a hazai szakirodalom átfogó bemutatását adja (Lázár, 2002.).

¹⁵ A brit Védelmi Minisztérium költség számítási modelljét az 1. számú melléklet tartalmazza.

összegeként előálló összes költség minimumánál határozzák meg az optimális pontot, amelyet a 2. számú ábra szemléltet (Kaplan-Atkinson, 2003.).



2. sz. ábra: A pontatlanság miatti hibák és a mérési költségek közötti egyensúly
Forrás: Kaplan-Atkinson, 2003.

A módszer bevezetése előtt vizsgálni kell, hogy a vállalati folyamatok és a szervezeti felépítés alapján a tevékenység alapú költség számítás pontosabb információt tud-e biztosítani a hagyományos költségfelosztáshoz képest, illetve a vezetés döntéseit mennyire határozzák meg a költséginformációk (Koltai-Sebestyén, 2003.).

5.2. Az államháztartási reform amerikai tapasztalatai

5.2.1. A jogszabályi háttér

Az USA-ban a Számvevőszék¹⁶ – a Kongresszus számviteli alapelv kidolgozó és auditáló szerve – kiadta a Kormányzati szervek, programok, tevékenységek és funkciók könyvvizsgálati standardját¹⁷, amely szerint:

„ A demokratikus társadalmak alapvető tétele, hogy a közforrásokkal és azok felhasználásának jogával felruházott kormányok és hivatalaik teljes felelősséggel tartoznak a tevékenységeikről elszámolni. Ez a felelősség a kormányzati folyamatok velejárója, még ha a törvényhozás csak implicit módon mondja is ki azt. Ennek a kormányzati elszámolásnak nem csak a közforrások tárgyára kell kiterjednie, de azonosítani kell a felhasználás módját és következményeit is.” (Herbert at al, 1987.).

A teljesítményről való elszámoltatás megvalósítására az amerikai törvényhozás William Roth szenátor kezdeményezésére 1993-ban törvényt alkotott a Kormányzati teljesítményről és eredményekről (GPRA¹⁸). A GPRA elődjének tekintik a tervezési, programozási és költségvetés készítési rendszert (PPBS¹⁹), és a 70-es évek célok alapján történő vezetés módszerét majd a nullbázisú költségvetést.

A GPRA előírásai szerint minden minisztérium és közhivatal stratégiai tervet készít, s erre alapozza éves teljesítménytervét, amely a tárgyidőszakra vonatkozó teljesítmény célokat határozza meg. A Vezetési és Költségvetési Hivatal²⁰ a minisztériumok terveire alapozva elkészíti kormányzat átfogó éves tervét, amelyben az egyes fejezetek költségvetése tükrözi az elérendő teljesítményszintet. A végrehajtás során a vezetők nagyobb rugalmasságot kapnak az adminisztratív korlátok lazításával, ezzel egyidejűleg azonban a programok teljesítményével és a működési teljesítménnyel kapcsolatos elszámoltatás is erősödik. A tervek

¹⁶ General Accounting Office

¹⁷ Standards for Audit of Governmental Organizations, Programs, Activities & Functions

¹⁸ Government Performance and Results Act

¹⁹ Planning, Programming and Budgeting System

²⁰ Office of Management and Budget

végrehajtásáról minden minisztérium és közhivatal éves teljesítmény beszámolót készít, amelyben összehasonlítja a teljesítmény tényleges szintjét a teljesítménytervben kitűzött elvárásokkal.

A 6 évet lefedő, és legalább 3 évente aktualizálásra kerülő stratégiai tervben meg kell határozni a szervezet átfogó küldetését, le kell írni az általános irányokat és célokat, meghatározva az elérésükhöz vezető utat. Azonosítani kell az általános célok elérését befolyásoló külső tényezőket, ismertetni kell a programok értékeléséhez használni kívánt módszert, és meg kell határozni a jövőbeli értékelések időrendjét.

Az éves teljesítménytervnek tartalmazni kell:

- a szervezet főbb programjait és működési területeire vonatkozóan legalább egy-egy teljesítmény célkitűzést²¹;
- az outputokat és eredményeket mérő teljesítmény mérőszámokat;
- a mért értékek hitelesítésére és igazolására használandó eszközök leírását;
- a működési folyamatok, képességek, a technológia, a humántőke, az információ és a teljesítmény célkitűzések megvalósításához szükséges egyéb erőforrások rövid leírását.
- a vezetők rugalmasságának növelése érdekében lazított adminisztratív szabályok leírását.

Az éves teljesítményterv céljaival kapcsolatosan követelményként fogalmazták meg, hogy kapcsolódjanak a szervezet elérni kívánt eredményeihez, objektívek legyenek és számszerűsíthető, mérhető formában határozzák meg azokat. (OECD, 2002d).

²¹ A teljesítmény célkitűzés a teljesítmény megcélzott szintje, melyet konkrét, mérhető formában meghatározott célként fejeznek ki, beleértve a mennyiségi standardként, értékben vagy százalékban kifejezett célokat is.

Az éves teljesítmény beszámoló tartalmazza a valós és a tervezett teljesítmény szintjének összehasonlítását, és ha a teljesítmény célkitűzést nem sikerült megvalósítani, akkor az eltérés indoklását is. A terv és tényadatok eltérése esetén meg kell határozni, hogyan és milyen határidővel kívánja elérni a szervezet az elmaradt célkitűzést. Amennyiben a célkitűzés eredeti formájában nem praktikus vagy nem kivitelezhető, javaslatot kell tenni annak a jövőbeni módosítására vagy törlésére. Az éves teljesítmény beszámoló összefoglalja az esetlegesen év közben végzett programértékelések megállapításait is, továbbá bemutatja az adminisztratív szabályok és egyéb kötöttségek feloldásának a teljesítmény célkitűzések elérésre gyakorolt hatását.

A GPRA tehát három fő elemre épít: 1) stratégiai tervezés, 2) teljesítménymérés (beleértve a célkitűzést, mérést és beszámolót), 3) nagyobb vezetői rugalmasság, cserében nagyobb elszámoltatás az eredményekről (OECD, 1996b).

5.2.2. A bevezetés lépései

A Számvevőszék vizsgálta a közszektor teljesítményorientált vezetésében élenjáró országok tapasztalatait, s ezek alapján 3 szükséges lépést azonosítottak a teljesítménymenedzsment bevezetéséhez. Minden lépéshez megfogalmazták, hogy milyen gyakorlat alkalmazása szükséges, amelyeket a 3. számú ábra szemléltet.



3. sz. ábra: A teljesítménymenedzsment bevezetésének lépései az USA-ban.
Forrás: GAO, 1996.

A stratégiai terv a teljesítménymérés kiinduló pontja. A stratégiai terv elkészítése – vagyis hogy a dokumentum adott időpontban kibocsátásra kerül – azonban sokkal kevésbé fontos része a tervezési folyamatnak, mint amekkora jelentőséget a dokumentumnak tulajdonítanak. A stratégiai tervezést nem egy statikus, elszigetelt cselekedetként kezelik, hanem egy dinamikus és mindent átfogó folyamatként.

A küldetés megfogalmazásához különös hangsúlyt helyeznek az érintettek bevonására, hiszen a teljesítménymérés során, a programok eredményességének megítélésakor is számít a véleményük. Másrészt, ha már a küldetés kialakításában is részt vesznek, jobban megértik az egymással versengő szükségletek és a korlátozott erőforrások egyensúlyának megteremtésére irányul folyamatot.

Osborne és Gaebler a kormányzati megközelítéseket elemezve kiemeli, hogy a küldetésvezérelt kormányzat hatékonyabb, eredményesebb, innovatívabb és rugalmasabb, mint az előírásvezérelt kormányzat, és jobb az alkalmazottak munkamorálja is (Osborne-Gaebler, 1994.).

A szervezeteknek azt is meg kell vizsgálni és érteni, hogy az alapfolyamatok és tevékenységek hogyan járulnak hozzá az eredmények létrehozásához, a küldetés teljesítéséhez. A legtöbb hivatal felismerte, hogy szervezeti struktúrája idejétmúlt, és nem felel meg a modern követelményeknek. Nagyobb hangsúlyt fektetnek a teljesítmények és a finanszírozási szint összhangba hozására, a humán erőforrás menedzsmentre és az információ menedzsmentre.

A teljesítménymérés biztosítja, hogy a szervezetek megítélhessék mennyit haladtak előre céljaik megvalósításában. A teljesítmény célkitűzések és mérőszámok világos hierarchiáját kell kialakítani, mert e nélkül a vezetők és az alkalmazottak sem fogják látni, hogy napi tevékenységük hogyan szolgálja a szervezet stratégiai céljainak elérését.

A döntéshozóknak rutinszerűen meg kell kapniuk a teljesítményekre és a költségekre vonatkozó információkat, hogy értékelhessék a programot, és erre alapozhassák döntéseiket. A teljesítményre vonatkozó információnak akkor van igazán értéke, ha a tényleges teljesítményt összehasonlítják a tervben kitűzött

célokkal, így a vezetők meg tudják állapítani, hogy a küldetés megvalósításához mely területekre kell erőforrásokat irányítani (GAO, 1996.).

5.2.3. A teljesítménymenedzsment tapasztalatai a Védelmi Minisztériumban

A GPRA végrehajtásának ellenőrzésére az USA Számvevőszéke megvizsgálta az USA Védelmi Minisztériumának (DoD) 2000-re vonatkozó teljesítmény beszámolóját²², s számos hiányosságot tártak fel (GAO, 2003.).

A Védelmi Minisztérium az alábbi eredményeket (outcome) kívánta elérni az éves teljesítményterve alapján:

- az USA technológiai fölényének fenntartása a kulcsfontosságú katonai képességek területén;
- az amerikai katonai erők legyenek megfelelő létszámúak, jól képzettek és magasan motiváltak;
- a harckészültség kívánatos szintjét folyamatosan tartsák fenn;
- a működési folyamatokhoz szükséges infrastruktúra eredményesebben és költséghatékonyabban legyen biztosítva;
- az illegális kábítószeres elérhetősége, használata csökkenjen;
- kevesebb téves kifizetés történjen a szerződéses feleknek.

A vizsgálat megállapításai szerint nem volt világos, hogy a meghatározott eredmények elérésében a védelmi tárca milyen mértékben haladt előre. Ennek egyik oka, hogy az elérni kívánt eredmények komplexek, kölcsönösen összefüggőek és több év szükséges az elérésükhöz, így nehezen megvalósítható, hogy az éves

²² A kongresszus kérésére a DoD négyévenként védelmi felülvizsgálatot tart, az elsőt 1997-ben terjesztették a kongresszus elé, az utóbbit 2001-ben. Erre hivatkozva a 2003. februári számvevőszéki jelentés szerint a DoD még nem adta le a 2001-es tényleges eredményeket, illetve a 2002. és 2003. évi teljesítmény terveket sem.

teljesítmény célok mérhető utat jelöljenek ki a stratégiai célok és eredmények fokozatos elérésére.

A vizsgálat megállapításai szerint a teljesítmény célokat alátámasztó mutatók egy része – mint például a technológiai fölény jellemzése a beszerzési kiadások nagyságával – nem biztosítottak közvetlen kapcsolatot a cél eléréséhez. A teljesítmény átfogó megítélését nehezítette, hogy a legtöbb területen néhány kitűzött teljesítménymutatót elértek, néhány azonban nem teljesült, másokat pedig év közben csökkentettek, így összességében nehéz értékelni az előrehaladást. A minisztérium a számos terv-tény eltérés ellenére sem jelölt meg olyan specifikus lépéseket, amelyek segíteni fogják az el nem ért teljesítmény célok jövőbeni teljesítését.

A közigazgatási szervek sikeres átalakulásához alapjaiban kell megváltoztatni szervezeti kultúrájukat, hogy eredményorientáltabbak és fogyasztóközpontúak legyenek (GAO, 2001.). Az ilyen kezdeményezések teljes bevezetéséhez és a szervezeti kultúra gyökeres megváltoztatásához sokszor 5-7 évre is szükség van. Az amerikai vizsgálatok – a többi minisztérium eredményeit is figyelembe véve – azt mutatják, hogy a teljes átmenethez még ennyi idő sem elég (OECD, 1999.).

5.3. Az államháztartási reform brit tapasztalatai

A brit reformokat a 60-as 70-es években a Fulton jelentés indította, majd 1982-ben jelent meg a Pénzügyi Menedzsment Kezdeményezés²³, s 1995-ben kezdődött az üzemgazdasági szemléletű számvitelre való áttérést²⁴ is megcélzó reform program (Ashton at al, 1991.).

²³ Financial Management Initiative, melyet sokan kritizáltak, hogy az emberek vezetése helyett a hangsúlyt inkább az információs rendszerre helyezte, s mint mondták, a kormányzat a menedzsmentet összetévesztette a kontrollal.

²⁴ Resource Accounting and Budgeting

Az üzemgazdasági szemléletű számvitelre való áttérés jelentőségét abban látták, hogy míg a pénzforgalmi szemlélettel az erőforrások költségét abban az időszakban mutatják ki, amikor a hozzá kapcsolódó pénzmozgás megtörtént, addig üzemgazdasági szemléletben az erőforrások költsége azt az időszakot terheli, amely időszakban a tevékenység érdekében felhasználásra került. Az üzemgazdasági számviteltől várt további előny, hogy a tőkeköltség is bekerül a számvetésekbe, és az értékcsökkenés is valós tartalmat kap.

Ebben a rendszerben a tárcáknak az alábbi kimutatásokat kell a Parlament elé terjeszteni:

1. Erőforrás kiáramlás összefoglaló jelentése²⁵: a tényleges és tervezett erőforrás felhasználás összehasonlítása, illetve az erőforrás és pénzfelhasználás egyeztetése.
2. Eredménykimutatás: az erőforrás felhasználás, azaz a költségek bemutatása kategóriánként.
3. Mérleg: eszközök és források bemutatása.
4. Cash-flow kimutatás: a pénz forrásának és felhasználásának szemléltetése.
5. Az erőforrás felhasználás feladat szemléletű bemutatása.

Ezeket a dokumentumokat kiegészíti továbbá egy könyvvizsgálatra nem kötelezett elemzés a szervezet teljesítményéről (Resource, 1999.).

A britek is felismerték, hogy a szervezet eredményes működéséhez fontos, hogy az erőforrás elosztás tükrözze a szervezeti célokat, azaz olyan tevékenységeket finanszírozzunk, amelyek hozzájárulnak a kitűzött eredmény eléréséhez. Ha a két rendszert egymástól függetlenül alakítják ki, nem azonosak a felelősségi viszonyok, az nehezíti a racionális erőforrás elosztást.

²⁵ Summary Resource Outturn.

A közigazgatási reformkezdeményezés keretében a controlling rendszer kialakítását is megkezdték. A brit rendszerben a controllinggal szemben az alábbi követelményeket támasztották:

- világos, mindenki által értett és elfogadott rendszer legyen;
 - SMART²⁶ célokat fogalmazzon meg;
 - olyan teljesítménymutatókon alapuljon, amelyek a szervezeti célokhoz kötődnek és amelyeket nehéz manipulálni;
 - a mutatókat alátámasztó információ pontos, megbízható legyen;
 - amennyire lehet, pozitív visszacsatolás érvényesüljön;
 - költséghatékony legyen;
 - bizalmon alapuló, nyílt folyamatot eredményezzen;
 - az erőforrásokat és a teljesítményt is fogja át;
 - a megfelelő szintre biztosítson visszacsatolást (a felelősség mellé jogokat kell biztosítani, a jogosultságokhoz felelősséget kell kapcsolni.);
 - a lehető leggyorsabban valósítsa meg a visszacsatolást;
 - a vezetőket szembesítse tevékenységük outputra gyakorolt hatásával
- (Resource, 1999.).

²⁶ Az angol betűszó (Specific, Measurable, Achievable, Relevant, Time related) jelentése Jellemző, Mérhető, Elérhető, Lényeges, Időhöz kötött.

6. Teljesítménymérés az államigazgatásban

A teljesítménymérés az utóbbi pár évtizedben került az érdeklődés középpontjába. Azt megelőzően a közszektor működését illetően a törvényesség és jogszerűség számítottak kulcskérdésnek, amely természetesen továbbra is követelmény, csak mellette egy új dimenziót is kezelni kell. Az állami szerepvállalás visszahúzódásával, illetve a nemzetközi versenyképességet elősegítő adócsökkentő – ezzel együtt költségvetési forrásokat is csökkentő – intézkedésekkel egyre fontosabbá vált a forráshiányos közigazgatás hatékonyabbá tétele, visszautasítva ezzel a közszolgáltatások színvonalát érő támadásokat (Király, 1999.).

Hazánkat egy 2002-ben készült OECD tanulmány még mindig magas költsékezésű országok közé sorolja, ahol a közkiadások aránya a GDP-ben közel 50 százalékos (Cekota et al., 2002.). Ennek kívánatos csökkentése pénzügyi megszorításokat és hatékony vezetési módszerek bevezetését feltételezi.

Ez is hozzájárult, hogy az államháztartás szabályai között 2004-től előírják, hogy az éves beszámolóban fel kell sorolni a költséghatékonyság javítása érdekében tett intézkedéseket, s rövid leírásukat követően hatásuk számszerű elemzését is be kell mutatni.

6.1. Alapfogalmak

A teljesítménymérés kiterjedt szakirodalommal rendelkezik²⁷ a közigazgatás vonatkozásában is, s bár a legtöbb szakirodalmi forrás a teljesítmény definíciójának és mérhetőségének nehézségével indít, végül bizonyos kompromisszumok árán javaslatot tesznek átfogó teljesítményértékelési rendszerekre. Ebben a fejezetben a szervezeti teljesítmény mérésére koncentrálok, nem vizsgálom az egyéni

²⁷ Dolgos a vállalati teljesítménymérés szakirodalmának átfogó elemzését adja (Dolgos, 2000.).

teljesítmények mérésének lehetőségeit (Bóday, 1993; Lindner, 1993; Krisztián, 2001; Vassné, 2001; Takács, 2002a; Takács, 2002b).

A Magyar Értelmező Kéziszótár teljesítmény definíciójaként az alábbiak szerepelnek: „valamely tevékenység (lemérhető) eredménye” (Magyar Értelmező Kéziszótár, 2003. p. 1324.). A teljesítmény tehát szükségszerűen valamely aktivitáshoz kapcsolódik, tudatos munka eredménye, másrészt már a definícióban szerepel a mérhetőség követelménye.

Elsőként tekintsük át a teljesítménymérés tárgyát, azaz mit kívánunk mérni. A nemzetközi szakirodalom a teljesítmény kapcsán az input-output-outcome hármast különíti el. Input alatt a tevékenység érdekében felhasznált erőforrásokat értjük, amely viszonylag jól mérhető, bár pénzforgalmi szemléletű kettős könyvvitel rendszerében az adott időszakban pénzforgalommal járó tételeket mutatják be, s azokat is csak megjelenési formájukban, a szakfeladathoz rendelés már problémákba ütközik.

Output a szervezeti tevékenység kimenete, azt mutatja meg, hogy mennyi és milyen tevékenységet sikerült végrehajtani az adott időszakban. Az eredmény (outcome) pedig arra irányul, hogy az elvégzett tevékenységek milyen célt elégítettek ki, a fogyasztók mely igényeit szolgálták és milyen mértékben hoztak létre értéket.

Az input oldali mérés a szervezetek teljesítményét adottnak veszi, és a felhasznált erőforrásokra koncentrál, míg az eredmény mérése ösztönzi a közszolgáltatások fogyasztóhoz való eljuttatásának hatékonyabb módszereit is, hiszen a szolgáltatások elérhetőségét és a fogyasztók hasznát is méri.

A teljesítménymérés feltételezi, hogy ezt a három fogalmat valamilyen formában operacionalizálni tudjuk, majd ezeket hasonlítja egymáshoz. Attól függően, hogy mely tételeket hasonlítjuk össze, beszélhetünk gazdaságosságról,

hatékonyságról, eredményességről és „value for money” mérésről²⁸. A magyar nyelvű szakirodalomban e fogalmak fordítása tekintetében nincs teljes egyetértés, az eredményesség helyett időnként a hatásosság kifejezés szerepel, a value for money – értékteremtés – kifejezést pedig angolul használják. Király véleménye szerint a hatásosság lényege, hogy a „szervezet belső tevékenységének eredménye eljut a „külvilág” azon szeletébe, ahová szánták” (Király, 1999).

A három „E”, a gazdaságosság (economy), a hatékonyság (efficiency), és eredményesség (effectiveness) tartalmát Vígvári a következők szerint határozza meg. A gazdaságosság a tevékenységhez felhasznált erőforrások költségeinek minimalizálását jelenti. A hatékonyság a tevékenység outputjának egységére jutó előállítási költséget mutatja, míg az eredményesség a tevékenység szándékolt céljainak elérését jelenti. A „value for money” elv azt mondja ki, hogy minden ráfordítás akkor indokolt, ha az valamilyen formában tényleges vagy virtuális hozzáadott értéket teremt (Vígvári, 2002.).

Az államháztartás szervezeteinek működését szabályozó kormányrendelet²⁹ 2004. január 1-jétől hatályos módosításában az értelmező rendelkezések között már megjelenik a három „E” követelménye az alábbi definíciókkal:

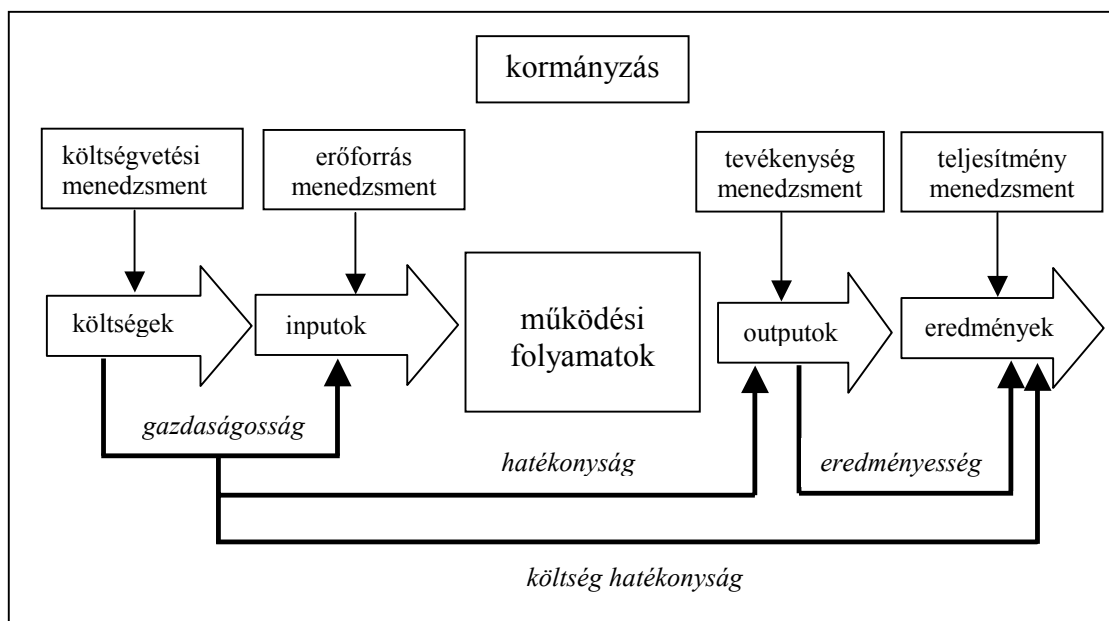
- „gazdaságosság: egy adott tevékenység ellátásához felhasznált erőforrások költségének optimalizálása a megfelelő minőség biztosítása mellett;
- hatékonyság: egy adott tevékenység során előállított termékek, szolgáltatások és egyéb eredmények, valamint az előállításukhoz felhasznált források közötti kapcsolat;
- eredményesség: egy adott tevékenység céljai megvalósításának értéke, a tevékenység szándékolt és tényleges hatása közötti kapcsolat.”

²⁸ A dán számvevőszék az értékteremtés fogalom helyett a „cost effectiveness”, költséghatékonyság kifejezést használja (Planning, 2004.).

²⁹ Az államháztartás működési rendjéről szóló 217/1998. (XII. 30.) Kormányrendelet.

A rendelet kimondja továbbá, hogy „a költségvetési szervek tevékenységük során kötelesek a gazdaságosság, a hatékonyság és az eredményesség követelményeit érvényesíteni.” (9. § (8) bekezdés).

A dán számvevőszék a teljesítmények vizsgálatához a menedzsment tevékenységet négy részre osztja, a költségvetési menedzsmenttől elkülöníti az erőforrás menedzsmentet, amely a termelési folyamatba bevont erőforrások mennyiségének és összetételének meghatározására irányul, a tevékenység menedzsmentet, amely az outputok vagy tevékenységek meghatározására koncentrál, és a teljesítmény menedzsmentet amely a célok elérését vizsgálja. Ezt a felfogást szemlélteti a 4. számú ábra (Planning, 2004.).



4. sz. ábra: A dán számvevőszék menedzsment felfogása.
Forrás: Planning, 2004.

A brit kormányzat korábban említett reformprogramja keretében az alábbi definíciókat fogalmazták meg. A gazdaságosság a szükséges inputok költségének és az input mennyiségének arányát méri, azaz egységnyi erőforrást milyen áron sikerült beszerezni. A hatékonyság az egységnyi outputhoz felhasznált input mennyiségét

adja meg. Az eredményesség az outcome-output hányadost jelenti. Utóbbi kettő közötti összefüggést az 5. számú ábra mutatja be.

Működési hatékonyság	Magas	Szükségtelen tevékenységet jól végezni	Szükséges tevékenységet jól végezni
	Alacsony	Szükségtelen tevékenységet rosszul végezni	Szükséges tevékenységet rosszul végezni
		Alacsony	Magas
Stratégiai eredményesség			

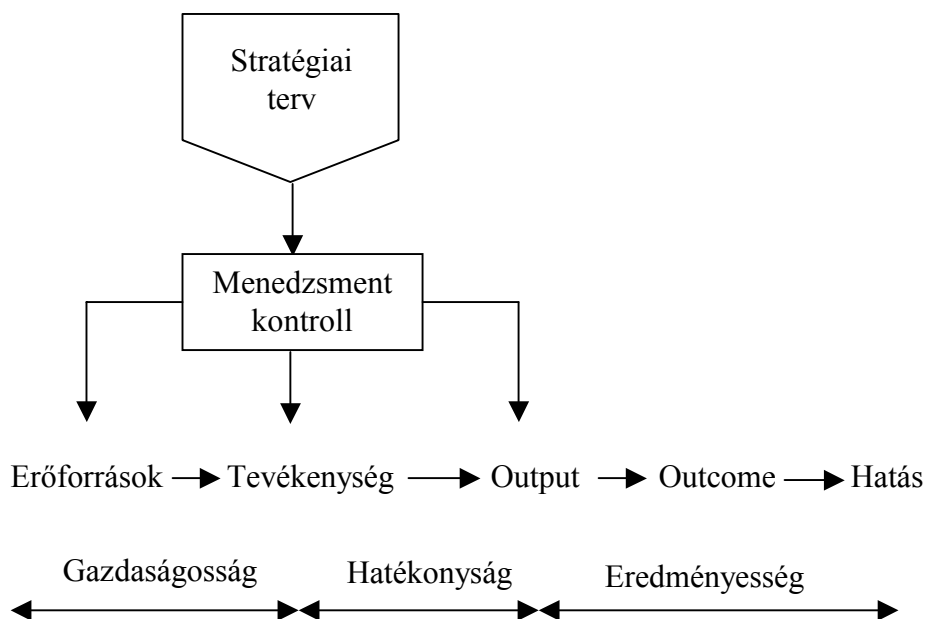
5. sz. ábra: A hatékonyság és eredményesség összefüggése.

Forrás: Resource, 1999.

Matematikai képlettel kifejezve a három „E” szorzata adja a value for money értéket (outcome/input költség), azaz megmutatja, hogy a társadalmi szükségleteket milyen költségekkel sikerült kielégíteni, mekkora értéket teremtett a szervezet.

A gazdaságosság tehát belső hatékonyságként is felfogható, azaz a szervezeti folyamatok jól szervezettek, nem pazarlóak. Emellett nagyon fontos a külső hatékonyság mérése is, hiszen önmagában az a tény, hogy takarékosan gazdálkodunk mit sem ér, ha nem azt tesszük, amire szükség van, nem a feladatul kitűzött célok elérése érdekében tevékenykedünk.

A teljesítményorientált szervezet működési folyamatait a 6. számú ábra szemlélteti.



6. sz. ábra: A teljesítményorientált szervezet működési folyamatai.
 Forrás: OECD, 1996a.

6.2. A teljesítménymérés célja és követelményei

McKewitt és Lawton a teljesítménymérés célját vizsgálják, s a közszolgálatban hármas funkciót fogalmazznak meg:

1. Szervezeti funkció: olyan normatívák kitűzése, amelyek meghatározzák a szervezet számára fontos célokat és értékeket, erősítve a szervezeti szereplők elkötelezettségét a célok iránt.
2. Vezetési funkció: folyamatos információszolgáltatás a tényleges és tervezett teljesítmény viszonyáról, lehetőséget biztosítva a beavatkozásra.
3. Technikai funkció: információszolgáltatás a külső érintettek részére a szervezet teljesítményéről.

Mind a közszolgálat mind a magánszféra teljesítményének mérésére szolgáló mutatóknak számos követelményt kell kielégíteniük (Király, 1999.):

- Homogenitás. A szervezeti egységek összehasonlíthatósága érdekében az azonos mutatóknak azonos tartalommal kell bírniuk, és a mérés körülményeinek is azonosnak kell lenniük.
- Alkalmasság. Olyan dolgokat kell mérni, amelyek alakulása a szervezet működésétől függ.
- Szintbeli megfelelés. A szervezeten belül az aggregáltság szintjétől függően különböző mérőszámokat kell alkalmazni ugyanazon tevékenység mérésére.
- Mellékhatás nélküliség. Olyan mutatókat kell keresni, amelyek értékének növelése nem vezet nem kívánatos mellékhatások kialakulásához.
- Racionalitás. Ez a kritérium a költség és haszon összhangjára vonatkozik, kerülni kell a teljesítményt ugyan pontosan mérő, de csak túl költségesen előállítható mutatószámokat.
- Többoldalúság. Amennyiben a szervezet többféle teljesítményt is létrehoz, akkor több mérőszámot kell alkalmazni, vagy egy olyan összetett mutatót, amely alkalmas a szervezeti tevékenységek együttes mérésére.

A mérőszámokkal kapcsolatban fontos kiemelni, hogy önmagukban elég kevés információt jelentenek a felhasználó számára. A teljesítmény értékelése összehasonlítás keretében valósulhat meg, amelynek több változata is lehet az értékelés céljától függően.

1. Normák teljesítése. A kitűzött teljesítmény standardok és a tényleges teljesítmény összehasonlítása.

2. Fejlődés mérése. Időbeli összehasonlítást jelent, hogyan alakult a teljesítmény a megelőző időszakokhoz képest.

3. Szervezeti összehasonlítás. Azonos tevékenységet végző szervezeti egységek teljesítményének összehasonlítása.

4. Optimális működés. A teljesítmény tényleges mutatóit veti össze egy az előző módszerek valamelyikének vagy mindegyikének segítségével kialakított optimum értékével.

A teljesítménymérés egyik fontos követelménye, hogy nem szabad csak a mérhető teljesítményekre koncentrálni, mert a vezetők ellenérdekeltté válhatnak a hosszú távú értékek fenntartásában. A Magyar Honvédségnél például a jelenlegi helyzetben kulcskérdés a vonzó imázs kialakítása, hiszen 2005-ig a tízezres nagyságrendű sorállomány helyett szerződéses katonákat kell megnyerni a védelem ügyéhez.

A közszektorban még nincs kialakult módszer arra, hogy a több különféle mérőszámot egyetlen, a szervezeti teljesítmény egészét lefedő mutatóvá alakítsuk. A piaci szféra vállalatai sem pusztán egy célt követnek, a piac mégis nyújt olyan gazdasági mérőszámot a teljesítmény megítéléséhez, mint például az eredmény, a piaci részesedés vagy az eszközarányos megtérülés.

A pénzügyi teljesítmény mérése azért lehet alapja a szervezeti teljesítmény megítélésének, mert a vállalatok bevételeit is a teljesítmény határozza meg. Ezzel ellentétben, a közszektorban a bevételi oldal többnyire adottság, politikai alku eredményeként jön létre, a hivatal teljesítménye csak a szűk körben érvényesülő saját bevételek tekintetében meghatározó.

A teljesítmény összesítése azért ütközik problémákba, mert más dimenziókat mutatnak a mérőszámok, több lehetséges módszer is nyílik adott teljesítmény mérésére, továbbá több felhasználó igényét is figyelembe kell venni. A közvélemény

ugyan sokszor kritizálja az állami szolgáltatások minőségét, de ez az elégedetlenség csak benyomásokon alapul, nem egy jól definiált teljesítménymérő rendszeren.

Olyan elméletileg megalapozott, átlátható és reprodukálható aggregálási folyamatra van szükség, amely egyetlen összefoglaló mérőszámot nyújt arról, hogy relatíve milyen hatékony volt a szervezet az inputok outputtá alakításában, kezelni képes a különböző output és input információkat, nem függ előzetesen megállapított súlyoktól vagy áraktól, és a mennyiségi adatok mellett minőségi adatok kezelésére is képes (Miller, 1984.).

6.3. A teljesítménymérés és a finanszírozás összefüggései

A teljesítménymérés jelentős eredményeket hozhat a költségvetési szervek finanszírozási problémáinak megoldásában is. Amíg ugyanis nem világosak az állam feladataival kapcsolatos teljesítmény követelmények, addig csak az intézményeket lehet finanszírozni, bázis elven (Nyikos, 2001.). Osborne és Gaebler mindezt úgy fogalmazza meg, hogy az eredményvezérelt kormányzat az eredményeket, nem a ráfordításokat finanszírozza (Osborne-Gaebler, 1994.).

A költségvetési finanszírozási rendszer bizonyos területeken ma is tartalmaz ugyan feladatfinanszírozási elemeket, de elsősorban olyan esetekben, ahol a feladat végrehajtása időben is lezárhatóan értelmezhető, mint például állami fejlesztési, beruházási programok esetén.

Saly és Nagy korainak tartották, hogy 1989 után a korábbi átláthatatlan alkumechanizmust a normatív támogatás váltotta fel. Véleményük szerint összhangot kellett volna teremteni az elszámolás mutatószámai, a költségvetési terv, a beszámoló mutatószámai és a szakmai statisztikák között (Saly-Nagy, 1994.).

A feladatfinanszírozás akkor működhet teljes körűen, ha az intézmények számba veszik és definiálják az általuk ellátott feladatokat és tevékenységeket. A meghatározás során meg kell állapodni a konkrét minőségi paraméterekben³⁰. Az intézmények költségvetésében csak olyan feladatok szerepelhetnek, amelyek fedezete biztosított, és nem is lehet az intézményektől olyan feladat teljesítését megkövetelni, amely éves feladattervükből kimaradt.

Az intézmények ellenőrzése ezt követően lehetne a teljesítményre vonatkozó hatékonysági ellenőrzés, amelynek alapját a feladattervükben körülírt tevékenységek minőségi és mennyiségi mutatói képeznék. Pete javasolja, hogy a támogatások és a kiadások is feladatokhoz kötődjenek, s azok különbségéből lehetőség nyílik „működési eredmény” számítására. Véleménye szerint a hatékony feladatellátás ösztönzésére az intézmények esetleg részesedhetnének az így keletkezett eredményből³¹. Ez ugyanis nem olyan, mint a jelenlegi maradvány, amelyről nem lehet egyértelműen eldönteni, hogy feladat elmaradás eredményezte-e vagy hatékonyabb munkavégzés (Pete, 1997.).

A feladatfinanszírozás kialakítása feltételezi a számviteli rendszer alkalmasságát a feladatfinanszírozás alátámasztására, azaz a közigazdasági osztályozás helyett a funkcionális osztályozás szerinti elszámolásra tolná a hangsúlyt.

Az államháztartás bevételeinek és kiadásainak funkcionális osztályozás szerinti bemutatása jelenleg is működik, bár a rendszer jelentős korszerűsítésre szorul. A költségvetési prezentáció keretében a szakfeladatrend szolgál a tervezett,

³⁰ Például egy kerületi rendőrség feladatainak meghatározása kezelhetetlen, ha csak annyit mondunk, hogy fent kell tartania a közbiztonságot a kerületben. Meg kell határozni, hogy a cél eléréséhez mennyi erőforrásra van szükség, milyen gyakorisággal, milyen legyen a készség foka stb. (Pete, 1997.).

³¹ Az „eredményből” való részesedés célját nem fejti ki a szerző, így nem ítélt meg annak előnye. Ha ugyanis a költségvetési szerv állami feladatot lát el, és a keletkezett „eredményt” is csak erre fordíthatja, akkor nem lényeges szempont, hogy az előző évi maradványt önállóan tervezheti a következő időszak feladatainak ellátására, vagy a központi költségvetésből kapja vissza azt.

illetve a tényleges kiadások, bevételek, támogatások és a létszám feladatonkénti (homogén tevékenységenkénti) részletezésére.

A költségvetési pénzeszközök felhasználásának céljait jelenleg a Tevékenységek Egységes Ágazati Osztályozási Rendszere, a TEÁOR szerint mutatják be, amely az Európai Unióban kötelezően alkalmazandó osztályozási rendszeren alapul. A rendszer az intézményeket sorolja be a szervezetre leginkább jellemző tevékenység szerint, de a 17 nemzetgazdasági ágból csak 4 részletezi az ún. közösségi szolgáltatásokat. A heterogén tevékenységeket ellátó költségvetési szervek részére sem teszi lehetővé a viszonylag kis volumenű tevékenységek más ágazatba való átsorolását. A honvédelmi ágazatra pedig különösen jellemző a heterogenitás – a honvédelmi szervek mellett a közép- és felsőfokú oktatási intézmények, kórházak, üdülők, helyőrségi művelődési otthonok stb. fenntartása.

Kritikával illethető a besorolás bizonyos igen csekély volumenű ágazatok mesterséges fenntartása miatt, miközben néhol túlzottan magas az egyéb kategória nagyságrendje, azaz a feladat pontosításra és további felbontásra szorulna. A problémák egy része valószínűleg a sokszor félreérthető tartalmi meghatározásnak is köszönhető.

A szakfeladatokhoz olyan mutatószámokat kell hozzárendelni, amelyek a hozzájuk kapcsolódó normatívával a finanszírozás alapjául szolgálhatnak. Az így kialakított megbontás lehetővé tenné, hogy a különböző feladatokhoz különböző finanszírozási elv és módszertan (normatív, feladat-, program- és intézményfinanszírozás) kapcsolódjon.

Egyes szakfeladatokhoz azonban nehéz jellemző mutatószámot találni, esetenként túlságosan erőltetett megoldások születtek, amelyek hasznosítását gátolta,

hogy normatív finanszírozás csak azoknál a szakfeladatoknál alkalmazható, ahol a mutatók és a ráfordítások alakulása szoros korrelációt mutat.

Más szakfeladatoknál feladat- és teljesítménymutatót is használnak, amelyek elkülönítésére egyértelmű definíció nem született. Továbbképzés esetén például feladatmutatóként szerepel a képzésben résztvevők száma, teljesítménymutató pedig a tanfolyamok száma. Ez a megkülönböztetés meglehetősen erőltetettnek tűnik, hiszen az eltérést csak az okozza, hogy ugyanaz a szakfeladat több mutatószámmal is jellemezhető.

6.4. A teljesítmény növelésére kialakított modellek

A közigazgatás teljesítményét mérhetjük politikai aspektusból – a közösségi döntések képességét – és a szolgáltatásnyújtás minősége alapján – a hatékonyságot, eredményességet.

John Kirlin szerint az államigazgatást nem szabad a megfigyelhető manifesztációján keresztül definiálni, hiszen a közigazgatásnak a társadalmi döntéshozás és cselekvés elősegítése a legfontosabb feladata, nem pedig a szolgáltatások nyújtása. A standard közösségi választások elmélete alapján az ellentétes célokat követő egyének strukturálatlan közös döntése irracionális, instabil és kiszámíthatatlan. A költségvetési intézmények fontos szerepet játszanak a stabilitás és a kiszámíthatóság megteremtésében (Salinas, 2002.).

Kirlin úgy véli, hogy a teljesítménymérést is a kormányzat szélesebb értelmű definíciója alapján kell kialakítani. Három esetet különít el:

- ha a célok és a hatékony megvalósítás tekintetében is egyetértés van, akkor részletes központi irányelvek és kontroll indokolt;

- ha a célok tekintetében egyetértés van, csak a megvalósítási stratégiában nem, akkor ösztönzőket kell alkalmazni (jutalmazás vagy megrovás);
- ha sem a célok, sem a bevezetés módját érintően nincs egyetértés, akkor interaktív alku és tanulási stratégiák kialakítása javasolt (idézi Miller, 1984.).

A szolgáltatások, outputok mérését is két szempontból közelíthetjük meg, a szervezeti célkitűzések elérését és a belső folyamatok milyenségét is mérhetjük. A közszektor szervezeteinek hatékonyságát a legtöbb országban olyan intézkedésekkel próbálják növelni, mint a szervezeti átalakítások, a döntéshozatal és az információ feldolgozást javító menedzsment módszerek alkalmazása vagy a nyilvánosságra hozatal, amely a visszacsatolás által készíti a hatékonyság növelésére.

A teljesítmény növelésére irányuló menedzsment megoldásokat Johnson és Lewin négy kategóriába sorolták (idézi Miller, 1984.). Az egyik típust az ún. 1.) célmodellek alkotják, amelyek a szervezeti célok meghatározási folyamatára helyeznek nagy hangsúlyt. 2.) A rendszermodell feltételezése szerint viszont a jobb szervezeti teljesítményt a hatékony szervezeti felépítés eredményezi.

A célmodell – amely leginkább a katonai szervezeteknél terjedt el – a hatékony szervezetet úgy jellemzi, hogy kitűzi a céljait, meghatározza a célok eléréséhez szükséges tevékenységeket, majd ezekhez a tevékenységhez rendeli az erőforrásokat.

Míg a célmodell a szervezeti célok elérésének mérésére koncentrál, addig a rendszermodell úgy véli, hogy adott szervezettel szemben támasztott követelmények és elvárások olyan gyorsan változnak, hogy nem lehet véges számú szervezeti céllal lefedni a teljes tevékenységi kört, így gyakran egyáltalán nem méri a teljesítményt. A szervezeti hatékonyságot olyan bonyolultan mérhető fogalomnak ítélik, hogy azt inkább a rendszerjellemzők kombinációjának milyenségével jellemzik.

A hatékonyság fogalmának definiálása helyett olyan változócsoporthoz próbálnak kialakítani, amely a feltételezések szerint hatékonysághoz vezet. Ilyenek lehetnek a környezeti jellemzők (input változók, output változók, a feladat környezete), az egyének jellemzői (motiváció, ösztönzők), a strukturális jellemzők (centralizáció/decentralizáció, hierarchia, vezetői stílus).

Előzőekkel szemben a rendszerelemzésre és operációkutatásra támaszkodó szakirodalom – 3.) a döntési rendszerek tervezési modelljei – a hatékonyság és eredményesség elérését a tervezési és döntéshozatali struktúra megfelelő kialakításának tulajdonítja. A hatékonyság gazdasági fogalmára támaszkodva az adott inputból a legtöbb outputot létrehozó szervezet nevezhető hatékonynak, illetve az outputok adott szintjét a legkevesebb input felhasználásával elérő szervezet. Vagyis, ha a szervezet hatékony, akkor az erőforrás allokáció Pareto optimális, és az erőforrások átcsoportosítása csak úgy hozhat létre új értéket, ha máshol az értékek csökkenése következik be.

Ez az elmélet a kormányzati programok hatékonyságának javításához szükségesnek tartja mind az inputok, mind az outputok mérését, az erőforrás allokációt pedig összehasonlítások útján kívánja javítani (program alternatívák kialakításával). Az első jelentős alkalmazása ennek a strukturált összehasonlításokra épülő megközelítésnek a PPBS volt. Az USA-ban a 60-as években a teljes államigazgatásra kiterjesztették alkalmazását, de később eltűnt vagy átalakult és más néven használták fel bizonyos elemeit.

A nullbázisú költségvetés a programok teljesítménye alapján próbálja strukturálni az erőforrás allokációs döntéseket. Vagyis nemcsak a korábbi évektől való eltérést kell megindokolni a hivatalok vagy programok költségvetésének jóváhagyása előtt, hanem a kiindulási alapot is.

A nullbázisú költségvetés munkaigényessége ellenére 5-15 százalékos megtakarítást eredményezett az adminisztrációs és igazgatási költségekben, s alkalmasnak bizonyult a költségek féken tartására is. A folyamat az általános költségek vizsgálata során a szükségtelen funkciók, párhuzamosságok, ismétlődések feltárására és kiszűrésére tesz kísérletet. A szervezeti hierarchiában alulról felfelé haladva részletesen indokolni kell az igényeket. Funkciónként több megoldási javaslatot kell elkészíteni, amelyek közül egyik a funkció elhagyásának következményeit vizsgálja, a költségmegtakarítás mellett elemzi az elhagyás vagy csökkenés hátrányait, tovaggyűrűző hatásait is (Illés, 2002.).

Bár a döntési rendszerek tervezési modellje megpróbálja az inputokat és az outputokat is mérni, nagy korlátja, hogy az outputot nem a szervezet egészére méri. A szervezet átfogó teljesítménye a belső folyamatok útján, a döntési struktúra eredményeként definiált, úgy mint a rendszermodellben, nem pedig mint önálló fogalom.

Végül 4.) a menedzsment tudományokra épülő modellek a döntés jellemzőitől függően – hatály, szervezeti pozíció, rendszeresség, tartalom, és végső alkalmazás – különböző elemzési módszereket alkalmaznak. (Matematikai programozás, döntési fák, szimulációk stb.) (Miller, 1984.).

A teljesítmény növelését segítő – a magánszférában a minőségbiztosításra már a 80-as évektől alkalmazott – rendszer az Európai Minőségmenedzsment Alapítvány (EFQM³²) modellje, az ún. üzleti kiválóság modell. A nemzetközi gyakorlatban a közigazgatási – és egyes helyeken államháztartási – szerveknél jelenleg használt minőségügyi modell az EU megbízása alapján kidolgozott Általános Értékelési Keretrendszer³³. A rendszer az EFQM modell továbbfejlesztése, amely a teljesítmény folyamatos ellenőrzésére, illetve a fejlesztési lehetőségek állandó keresésére ösztönzi a szervezeteket.

³² European Foundation of Quality Management.

³³ Common Assessment Framework, CAF.

A rendszert a legtöbb kritika szubjektivitása miatt éri, hiszen a dolgozók önértékelésén alapul, bár az értékelés során fel kell készülni a vélemények nyílt vitában való megvédésére is.

A modell kilenc kritériumot értékel, amelyből öt a szervezeti adottságokra vonatkozik (vezetés, stratégia és tervezés, humán erőforrás menedzsment, partnerkapcsolatok és erőforrások, valamint folyamat és változásmenedzsment), négy pedig a szervezet teljesítményére (ügyfél orientáció, dolgozói elégedettség, társadalmi hatások, teljesítmény eredményessége) (Szente, 2003.). A cél nem az alkalmazottak gyengeségének feltárása, hanem a folyamatok és a működési rendszer gyenge pontjainak megtalálása és javítása (Sümei, 2003.). A magyar közigazgatásban is néhány szervezetnél már alkalmazásra került, s a bevezetés ösztönzését szolgálja, hogy 2004-től a minőségbiztosítási rendszer bevezetésének kiadásai aktiválhatóak az alapítás, átszervezés aktivált értékeként (Lilliné, 2004.).

A felvázolt modelleken túl sok szerző a kormányzati teljesítmények javítását az állampolgárok visszacsatolástól várja, ezért javasolják a költségvetési szervezetek beszámolóinak, és a szervezet hatékonyságának megítélhetőségéhez szükséges adatoknak a nyilvánosságra hozatalát. Ehhez a rendszerhez azonban szükség van a közérdeklődés fenntartására és a lakosság aktív vélemény nyilvánítására.

6.5. A teljesítmény költségvetés

Diamond szerint a számviteli rendszer változtatásának követnie kellene, nem pedig vezetnie a szélesebb költségvetési reformot. Az üzemgazdasági szemléletű számvitel bevezetésével a folyamatokért való felelősséget felválthatná az eredményért való felelősség. Ez az alapja az új teljesítmény költségvetés modellnek, amelynek fő elemei:

- a hivataloktól elvárt teljesítmény előzetes, egyértelmű meghatározása;
- a döntéshozatal decentralizációja, vezetői autonómia a hivatalvezetőknek a kitűzött feladat elérése érdekében;
- ösztönzők és szankciók, amelyek a vezetőket a kormányzati érdek szem előtt tartására készítetik;
- a teljesítményértékeléséhez szükséges információk előzetes egyeztetése;
- világos teljesítményértékelési folyamat, amelyben a tényleges teljesítményt a kitűzött tervhez hasonlítják.

A teljesítmény mérőszámok akkor relevánsak, ha az alul- vagy túlteljesítésnek szervezeti és egyéni szinten is következményei vannak. A legtöbb országban azonban a teljesítmény információnak nincsen hatása a költségvetésre.

Az új-zélandi elszámoltatási modell két fontos különbségtételen alapul. Az egyik a tulajdonosi és a fogyasztói érdekek megkülönböztetése. Az állam többnyire tulajdonosa a költségvetési szerveknek, s fogyasztója (megrendelője) az általuk nyújtott szolgáltatásoknak. Az állam, mint fogyasztó határozza meg a szolgáltatásokkal szemben támasztott követelményeket, vagyis a kívánatos eredményt, míg a szolgáltatást nyújtó szerv az outputokra koncentrál (Webster, 1998.). Az üzemgazdasági számvitel előnyét Diamond abban látja, hogy lehetővé teszi e két érdek határozottabb elkülönítését, a kettő közötti átváltási arány meghatározását.

A másik az output és az eredmény közötti különbségtétel. Az intézmények vezetőit csak olyan dolgokról lehet elszámoltatni, amelyeket befolyásolni tudnak. Az eredmény nagyon sok olyan dologtól is függ, amit az intézmény vezetője kénytelen adottságként kezelni. Új-Zélandon az intézményvezető azért felelős, hogy a miniszterrel egyeztetett árak és egyéb követelményeknek megfelelően állítsa elő az

outputot, a miniszter pedig az outputok megválasztásáért és azok közösségre gyakorolt hatásáért, vagyis az eredményért (Diamond, 2002.).

Ez összhangban van azzal a feltétellel, amelyet Weber fogalmazott meg a bürokrácia külső politikai ellenőrzésének megvalósításához, vagyis a politika és a bürokrácia kompetencia területeit és az ehhez kapcsolódó jogokat és felelősségeket el kell választani egymástól. A politikusok tűzik ki a politikai célokat, más szóval a politika felelőssége az eredmények megválasztása, a bürokrácia feladata pedig ezek technikailag hatékony gyakorlati megvalósítása (idézi Gulyás Gyula, 2001.).

Diamond kiemeli, hogy a vezető elszámoltatása csak akkor lehetséges, ha a merev gazdálkodási szabályokon is lazítunk, s bizonyos mértékű befolyásolási lehetőséget kapnak. Ez a közelítés eredményezte például a legtöbb új szemléletű költségvetési rendszert kialakító és üzemgazdasági számvitelre áttérő országban a köztisztviselők foglalkoztatási szabályainak olyan irányú módosítását, amely lehetővé teszi, hogy az intézmény vezetője a humán erőforrás kiválasztásába is beleszólást kapjon (Diamond, 2002.).

Attól, hogy az inputra koncentráló költségvetés helyett a teljesítményre koncentrálunk, még nem fog automatikusan kialakulni az ok-okozati kapcsolat a költségvetési elosztás és a teljesítmény között.

Új-Zéland esetében a legszorosabb a fenti kapcsolat, a miniszter és a hivatalvezető közötti outputvásárlási megállapodást tükrözi az üzemgazdasági szemléletben készülő jóváhagyott költségvetés is. A minisztériumoktól elvárt teljesítmény (output) és pénzügyi teljesítmény egyetlen beszámolóban jelenik meg, amely a költségvetési igényeket is tartalmazza.

Az új-zélandi rendszert azonban az utóbbi években kritika is éri, mert nagyobb hangsúlyt helyez az outputok mérésére az eredményekkel szemben, nem vizsgálják,

hogy a programok elérik-e a kitűzött célokat. Így a rendszer alkalmas az outputok olcsó előállítására – innovatív és fogyasztóközpontú megoldásokkal – de nem alkalmas annak kiválasztására, hogy mit kell tenni – a technikai hatékonyság érvényesül, de az allokációs hatékonyság nem (OECD, 2002c).

A költségvetési és teljesítmény információk összekapcsolására egyre népszerűbb az éves beszámoló felhasználása. Ausztrália, Svédország, Finnország és Kanada is ebbe az irányba halad, mert véleményük szerint a költségvetési korlát jobban ösztönzi a vezetőket, hogy megszabaduljanak a felesleges kiadásoktól, mint a teljesítmény orientáció (Diamond, 2002.).

Összefoglalva, az inputok még mindig fontos költségvetési iránymutatások³⁴, s a teljesítmény és a költségvetés közötti kapcsolat közvetett és befolyásolható, nem pedig közvetlen és automatikus. A költségvetési korlátból adódó nyomás a teljesítmény információ használatát az ex post értékelés felé mozdítja.

6.6. Teljesítmény audit

A teljesítmény auditnak a vizsgálat tárgya szempontjából két típusa van. A szubsztantív vizsgálat ex post elemzi a program vagy a tevékenység eredményét valamely standardhoz viszonyítva, a rendszer audit pedig a teljesítmény információknak és azok felhasználásának adekvátságát vizsgálja.

A teljesítmény audit – mint neve is mutatja – kapcsolatos a könyvvizsgálattal. A 4. számú táblázat azonban szemlélteti a hagyományos könyvvizsgálat, a teljesítmény audit és a programértékelés közötti különbséget.

³⁴ A britek a teljesítmény helyett a költségekre és az inputokra való koncentráció egyik okaként a Pénzügyminisztérium dominanciáját jelölik meg (Ashton at al, 1991.).

	Hagyományos könyvvizsgálat	Teljesítmény audit	Programértékelés
A kormányzatról alkotott kép	Bürokratikus gépezet	Input → folyamat → → output → eredmény	A kormányzati intervenció célja a kollektív problémák megoldása
A hatékonyság jelentése	A tevékenységek és feladatok teljesítményét a hatékonyan szabályozott folyamatok határozzák meg	A szervezet és a tevékenységek a célok és korlátok függvényében optimalizáltak	A program akkor érte el célját, ha a kollektív jólét javult
A vizsgálat elsődleges célja	Megfelelés a szabályoknak	Elszámolás a teljesítményről	Hasznos visszacsatolást nyújtani a program hatékonyságáról

4. sz. táblázat: A hagyományos könyvvizsgálat, a teljesítmény audit és a programértékelés összehasonlítása.

Forrás: OECD, 1996a.

A teljesítmény auditorok azt ítélik meg, hogy az eszközök összhangban állnak-e a célokkal és lehetőségekkel. A teljesítmény audit – nevével ellentétben – nem kapcsolódik szorosan a könyvvizsgálathoz. Nem szabad azonban figyelmen kívül hagyni, hogy a hagyományos könyvvizsgálat elemei között is szerepel a teljesítmény vizsgálat. Úgy fogalmazhatnánk, hogy a könyvvizsgálat olyan teljesítmény audit, ahol a teljesítményt a gazdaságosság jelenti, vagyis az inputok pazarlás nélküli felhasználása.

A gazdaságosságon túl a hatékonyság az inputokat outputtá alakító folyamat optimalizációját jelenti, az eredményesség pedig az outcome javítását, az outputok fogyasztókhöz történő eljuttatása által.

A teljesítményről való elszámoltathatóság a számvittel szemben is követelményeket támaszt. Akkor kielégítő a számviteli rendszer, ha be tudja mutatni,

hogy a közvagyon és a közpénzeket hatékonyan és eredményesen használták. Ennek konkrét tartalma attól is függ, hogy a hatékonyságot és eredményességet hogyan mérjük.

A teljesítményértékelési folyamat nehézségei is megerősítik a teljesítmény audit, a felülvizsgálat és értékelés iránti igényt. Vizsgálni kell a mérőszám választást (megfelelőség, érvényesség), az adatgyűjtést és –feldolgozást (megbízhatóság), az információ minőségét (pontosság, teljesség), az elbírálás standardjait és kritériumait, az eredmények magyarázatát és a döntéshozatalhoz való relevanciát és adekvátságot.

Az USA-ban a Számvevőszék az eredetileg végzett szabályossági ellenőrzések mellett folyamatosan kiterjesztette hatókörét a teljesítmény auditra és a programértékelésre is. Vizsgálja a pénzügyi szabályosságot, a gazdaságosságot, a hatékonyságot, az eredményességet, a célokat és a célok elérését szolgáló eszközök megfelelőségét. A gazdaságosság és hatékonyság vizsgálata során az erőforrás felhasználást elemzik, és a gazdaságtalan gyakorlat okait tárják fel. Az eredményesség vizsgálat magában foglalja a vezetői célok megismerését, és annak megállapítását, hogy e célokat mennyire sikerült megvalósítani. A megfelelőség a célok elfogadhatóságát is vizsgálja, továbbá azt, hogy a jogalkotói szándéknak megfelelő módszert, folyamatot vagy eljárást választottak-e a végrehajtáshoz.

Új-Zélandon a teljesítményre vonatkozó információt is könyvvizsgálatni kell, amely az információk pontosságát és teljességét vizsgálja. Nagy-Britanniában csak a pénzügyi beszámoló kerül könyvvizsgálatra, a teljesítményre vonatkozó információ nem. Ausztráliában a döntéshozatalhoz való adekvátságot vizsgálják, míg Kanadában a gazdaságosság és hatékonyság elérését biztosító folyamatok monitoringjának megfelelőségét vizsgálja a számvevőszék, továbbá a programok hatásosságát mérő és jelentő folyamatokat.

Összességében az alábbiakat lehet megállapítani:

- sokszor a tevékenységek mérhető, nem pedig a fontos területeit mérik;
- a mérési rendszer kialakítása időnként elhamarkodott;
- a pénzügyi célkitűzéseknek még mindig nagyobb prioritásuk van, mint pl. a

szolgáltatás minőségének;

- a minőség és a hatékonyság közötti átváltás néha nem világos;
- az általános célokhoz sokszor nem fűződik világos mérőszám;
- célszámok elérése túlhangsúlyozásra kerül a célok megvalósítása helyett;
- nincsenek még kialakult idősorok, ami nehezíti az összehasonlítást (OECD,

1997.).

7. A kiegyensúlyozott stratégiai mutatószám rendszer³⁵

7.1. A rendszer alap gondolata

A közigazgatásban számos kísérlet történt a piaci szférában sikerrel alkalmazott módszerek testreszabására. Az egyik ilyen a kiegyensúlyozott stratégiai mutatószám rendszer ötlete, amely a szervezet jövőképét és stratégiáját fordítja le egy olyan átfogó mutatószám-rendszerre, amely egyben kijelöl egy stratégiai teljesítményértékelési és vezetési rendszer keretét is.

Négy szempont: a pénzügyi teljesítmény, a vevők, a működési folyamatok, valamint a tanulás és fejlődés között próbál egyensúlyt teremteni. Másrészt kapcsolatot alakít ki a vállalati stratégia és az operatív működés között. Egyetlen jól áttekinthető kimutatásban foglalja össze a vállalat számára legfontosabb tényezőket (Kaplan-Norton, 1999.).

Lawton meghatározása szerint a kiegyensúlyozott stratégiai mutatószám rendszer egy olyan integrált beszámoló jelentés, amely megmutatja a teljesítmény azon dimenzióit, amelyeket a szervezet leginkább értékel. A kiegyensúlyozott jelző arra utal, hogy a különböző dimenziókra vonatkozó célkitűzéseket és mutatószámokat egyetlen kimutatásban foglalja össze, ezáltal egy többdimenziós és minőségileg teljesebb képet mutat a szervezeti teljesítményről (Lawton, 2003.).

Hársvölgyi és szerzőtársai a mutatószám rendszert olyan kölcsönösen kapcsolódó célok, sikertényezők, mérőszámok és célértékek együttesének tekintik, amely leírja egy szervezet stratégiáját és kijelöli azt az utat, amelyen ez a stratégia megvalósítható (Hársvölgyi és társai, 2002.). A mutatószám rendszer tehát nem a stratégiaalkotás, hanem a stratégia végrehajtásának eszköze, vagyis megteremti a kapcsolatot a stratégiai és a menedzsment kontroll között.

³⁵ Balanced Scorecard

Kaplan és Atkinson a vezetői számvitelt terjesztik ki a kiegyensúlyozott stratégiai mutatószámrendszer mind a négy dimenziójának mérésére. A működési folyamatok esetén például a folyamat idejét, költségét és minőségét is szükségesnek tartják mérni, míg a humán erőforrás kapcsán a munkaerő megtartási képessége és a stratégiai munkakörök lefedettsége a kulcsdimenziók (Kaplan-Atkinson, 2003.).

A menedzsment tudomány gyakran kritizálja a könyvvitelen alapuló vállalatvezetést, mert egyre fontosabbá válik a számviteli szabályok alapján a könyvelésben nem szereplő erőforrások figyelembevétele. A könyvszerinti érték és a piaci érték közötti különbség jelentős részét Lengyel szerint az intellektuális tőke adja, amely három részre osztható: a) ügyféltőke (vevők), b) strukturális tőke (működési folyamatok), c) humán tőke (tanulás és fejlődés). A kiegyensúlyozott stratégiai mutatószám rendszert úgy fogja fel, hogy az egy modellt kínál az intellektuális tőke pénzügyi tőkévé való átalakításának stratégiai szintű menedzselésére (Lengyel, 2001.).

A francia szakirodalomban elterjedt hasonló eszköz a vezetői információs tábla³⁶, amelyet már a múlt század első évtizedeiben is alkalmazták a termelési folyamat javítását az egyes tevékenységek közötti ok-okozati viszony feltárása útján megcélzó mérnökök. Ez a rendszer az alábbi lépéseken keresztül végzi a teljesítménymérést (Wimmer, 2000.):

1. A szervezeti célok kijelölése.
2. Cselekvési változatok meghatározása, az adott célokat milyen feladatok végrehajtásával lehet elérni.
3. A cél eléréséért felelős személy meghatározása.
4. A célok és cselekvési változatok nyomon követésére alkalmas mutatók meghatározása.
5. A vezetői információs tábla összeállítása, a különböző szervezeti szinteken és területeken dolgozó vezetők részére készülő jelentések tartalmi és formai kialakítása.

Az amerikai és a francia megközelítés is hangsúlyozza, hogy a teljesítménymérési rendszert úgy kell kialakítani, hogy az támogassa a stratégiai célok elérését, továbbá a teljesítmény mérésére a pénzügyi információkon kívül nem pénzügyi mutatókat is használni kell. Mindkét eszköz alkalmas továbbá arra, hogy a vezetést egy világos és mindenki által

³⁶ Tableau de Bord, amelynek eredeti jelentése műszerfal, irányítótábla.

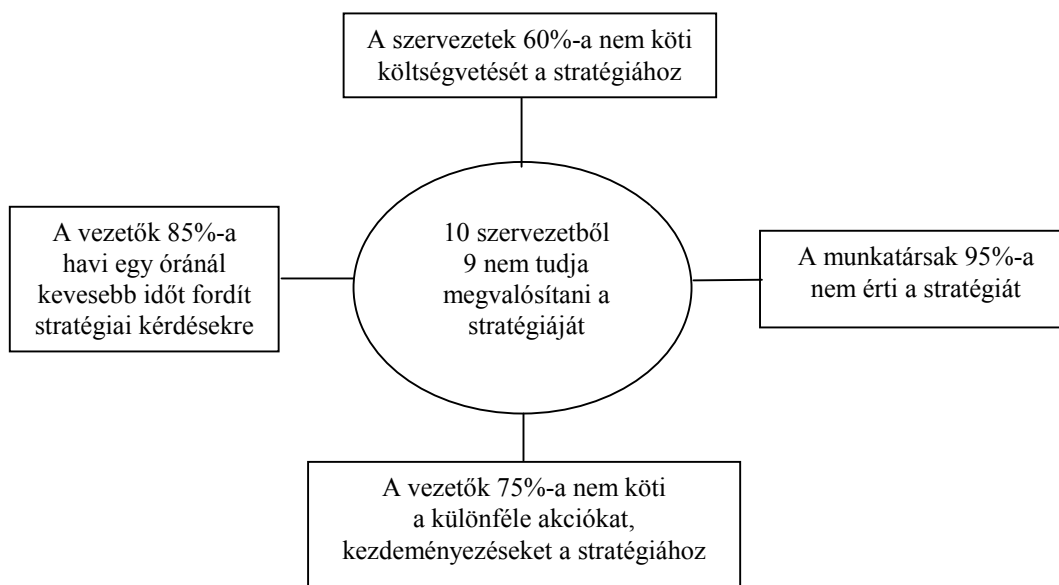
elfogadott stratégia megfogalmazására kényszerítse (Epstein-Manzoni, 1997.). Epstein és Manzoni kiemelik, hogy a vállalatok többsége készít a teljesítmény nem pénzügyi dimenzióiról különféle jelentéseket, de a kiegyensúlyozott stratégiai mutatószám rendszer és francia megfelelőjének nagy előnye, hogy ezeket egyetlen áttekinthető dokumentumban foglalják össze. Számos francia szerző tágabb és általánosabb eszköznek tekinti a vezetői információs táblát, míg a kiegyensúlyozott stratégiai mutatószámrendszert úgy tekintik, mint a vezetői információs tábla egy speciális esetét (Bourguignon at al, 2001.).

Bourguignon és szerzőtársai kritikusak a kiegyensúlyozott stratégiai mutatószámrendszerrel kapcsolatban, s felhívják a figyelmet a kulturális környezet vizsgálatára a bevezetést megelőzően. Közös vonásként azonosítják, hogy mindkét rendszer a pénzügyi mutatók dominanciájának megszüntetésére irányul, az előrejelzésre helyezi a hangsúlyt az utólagos beavatkozás helyett, továbbá kevés számú, de fontos változó meghatározását követeli meg (Bourguignon at al, 2001.).

7.2. A rendszer bevezetésének hazai tapasztalatai

A kiegyensúlyozott stratégiai mutatószám rendszer alkalmazásában számos hazai nagyvállalat rendelkezik tapasztalatokkal. Olyan eszköznek tekintik, amely látványos eredményeket hoz a vállalati stratégia lebontásában. Fontosságát támasztja alá, hogy a stratégia munkatársakkal való kellő mélységű megismertetése nélkül egyetlen szervezet működése és fejlődése sem lehet tartósan sikeres.

A stratégia megismertetésének, illetve a stratégia és a napi működés kapcsolatának fontosságára Szegedi a Fortune Magazine felmérését idézi, amely szerint a szervezetek 90 százaléka nem tudja megvalósítani stratégiáját (7. sz. ábra).



7. sz. ábra: A stratégia és a napi működés kapcsolata.
Forrás: Fortune Magazin, idézi Szegedi, 2003. p. 204.

A kiegyensúlyozott mutatószám rendszer nem azt jelenti, hogy minden belső folyamat állandó és egyidejű tökéletesítésére kell törekedni. Éppen ez az eszköz segít a szervezeteknek, hogy egyre inkább az értékteremtő, lényeges üzleti alapfolyamataikra összpontosítsanak. Az ún. kritikus sikertényezők alapján meghatározzák, hogy a szervezet teljesítménye szempontjából melyek a legfontosabb folyamatok, s ezek mutatóit rendszeresen figyelik és javítják (Kaplan-Norton, 2002.).

Várkonyi a mutatószám rendszer előnyeit abban látja, hogy a stratégia áttekintésével strukturált, világosan megfogalmazott célokat ad, feltárja a célok közötti összefüggéseket, továbbá hosszú távon lehetővé teszi a célok közötti kapcsolatok ellenőrzését, és lehetőséget ad azok felülvizsgálatára is. A mutatószám rendszer kiváló eszköz a stratégia vállalaton belüli megismertetéséhez és elősegíti, hogy az erőforrásokat a legfontosabb helyekre irányítsák (Várkonyi, 2003.).

A mutatószám rendszer az áttekinthetőség megőrzése miatt maximum 25-30 – a vállalati stratégiából levezetett – mutatószám meghatározására és kezelésére

alkalmas. A mutatók kialakításakor törekedni kell az eredmény-mutatók (lagging vagy követő mutatók) és a teljesítményokozó mutatók (leading vagy előrejelző jellegű mutatók) összhangjára. A hagyományos teljesítménymérés és a kiegyensúlyozott stratégiai mutatószám rendszer mutatói közötti különbségeket a 5. számú táblázat szemlélteti.

BSC mutatók	Hagyományos mutatók
Csak a kiemelt stratégiai területekre koncentrálnak	A vállalati működés teljes körét mérik
Logikai láncra vannak felfűzve	Nincsenek ok-okozati kapcsolatok
A tervértékeket mindig a stratégiából vezetik le	A tervértékeket nem mindig a stratégiából vezetik le
Hosszabb időtávra fogalmaznak meg elvárásokat	Rövidebb időtávra határoznak meg célértékeket
Kommunikálják a stratégiát	Nem kommunikálják a stratégiát
Célokhoz és mutatókhoz akciókat rendelnek	Célokhoz és mutatókhoz nem rendelnek akciókat

5. sz. táblázat: A kiegyensúlyozott stratégiai mutatószám rendszer és a hagyományos teljesítménymutatók összehasonlítása.
 Forrás: Várkonyi, 2003, p.201.

A hazai bevezetés tapasztalatai alapján megfogalmazható, hogy a bevezetés csak inkrementális jelleggel és projektszerűen lehetséges, nagy szervezetekben informatikai támogatás nélkül nem kivitelezhető, s a résztvevők továbbképzése és elkötelezettségének megteremtése céljából folyamatos tájékoztatás szükséges. A mutatók kiválasztását és a célértékek kijelölését felülről kell irányítani az érintett területek bevonásával, koncentrálni kell az alaptevékenységekre, és a mutatószám rendszer kialakítását követően folyamatos karbantartás szükséges.

A mutatószám rendszer bevezetésekor gyakran a teljesítménymérés hogyanjára adják meg a választ, mielőtt tisztáznák, hogy mit és miért kell mérni. Elsőként arról kell dönteni, hogy a terméket vagy szolgáltatást, az előállítás folyamatát, vagy az eredményt kívánjuk-e mérni. A termék vagy szolgáltatás mérésekor ezek jellemzőit, tulajdonságait vizsgáljuk (mit nyújtottunk), a folyamat mérése a működésre koncentrál (hogyan valósítottuk meg), az eredmény mérés pedig a stratégiai szándék elérésére (miért tettük mindezt).

A mutatószám rendszer népszerűsége is tükrözi, hogy nemcsak a közsférában, de a magánszektorban is fokozott érdeklődés irányul a teljesítmény mérésére és javítására. Lawton azonban egy hasonlattal hívja fel a figyelmet egy gyakori hibára. A szervezetek hajlamosak a mutatószám rendszert „műszerfalként” kezelni, s a célkitűzések és a stratégiai irányok helyett kizárólag a mutatószámokra koncentrálnak. A balesetek elkerülése érdekében azonban célszerűbb a szélvédőn át kitekintenünk az útra a műszerfal folyamatos szemmel tartása helyett (Lawton, 2003.).

A mutatószámok kialakításának hibájára egy másik szemléletes példát is hoz a szerző. Ha szállodában töltünk néhány éjszakát, többnyire azért tesszük, hogy nyugodt körülmények között pihenjünk. A szállodák azonban a fogyasztói elégedettség mérésére a legritkább esetben kérdezik meg, hogy jól aludt-e a vendég, sokkal inkább az alapszolgáltatáshoz kapcsolódó „részletek” minősége, gyorsasága iránt érdeklődnek. Hiába volt finom a reggeli vagy gyors és előzékeny a recepció, ha a kényelmetlen ágy vagy a beszűrődő zaj miatt nem tudott aludni a vendég (Lawton, 2003.).

A kiegyensúlyozott mutatószám rendszer kudarcát okozhatja azonban a helyzet alapvető megváltozása (pl. felső vezetés cserélődése), a gyenge minőségű mutatószám rendszer (túl sok vagy túl kevés mérőszám, nem kiegyensúlyozott), és a bevezetésekor felmerülő problémák (nem elkötelezett a vezetés, kevés érintettet vonnak be, elhúzódik a kialakítás) (Lengyel, 2001.).

A közszektorban való hasznosítás során a kiegyensúlyozott stratégiai mutatószám rendszer egyik legfontosabb előnye lehet, hogy a gazdálkodás hatékonyságára vonatkozó mutatók mellett³⁷ megjeleníti a külső célok teljesítését is, a társadalmi elégedettséget.

7.3. A kiegyensúlyozott stratégiai mutatószám rendszer alkalmazása a brit Védelmi Minisztériumban

A brit Védelmi Minisztérium kísérletet tett a kiegyensúlyozott stratégiai mutatószám rendszer bevezetésére. Ennek előnyeit abban látták, hogy összpontosítja a vezetés figyelmét, kiegyensúlyozott döntéshozatalhoz vezet, rugalmasságot biztosít, és világos, áttekinthető a formátuma. Hátrányként jelölték meg, hogy csak annyit ér, amennyit a mögötte rejlő információ, s a számszerűsítés nehézségei miatt szubjektív az értékelés. Előállítása munkaigényes, és a kezdeti képzés jelentős forrást igényel (Performance, 2000.).

A bevezetés előtt a Védelmi Minisztérium megvizsgálta, hogy a vállalkozói szférában alkalmazott dimenziók hogyan értelmezhetők a közszektorban, különösen a védelem területén. Megállapításuk szerint a dimenziók számát nem volt szükséges megváltoztatni, csak tartalmukat kellett részben módosítani. (A minisztérium stratégiai térképét a 2. számú melléklet tartalmazza).

A vevői dimenziót, mivel üzleti értelemben vett fogyasztókkal a minisztérium nem rendelkezik, „teljesítendő outputok” dimenzióra változtatták. A pénzügyi dimenzió tartalma eltér a vállalatok hasonló dimenziójától, nem pénzügyi eredmény elérése a cél, hanem az erőforrások hatékony és eredményes felhasználása, így „erőforrás menedzsment” dimenzióvá alakult.

³⁷ Váczai és szerzőtársa lehetőségeket mutat be a költségvetési szervek elemzése során a mérlegből, a pénzforgalmi jelentésből és az analitikus nyilvántartásokból számítható mutatókra (Váczai-Koháriné, 1992.).

A tanulás és fejlődés nézőpont a „jövőépítés” elnevezést kapta, bár a fejlődés itt nem méretbeli, hanem minőségi fejlődést jelent, a humán erőforrások, az információtechnológia és a kutatás-fejlesztés tekintetében. A működési folyamatok dimenziót a teljesítmény előállításának megalapozását hangsúlyozva „képesítő folyamatok” névvel szerepeltetik.

A stratégiai célokat a következők szerint transzformálták a négy dimenzióba:

1. Teljesítendő outputok: sikeres műveletek végrehajtása, felkészült haderő biztosítása, a védelmi felülvizsgálatnak megfelelő haderőstruktúra és képességek elérése, a védelempolitika kialakítása és végrehajtása.

2. Erőforrás menedzsment: kiegyensúlyozott program készítése, az éves kiadások kontrollja, személyzeti egyensúly elérése, haditechnikai eszköz programok végrehajtása, a HM és a haderő reputációjának felépítése.

3. Képesítő folyamatok: a csapatmunka javítása, az üzemgazdasági számvitel előnyeinek kihasználása, az intelligens beszerzési rendszer előnyeinek kihasználása, a teljesítmény menedzsment bevezetése.

4. Jövőépítés: a személyi állomány fejlesztése, a stratégiai értékelés, az információk hasznosítása, a kutatás és technológia (Hally, 2004.).

8. Az államháztartási teljesítménymérés hazai helyzete

A hazai államháztartási reformkísérletek és azok sikertelenségének okait vizsgálva Hazafi megállapítja, hogy többségük nem a teljesítménynövelés lehetőségét kutatta, hanem a társadalmi, kulturális környezet értékeit figyelmen kívül hagyva próbált meg máshol sikeresen alkalmazott módszert adaptálni (Hazafi, 1995.). Ezt támasztja alá a közszféra átalakulásának menedzsment kihívásait vizsgáló felmérés is, amely szerint a közszolgálati vezetők a szervezeti kultúrát és a vezetési stílust kevésbé tartják változtathatónak, mint a szervezeti stratégiát (Dinya, 2002.).

Figyelembe kell azonban venni, hogy bizonyos reformok más országokban is a szervezeti kultúra és a társadalmi értékrend változását is előidézték, s nem feltétlenül a kiválasztott módszerrel, hanem annak időzítésével, időbeli ütemezésével az alkalmazási feltételek megteremtésével és kommunikálásával volt probléma.

A közszektor üzemgazdasági szemléletre való áttérésével és a teljesítménymenedzsment bevezetésével szemléltetve, hiába teszünk próbát az üzemgazdasági szemlélet bevezetésére, ha nem használjuk megfelelően a belőle nyerhető információkat, akkor nem valósul meg a reform célja. Ha viszont csak a teljesítménymenedzsmentet követeljük meg, de nem biztosítjuk a működéséhez szükséges információkat előállító leképezési rendszer bevezetését, akkor ugyanúgy kudarcba fullad a kezdeményezés, pedig más országokban mindkét reformot sikerrel valósították meg.

Hazafi további problémaként említi, hogy minden reform a személyi állomány csökkenésével járt, időnként abban ki is merült, így a folyamatos leépítések az olcsóbb közszolgálat helyett összességében a kiadások növekedéséhez vezettek (Hazafi, 1995.).

8.1. A teljesítménymérés jogszabályi háttere

A közpénzekkel és közvagyonnal való hatékonyabb gazdálkodás új lendületet vehet az úgynevezett Üvegseb törvény³⁸ végrehajtásával. Ez a törvény más, elsősorban az államháztartás szervezeteire vonatkozó jogszabályok módosításával két fő célt kíván elérni: a korrupció visszaszorítását a közszektorban, valamint a közpénzekkel és közvagyonnal való pazarló gazdálkodás elkerülését, az adófizetők pénzének hatékonyabb és átláthatóbb felhasználását³⁹.

Jelen dolgozat keretei között csak az utóbbival, az alacsony szakmai és költséghatékonyság, a nem felelős gazdálkodás miatti veszteségek csökkentésével kívánok foglalkozni.

A törvény alapgondolata, hogy bizonyos esetekben a nyilvánosság ereje képes a piaci mechanizmusok helyébe lépni. A közbizalom erősítését, a demokrácia iránti társadalmi elkötelezettség növelését, a fogyasztó központúságot is szem előtt tartották a jogalkotók, amikor rendelkeztek az állampolgárok hiteles és közérthető tájékoztatásáról.

A törvényhozók megpróbálták megragadni a pazarlás tipikus forrásait a közszektorban, s elrendelték ezen adatok rendszeres közzétételét⁴⁰. A kötelezően közléteendő adatokat negyedévenként bárki által elérhető és közérthető formában nyilvánosságra kell hozni (minisztérium honlapján vagy hivatalos lapjában).

³⁸ A közpénzek felhasználásával, a köztulajdon használatának nyilvánosságával, átláthatóbbá tételével és ellenőrzésének bővítésével összefüggő egyes törvények módosításáról szóló 2003. évi XXIV. törvény

³⁹ Adorján az Üvegseb programot egy koncepció, egy szemléletmód megvalósításának gyűjtőfogalmaként értelmezi, mert nem rendelkezik a program hagyományos értelmezés szerinti kellékeivel. Egy kormányzati programnál többnek tekinti a kezdeményezést, de nem nevezi államháztartási reformnak (Adorján, 2003.).

⁴⁰ Így elsősorban a személyi állomány illetményen, béren kívüli juttatásait, mint például a szolgálati lakások számát, méretét, mobiltelefonok átvállalt kiadásait, szolgálati gépjárművek adatait, szolgálati utazások elszámolt kiadásait stb.

Ez az adathalmaz elsősorban a visszaélések kiszűrésére szolgál, s a teljes költségvetésnek csak egy töredékét fedi le. A törvénynek ennél sokkal fontosabb, csak egyelőre kevésbé kidolgozott területe a szakmai feladatvégzés hatékonyságának és eredményességének mérése mutatószámok segítségével. Ez utóbbival kívánja megadni a törvény a lehetőséget az adófizetőnek, hogy megítélhesse mit kap a befizetett „adóforintjaiért”, megfelelő célokra és költséghatékonyan használtatott-e fel a közpénz és a közvagyon.

A törvényben meghatározott feladatok végrehajtására kiadott kormányhatározat⁴¹ kötelezővé teszi, és minden tárca saját hatáskörébe utalja a közfeladatot ellátó szervek, személyek feladatellátásának, kapacitásának jellemzésére, teljesítményének, hatékonyságának mérésére vonatkozó módszertan és mutatószámok kialakítását (kapacitás-, feladat-, teljesítmény-, eredményesség-, hatékonyság-mutatók).

A közpénz felhasználásának, a közvagyon használatának átláthatóságát nem csupán a pénzügyi, fiskális adatok transzparenciája, hanem a mögötte álló teljesítménynek, a szakmai munka eredményességének, továbbá az azt megalapozó folyamatoknak a megítélhetősége is biztosítja.

A teljesítménymérést eredményoldalról közelítve a törvény elrendeli a fogyasztói elégedettség rendszeres mérését is, mivel a közpolitikai döntések célja, és a megvalósítás következményei – az empirikus vizsgálatok tapasztalatai szerint – sok esetben nincsenek összhangban. Közpolitikai elemzők számos országban felismerték, hogy nem elegendő a döntéshozatal megalapozása, vizsgálni kell azt is, hogy a bürokrácia milyen eredménnyel hajtotta végre a feladatot (Jenei, 1997.).

⁴¹ A közpénzek felhasználásáról, a köztulajdon használatának nyilvánosságáról, átláthatóbbá tételéről és ellenőrzésének bővítéséről szóló "Üvegseb" törvényből eredő és az államháztartási információs és működési rendszer korszerűsítését szolgáló egyes feladatokról szóló 1096/2003 (IX.11.) Kormányhatározat.

Az Üvegseb program működése decentralizált, a fenti adatok nem képezik a beszámoló részét, a költségvetési szervezetek egyénileg teszik közzé azokat. A minisztériumoknak rendszeresen készíteni kell, és közzé kell tenni olyan tájékoztatókat, amelyek szakterületüket érintően a közfeladatok ellátását és a közérdeklődésre számot tartó aktuális ügyeket mutatják be. Emellett az új szabályozás lehetővé teszi, hogy térítés ellenében bárki információt kérjen, ha a fentiekén kívül szükségesnek érzi további adatok megismerését.

A decentralizált megvalósítás indokolható azzal is, hogy államháztartási szinten nincs igazán mód a teljesítmények összehasonlítására, hiszen pl. a védelmi és az egészségügyi szervezetek hatékonyságát egészen más mutatószám rendszer jellemzi. Az, hogy mindkét esetben költségvetési szervről van szó, nem jelent feltétlenül tartalmi, szervezeti és működési azonosságot.

Véleményem szerint a feladat bonyolultságát jelzi azonban, hogy még a módszertan kialakítására sem történt központi próbálkozás, pedig legalább a rendszerrel szemben támasztott alapkövetelmények államháztartási szinten is megragadhatóak lennének.

A törvénycsomag megvalósításának feltételrendszeréről, a benne foglalt előírások érvényesítésének minimális személyi, szervezeti, technikai feltételeiről a kormány hatáskörében előzetesen nem készült hatásvizsgálat (Kovács, 2003a).

Annyi azonban látható, hogy a rendszer bevezetése rövidtávon jelentős többletforrást igényel, hosszú távú előnye azonban a tervek szerint a szakmai tevékenységről történő beszámolás egységes kereteinek a kialakítása, s a pénzügyi beszámolókkal való kapcsolatának megteremtése, amelynek kidolgozásáért a Pénzügyminisztérium és a Központi Statisztikai Hivatal felelős a tárcák közreműködésével.

A célok tekintetében tehát a megtakarítás kiemelt helyen szerepel, hiszen a nyilvánosság hatékonyság növekedést kikényszerítő ereje költségvetési források felszabadításához vezet, így – azok átcsoportosításával a nagyobb hatékonyságú területekre – csökkenhet az állami szerepvállalás, újraelosztás aránya a jövedelmekben.

8.2. A teljesítmény audit

A teljesítménymenedzsment rendszer hatékony működése feltételezi a nyilvánosság mellett a teljesítmény információk külső ellenőrző szervek általi vizsgálatát is, a szabályszerűségi ellenőrzések mellett a teljesítmény audit is szükséges.

A Honvédelmi Minisztérium fejezet ebből a szempontból is kivételnek számít, hiszen az Állami Számvevőszék nemcsak teljesítmény auditot, de még a megbízható valós összkép „hitelesítését” szolgáló könyvvizsgálatot sem végez a tárcánál. A nemzetközi gyakorlat alapján, illetve logikailag is a teljesítményvizsgálatokat meg kell előznie a könyvvizsgálatnak, hiszen ez biztosíthatja a teljesítménymutatók kialakításához használt adatbázis, a beszámoló helyességét. Tekintettel a HM tárca méretére, illetve az ÁSZ személyi és tárgyi feltételeire, kérdéses, hogy az ellenőrző szervezet a titokvédelmi szabályok oldása esetén képes lenne-e a tárca könyvvizsgálatára.

Az Állami Számvevőszék elsőként az Üvegseb program határidős feladatainak ellátására készül fel, mint például a meghatározott méretű állami tulajdonú vállalatok felügyelő bizottsági elnökeinek jelölése. Az új szabályok szerint a Számvevőszék a közpénzek bármely felhasználójánál végezhet ellenőrzést, így

valószínűleg a megnövekedett feladatok a közeljövőben sem teszik lehetővé, hogy a szabályszerűségi ellenőrzés helyett a teljesítmény audit kerüljön előtérbe.

Ezt támasztja alá az államháztartás működési rendjéről szóló kormányrendelet 2004. január 1-jétől hatályos módosítása is, amely nagyobb hangsúlyt helyez a folyamatba épített előzetes, utólagos és vezetői ellenőrzésre. A költségvetési szerv vezetője az első szintű pénzügyi irányítási és ellenőrzési rendszer keretében meghatározza azokat az elveket, eljárásokat, amelyek alapján a költségvetési szerv érvényesíti az állami feladatok ellátására szolgáló „előirányzatokkal, létszámmal és vagyonnal való szabályszerű, gazdaságos, hatékony és eredményes gazdálkodás követelményeit”.

Nyikos szerint a közpénzek felhasználásának elszámoltatáskor azokra a kérdésekre kell választ keresni, hogy kinek és miről kell elszámolni (beszámolni), illetve ki végzi az elszámoltatást? (Nyikos, 2003.).

Az Üvegseb törvény ezen válaszok pontosításában hozott ugyan előrelépést, azonban a jogi szabályozás mellett szükség van szakmai szabályozási rendszerre is az elszámoltatás eljárásainak, módszereinek kidolgozásához.

Elvben az ellenőrző szervek jelenleg is vizsgálhatják a célszerűséget, de erre vonatkozóan többnyire csak akkor tesznek megjegyzést, ha a kiugró célszerűtlenség mögött visszaélést sejtnek. A célszerűségi vizsgálatok nehézségét az adja, hogy utólag nehéz felmérni, hogy adott döntés célszerű volt-e, hiszen a döntési körülmények nincsenek úgy dokumentálva, mint a meghozott döntés és annak következményei. Bizonyítani pedig főként ritkán lehet, hogy más döntés jobb eredményt hozott volna, pedig a célszerűségi ellenőrzéssel szemben is követelmény, hogy objektív megállapításokat tegyen.

A jelenlegi helyzet Nyikos szerint nem megnyugtató, mert a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardok már a bevezetőben kiemelik, hogy a standardgyűjtemény honosítása csak a magánszférában alkalmazható, nem vonatkozik a költségvetési szektorra⁴². Egyik fő eltérésként azonosítja a két könyvvizsgálati tevékenység között, hogy a magánkönyvvizsgáló nem végez teljesítményellenőrzést, mert az üzleti tevékenység eredményességét, teljesítményét ellenőrzi a piac. A közszféra teljesítményének ilyen objektív kritérium mentén történő mérésére nincs mód, ezért az Üvegseb törvény is nagyobb hangsúlyt helyez a szabályosság mellett a hatékonyságra. Nyikos szerint ennek ellenőrzéséhez a területre vonatkozó nemzetközi standardokat is „honosítani” kellene (Nyikos, 2003.).

Mozgástér	Magánszféra	Közszféra
Nemzetközi szint	IFAC ⁴³ standardok ↓ ↓	INTOSAI ⁴⁴ standardok ↓ ↓
Nemzeti szint	A Magyar Könyvvizsgálói Kamara standardjai (2001)	?

↓ Az adaptáció iránya és a befolyás intenzitása

8. sz. ábra: Nemzeti és nemzetközi standardok a könyvvizsgálatban.

Forrás: Nyikos [2003] p. 5.

Míg Nyikos sürgeti a közszférára vonatkozó standardok hazai „testreszabását” (8. sz. ábra), Bihary nem osztja a fenti véleményt. Szerinte napjainkban nem értelmezhető a standardok nemzeti jellege, így a nemzetközi standardok alapján kell végezni az ellenőrzéseket, mint ahogyan például az EU és a NATO számvevősége is ezeket alkalmazza (Bihary, 2003.).

⁴² A könyvvizsgálati standardok átdolgozott változata Interneten is hozzáférhetővé vált (Printz, 2003.).

⁴³ International Federation of Accountants: Nemzetközi Könyvvizsgálói Szövetség.

⁴⁴ International Organisation of Supreme Audit Institution: Számvevőszékek Nemzetközi Szervezete.

Összességében megállapítható, hogy a megvalósítás még további átgondolást igényel. Feladatmutatók eddig is léteztek a közigazgatásban, de nem az a lényeg, hogy mutatót gyártsunk, hanem az, hogy tartalommal töltsük meg azokat, és hozzájuk rendeljük a szükséges következményeket. Figyelemmel kell lenni arra is, hogy az információ előállításának költsége ne haladja meg a felhasználásából származó előnyöket.

El kell gondolkodni az aggregálás szintjén és a viszonyítási alapokon is. A honvédelemben például egyetlen alakulat teljesítményét viszonylag könnyen meg lehet ragadni, de hogyan hasonlítunk össze két különböző tevékenységet végző alakulatot, illetve hogyan ragadjuk meg például a teljes szárazföldi haderő hatékonyságát.

A nemzetközi gyakorlat az értékteremtés típusú vizsgálatokra többnyire az egyes részterületeken végzett „mélyfúrást” ajánlja, ez azonban a Magyar Honvédség esetén nem ad kielégítő választ a teljes védelmi költségvetés hatékony és eredményes elköltésére vonatkozó kérdésekre.

Mint minden értékelés, így a teljesítményértékelés is viszonylagos, az abszolút számok önmagukban nem sok információt hordoznak, valamihez hasonlítani kell azokat. Ha különféle szervezetek adatai egymással nem azonosak, mert más jellegű feladatokat végeznek, akkor időbeli összehasonlítás jöhet szóba, különösen ha már több időszak adata is rendelkezésre áll, vagy a szakmai és pénzügyi adatokat kell integrálni például a teljesítmény egységére jutó költség meghatározásával (Budget, 2002.).

Reke a teljesítménymérés követelményeinek kielégítéséhez a többváltozós statisztikai módszereket hívott segítségül. Az input és output mérésére alkalmas mutatókat határozott meg, majd egy vállalati mintán a multikollinearitás kiszűrésére

egymástól független faktorokká transzformálta a mutatókat (Reke, 1995.). A faktort legerősebben magyarázó 1-2 mutató kiválasztásával lehetővé vált a szervezeti teljesítmény különböző dimenzióit jól mérő, viszonylag alacsony számú mutató meghatározása. Később kísérletet tett a klaszteranalízis felhasználására is a vezetői döntések támogatásához (Reke, 1997.).

A módszer alkalmas lehetne több szervezet összehasonlítására, ha azokról azonos tartalmú mutatók állnak rendelkezésre, de a többváltozós módszerek alkalmazási feltételeire is ügyelni kell. A Magyar Honvédség szervezeti egységeinek alacsony száma miatt csak azokat az eljárásokat lehetne alkalmazni, ahol nem követelmény, hogy a vizsgált egyedek száma jelentősen meghaladja a változók számát.

9. A Magyar Honvédség gazdálkodási rendszere

A honvédelem közjóság, így teljesül rá az oszthatatlanság, a fogyasztásból való kizárhatatlanság, a zéró határkötség, az információval való ellátottsághoz kapcsolódó problémák megjelenése és az externalítások nagy súlya. A közjavakkal való hatékony gazdálkodás elméleti hátterét a közösségi választások elmélete tárgyalja, a dolgozat erre a területre nem tér ki.

Egyes szerzők a honvédelmet sem tekintik tiszta közjóságnak, mert ha a haderő egy fronton már bevetésre került, akkor egy másik irányból érkező csapást nem biztos, hogy vissza tud verni, ezért az utóbbi területen élő emberek nem azonosan részesültek a védelemben (Cullis-Jones, 2003.). Arról azonban megfelelkezik ez a logika, hogy az első csapás visszaverésével az ország minden lakosát védte a haderő, és a második sikertelenség szintén hatással lesz a teljes lakosságra, csak időben később jelentkezik.

Stiglitz a honvédelmet tiszta közjóságnak tekinti, s a honvédelmi kiadások elosztásának problémái közt kiemeli, hogy időnként összekeveredik az eszköz (pl. fegyverrendszer beszerzése) a céllal (védelmi képesség kiépítése), a védelem teljes költségét nem mutatják ki, s számos esetben a technológia irányítja az innovációt, azaz bizonyos eszközöket csak azért vonnak ki, mert fejlettebb jelent meg a piacon (Stiglitz, 2000.).

A közszolgáltatások köre függ a társadalom gazdasági fejlettségétől, illetve politikai és gazdasági döntésektől. A közszolgáltatásokat a társadalom minden tagja azonos feltételekkel veheti igénybe, ezért az ország fejlettségének és életszínvonalának növekedésével csökken az igény az „egyenszolgáltatások” iránt (Illés, 2000.). A védelem ebből a szempontból is kivételes közjóság, hiszen az iránta fennálló igény mindig megmarad, a fejlettség növekedésével akár nőhet is.

9.1. A Magyar Honvédség vezetésének rendje⁴⁵

A Honvédelmi Minisztérium és a Honvéd Vezérkar egyesítésével a Honvédelmi Minisztérium a honvédelmi ágazat közigazgatási feladatai mellett felsőszintű katonai vezető szervként felelős az Magyar Honvédség irányításáért és katonai vezetéséért.

A Magyar Honvédség felsőszintű vezetését tehát a Honvédelmi Minisztérium látja el, középszintű vezető szervei pedig az MH Szárazföldi Parancsnokság, az MH Légierő Parancsnokság, valamint az MH Összhaderőnemi Logisztikai és Támogató Parancsnokság.

A HM és az MH vezetésében elkülönül a hivatali és szakmai vezetés. A hivatali vezető nem katona beosztottak esetén hivatali felettes, katonák esetén szolgálati előljáró, a szakmai vezető pedig nem katona beosztottak esetén szakmai felettes, katonák esetén szakmai előljáró⁴⁶. A hivatali felettesnek alárendeltjei felé utasítási, a szolgálati előljárónak parancsadási jogköre van.

A HM főosztályvezetői és csoportfőnökei – a feladatkörükbe utalt kérdésekben – az MH szakmai felettesei vagy előljárói. A szakmai felettes vagy előljáró az egyszemélyi felelős vezetés rendjére tekintettel közvetlen utasítási (parancsadási) joggal – mint hivatali felettes vagy szolgálati előljáró – kizárólag saját hivatali vagy szolgálati alárendeltjei vonatkozásában rendelkezik.

⁴⁵ A Magyar Honvédség irányításának és felsőszintű vezetésének rendjéről szóló 2204/2001. (VIII. 8.) Korm. határozat alapján.

⁴⁶ A szolgálati viszonyban nem álló vezető csak hivatali vagy szakmai felettes lehet, a szolgálati viszonyban álló vezető pedig a szintén szolgálati viszonyban álló alárendelteknek szolgálati vagy szakmai előljárója, a nem katona beosztottak esetén pedig hivatali vagy szakmai felettes.

9.2. A gazdálkodás rendje

A Magyar Honvédség gazdálkodását alapvetően az államháztartás más szervezeteire is vonatkozó jogszabályok⁴⁷ határozzák meg, s az államháztartás működésétől eltérő szabályokat külön kormányrendelet⁴⁸ rögzíti, amely érinti az előirányzatokkal és a kincstári vagyonnal való gazdálkodást is.

A honvédelmi miniszter egyes gazdálkodási jogosítványait a honvédelmi szerv parancsnokán (vezetőjén) keresztül gyakorolhatja, illetve a honvédelmi szerv parancsnokának (vezetőjének) a jogszabályban meghatározott gazdálkodási jogkörét az ahhoz kapcsolt kötelezettségekkel és felelősséggel együtt központosíthatja, azokat egyes honvédelmi szervek jogkörébe adhatja.

Az államháztartás gazdálkodására vonatkozó szabályozók tételesen felsorolják a gazdasági szervezet által ellátandó feladatokat. A honvédelmi szervek jellemzően azonban nem rendelkeznek saját gazdasági szervezettel, a gazdálkodási feladatok döntő részét arra specializálódott szervek központosítottan hajtják végre ellátási-utaltsági rend⁴⁹ alapján.

A honvédelmi szervek gazdálkodásának részletes szabályait tartalmazó miniszteri szintű szabályozás⁵⁰ szerint a gazdálkodás döntően központi gazdálkodás és központosított ellátás útján, természetbeni ellátás formájában zajlik, s az intézményi gazdálkodás csak másodlagos szerephez jut.

A központi gazdálkodás a honvédelmi szervek feladatai ellátásához szükséges erőforrások tervezésére, beszerzésére, felhasználására és kezelésére, valamint a HM

⁴⁷ Az államháztartásról szóló 1992. évi XXXVIII. törvény, az államháztartás működési rendjéről szóló 217/1998. (XII. 30.) Korm. rendelet, a kincstári vagyon kezeléséről, értékesítéséről és az e vagyonnal kapcsolatos egyéb kötelezettségekről szóló 183/1996. (XII. 11.) Korm. rendelet.

⁴⁸ A honvédelmi szervek működésének az államháztartás működési rendjétől eltérő szabályairól szóló 226/2004. (VII. 27.) Kormányrendelet.

⁴⁹ Az ellátási-utaltsági rend szervezetenként és ún. anyagnemenként rögzíti, hogy mely szervezet mely eszköz- és anyagféléssel, illetve szolgáltatással történő ellátásáért mely ellátó szervezet a felelős.

⁵⁰ Jelenleg a Honvédelmi Minisztérium fejezet központi és intézményi gazdálkodásának rendjéről szóló 9/1998. (HK 4.) HM utasítás.

költségvetési fejezet költségvetési előirányzatai tervezésére, teljesítésére és elszámolására irányuló gazdálkodási tevékenységek összessége, amelyeket az erre kijelölt honvédelmi szervek végeznek.

Központi gazdálkodás formájában valósul meg különösen:

- a) a fejezet egészére kiterjedő létszámgazdálkodás;
- b) a hivatásos és szerződéses, a köztisztviselői, a közalkalmazotti, és a munkaviszonyban álló, valamint az ösztöndíjas hallgatói állomány, továbbá a hadköteles katonák fejezeti szintű illetménykereteivel való gazdálkodás;
- c) a haditechnikai fejlesztés, beruházás, rendszerbeállítás, felújítás, nagyjavítás, rendszerből történő kivonás és selejtezés;
- d) az ingatlanberuházás, építésberuházás és ingatlanfelújítás;
- e) a lakásgazdálkodás;
- f) a kincstári vagyonkezelés és értékesítés;
- g) a személyi és vagyonbiztosítás megkötése, kezelése;
- h) a központi beszerzések közbeszerzési feladatainak végzése;
- i) a környezet-, munka-, tűz- és természetvédelem.

Központosított ellátás formájában valósul meg különösen:

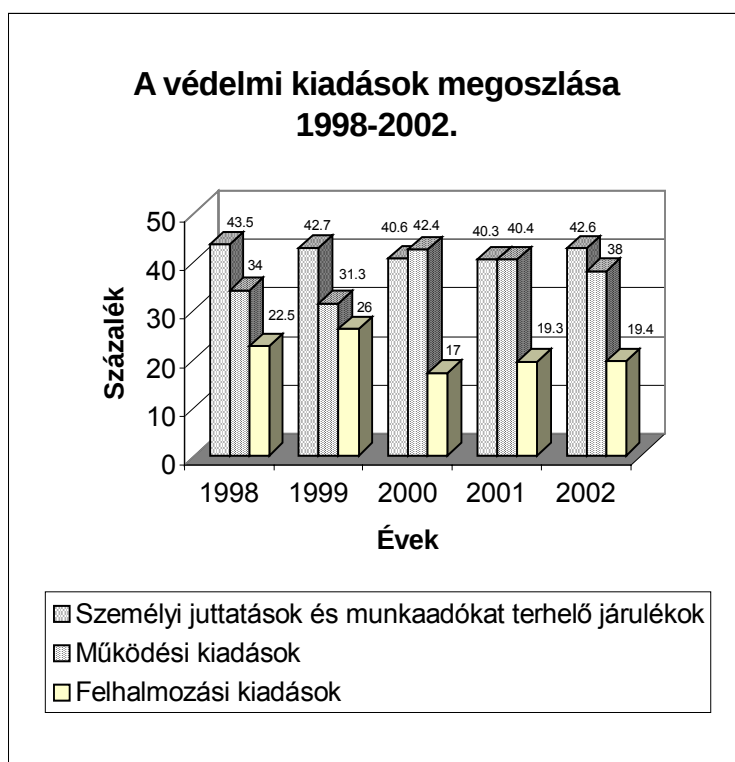
- a) a személyi állomány adó- és társadalombiztosítási járulékköteles juttatásainak számfejtése, elszámolása és folyósítása;
- b) az egyes pénzügyi és számviteli feladatok a pénzügyi ellátásra utalt honvédelmi szerveknél;
- c) a természetbeni ellátás körébe tartozó immateriális javak, tárgyi eszközök, készletek, szolgáltatások és információk biztosítása;
- d) a nemzetközi kapcsolatokkal összefüggő pénzügyi-gazdasági feladatok végzése;
- e) importbeszerzések bonyolítása.

A kincstári vagyon kezelése is központosítottan történik⁵¹, az eszközökhöz kapcsolódó vagyonkezelői jogok gyakorlása, így a kincstári vagyoni körből történő kivonás nem a honvédelmi szervek parancsnokának jogköre. A honvédelmi szerv parancsnoka a rendelkezésére bocsátott eszközökkel tehát jogosult és köteles gazdálkodni, azok mennyiségére és minőségére csak korlátozott befolyásolási lehetősége van, a felesleges eszközök kivonását is csak szolgálati úton

⁵¹ A HM tárca kezelésében lévő vagyonelemekre a Honvédelmi Minisztérium a Kincstári Vagyoni Igazgatósággal központilag kötött vagyonkezelési szerződést.

kezdeményezheti – az illetékes anyagnemfelelős egyetértésével a vezérkarfőnök útján – a vagyonkezelőknél.

A személyi juttatások és azok járulécai – amely megközelítőleg a költségvetés 40 százalékát jelenti (lásd: 9. számú ábra) – központilag kerülnek számfejtésre és kifizetésre. A személyi juttatások döntő része törvényi előírásokon alapul – főként beosztástól és rendfokozattól függ, nem teljesítményarányos – azok felett a honvédelmi szerv parancsnoka alapvetően nem rendelkezik befolyással.



9. sz. ábra: A honvédelmi kiadások megoszlása 1998-2002.

Forrás: A honvédelem négy éve 1998-2002. p. 206.

A személyi állomány felvételére is csak korlátozott mértékű befolyást gyakorolhat a honvédelmi szerv parancsnoka, mert a munkáltatói jogkör is központosított. A rendfokozatban történő előlépés – amely előfeltétele a magasabb beosztás betöltésének – törvényi előírásokon alapul, nincs lehetőség képességek és teljesítmény szerinti előmenetelre.

A honvédelmi költségvetés bevételi oldala is eltér a többi fejezettől, mert a NATO csatlakozást követően a Kormány kötelezettséget vállalt, hogy a honvédelemre fordított kiadások nagyságát a bruttó hazai termék (GDP) százalékában rögzíti. Ezt követően a honvédelmi szervek a bevételi előírásoktól függetlenül támogatásként kapják meg a teljes kiadási főösszeg fedezetét, a keletkezett bevételeket pedig – néhány visszatérülésnek minősülő bevételtől eltekintve – a központi költségvetésbe kötelesek befizetni.

Ezen eltérések indoka a honvédelmi szervek rendeltetéséből és a feladatok szervezeteken átívelő jellegéből adódik. A honvédelmi szervek ugyanis elkülönülten nem, csak együttesen képesek az alaprendeltetés ellátására, az ország védelmére⁵². A honvédelmi szervek esetén szükséges a technikai eszközökkel kapcsolatos követelménytámasztás egységesítése, s a tárgyi feltételek rendelkezésre állásának azonos színvonalon történő biztosítása.

9.3. A számviteli rendszer

A honvédelmi tárca számviteli rendszerének pénzügyi számviteli része – a katonai célokat szolgáló eszközök értékelése kivételével⁵³ – nem tartalmaz specialitást az államháztartás szervezetre vonatkozó általános szabályokhoz képest.

Az előirányzatokat és előirányzat teljesítéseket a Költségvetés Gazdálkodási Információs Rendszer Pénzügyi és Számviteli Modulja rögzíti. A kincstári vagyon tekintetében a HM nem rendelkezik egységes adatbázison alapuló online

⁵² Az állami feladatok más területén, például az oktatási intézmények esetén a szakmai program végrehajtásában kötöttségek érvényesülnek ugyan – egységes nemzeti alaptanterv –, de a tankönyveket és az oktatáshoz használt segédeszközöket az egyes intézmények választhatják meg, s önállóan is képesek az alaprendeltetés ellátására, képzett szakemberek kibocsátására.

⁵³ A romboló és célbajuttató eszközöket nem lehet a tárgyi eszközök kategóriájába sorolni, még akkor sem, ha a célbajuttató eszköz több éven keresztül szolgálja a tevékenységet, mert bármikor megsemmisülhet.

nyilvántartással, hanem szervezeti egységeinél, gazdálkodó szerveinél azonos módszerrel és programmal, de egymástól független nyilvántartást vezetnek.

A költségvetési szerveknél a pénzügyi és vezetői számvitel elhatárolás mutat némi különbséget a vállalkozások számviteléhez képest. A költségvetési szerveknek például a létszámhelyzetről is be kell számolni, továbbá a pénzügyi számvitel részét képezik az előirányzat teljesítések (tényleges bevételek és kiadások) mellett az előirányzatok (a költségvetés) is⁵⁴.

A vezetői számvitel kialakítására nem érvényesül ösztönzés a költségvetési szerveknél, hiszen olyan részletes szabályok kötik a gazdálkodásukat (Csepregi, 2002.), hogy döntéseiket csak korlátozottan befolyásolnák a vezetői számviteli információk.

A vezetői számvitel kialakításának másik gátja, hogy – a 4.5. fejezet megállapításaival összhangban – kiadások alapján nem lehet érdemben értékelni a szervezeti egység teljesítményét. A HM esetén a centralizált gazdasági szervezet tovább nehezíti még a kiadások felosztását is, mert a honvédelmi szervek tevékenysége érdekében felmerült kiadások egy része nem jelenik meg a honvédelmi szerveknél.

Az előirányzatok és előirányzat teljesítések költségvetési számviteli rendszer általi kezelése a controlling alapjait kellene, hogy megteremtse. Ezáltal ugyanis lehetővé válik a terv és tényadatok rendszeres összehasonlítása, amelyről negyedévenként be is kell számolni. Itt azonban – különösen tárca szinten – jelentős terv-tény eltéréseket nem tapasztalunk a finanszírozási szabályok miatt.

⁵⁴ Az eltérés oka elsősorban a makrogazdasági döntések megalapozása, hiszen így lehet a közalkalmazottak és köztisztviselők béremelésének gazdasági hatásait megbízhatóan előrejelezni, illetve a Pénzügyminisztérium így tud elszámolni a költségvetés végrehajtásának helyzetéről.

A jelenlegi finanszírozás döntő része a havi időarányos felhasználást feltételezi, s csak akkor lehet eltérő finanszírozást kérni, ha a tevékenység jellege ezt indokolja. Az, hogy az éves kiadási előirányzatnak több mint negyedét használták fel az első negyedévben, az önmagában még nem jelent problémát, hiszen nem látjuk a mögötte lévő teljesítményt.

9.4. Az államháztartási reform esélyei a védelemben

A korábbi gyakorlat megváltoztatása mindig ellenállást vált ki a szervezetben, s minél kiterjedtebb a szervezet, illetve minél nagyobb múltra tekint vissza, annál nagyobb ellenállásra kell számítani. Az államháztartási alrendszerek jelentősebb reformjára akkor szokott sor kerülni, amikor a régi rendszer megoldhatatlan finanszírozási nehézségekkel kerül szembe (Pete, 1997).

Minden funkciónak két aspektusát szükséges vizsgálni: a környezetet, amelyben működik, és a folyamatot, ahogyan megvalósul. Nem megfelelő szervezeti felépítés és folyamatok, az új környezet kihívásainak nem megfelelő erőforrások mind problémát okozhatnak, csakúgy, mint a külső szabályozási környezet nem megfelelő kialakítása.

A honvédelemben az utóbbi évek szinte folyamatos jelensége a védelmi felülvizsgálat, amely bizonyos mértékű szervezeti reform mellett döntően szervezet összevonásban (ingatlanok számának csökkentésében) és a létszámcsökkentésben fullad ki, a gazdálkodási kereteket változatlanul hagyása mellett. A legtöbb hasonló problémákkal küzdő országban a reform kulcskérdéseként jelenik meg a létszámcsökkentés, hogy megteremtse az ország gazdasági erejének és a védelmi ágazat méretének összhangját (Yermakov, 2001.). Ez azonban önmagában még nem

jelenti a hatékonyabb szervezet kialakulását, s nem biztos, hogy a védelmi ágazat méretét célszerű a létszám útján megragadni.

Az új közszolgálati menedzsment által megfogalmazott követelményeket közel sem elégíti ki a Magyar Honvédség gazdálkodási rendje, a honvédelmi szervek parancsnokai sem a szakmai feladatvégzésben, sem a gazdálkodásban nem kapnak önállóságot, így az elszámoltatás is csak szabályszerűségi vizsgálatot jelenthet.

A honvédségnél a szakmai és szolgálati vezető elkülönülésével a gazdálkodás területén kevésbé jellemző a szakmai vezető által meghatározott, nem kellő minőségben végrehajtott feladatok következményeként fellépő elszámoltatás.

Anthony és Govindnarajan emelte ki, hogy a controlling keretében az embereket befolyásolni kell a szervezeti célok elérésére. A költségvetési szektort érintő merev szabályok azonban ezt a befolyásolási lehetőséget rendkívül szűk keretek közé szorítják. A pénzügyi ösztönzők alkalmazása szinte lehetetlen, továbbá az előmenetelhez is törvényekben meghatározott idő eltelté és egyéb feltételek megléte szükséges.

A bevezetés alatt álló védelmi tervezési rendszer a korábban említett célmodell sajátosságait mutatja. A katonai tervezők meghatározzák a stratégiai célok elérése érdekében szükséges katonai feladatokat, majd ehhez rendeljük a szükséges humán erőforrást, illetve a végrehajtáshoz szükséges gazdasági erőforrásokat, majd azok költségvetési igényét.

Ennek bevezetése azonban a jelenlegi gazdálkodási rendszert alapul véve kétséges. A katonai szervek – amelyek megfelelő információkkal rendelkeznek a feladatokról – csak a kiadások szűk körét, az intézményi gazdálkodás körébe utalt kiadásokat tervezik. A költségvetés jelentős részét a központi gazdálkodást végző szervezetek tervezik, akik nem tudják feladathoz rendelni a kiadásokat, hiszen

például a beszerzés pillanatában még az sem biztos, hogy mely honvédelmi szervhez kerül majd az adott készlet, az pedig főleg nem, hogy mely feladathoz fogják felhasználni.

A központi gazdálkodás elősegíti a gazdaságosság követelményének fokozottabb kielégítését, hiszen a nagyobb tételekben történő beszerzés és a beszerzésre specializálódott szervek szabályszerűbb és szakszerűbb munkájával megtakarítások valószínűsíthetők. A gazdaságosság terén szerzett előnyök egy része azonban a hatékonyság érvényesítési lehetőségének csökkenésével elvész.

10. Empirikus kutatás

Meggyőződésem szerint a közigazgatási reform hazai megvalósítása csak akkor lehet sikeres, ha annak egyes módszerei kiragadása és bevezetése helyett elsőként – a közigazgatási reform nemzetközi tapasztalatait figyelembe véve – az alkalmazni kívánt módszerek alapfeltételeit alakítjuk ki. A hazai költségvetési szervek részére kötelezően elrendelt teljesítménymérési rendszer megvalósíthatóságára nem készült tanulmány. Kutatási hipotéziseim e hiányt pótolva a hazai államigazgatás egyik jelentős tényezője, a Honvédelmi Minisztérium fejezet esetében vizsgálják a teljesítménymérés jelenlegi keretek közötti lehetőségét. Hipotéziseim szerint a hatályos szabályozás nem áll összhangban a teljesítménymérés követelményeivel, amelyek bizonyítását követően javaslatot kívánok megfogalmazni a teljesítménymérés szükséges feltételeinek kialakítására.

10.1. A hatékonyság mérésének korlátjai

A nemzetközi szakirodalom a teljesítménymérés kritikus feltételnek tekinti a vezetők nagyobb mértékű döntési szabadságát, melyhez szigorúbb, teljesítményelvű elszámoltatás kapcsolódik. A teljesítménymérés által felszínre hozott problémák, pazarló gazdálkodás esetén a vezetőt ugyanis csak olyan dolgokról lehet elszámoltatni, amelyek felett a vezető befolyással rendelkezik.

10.1.1. A személyi juttatások és a teljesítménymérés ellentmondása

A hazai gyakorlatban az államháztartás szervezeteinek gazdálkodási szabályait rögzítő jogszabályok olyan részletes és merev előírásokat határoznak meg, amelyek

gátolják a teljesítménymérést⁵⁵. Ezt a kötöttséget több síkon is lehetne igazolni, jelen dolgozatban a védelmi költségvetés megközelítőleg negyven százalékát kitevő személyi juttatások és az azokat terhelő járulékok alapján teszem.

H1: A honvédelmi szervek vezetőinek a személyi juttatások hatékony felhasználásáról való elszámoltathatóságához a szabályozás változtatása szükséges, mert jelenleg nem tudják jelentősen befolyásolni azokat.

E hipotézis bizonyításának jelentősége, hogy szemlélteti azt a teljesítménymérés logikájával ellentétes gyakorlatot, hogy a védelmi költségvetés több mint harmada úgy kerül felhasználásra, hogy annak hatékony felhasználásáról a honvédelmi szervek vezetőit nem lehet elszámoltatni.

A személyi juttatások kiadáscsoport nagyságát két módon lehet befolyásolni: az egyének bérének meghatározásával vagy a létszám változtatásával és az így felszabaduló források egyéb célra való hasznosításával. A személyi kiadásokra vonatkozó szabályok mindkét szempontból gátolják a hatékony humán erőforrás gazdálkodást: egyrészt a személyi állomány teljesítményétől függetlenül azonos összegű kiadás merül fel, másrészt nem ösztönözik a takarékos létszámgazdálkodásra, hiszen ha a létszámkeret csökkentését kezdeményezi a vezető, a megtakarítás felett nem rendelkezhet szabadon.

H1.1: A személyi jellegű kiadások döntő része jogszabályban meghatározott, a nem jogszabály alapján fizetett, vezetői döntéstől függő juttatások nem jelentősek.

⁵⁵ Menedzsment szempontból a teljesítménymérés nehezítésén túl természetesen sokkal fontosabb gátat is jelentenek a merev szabályok, különösen a humán erőforrások kiaknázása terén. Ezzel ugyanis a vezetők szellemi tőkéjét nem lehet érdemben igénybe venni, hiszen az innovatív és takarékos megoldások helyett csak a szabályok ismeretét és alkalmazását várja el a rendszer.

H1.2: Ha a vezető nem tölti fel az állománytáblában (munkaköri jegyzékben) meghatározott létszámkeretet, a „megtakarított” személyi juttatások felhasználásáról nem dönthet szabadon.

A H1.1. hipotézis igazolását a Honvédelmi Minisztérium költségvetési fejezet 2003. évi előirányzat teljesítési adataira és a Magyar Honvédségnél foglalkoztatottak illetményére vonatkozó jogszabályokra alapozom. A tárca teljes kiadási előirányzat teljesítési összegén belül meghatározom a személyi juttatások és az azt terhelő munkaadói járulékok arányát. A megoszlási viszonyszám meghatározásához az adatok rendelkezésre állnak a HM Költségvetés Gazdálkodási Információs Rendszer (HM KGIR) Pénzügyi és Számviteli Moduljában, amely szerint a tárca 2003. évi személyi juttatásai 98 967,7 eFt-ot, a munkaadót terhelő járulékok pedig 28 897,6 eFt-ot tettek ki, ami együttesen a tárca kiadási főösszegének 40,83%-a. Ezt követően a személyi kiadásokon belül meghatározom a jogszabály alapján kötelezően vagy vezetői döntéshez nem kötött feltételtől függően (például nyelvvizsga esetén nyelvpótlék) folyósított tételek arányát. Ezzel egyben meghatározzuk a vezetők szabadságfokát is, a nem jogszabályi előírásokon alapuló személyi kiadások arányát.

A bizonyításhoz elvégzem a hivatásos és szerződéses katonák, a köztisztviselők és a közalkalmazottak személyi juttatásait meghatározó törvények⁵⁶ tartomelemzését, kiemelve azokat az illetmény kategóriákat, amelyek teret engednek a vezetői döntésnek. Az illetmények vizsgálata előtt szeretném kiemelni, hogy az illetmény besorolást az állományilletékes parancsnok parancsa (a vezető határozata) rögzíti, de ez nem jelenti azt, hogy a parancsnok határozza meg az

⁵⁶ A honvédelmi tárcánál foglalkoztatottak juttatásait jelenleg a Magyar Honvédség hivatásos és szerződéses állományú katonáinak jogállásáról szóló 2001. évi XCV. törvény, a köztisztviselők jogállásáról szóló 1992. évi XXIII. törvény, a közalkalmazottak jogállásáról szóló 1992. évi XXXIII. törvény, a bírák jogállásáról és javadalmazásáról szóló 1997. évi LXVII. törvény, az ügyészségi szolgálati viszonyról és az ügyészségi adatkezelésről szóló 1994. évi LXXX. törvény szabályozza. A bírák és ügyészek alacsony létszámára (a tárca létszám 0,4%-a) tekintettel csak az első három törvényt vizsgálom.

illetmény mértékét. Feltételezésem szerint a besorolás csak egy formális aktus, és lényegében csak a törvényi előírások adott személyre vonatkozó következményeit számszerűsíti.

Az áttekinthetőség érdekében a hivatásos katonák, a köztisztviselők és a közalkalmazottak törvényi szinten szabályozott juttatásairól összehasonlító táblázatot készítettem, amelyet a 3. számú melléklet tartalmaz.

A Magyar Honvédség részletes bontású létszámáról szóló 15/2004. (III. 24.) Országgyűlési határozat 2006. december 31-ig a 6. számú táblázat szerinti létszámok elérését írja elő. A táblázatból látható, hogy a teljes honvédségi létszám 17 %-át teszik majd ki együttesen a köztisztviselők és a közalkalmazottak, s a jelenlegi létszamarány is hasonlóan alakul, ezért az elemzés elsősorban a hivatásos katonák illetményrendszerének és a teljesítménynek az összefüggéseit vizsgálja.

Állománykategóriák	Létszám
Tiszt	7 500
Zászlós és tiszthelyettes	11 700
Legénységi állomány ⁵⁷	13 350
Felsőoktatási tanintézetek hallgatói	650
Köztisztviselők és közalkalmazottak	6 800
Mindösszesen	40 000

6. sz. táblázat: A Magyar Honvédség részletes bontású létszáma
Forrás: 15/2004. (III. 24.) OGY határozat.

A három illetményrendszer alapvetően azonos elemekből épül fel, 1.) alapilletmény, 2.) illetmény kiegészítés, 3.) illetmény pótlékok, 4.) egyéb pótlékok és 5.) egyéb juttatások illetik meg a hivatásos katonákat, a köztisztviselőket és a közalkalmazottakat egyaránt.

⁵⁷ A legénységi állományban került elszámolásra a honvéd és tisztesi rendfokozattal rendelkező szerződéses katona, a tiszthelyettesi hallgatói, valamint a hadkötelezettség alapján szolgálatot teljesítő állomány.

Az illetményrendszer azon elemeit kívánom meghatározni, ahol a jogszabály által megállapított alsó és felső határ nem a szervezetben elfoglalt helytől, végzettségtől, időtől stb. függ, azaz nem adott feltételek meglétéhez kötött, hanem a vezető dönthet, hogy az állomány tagjának teljesítményétől függően mekkora összegben határozza meg.

1.) Az alapilletmény tekintetében katonák esetén a törvényben meghatározott összeghez képest 20%-os emelési lehetőségre van mód, míg köztisztviselők esetén két egymást követő besoroláskor 20% lehet ugyan az eltérés, de a vezetői mozgástér 40%-os, s a törvény szerinti alapilletménytől mindkét irányba el lehet térni. A köztisztviselők jogállásáról szóló törvény az eltérítést egyértelműen teljesítményértékeléshez köti, míg a hivatásos katonák esetén a parancsnok „mérlegelése alapján” alakulhat ki az eltérés. A vonatkozó honvédelmi miniszeri rendelet⁵⁸ pontosítja ezt a megfogalmazást, s a beosztási illetmény magasabb összegben való megállapítását helyi illetménykeret meglétéhez köti, továbbá a beosztással járó feladatok kiemelkedő teljesítésének elismeréseként határozott ideig teszi lehetővé.

A közalkalmazottak esetén az illetmény nem változtatható, a várakozási idő viszont „tartósan magas színvonalú munkavégzés vagy kiemelkedő teljesítmény esetén” csökkenhet fizetési fokozatonként maximum 1 évvel.

2.) Az illetménykiegészítés egyértelműen meghatározott, a vezetőknek nem ad mérlegelési lehetőséget egyik jogszabály sem.

3.) Az illetménypótlékok szintén nem függnak sem a tevékenység során nyújtott teljesítménytől, sem vezetői döntéstől. A hivatásos katona például akkor jogosult illetménypótlékra, ha olyan beosztást tölt be, amely az átlagosnál nagyobb

⁵⁸ A katonák illetményéről és illetményjellegű juttatásairól, valamint a közalkalmazottak jutalmazásáról szóló 3/2002. (I. 25.) HM rendelet

veszéllyel, fokozott igénybevétellel vagy többletkövetelmények teljesítésével jár, továbbá, ha az átlagosnál kedvezőtlenebb körülmények elviselésére kényszerül, és ezeket a követelményeket és körülményeket a beosztási illetményben nem lehet elismerni. A pótlék azonban ilyen beosztásba helyezés esetén automatikusan jár, mértékét nem befolyásolja sem a beosztásban végzett munka, sem a vezető értékelése.

4.) Az egyéb pótlékok közül néhányról azt gondolhatnánk, hogy teljesítménytől függ, de többségük szintén csak a beosztáshoz kapcsolódik, vagy a teljesítmény mennyiségi ismérvein alapul – amely nem függ a vezető megítélésétől – és nem alkalmas a munka minőségével való elégedettség kifejezésére.

A repülési pótlék mértékét ugyan az állományilletékes parancsnok határozza meg, de kiképzési évenként *előre*, az éves repülési terv alapján. A pótlék mértéke az osztálybesorolási kategóriától és a fedélzeti beosztástól (parancsnok, helyettes, személyzet) függ. A repülőgép berepülési pótlék mértékét szintén a fedélzeti beosztás (parancsnok, helyettes, személyzet) határozza meg.

Az ejtőernyős ugrási pótlék mértéke elsősorban az ugrások számától függ, de a pótlék összege az ugrás bonyolultságától (felszereléssel, fegyverrel végrehajtott ugrás, ugrási magasság, éjszaka, bonyolult terep) függően 25-100%-kal növekszik. Az ejtőernyő beugrasi pótlék mértéke attól függ, hogy az ernyő légijárműnek minősül-e.

A tűzszerészpótlék mértéke a feladat végrehajtásában betöltött szerep, nem pedig a feladat veszélyességi fokától függ, így eltér a) a telepítést, felkutatást, mentesítést, hatástalanítást, vagy a robbantási feladatot közvetlenül végzők, b) a robbanótestek szállítását végző gépjárművezetők és c) a feladat ellátása során robbanásveszélyes helyen tartózkodók (pl. orvos), esetén.

A bűvárpótlék eltérő összegű folyóvízben és állóvízben.

Az osztálybasorolási pótlékot a haditechnikai eszközöket közvetlenül kezelők, vezetők az osztályos szintekre előírt elméleti és gyakorlati követelmények teljesítését követően kapják.

A terepfelmérői pótlék az egyetlen pótléktípus, amely teret enged a vezetői megítélésnek, napi mértékét – a munkateljesítménytől, a végzett tevékenység körülményeitől, jellegétől és minőségétől függően – az állományilletékes parancsnok állapítja meg⁵⁹.

5.) Az egyéb juttatások közül a jutalom az a tétel, amely egyszeri aktusként alkalmat ad a teljesítmény díjazására.

Ez utóbbi két juttatáson kívül természetesen más pótlékok is figyelembe veszik a teljesítményt, de a teljesítmény mennyiségi dimenzióját, nem pedig a minőségit. Az illetményrendszer tehát alapvetően beosztásalapú, nem teljesítményalapú, így nem megfelelő a teljesítménymenedzsment kialakításához.

Az elemzést összefoglalva megállapíthatjuk, hogy a HM esetében a vezető által egyértelműen befolyásolható személyi juttatás a jutalom, amely 2003. évben a személyi juttatások 2,27 százaléka volt.

A hivatásos katonák és a köztisztviselők alapilletménye tekintetében szintén van lehetőség a törvényi szinten meghatározott összeghez képest 20 százalékkal eltérni, de az eltérítés lehetőségével a vezető csak akkor élhet, ha helyi illetménykeret áll rendelkezésére. A HM KGIR Humánerőforrás Menedzsment Rendszer jelenleg alkalmatlan olyan kigyűjtésre, amely alapján tárca szinten kimutatható lenne, hogy mekkora összeget jelent ez az eltérítés. Ezzel együtt az eltérés maximális összege az alapilletmények 20%-a lehetne, és a helyi

⁵⁹ Ez a pótléktípus azonban a személyi állomány olyan kis részét érinti, hogy a személyi juttatásokból való jelentéktelen részesedése miatt az elemzés során figyelmen kívül hagyom.

illetménykeret megléte tovább csökkenti ezt az elképzelhető maximális arányt. Az információs rendszer hiányosságai miatt ezt az arányt csak becsülni tudjuk, mivel a kifizetett alapilletmények összes személyi juttatáson belüli arányának meghatározásakor a kifizetett alapilletmények összege már tartalmazza az eltérítéseket is. Mivel a hivatásos katonák esetén a törvényi besorolásnál csak magasabb összeget lehet megállapítani, és a jóval kisebb létszámú köztisztviselői állomány esetén lehetséges a mindkét irányú eltérés, ezért feltételezhetjük, hogy tárcs szinten átlagosan a kifizetett alapilletmény nem alacsonyabb, mint a törvényi besorolás szerint járó alapilletmény. Vagyis ha a ténylegesen kifizetett alapilletményeket vesszük figyelembe az arány meghatározásakor, akkor valószínűleg felülbecsültük a vezetői szabadságfokot. Ezek alapján a köztisztviselőknek és a hivatásos katonáknak ténylegesen kifizetett alapilletmények az összes személyi juttatásnak átlagosan 58,9 százalékát tették ki, amelynek 20 százaléka összességében 11,78 százalékos vezetői mozgásteret jelöl ki a személyi juttatások kiadáscsoporton belül.

Együttesen tehát a személyi juttatások mértékének megállapítása – a jutalom és az alapilletmény eltérítés miatt – 2003-ban legfeljebb 14 százalékban függött vezetői döntéstől.

H1.2: Ha a vezető nem tölti fel az állománytáblában (munkaköri jegyzékben) meghatározott létszámkeretet, a „megtakarított” személyi juttatások felhasználásáról nem dönthet szabadon.

A H1.2. hipotézis igazolásához további tartalomelemzést végzek. A honvédelmi szervek részére munkaköri jegyzék vagy állománytábla rögzíti az alkalmazható létszám felső határát, amelyet nem kötelező feltölteni, túllépni viszont nem szabad. A teljesítménymérés vizsgált alapkövetelményének – a vezetői döntési

szabadság és elszámoltatás elvének – érvényesítéséhez közelítene a rendszer még akkor is, ha az egyének bérét nem tudná befolyásolni a vezető, illetve bizonyos létszámkorlátokat nem léphetne túl, de az alacsonyabb létszámból eredő megtakarításokat szabadon felhasználhatná.

Ez természetesen abban a helyzetben jelenthet megoldást, ha a honvédelmi szervek létszáma a feladatokhoz igazodó valós szükségletet mutat, nem pedig a múltban kialakult, hatalmi pozícióktól függő szám lenne.

A hipotézis igazolásához elemzem a honvédelmi szervek gazdálkodását meghatározó jogszabályokat és utasításokat⁶⁰, felmérem, hogy milyen korlátokat határoznak meg a személyi jellegű kiadási előirányzatok átcsoportosításával kapcsolatban, illetve milyen jogosultságot adnak a honvédelmi szervek vezetőinek a feltöltetlen munkahelyek utáni illetménykeret felhasználására.

A 4.4. fejezetben láthattuk, hogy a költségvetési szervek vezetői az általános szabályok szerint viszonylag nagy rugalmassággal rendelkeznek a személyi juttatásokból származó megtakarítások felhasználása tekintetében, korlátok elsősorban a dologi kiadások személyi juttatásként való felhasználására vonatkoznak az esetleges visszaélések megakadályozása miatt.

A honvédelmi szervekre vonatkozó szabályozók szerint a hivatásos és szerződéses állomány, a köztisztviselők és a munkaviszonyban állók, a hadköteles katonák és az ösztöndíjas hallgatók illetmény és illetmény jellegű járandóságai költségvetési előirányzatainak, gazdálkodási kereteinek kezelése a központi gazdálkodás rendszerébe tartozik.

⁶⁰ Az államháztartásról szóló 1992. évi XXXVIII. törvény, az államháztartás működési rendjéről szóló 217/1998. (XII. 30.) Korm. rendelet, a honvédelmi szervek működésének az államháztartás működési rendjétől eltérő szabályairól szóló 226/2004. (VII. 27.) Korm. rendelet, a Honvédelmi Minisztérium fejezet központi és intézményi gazdálkodásának rendjéről szóló 9/1998. (HK 4.) HM utasítás.

A HM költségvetési fejezet központosított illetményszámfejtését, az ehhez kapcsolódó adó- és járulék elszámolást, bevallást és befizetést, valamint a központi illetménygazdálkodást és a nyugellátások központi megállapítását a pénzügyi és számviteli feladatok központosított végrehajtására kijelölt szervezet végzi. A fejezet költségvetési tervjavaslatának elkészítése során a HM Pénzügyi Számító és Nyugdíjmegállapító Igazgatóság tervezi meg a személyi juttatásokat, és a munkaadót terhelő járulékokat⁶¹.

A honvédelmi szervek közalkalmazottai illetmény-előirányzatai, központilag jóváhagyott gazdálkodási keretei az intézményi gazdálkodási körbe tartoznak. A keretek feletti rendelkezési jog a munkáltatói jog gyakorlóját illeti meg. Az állandó főfoglalkozású közalkalmazottak illetménygazdálkodási kereteit minden honvédelmi szervnél az egy főre eső átlagilletmény és a feladatokhoz igazodóan engedélyezett létszám szorzata képezi. Létszám-feltöltetlenség esetén tartalékot kell képezni úgy, hogy abból a beosztás feltölthető legyen.

A honvédelmi szerv közalkalmazotti illetménygazdálkodási keretéből elért megtakarítás a vonatkozó rendelkezések betartásával, saját hatáskörben a következők szerint használható fel⁶²:

- az engedélyezett egy főre eső átlagilletmény és a besorolás szerinti illetmény közötti különbség összege (bérszínvonal-megtakarítás) a fizetési fokozat szerinti illetmények emelésére, illetve valamely illetménypótlék – jogszabály keretein belüli – emelésére használható fel;

- az állományba tartozó közalkalmazottak illetményre nem jogosító távollétei (keresőképtelenség, sorkatonai szolgálat, fizetés nélküli szabadság stb.), illetőleg a

⁶¹ A 2003. évi intézményi költségvetési javaslatok elkészítésének rendjéről szóló 6/2003. (HK 3.) HM utasítás 11. § (1) bekezdés.

⁶² A Honvédelmi Minisztérium fejezet központi és intézményi gazdálkodásának rendjéről szóló 9/1998. (HK 4.) HM utasítás.

feltöltetlenség miatt képződött megtakarítás kiegészítő juttatásokra, díjazásokra fordítható.

Tehát a személyi juttatások saját hatáskörben történő felhasználása csak a 2003-ban 7892 fő közalkalmazott esetén lehetséges, és ebben az esetben is csak személyi juttatásokra fordítható, más kiemelt előirányzatra nem, ellentétben a költségvetési szervekre vonatkozó általános szabályokkal.

A hipotézis elfogadásáról való döntéshez összegezve:

A H1.1. hipotézist elfogadom, mivel a 2003. évi személyi juttatásoknak legfeljebb 14 százaléka függött csak vezetői döntéstől, a többi jogszabály alapján került folyósításra.

A H1.2. hipotézist szintén elfogadom, mivel a tárca személyi juttatásainak 4,9 százalékát kitevő közalkalmazotti illetménykeretet használhatja csak fel a vezető, és azt is csak személyi juttatásokra.

A H1. hipotézist ezzel igazoltnak tekintem, a személyi juttatások nagyságát a honvédelmi szervek vezetői jelenleg nem tudják jelentősen befolyásolni, a szabályozás változtatása szükséges, hogy azok hatékonyságáról elszámoltathatók legyenek.

Ez természetesen nem azt jelenti, hogy a vezetőknek teljes döntési szabadságot kell adni – és különösen nem egy lépésben – a létszám és az illetmény megválasztására. A közszférában foglalkoztatottak jogállására vonatkozó szabályok megváltoztatása elsősorban az illetmények teljesítményalapúvá tételével kezdődhetne, s a jelenlegi foglalkoztatási garanciák feloldása csak hosszabb távon képzelhető el.

Amennyiben a honvédelmi tárca a személyügyi kiadások felhasználásának hatékonyságáról el kívánja számoltatni a honvédelmi szervek vezetőit, úgy az

államháztartási szabályozás változtatásán túl a HM belső szabályozóinak felülvizsgálata is szükséges a személyi jellegű előirányzatokból eredő megtakarítások felhasználásával kapcsolatban.

A feladatok hatékony végrehajtásához a fenti változások nem jelentenek elégséges feltételt, ezeken túlmenően átgondolt személyzeti politikára is szükség van, ami különös hangsúlyt kap a hivatásos haderő kialakítása során.

10.1.2. A gazdálkodás központosítása

A feldolgozott szakirodalom a teljesítménymérés folyamatát nem pusztán az inputok, outputok és eredmények mérésével zárja le, hanem vizsgálja azok egymáshoz való viszonyát, különös hangsúlyt helyezve a hatékonyságra és az eredményességre.

A Magyar Honvédségnél a hatékonyság mérésének egyik problémája, hogy nem került még bevezetésre olyan rendszer, amely lehetővé tenné az outputok mérését. Az outputok mérésének külső akadálya nincs, bármely szervezeti felépítés esetén kialakítható a mérési rendszer, így a tárca a jelenlegi jogszabályi környezetben is igényeinek megfelelően határozhatja meg azt.

Az output mérése azonban nem old meg minden problémát, mert a jelenlegi rendszer az inputok teljesítménymenedzsment szempontú mérésére sem alkalmas, így a teljesítménymenedzsment támogatása nem megvalósítható. A Magyar Honvédség számviteli rendszere kormányzati egyetértés nélkül is alkalmassá tehető a kiadások utólagos felosztására és feladathoz rendelésére. A korábbi fejezetekben a pénzforgalmi és üzemgazdasági szemléletű számvitel összehasonlításánál azonban láttuk, hogy a teljesítmény értékeléséhez a pénzforgalmi szemlélet nem elegendő, a költségek zárt rendszerben történő meghatározása szükséges.

Az üzemgazdasági szemléletű számvitelre való korábbi áttérési kísérlet sikertelenségét az okozta, hogy az eredményszemléletű nyilvántartások mellett a pénzforgalmi elszámolás továbbra is kötelező maradt. A végrehajtói szinten az új rendszerből csak a növekvő munkaterheket érzékelték, s a vezetés nem használta érdemben az új típusú információkat, így a kezdeményezés kudarcba fulladt.

Az üzemgazdasági számviteli rendszer honvédelmi bevezetése és az államháztartási információs rendszerrel párhuzamos üzemeltetése túlzott munkaterhelést és erőforrás elvonást jelentene a tárcának, ezért a bevezetésre kormányzati akarat nélkül nincs mód.

A tárca tehát csak a kiadások felosztását tudja elvégezni a jelenlegi jogszabályi keretek között. Itt azonban egy további probléma vetődik fel, ugyanis a kiadások jelentős részére nemcsak befolyása nincs a honvédelmi szervek vezetőinek, de információval sem rendelkeznek azok valós nagyságrendjéről. A következő hipotézissel azt kívánom alátámasztani, hogy a Magyar Honvédség jelenlegi gazdálkodási rendszerében az outputok mérése nem elégséges a hatékonyság mérésére irányuló teljesítménymérési rendszer kialakításához, az inputok elszámolási rendszerét is át kell alakítani.

H2: A hatékonyság méréséhez a központi gazdálkodáshoz kapcsolódó információszoolgáltatási rendszert át kell alakítani, mert az jelenleg nem biztosítja, hogy a honvédelmi szervek vezetői információval rendelkezzenek a tevékenységük érdekében felmerült kiadások teljes köréről.

A kutatási hipotézist szintén két lépésben igazolom, elsőként a Magyar Honvédség költségvetésében vizsgálom a központi gazdálkodás és központosított ellátás nagyságát. A költségvetési források jelentős része ugyanis központosítottan kerül felhasználásra, vagyis a tevékenységekhez használt inputra fordított kiadások

nem jelennek meg a katonai szervezeteknél. Ez még önmagában nem jelentene problémát, ha a természetbeni ellátás során minden honvédelmi szerv információt kapna az általa felhasznált inputokra fordított költségvetési kiadások nagyságáról. Második lépésben azt igazolom, hogy jelenleg ez az adatszolgáltatás elmarad, a katonai alakulatok az érdeklükben felhasznált költségvetési előirányzatok jelentős részéről nem rendelkeznek információval.

A hatékonysági mutatók kialakításához szükség van mind az output mutatókra, mind az egységnyi output létrehozásához felhasznált inputok költségére. A jelenlegi gazdálkodási rendszerben az output mutatók a szervezeti hierarchia legalsó szintjén, az egyes honvédelmi szerveknél határozhatók meg, csakúgy, mint az egységnyi output előállításához ténylegesen felhasznált inputok mennyisége. Az inputokra fordított kiadásokról viszont nem rendelkeznek elegendő információval a honvédelmi szervek, a központi gazdálkodásba tartozó inputokra vonatkozó kiadási adatok csak a központi gazdálkodást végző ellátó szervezeteknél állnak rendelkezésre. A központi gazdálkodók terv szintjén rendelkezhetnek ugyan output mutatókkal, és a felhasználható inputra vonatkozó normákkal, de a tényleges teljesítésre vonatkozó adatokkal nem. A hatékonysági mutatókat ezért véleményem szerint célszerűbb a honvédelmi szervek szintjén kiszámítani, és ezt a megoldást erősíti az is, hogy az információk szolgáltatása javítaná a vezetők költségtudatosságát.

H2.1: A HM fejezet költségvetésének jelentős része központi gazdálkodás vagy központosított ellátás keretében kerül felhasználásra.

A HM fejezet költségvetésének szerkezetét a 7. számú táblázat részletezi.

1/1. Honvédelmi Minisztérium igazgatása	3/2. Katonai Biztonsági Hivatal
1/2. Honvédelmi Minisztérium hivatalai	4. Zrínyi Miklós Nemzetvédelmi Egyetem
1/3. Honvédelmi Minisztérium háttérintézményei	5. Katonai ügyészségek
2/1. Honvéd Vezérkar közvetlen szervezetei	6. MH Egészségügyi intézetek
2/2. Magyar Honvédség Szárazföldi csapatai	7. Kormányzati Frekvenciagazdálkodási Hivatal
2/3. Magyar Honvédség Repülő és légvédelmi csapatai	8/1. Fejezeti kezelésű előirányzatok – Beruházás
3/1. Katonai Felderítő Hivatal	8/2. Fejezeti kezelésű előirányzatok – Ágazati célelőirányzatok

7. sz. táblázat: A Honvédelmi Minisztérium fejezet címrendje

Forrás: A Magyar Köztársaság 2003. évi költségvetéséről szóló 2002. évi LXII. törvény

A H2.1. hipotézis bizonyításához a HM fejezet 2003. évi kiadási előirányzat teljesítését elemzem cím/alcím és kiemelt előirányzat bontásban, amelyet a 4. számú melléklet szemléltet.

A költségvetés elemzését megoszlási viszonyszámok meghatározásával kezdem. Elsőként az egyes címek/alcímek vonatkozásában meghatároztam, hogy az egyes kiemelt előirányzatok teljesítése az összes teljesített kiadásuk hány százalékát tette ki, amelyet a 8. számú táblázat mutat.

<i>Cím/alcím</i>	1. Személyi jellegű kiadások	2. Dologi és egyéb kiadások	3. Működési költségvetés (1+2)	4. Felhalmozási kiadások
1/1	66,10%	13,82%	79,92%	20,08%
1/2	63,99%	33,15%	97,13%	2,87%
1/3	15,63%	62,36%	77,98%	22,02%
2/1	28,59%	45,40%	73,99%	26,01%
2/2	88,96%	10,91%	99,87%	0,13%
2/3	77,84%	22,07%	99,91%	0,09%
3/1	65,31%	28,21%	93,52%	6,48%
3/2	87,11%	9,51%	96,62%	3,38%
4	71,44%	22,23%	93,66%	6,34%
5	89,76%	10,24%	100,00%	0,00%
6	64,41%	35,20%	99,61%	0,39%
7	74,63%	20,28%	94,92%	5,08%
Összesen	46,42%	37,80%	84,22%	15,78%

8. sz. táblázat: A kiemelt előirányzatok megoszlása a címek/alcímek költségvetésén belül

A címek döntő többségénél a működési költségvetés részesedése 90% feletti – az 1/1, az 1/3 és a 2/1 alcímek kivételével –, amely sejteti a felhalmozási kiadások jelentős központosítását.

A személyi jellegű kiadásokat vizsgálva – ugyancsak az 1/3 és a 2/1 alcímek kivételével, ahol az arány 30% alatti – a teljes költségvetés 64-90%-ig terjed a személyi kiadások aránya. A H.1. hipotézis bizonyításánál láttuk, hogy erre – az intézményi költségvetések több mint 2/3-át kitevő – kiadásra a honvédelmi szerv vezetőjének érdemben nincs befolyása!

Következő lépésként az egyes címek/alcímek részesedését határoztam meg a tárca teljes költségvetésén belül, amelyet a 9. sz. táblázat mutat.

Cím/alcím	Létszám	1. Személyi jellegű kiadások	2. Dologi és egyéb kiadások	3. Működési költségvetés	4. Felhalmozási kiadások	5. Kiadások összesen
1/1	2,24%	5,80%	1,22%	3,52%	4,55%	3,58%
1/2	1,17%	2,42%	1,27%	1,85%	0,28%	1,55%
1/3	3,75%	6,30%	25,37%	15,79%	22,94%	16,45%
2/1	26,95%	24,23%	38,86%	31,51%	57,02%	34,61%
2/2	33,58%	26,03%	3,22%	14,68%	0,10%	11,95%
2/3	18,97%	16,10%	4,61%	10,38%	0,05%	8,45%
3/1	2,88%	6,50%	2,83%	4,67%	1,67%	4,06%
3/2	0,77%	1,86%	0,21%	1,04%	0,19%	0,87%
4	4,09%	4,35%	1,37%	2,87%	1,00%	2,49%
5	0,40%	0,57%	0,07%	0,32%	0,00%	0,26%
6	5,12%	5,69%	3,14%	4,42%	0,09%	3,61%
7	0,08%	0,15%	0,04%	0,10%	0,03%	0,08%
Összesen	100,00%	100,00%	82,21%	91,15%	87,91%	87,96%
8/1						2,94%
8/2			17,79%	8,85%	12,09%	9,10%
Tárca összesen			100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

9. sz. táblázat: A HM költségvetésének címek/alcímek közötti megoszlása

Érdekes elemzési téma lehet a létszám és a személyi jellegű kiadások megoszlásának vizsgálata. A 9. számú táblázat mutatja, hogy a harcoló alakulatok létszáma (szárazföld és légierő) a teljes létszám 52,55%-át teszi ki, azaz a tárca létszámának közel felét támogató és központi adminisztratív feladatok kötik le. A személyi jellegű kiadásoknak viszont csak 42,13%-át teszik ki a szárazföld 18 és a légierő 10 szervezeténél felmerült kiadások. Ezzel

szemben a HM, a HM hivatalai és háttérintézményei, a KFH és a KBH, továbbá a Kormányzati Frekvenciagazdálkodási Hivatal esetében a létszámmegoszláshoz viszonyítva megközelítőleg kétszeres a részesedés a személyi juttatásokból.

A dologi kiadások 64.23%-át az 1/3 és a 2/1 alcímek költik el, amelynek döntő része a központi gazdálkodás keretében felhasznált kiadásokat fedi le. Ehhez hozzáadva a 17,79%-nyi fejezeti kezelésű dologi előirányzatot, nagyjából 82%-osra becsülhetjük első közelítésben a dologi kiadások központosítási arányát. A felhalmozási kiadások tekintetében az 1/3 és a 2/1 alcímek központilag költik el a tárca összes felhalmozásának mintegy 80 %-át, amelyhez csatlakozik még a 12%-os fejezeti kezelésbe vont felhalmozási kiadási előirányzat-teljesítés.

Az elemzés pontosításához a HM 2003. évi beszámolóját használtam fel, amely a kiadási főösszegek mellett tartalmazza az egyes alcímek által a központi gazdálkodás keretében felhasznált összegeket⁶³.

Cím/alcím	1. Kiadások összesen	2. Személyi juttatások	3. Munkaadói járulékok	4. Központi kiadások	5. Csapat kiadások (1-2-3-4)
1/1	11 210,6	5 659,9	1 750,2	2 435,0	1 365,5
1/2	4 844,3	2 405,6	694,1	1 196,7	547,9
1/3	51 517,5	6 369,2	1 682,4	40 684,3	2 781,6
2/1	108 387,3	24 069,3	6 917,2	72 253,6	5 147,2
2/2	37 417,1	25 863,5	7 422,5	0	4 131,1
2/3	26 448,0	15 777,7	4 808,4	0	5 861,9
3/1	12 717,4	6 463,4	1 842,9	0	4 411,1
3/2	2 733,2	1 818,4	562,4	0	352,4
4	7 788,4	4 326,9	1 237,0	0	2 224,5
5	806,9	552,4	171,9	0	82,6
6	11 297,4	5 513,0	1 763,1	0	4 021,3
7	259,8	148,4	45,5	0	65,9
Összesen	275 427,9	98 967,7	28 897,6	116 569,6	30 993,0

10. sz. táblázat: A központi kiadások kiszűrése

⁶³ Az egyes alcímek által a központi gazdálkodás keretében felhasznált kiadási tételeket a Honvédelmi Minisztérium fejezet 2003-2006. évi költségvetési tervének összeállításához szükséges adatszolgáltatás rendjéről szóló 70/2002. (HK 24.) HM utasítás és a 2003. évi intézményi költségvetési javaslatok elkészítésének rendjéről szóló 6/2003. (HK 3.) HM utasítás alapján határozom meg, a kiadási összegeket pedig a HM KGIR címrend kódjai segítségével gyűjtöm össze.

A 10. számú táblázat első oszlopa az egyes alcímek kiadási főösszegét tartalmazza. Az intézményi hatáskörben felhasznált kiadásokat a központi kiadások levonásával határozzuk meg. Ezek közül elsőként a személyi juttatásokat vonjuk le, amelyek az első hipotézis bizonyításánál leírtak értelmében döntően a központi gazdálkodás keretébe tartoznak. Ezt követően a dologi és felhalmozási kiadások közül – a HM KGIR címrend kódja alapján, ahol az egyes alcímek alábontásaként külön címrend kódon szerepel az adott alcím által felhasznált központi és csapat kiadás – összesítjük a központilag, más szervezetek érdekében felhasznált összegeket.

A címrend kód központi kiadásai mellett a központi kiadások közé sorolok egyes, logikájuk szerint a központi gazdálkodási körbe tartozó kiadásokat is. A 6/2003. HM utasítás alapján ugyanis néhány kiemelt központi feladat a csapatköltségvetésekben kerül kimutatásra, annak ellenére, hogy a központilag kijelölt szerv a többi honvédelmi szerv érdekében használja fel az előirányzatot.

Ilyenek pl. a szennyező források, szennyezett területek kármentesítése, a társadalmi és sport szervezetek támogatása, az országmozgósítás gazdasági felkészülési feladatai, kórházak és kijelölt laktanyák központi hatáskörben történő felújításai stb.

A 2/2 alcímtől lefelé a táblázatban nem látható összeg a központi kiadások oszlopban. Ez azért alakul így, mert ezen szervezetek nem központilag beszerzett erőforrásokat, inputokat nyújtanak a tárca többi szervezete számára, hanem egyes feladatok központi ellátásáért felelnek (pl. katonai oktatás, egészségügy stb.)⁶⁴.

⁶⁴ Az 1. számú mellékletben bemutatott brit rendszerhez hasonlóan – ahol minden kiadást a harcoló alakulatokhoz kapcsolnak – természetesen pl. a Zrínyi Miklós Nemzetvédelmi Egyetemre beiskolázott hallgatók képzési költségeit is el lehetne számolni a küldő alakulatra, de a hazai realitások szerint a jelenlegi helyzetben ez még kissé utópisztikusnak tűnik.

A táblázat utolsó oszlopában láthatjuk az egyes alcímek által a saját érdekében, saját hatáskörben felhasznált költségvetési kiadások nagyságát. Ha a fejezeti kezelésű összegeket nem vonjuk be az elemzésbe, akkor az 1-7 címek kiadásainak 11,25%-át teszik ki a csapatköltségvetések. A tárcsa teljes – mind a 8 címet tartalmazó – kiadási főösszegével számolva 9,9% az intézményi hatáskörben saját célokra felhasznált kiadások aránya. Ezt az adatot pontosíthatjuk, ha a személyi jellegű kiadásokat (a teljes költségvetés 40,83 százaléka) megbontjuk, és a H.1. hipotézis bizonyításakor meghatározott jutalmat (a személyi juttatások 2,7 százaléka) és a közalkalmazotti személyi jellegű kiadásokat (a személyi juttatások 4,9 százaléka) – mivel az intézményvezető diszponál felettük – a csapatköltségvetésekhez soroljuk, továbbá figyelembe vesszük a vezetői döntési lehetőséget a törvényi alapilletménytől való eltérésre hivatásos katonák és köztisztviselők esetén (személyi juttatások legfeljebb 11,78 százaléka). Ez azonban együttesen is legfeljebb 7,9 százalékkal csökkenti a költségvetési központosítás arányát, s ezzel már csapatköltségvetésként vettünk figyelembe olyan lehetőségeket is, amelyek gyakorlása központonként korlátozható vagy megvonható – például az alapilletmény eltérítése (növelése) nem gyakorolható helyi illetménykeret központi biztosítása nélkül.

H2.2: A központi gazdálkodás keretében beszerzett eszközök és szolgáltatások beszerzési áráról a központi ellátó szervezetek nem szolgáltatnak teljes körű adatokat az ellátott honvédelmi szervek részére.

A H2.2. hipotézis igazolásához a költségvetés elemzését követően a központi gazdálkodást végző szervezetek működését szabályozó intézkedéseket vizsgálok⁶⁵,

⁶⁵ A vonatkozó intézkedések meghatározásához körlevélben fordultam a központi kiadási előirányzatok felhasználását végző szervezetek vezetőihez, melyben tájékoztatást kértem a kiadásokra vonatkozó esetleges adatszolgáltatásról és az azt előíró szabályozóról. A HM tárcsa teljesítménymérési rendszerének kialakításáért felelős szervnél betöltött beosztásomból adódóan a válaszok

hogy az adatszolgáltatásra vonatkozóan milyen előírásokat tartalmaznak. Ha a központi ellátást végző szervezet a felmerült kiadásokról is szolgáltat információkat a honvédelmi szerveknek, akkor az általa felhasznált költségvetési forrásokat úgy tekintem, mintha a honvédelmi szerv közvetlenül használta volna fel. A központilag felhasznált forrásnak tehát két követelményt kell kielégítenie: nem szerepel a szolgáltatást igénybevevő vagy erőforrást felhasználó honvédelmi szervek költségvetésében, és a központi gazdálkodó szerv a szolgáltatás biztosításakor vagy az eszköz átadásakor nem biztosít zárt rendszerben információt a felmerült kiadásokról.

Így a 2003. évi költségvetés tekintetében látható lesz, hogy a teljes költségvetés mekkora hányada függött a központi gazdálkodást nem végző honvédelmi szervek vezetőinek döntésétől. Ennek fontosságát az adja, hogy a központi gazdálkodást végző szerv vezetőjét csak a gazdaságosságról lehet elszámoltatni, a más honvédelmi szervek részére biztosított erőforrások felhasználásának hatékonyságáról nem.

Az 1/1. alcímhez a HM KGIR címrend kódok alapján nem tartozik központi kiadás, a 6/2003. (HK 3.) HM utasítás alapján azonban olyan tételeket sorolok ebbe a körbe, mint a kórházak központi felújítása, szennyező források, szennyezett területek kármentesítése, társadalmi és sportszervezetek támogatása, nukleáris balesetelhárítás stb. Ezek egy részét – pl. nukleáris balesetelhárítás – nehézkes és célszerűtlen lenne felosztani, míg pl. a kórházak felújítása a nagyobb átláthatóság érdekében szerepelhetne a „6. MH egészségügyi intézetek” alcím kiadásai között. Jelenleg sem ezen kiadások felosztására, sem az adatszolgáltatásra nincs intézkedés, mivel a hivatkozott HM utasítás jelöli ki az előírányzatot felhasználó szervezetet.

visszaérkezési aránya 100 százalékos volt, mivel az adatokat munkámhoz, hivatalból kértem, s csak másodlagosan használom fel tudományos kutatáshoz.

Az 1/2. alcím központi kiadásai között szerepel a honvédségi gépjárművek kötelező és CASCO biztosítási díja, személyi állomány biztosítási díja, a Honvéd Együttes támogatása, hadkötelesek átalánydíjas utazása, korengedményes nyugdój, sorállomány egészségügyi vizsgálatára pénzeszközátadás, új szolgálati igazolványok legyártása, lengyelországi éleslövészet, külföldi továbbképzés, stb. A kiadások egy részéről itt is elmondható, hogy a felosztási metodika szubjektivitása miatt a felosztás nem javítaná feltétlenül az átláthatóságot. Pl. a Honvéd Együttes támogatásának felosztására az egyes szervezeteknél tartott előadások száma tűnik célszerűnek, de ezek az előadások nem azonos létszámú fellépőt és nem azonos költséget jelentenek, ezért megkérdőjeleződik a felosztás helyessége. Más esetekben, pl. a személyi állományhoz kapcsolódó tételeknél (biztosítási díj, új szolgálati igazolvány gyártási költsége) egyértelmű és objektív lenne a felosztás. A külföldi továbbképzés, és a korengedményes nyugdój szintén felosztható lenne, hiszen ismert, hogy mely szervezettől kerültek külföldi beiskolázásra, illetve korengedményes nyugdíjazásra. Az adatszolgáltatásra azonban e tételek esetén sincs előírás.

Az 1/3. alcím központi kiadásainak legnagyobb tétele az elhelyezési központi költségvetés (elhelyezési szolgáltatások központi beszerzése, laktanya rekonstrukciós program, felújítások stb.), ezt követi a HM Költségvetési Gazdálkodási Információs Rendszer továbbfejlesztése és működtetése, munkáltatót terhelő személyi jövedelemadó kifizetés és a nemzetközi feladatok. E tételek közül a HM KGIR fejlesztése szintén felosztható lenne ugyan, de célszerűbb kiemelt feladatként tárcaszinten kezelni. Az elhelyezési kiadások központosítása következtében viszont a teljes rezsiköltség központilag kerül kifizetésre, ezért a honvédelmi szervek ezzel a tétellel nem számolnak a gazdálkodás során. A kiadás felosztható lenne, hiszen a HM és a szolgáltató közötti megállapodás szervezetenként tételesen tartalmazza az

ellenértéket. Ugyanígy a laktanya rekonstrukciós program és a felújítások is alakulathoz rendelhetők lennének, de az ingatlan nyilvántartás központi vezetése miatt az alakulatok ezekről a tételekről sem kapnak tájékoztatást⁶⁶.

A 2/1. alcím esetén a legnagyobb a központi kiadások aránya, mivel itt található a logisztikai központi ellátó szervek költségvetése. A Magyar Honvédség és a logisztikai ellátási körébe tartozó honvédelmi szervek logisztikai költségvetését az MH Összhaderőnemi Logisztikai és Támogató Parancsnokság tervezi központi és csapat költségvetés bontásban. A logisztikai költségvetésből beszerzett tételek esetén a tárgyi eszközök esetén történik automatikus adatszolgáltatás, mivel a tárgyi eszköz egyedi nyilvántartó lapon feltüntetik a beszerzési árat, de ezen adatok gyűjtése, összesítése – esetleges felosztása – a honvédelmi szervek szintjén nem biztosított. Az egyedi adatszolgáltatás tehát megtörténik ugyan, de az adatok rendszerbe foglalása és elemzése nélkül nem hasznosul a gazdálkodás során az információ. Egyéb eszközök és anyagok rendelkezésre bocsátásakor nem történik kiadásokra vonatkozó adatszolgáltatás.

A központi ellátó tevékenységet folytató honvédelmi szervek esetében vizsgálati fázisban van az „ÚJ ESZKÖZ” programrendszer alkalmazásának lehetősége, amely megoldhatná az ellátó szervek által a központi gazdálkodás keretében felhasznált költségvetés felosztását az igénybevevő honvédelmi szervek között.

⁶⁶ A nemzeti értékhatárt meghaladó beszerzési eljárások lebonyolítása során (lakásvásárlás, felújítás stb.) a honvédelmi szerv képviselője a bíráló bizottság tagja, így közvetve rendelkezik ugyan információval a beszerzés összegéről, de ez nem egyenértékű a kiadásokra vonatkozó rendszeres adatszolgáltatással.

A hipotézis elfogadásáról való döntéshez összegezve:

A H2.1. hipotézist elfogadom, mert a tárca 2003. évi kiadásainak több mint 80 százaléka a központi gazdálkodás keretében került felhasználásra.

A H2.2. hipotézist szintén elfogadom, mert a központi kiadásokról csak a 2/1. alcímet érintően az MH ÖLTP alárendeltségébe tartozó központi ellátó szervezetek szolgáltatnak adatokat és azok is csak a tárgyi eszközöket érintően. A honvédelmi szervek az esetlegesen szolgáltatott információk nyilvántartására és elemzésére nem rendelkeznek alkalmas információs rendszerrel. A honvédelmi szervek szintjén jelenleg bevezetés alatt áll ugyan egy információs rendszer, de az információk zárt rendszerben való előállításához szükséges lenne a központi ellátó szervezetek esetén is egy olyan információs rendszer kialakítása, amely biztosítaná, hogy a honvédelmi szervek részére átadott erőforrások költségei honvédelmi szervenként kimutathatóak és egyeztethetőek legyenek.

Az információs rendszer hiányosságait felismerve került kiadásra a Védelmi Tervezést Támogató Információs Rendszer fejlesztéséről és egyes részeinek kísérleti alkalmazásba vételéről szóló 77/2004. (HK 18.) HM közigazgatási államtitkári és HVK vezérkari főnöki együttes intézkedés, amely elrendeli „a honvédelmi tárca egészét átfogó, részletes tervezési alapadatok biztosítását” a tervezésért felelős vezetők és szervezetek részére. Az információs rendszer jelenleg fejlesztés alatt áll, és elsődleges célja a tervezési adatok egységes rendszerbe foglalása, így a bevezetést követően sem biztosított a tényadatok azonos rendszerben történő feldolgozása.

Fenti hipotézisek bizonyításával megállapíthatjuk, hogy az output mérőszámok kialakításával a teljesítmény hatékonyságon keresztüli mérése nem oldható meg, a gazdálkodási szabályok átalakítása szükséges az inputok mérési rendszere és a teljesítménymenedzsment rendszer közötti összhang megteremtéséhez.

A hipotézissel nem azt kívántam bizonyítani, hogy a központi gazdálkodás gátja a hatékony gazdálkodásnak. A központi gazdálkodás a gazdaságosság terén

jelentős megtakarításokat valószínűsít, mivel a nagyobb beszerzési tételekből adódóan az ellátó szervezet kedvezőbb tárgyalási pozícióba kerül.

Amennyiben a központi gazdálkodó a honvédelmi szervek igényeire alapozott beszerzési terv alapján végzi az ellátást, és az ellátott szervezet határozza meg, hogy a rendelkezésre álló keretéből mikor mit vesz igénybe, amelynek költségéről természetesen információt kap, akkor a hatékonyság a honvédelmi szervek szintjén mérhető lesz, míg a gazdaságosságot a központi ellátó szervezetek vezetői juttatják érvényre, amelyről el is számoltathatók.

10.2. Az eredményesség mérésének korlátjai

A nemzetközi tapasztalatok alapján azokban az országokban, ahol a fennálló gazdálkodási vagy egyéb adminisztratív szabályok miatt nem láttak módot a hatékonyság mérésére, az eredményességet mérik fogyasztói kérdőívek segítségével.

Véleményem szerint a védelem területén ez nem megnyugtató módja a teljesítménymérésnek. Vannak olyan közszolgáltatások, mint például egészségügy, ahol a lakosság többsége vagy személyesen, vagy közös háztartásban élő családtagja útján közvetlen tapasztalattal rendelkezik a nyújtott szolgáltatásokról. Az eredményesség mérésére azonban még ez esetben is gyakran kritizált módszer a közvéleménykutatás, hiszen a szakmai tevékenység értékeléséhez a lakosság nem rendelkezik megfelelő ismeretekkel, sokkal inkább a várakozási idő, a légkör, a személyzet figyelmessége stb. alapján alkotnak véleményt.

Sorozott haderő esetén szintén a lakosság jelentős része rendelkezik tapasztalatokkal, információkkal annak a honvédelmi szervnek a működéséről, ahol ő vagy családtagja szolgálatát töltötte, de ez nem alapozhatja meg az eredményesség évenkénti felmérését, hiszen a szervezet és a teljesítmény is változik. Ezek a szerzett

tapasztalatok sok esetben torzíthatják a szervezet eredményességének megítélését, hiszen a vizsgált évben elért eredmények ellenére a kérdőívek a múltbeli esetleges negatív tapasztalatot tükrözhetik vissza.

Az önkéntes haderőre való áttérést követően egyre csökken az „aktuális” tapasztalatokkal rendelkezők száma, ezért a harmadik hipotézisem szerint a közvéleményt a személyes tapasztalatok helyett sokkal inkább a média fogja meghatározni.

H3: A honvédelemről kialakult közvéleményt a médiából szerzett információk befolyásolják, ezért nem alkalmas a szervezet eredményességének mérésére.

A hipotézist két részre bontva vizsgálom. Először meghatározom a közvetlen tapasztalatokkal rendelkezőket, vagyis azokat, akiknek a családjában vagy rokonságában hivatásos, szerződéses vagy sorkatona van. Ezt követően a személyes tapasztalatokkal rendelkező és nem rendelkező lakosok véleményében meglévő szignifikáns eltéréseket vizsgálom.

Ezt a kérdést azért tartom fontosnak elemezni, mert véleményem szerint, ha a lakossági kérdőíves felmérések eredménye esetlegesen negatív véleményt tükrözne, az még nem okozna feltétlenül változásokat a szervezet működésében, hiszen a kommunikációs stratégia jobb kialakításával és megvalósításával is változtatni lehet a közvéleményen.

E hipotézis igazolásához másodelemzést végzek a HM Zrínyi Közhasznú Társaság megbízásából végrehajtott kérdőíves felmérés adatbázisa alapján. Az adatbázis mellett a kérdőív is rendelkezésemre áll, amelyet az alkalmazott kódokkal az 5. számú melléklet tartalmaz [\(a vizsgált kérdések kiemelésével\)](#).

A felmérés 2003. november 21. és december 4. között kérdezőbiztosok segítségével készült. Az adatfelvétel a fővároson kívül 121 rétegzett mintavételi eljárás alapján kiválasztott településen zajlott, ahol a 18 év feletti lakosok 1000 fő mintájának kiválasztása véletlen mintavétel segítségével történt. A vizsgálat egyik részterületét jelentette a Magyar Honvédség lakossági megítélése, emellett a szerződéses katonai szolgálat, a toborzás és az iraki misszióban való részvétel megítélésére is irányultak kérdések. A mintába került lakosok a kutatási beszámoló alapján korcsoport, nem és település típus szerint reprezentálják a teljes magyar felnőtt lakosságot, mint vizsgált populációt.

A kérdőív számos témája közül a Magyar Honvédség megítélése szempontjából az általam vizsgált adatbázis a következő változókból áll: B1.4, BZ2.2, H2, F2, N7, N12, P5, P6, M1, A0, A1, A2, A3. Ezek a kérdések a demográfiai adatokon túl a honvédségről szerzett információk forrására, a Magyar Honvédség megítélésére kérdeznek rá. A kérdések között szerepel nominális, ordinális és arányskála szintű változó is, a leggyakoribb a Likert-skálán mért változó (Babbie, 2000.).

Az adatbázis alapján azt fogom vizsgálni, hogy a személyes tapasztalatokkal, illetve hivatásos, szerződéses vagy sorkatona rokonnal rendelkező lakosok véleménye eltérést mutat-e a médiából tájékozódó, közvetlen tapasztalatokkal nem rendelkező lakosok csoportjától. Ezzel azt szeretném tesztelni, hogy a média eltérő képet mutat-e a Magyar Honvédségről, mint amit a személyi állomány közvetít a közvetlen környezete felé.

H3.1: A lakosság többségének nincs közvetlen (katona családtag vagy rokon útján szerzett) tapasztalata a honvédelemről.

A H.3.1. hipotézis igazolásához az A.0. kérdésre adott válaszokat kell megvizsgálnunk. Az A.0. kérdés katona, rendőr és határőr családi vagy ismeretségi körben való előfordulását méri. Az A.0.1-A.0.4. kérdések⁶⁷ alapján tehát azokat a mintaelemeket kívánjuk kiválasztani, akiknek a szűkebb családjában vagy rokonságában⁶⁸ jelenleg előfordulnak sorkatonák, szerződéses vagy hivatásos katonák.

A kérdés másik két válaszkategóriája az „ismeretségi kör” és a „sehol”. A közvetlen tapasztalat meghatározásánál az ismeretségi körben előforduló katonákat nem veszem figyelembe a kategória széles értelmezhetősége miatt. Természetesen előfordulhatnak olyan rokoni körben élő katonák, akikkel a megkérdezett nem tartja a kapcsolatot, és ugyanígy előfordulhat az ismeretségi körben olyan katona, akivel napi kapcsolatban áll, de másodelemzésről lévén szó ennek pontosítására már nincsen mód. A vizsgálat szempontjából feltételezem, hogy közvetlen tapasztalatot a családi körben vagy rokonságban élő katonától szerezhet a megkérdezett.

Az SPSS szoftver segítségével a feltételes kiválasztás kritériumaként megadjuk, hogy az a01-a04 változók valamelyike legyen nagyobb vagy egyenlő, mint 3. Ilyen elemekből 132 található, vagyis a mintába került személyek mintegy 13% -ának van a rokonságában katona.

Ezek alapján – a minta reprezentativitásának köszönhetően – a H.3.1. hipotézist igazoltnak tekinthetjük, vagyis a lakosság döntő részének, 87 százalékának⁶⁹ nincs közvetlen tapasztalata a Magyar Honvédség működéséről.

⁶⁷ A bizonyításhoz az A.0.5. és A.0.6. kérdéseket nem vizsgálom, mivel azok a belügyminiszter felügyelete alatt álló szervezetek alkalmazottaira vonatkoznak.

⁶⁸ A két kategória közötti határvonal a kérdőívből nem derül ki, de jelen vizsgálat szempontjából nem is lényeges.

⁶⁹ Amennyiben az ismeretségi körbe tartozó katonáktól származó információkat is közvetlen tapasztalatnak tekintjük, és azokat tekintjük médiából tájékozódóknak, akiknek sem a rokoni, sem az ismeretségi körükben nincs katona (vagyis az A0.1 – A0.4 változók mindegyikének értéke 1), akkor a lakosság 65 százaléka tartozna a közvetlen tapasztalatokkal nem rendelkezők körébe, amely még mindig közel 2/3-os többség.

H3.2: A személyes tapasztalatokkal rendelkezők honvédségről alkotott véleménye szignifikáns eltérést mutat a médiából értesülők véleményétől.

A H.3.2. hipotézis igazolásához az elemzést tovább finomítjuk. A személyes tapasztalatok alapján és a médiából tájékozódók elkülönítéséhez kombináljuk az M.1. és az A.0. kérdésekre adott választ. Azaz nem elegendő, hogy valakinek a családjában vagy rokonságában katona él ($a_{01} \geq 3$ vagy $a_{02} \geq 3$ vagy $a_{03} \geq 3$ vagy $a_{04} \geq 3$), hanem azt is megköveteljük, hogy leggyakrabban személyes tapasztalatok vagy családtagok tapasztalatai útján tájékozódjon a Magyar Honvédségről ($m_{1.6}=1$ vagy $m_{1.7}=1$). Azokat tekintjük valós személyes tapasztalatok alapján tájékozódóknak, akikre mindkét állítás igaz, míg a minta többi eleme a médiából tájékozódók csoportjába kerül. A mintaelemek közül mindössze 48 állította, hogy családjában, rokonságában katona van, és honvédségről szerzett információihoz elsősorban személyes tapasztalatok útján jut hozzá.

A két csoport elkülönítésére a szoftver egy filter változót hoz létre. A hipotézis bizonyításához azt vizsgáljuk, hogy a két csoport vizsgált kérdésekre adott válaszai közötti különbség (az átlagokat a 6. számú melléklet tartalmazza) elég nagy-e ahhoz, hogy a teljes lakosságra kimondjuk, hogy a tájékozódás forrása (média vagy honvédségnél szerzett személyes tapasztalat) befolyásolja a honvédelemről alkotott véleményt. Vagyis minden vizsgált kérdés és a filter változó között elvégezzünk egy egyutas varianciaanalízist. Az elemzés ugyanis nem kívánja meghatározni, hogy a véleményeket milyen tényezők befolyásolják, nem célunk egy magyarázó modell felállítása, kizárólag a tájékozódási forrás és a véleményalkotás közötti kapcsolatot vizsgáljuk.

Az „elég nagy-e az eltérés” kérdés megválaszolásához a varianciaanalízis az átlagtól való eltérések négyzetösszegét két részre bontja. Meghatározza a belső

eltérés négyzetösszeget, ami a csoporton belüli heterogenitást fejezi ki, az adott csoportba tartozó mintaelemek csoportátlagtól való eltéréséből adódik. Az egyes csoportátlagok is eltérnek a minta egészét jellemző főátlagtól, ez alapján számíthatjuk ki a külső eltérés négyzetösszeget. A modell magyarázóerejét a külső eltérés négyzetösszeg és a teljes eltérés négyzetösszeg hányadosa adja, ami azt fejezi ki, hogy a minta heterogenitásának hány százalékát magyarázza meg a független változó.

Az SPSS annak eldöntésére, hogy a csoport átlagok eltérése elég nagy-e a kapcsolat feltételezéséhez, az F próbát használja teszt statisztikaként, amely a szórásnégyzetek (eltérés négyzetösszeg/szabadságfok) összehasonlításával segíti a következtetésünket (Székelyi– Barna, 2002.).

Az elemzéshez H_0 hipotézisként a kérdőív minden vizsgált kérdése esetén a két vizsgált változó függetlenségét tételezzük fel, vagyis a kérdésre adott válasz nem függ a tájékozódási forrástól. Mindezt 5 százalékos szignifikancia szinten szeretnénk kimondani, tehát ha az SPSS output táblázatában 0,05-nél nagyobb értéket találunk a Sig. oszlopban, akkor elfogadjuk a két változó függetlenségére vonatkozó nullhipotézist. Minden egyéb esetben a H_1 hipotézist fogadjuk el, vagyis legalább 95 százalékos biztonsággal feltételezhetjük, hogy a vizsgált kérdésre adott válasz függ a tájékozódási forrástól. Az eredményt a 6. számú melléklet tartalmazza, a táblázatban **kiemelve** a tájékozódási forrástól függő változókat. Az F érték 5 százaléknál kisebb szignifikancia szinten megfelelő tartományba esik a B1.4, BZ2.2, H2, N12, P6.1, P6.3, P6.5 kérdéseknél.

A kérdésekre adott válaszok átlagát tekintve megállapíthatjuk, hogy a személyes tapasztalatok alapján tájékozódók inkább bíznak a honvédségben, határozottabban támogatják az önkéntes haderőre történő áttérést, szorgalmazzák,

hogy az állam több pénzt költson a honvédelemre, fontos nemzeti intézménynek tartják a honvédséget, amelynek tisztjei jól képzettek, a fegyverzete és technikája viszont jelentős fejlesztésre szorul.

A függetlenséget mutató változók az F2, P6.2, P6.4, P6.6, P6.7, P6.8. Vagyis nem a tájékozódási forrás határozza meg, hogy a válaszadók mennyi pénzt költenének az F2 kérdésben meghatározott honvédségi célokra, továbbá, hogy mit gondolnak a lakosság honvédséggel szembeni bizalmáról, a laktanyák korszerűtlenségéről, a katonai szakma társadalmi elismertségéről és a honvédség védelmi képességéről.

A kapott eredmények a HM médiatevékenységének eredményességét is mutatják, amely segíthet a kommunikációs célok kialakításában. A sztochasztikus kapcsolatot mutató változók esetén vizsgáljuk meg a két csoport véleményének különbségeit. A személyes tapasztalatok útján tájékozódók honvédség iránti nagyobb bizalma és az önkéntes haderő támogatása összefügghet a családtag érintettsége miatti nagyobb elkötelezettséggel, ezért itt további vizsgálat szükségességét sejtethetjük az egyértelmű kapcsolat megállapítása előtt. A honvédelemre, és különösen a hadsereg fegyverzetére, technikájára fordított összegek megítéléséből viszont arra következtetünk, hogy a személyes tapasztalatok útján tájékozódók negatívabb (és valószínűleg realisabb) képpel rendelkeznek a honvédelem állapotáról, ezért támogatnák a források növelését. A média tehát sikeresen „elfedi” a valós állapotokat, ezzel azonban csökkenti a honvédelmi kiadások növelésének támogatói bázisát. További feladat lehet, hogy a honvédség, mint nemzeti intézmény fontosságát növeljék a médiából tájékozódók között, illetve javítani szükséges a tisztek képzettségéről kialakult képet.

A vizsgálat tovább pontosítható, ha megvizsgáljuk, hogy a személyes tapasztalatokkal nem rendelkezők között van-e különbség a honvédségi hírek iránt érdeklődő, és nem érdeklődő lakosok között. Ennek eredményét a 7. számú melléklet tartalmazza.

A változók majdnem mindegyike – az F2.3. és az F2.4. kivételével – 5 százaléknál alacsonyabb szignifikancia szinten összefüggést mutat a honvédségi hírek iránti érdeklődéssel. Másként fogalmazva, azokban a médiából tájékozódó lakosokban, akik oda is figyelnek a honvédségi hírekre, más vélemény fogalmazódik meg a honvédséggel kapcsolatos vizsgált kérdésekről, mint azokban, akik elsiklanak e hírek felett. A bizonyítás korlátját jelenti, hogy valószínűsíthető a fordított irányú kapcsolat, vagyis a honvédelemmel szembeni bizonyos attitűdök is hatnak arra, hogy adott egyed odafigyel-e a honvédségi hírekre.

A hipotézis elfogadásáról való döntéshez összegezve:

A H3.1. hipotézist elfogadom, mivel a lakosság 87 százalékának nincs személyes tapasztalata a Magyar Honvédségről.

A H3.2. hipotézis bizonyításakor a vizsgált kérdések többségénél kiderült, hogy a tájékozási forrás szignifikáns eltérést eredményezett a honvédségről kialakított véleményekben, de meg kell jegyezni, hogy nem minden kérdés esetén érvényesül a média hatása. A kapott eredmények azonban alátámasztják azt a feltételezést, hogy az eredményesség megítélését jelentősen (a kérdések több mint felénél) torzítja a média, ezért a kérdőíves felmérés nem megnyugtató módja a szervezeti teljesítmények évenkénti mérésének.

Az eredményességre vonatkozóan jelenleg tárcaszintű összhaderőnemi értékelési rendszer nem működik. Ez természetesen nem jelenti azt, hogy jelenleg a honvédelmi szervek külső értékelés nélkül végzik tevékenységüket, csak azt, hogy a

hazai értékelési rendszer nem egységes, és az eseti értékelésekből nem készülnek átfogó következtetések levonására alkalmas összesített jelentések.

A NATO Európai Főparancsnoksága részére felajánlott erők esetén 2003. óta végzik a szárazföldi haderőnemnél az ún. OPEVAL értékelést, illetve a légierőnél az ún. TACEVAL értékelést. Ennek során azt vizsgálják, hogy az adott (zászlóalj szintű) alegység képes-e riasztás esetén a készenlétének megfelelő reagálási idő alatt a hadszíntérre eljutni, és a saját védelméről gondoskodni a harci cselekmények megkezdéséig.

Véleményem szerint célszerű lenne a NATO eredményességi vizsgálatot a szükséges módosításokkal kiterjeszteni a NATO részére fel nem ajánlott alakulatok értékelésére is, illetve a hazai követelmények szerint kidolgozni egy olyan értékelési rendszert, amely a kitelepülésen túl – a kiképzésekkel és gyakorlatokkal szemben támasztott követelmények alapján – a harci cselekmények eredményes megvívására való képességet is méri.

11. Összefoglalás

A választott téma az utóbbi évtizedben került a közigazgatási menedzsment nemzetközi és hazai szakirodalmának homlokterébe. Az adófizetők közpénzügyekre irányuló növekvő figyelme és a közpénzek csökkenő összege számos országban szemléletváltáshoz vezettek, és közigazgatással szemben a szabályszerű forrásfelhasználás mellett újabb követelményeket támasztottak.

A közigazgatás teljesítményelvű menedzsment rendszerének kialakítása az elméleti kihívás mellett gyakorlati haszonnal is kecsegtet, hiszen a szűkülő közforrások gazdaságos, hatékony és eredményes felhasználása hozzásegíthet a közszolgáltatások színvonalának legalább azonos szinten tartásához, illetve akár a színvonal emeléséhez is.

A közigazgatás hazai szabályozása kibővült a nemzetközi államháztartási reformok által megfogalmazott új követelményekkel, a megvalósítás feltételeinek meglétére azonban nem irányult vizsgálat. Dolgozatom ezt a hiányt pótolva – a nemzetközi szakirodalom és a reformokban élenjáró országok tapasztalatainak áttekintését követően – vizsgálja a követelmények kielégítésének kritikus feltételeit az államigazgatás egyik fontos szereplőjénél, a Magyar Honvédségnél.

A hazai szabályozás ugyanis valóban csak „kibővült” a teljesítménymérés követelményével, így egy input oldali menedzsmentre épülő gazdálkodási rendbe beépült egy olyan szabály, amelynek végrehajtása egy output oldali menedzsment rendszert követelne meg.

A H1. hipotézis bizonyításával a személyi juttatások jelenlegi szabályozásának és a teljesítménymenedzsment jogszabályi szintű megkövetelésének ellentmondására világítottam rá. A honvédelmi költségvetés mintegy 40%-át kitevő személyi

kiadások hatékony elköltségéről ugyanis nem lehet a honvédelmi szervek vezetőit elszámoltatni, hiszen a kiadások nagyságára nincs érdemi befolyásuk.

A H2. hipotézissel azt kívántam bizonyítani, hogy a hatékonyság mérésének feltételei az MH jelenlegi gazdálkodási rendszere alapján nem biztosítottak, mivel a hatékonysági mutatók kiszámításához még nem történt meg az outputok azonosítása és mérési rendszerük tárca szintű, egységes kialakítása, továbbá nem biztosított sem az inputok költségének, sem az inputokhoz kapcsolódó kiadásoknak a tevékenységek szerint felosztása.

A H3. hipotézis a hatékonyság feltételeinek vizsgálatáról áttér az eredményesség mérésére jelenleg elrendelt közvéleménykutatásokból levonható következtetések és a szervezeti eredményesség közötti összefüggések vizsgálatára. Egy honvédelemmel kapcsolatos lakossági felmérés adatbázisának másodelemzése során a varianciaanalízis módszerével bizonyítottam, hogy a lakosság honvédséggel kapcsolatos véleményét – még sorozott haderő esetén is – jelentősen befolyásolja a média. A hivatásos haderőre történő áttéréssel még kevesebb lesz a személyes tapasztalatokkal rendelkező lakosok száma, ezért várhatóan egyre inkább érvényesülni fog a média hatása, így a közvéleménykutatás nem lehet megnyugtató és kizárólagos módja az államháztartási szervezetek eredményességének évenkénti mérésére.

A hipotézisek bizonyításával és az ezekből levezetett következtetésekre alapozva javaslatot kívánok megfogalmazni a hazai államigazgatás menedzsmentjére vonatkozó elméletben megjelenő ellentmondások feloldására és a teljesítmény menedzsment honvédségi bevezetéséhez szükséges gyakorlati lépések meghatározására.

A közszolgálatban dolgozók illetményrendszerét fokozatosan át kell alakítani, és a törvényi szinten rögzített juttatások helyett növelni kell a vezetők döntési szabadságát, s ezzel egyidejűleg a hatékonysággal kapcsolatos elszámoltatást is. Az illetményrendszer és az egyéni teljesítmények közötti kapcsolat meghatározásához, illetve a vezető mozgásterének kialakításához és elszámoltatásához természetesen további kutatások szükségesek.

A hatékonyság méréséhez megfelelő információs rendszerre van szükség, amely a költségek mérésén túl a teljesítményinformációk hiteles kezelésére is képes. A jelenlegi államháztartási információs rendszer főként a pénzügyi, a vagyoni és a létszám helyzetre koncentrál, a szervezeti teljesítmények nyilvántartására nem terjed ki. Az MH esetén nemcsak az információs rendszer teljesítményekre is kiterjedő bővítése szükséges, a jelenlegi nagyarányú központosítás a pénzügyi információszolgáltatás és nyilvántartás rendszerének átalakítását is megköveteli, növelve a vezetők költségtudatosságát.

A hipotézisek csupán a mérési feltételek kialakítására vonatkoztak, de a hatékonyságmutatók előállítása önmagában még nem vezet a gazdálkodás hatékonyságának javításához. Vagyis nem teljesítménymérésre, hanem teljesítmény menedzsmentre van szükség a közszolgálatban, ahol a hatékonysági mutatóknak következménye van, és visszahatása a szervezetre.

A teljesítmény menedzsment rendszer részeként az eredményességet is vizsgálni kell, de annak évenkénti értékeléséhez nem megfelelő mérési eszköz a lakossági felmérés, mert a tényleges teljesítmény változása esetén nem biztosított a lakossági megítélésben bekövetkező azonos irányú – és lehetőleg hasonló mértékű – változás. A közvéleménykutatást ennek ellenére célszerű elvégezni, hiszen segítheti a tárca kommunikációs céljainak megválasztását, és visszajelzést ad a közszolgáltatás

fogyasztóinak a szervezeti teljesítménnyel szembeni – akár megalapozott, akár valós alapot nélkülöző – elégedettségéről.

Az eredményesség mérésére emellett szükséges egy a szervezeti outputokra és eredményekre alapozott, egységes és átfogó mérési rendszer kialakítása. Figyelembe véve, hogy a mérési rendszer kialakítása és működtetése is költségekkel jár, az eredményesség mérését a kiképzés, a gyakorlatok és a haderő alkalmazása során célszerű elvégezni, hiszen ilyen körülmények között nagyobb objektivitással lehet megállapítani, hogy az elvégzett tevékenységek mennyire szolgálták a szervezeti célok elérését, azaz kialakultak-e a szervezettől elvárt katonai képességek.

Összefoglalva tehát, a teljesítménymérés a jelenlegi államháztartási szabályozás mellett nem megoldott, és nem is célszerű addig, amíg a menedzsment rendszer nem használja fel az előállított információkat. Az államháztartásban szemléletváltás szükséges, amit csak egy olyan átfogó reformprogram eredményezhet, amely kiterjed legalább az alábbi területekre:

- stratégiai szemléletű vezetés megkövetelése;
- a gazdálkodásra vonatkozó adminisztratív szabályok lazítása;
- a vezetők teljesítmény alapú elszámoltatása a foglalkoztatási szabályok ennek megfelelő átalakításával;
- szervezeti teljesítmény mérése és auditja;
- üzemgazdasági szemléletű számvitel bevezetése.

Az államháztartás teljesítményelvű újraszabályozásával a teljesítménymérés is értelmet nyerne, és – az információk öncélú előállítása helyett – valós következmények útján elősegítené a közpénzek és a közvagyon hasznosításának optimalizálását.

Hivatkozások jegyzéke

- Adorján et al [2002]: Üzemgazdasági számvitel. Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem Számvitel Tanszék, Budapest. 351 p.
- Adorján Richárd [2003]: Az üvegzsébkönyv-program. Magyar Közigazgatás 9. p. 550-560.
- A honvédelem négy éve 1998-2002. [2003]: Zrínyi Kiadó, Budapest. p. 237.
- Anthony R N – Govindarajan V [1998]: Management Control Systems. IRWIN, Boston. p. 869.
- Anthony R N – Young D W [1988]: Management Control in Nonprofit Organizations. Irwin. p. 918.
- Anthony, Robert Newton [1988]: The Management Control Function. Harvard Business School Press, Boston. p. 216.
- Anthony, Robert Newton [1989]: Should Business and Nonbusiness Accounting Be Different? Harvard Business School Press, Boston. p. 118.
- Ashton D – Hopper T – Scapens R W [1991]: Issues in Management Accounting. Prentice Hall, London. p. 321
- Az állami pénzügyekről szóló törvény indoklása [1979]: Számvitel és Ügyviteltechnika 9. p. 265-273.
- Az állami pénzügyekről szóló törvénynek a költségvetési gazdálkodásra vonatkozó rendelkezései [1979]: Ügyvitel és információ az államigazgatásban 3. p. 66-78.
- Babbie, Earl [2003]: A társadalomtudományi kutatás gyakorlata. Balassi Kiadó, Budapest. p. 564.
- Baricz Rezső [1999]: Mérlegtan. Átdolgozott kiadás. Aula Kiadó, Budapest. p. 198.
- Bartók Nagy András [1997]: Vezetői számvitel. SALDO, Budapest. p. 244.
- Bihary Zsigmond [2003]: Nem értelmezhető az ellenőrzési standardok nemzeti jellege. Számvitel, adó, könyvvizsgálat 1. p. 7-11.
- Boda György – Szilágyi Péter [1999]: Vezetői kontrolling. Hogyan vonhatjuk kontroll alá az üzletet? Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest. p. 315.
- Boda György – Szilágyi Péter [2001]: Kontrolling rendszerek tervezése. KJK-Kerszöv Jogi és Üzleti Kiadó, Budapest. p. 409.
- Bóday Pál [1993]: A teljesítményértékelési rendszer kialakítása és működtetése. Humánpolitikai Szemle 9. p. 35-40.
- Bodnár – Császár – Dobák: [1996]: A kontroll, mint vezetői funkció. Vezetéstudomány 3. p. 22-35.
- Bodnár Viktória [1997a]: Menedzsment kontroll, controlling, vezetői számvitel: nemzetközi elmélet és gyakorlat - hazai tapasztalatok: A controlling vezetési megközelítése. Vezetéstudomány 5. p. 3-12.
- Bodnár Viktória [1997b]: Menedzsment kontroll, controlling, vezetői számvitel: nemzetközi elmélet és gyakorlat - hazai tapasztalatok: Controlling célra használt számviteli információ. Vezetéstudomány 6. p. 3-11.

- Bodnár Viktória [1997c]: Menedzsment kontroll, controlling, vezetői számvitel: nemzetközi elmélet és gyakorlat - hazai tapasztalatok: 3. A controlling hazai gyakorlata. Vezetéstudomány 7-8. p. 20-30.
- Bodnár Viktória [1999]: Controlling, avagy az intézményesített eredménycentrikusság: A magyarországi üzleti szervezeteknél bevezetett controlling rendszerek összetevői és rendszer szintű jellemzői. Doktori értekezés, Budapest. p. 150.
- Bodnár Viktória [2001]: Mire irányítják a vezetők figyelmét a controlling rendszerek? Kontrolling 1. p. 24-26.
- Bordáné [1991]: A controlling és a cégek üzleti értékének növelése. Számvitel és Ügyviteltechnika 4. p. 172-177.
- Bordáné [1993]: A vezetői teljesítmény értékelése: Controlling és a belső elszámolási, beszámolási rendszerek. Számvitel és Könyvvizsgálat 7-8. p. 324-330.
- Bourguignon A –Malleret V –Norreklit H [2001]: Balanced scorecard versus French tableau de bord: Beyond dispute, a cultural and ideological perspective. Groupe HEC, Jouy-en-Josas Cedex. p. 43.
- Budai Eleonóra [2002]: A tevékenységirányítás és a számvitel kapcsolódási pontjai. Vezetéstudomány 7-8. p. 85-93.
- Budget and Performance Integration [2002]:
www.whitehouse.gov/omb/budintegration/index.html 2002. szeptember 26.
- Cekota – Gönci – Yoo [2002]: Strengthening the management of public spending in Hungary. OECD ECO/WKP(2002) 22. p. 38.
- Chadwick, Leslie [1999]: Vezetői számvitel. Panem-Prentice Hall, Budapest. p. 211.
- Churchill, Michael [1992]: Accrual Accounting in the Public Sector. Australian Accountant, June, v62 i5, Melbourne. p. 5.
- Cooper, Robin [1993]: A vezetői számviteli rendszer bevezetése. Számvitel és Könyvvizsgálat 7-8. p. 314-317.
- Cullis, John – Jones, Philip [2003]: Közpénzügyek és közösségi döntések. Aula, Budapest. p. 658.
- Czink Irma [2002]: A gazdasági környezethez és a vezetői igényekhez igazodó számviteli modell. Vezetéstudomány 7-8. p. 94-102.
- Csepregi Tünde [2002]: A költségvetési szervek gazdálkodásának szabályai. Unió, Budapest. p. 783.
- Csikós – Juhász – Kertész [1993]: Operatív controlling. NOVORG, Budapest. p. 221.
- Csonka – Lehmann [2000]: A kormányzati szektor - új felfogásban I.: "A költségvetési átláthatóság" normái. Pénzügyi Szemle 3. p. 267-284.
- Diamond, Jack [2002]: Performance budgeting - is accrual accounting required? IMF, Washington. p. 30.
- Dinya László [2002]: A közszolgáltatási menedzsment sajátosságainak kutatási tapasztalatai. Vezetéstudomány 12. p. 2-11.

- Dolgos Olga [2000]: A logisztika szerepe a vállalati versenyképességben. Doktori értekezés, Budapest. p. 243.
- Dudás Jánosné – Harangozó Nándor [1979]: Költségtervezést és –beszámolást a hatékonyabb gazdálkodás érdekében! Ügyvitel és információ az államigazgatásban 2. p. 33-44.
- Epstein MJ – Manzoni J F [1997]: The balanced scorecard and Tableau de Bord: A global perspective on translating strategy into action. INSEAD, Fontainebleau. p. 17.
- Erős József [1993]: A számvitel szerepe a vezetői információs rendszerben. Számvitel és könyvvizsgálat 12. p. 586-590.
- Francsovcics Anna [1995]: Controlling – Elmélet és módszertan. Ligatura, Budapest. p. 202.
- GAO [1996]: Executive Guide: Effectively Implementing the Government Performance and Results Act, June, GGD-96-118. p. 47.
- GAO [2001]: Department of Defense Status of Achieving Outcomes and Addressing Major Management Challenges, June, GAO-01-783. p. 26.
- GAO [2003]: Department of Defense Major Management Challenges and Program Risks, January, GAO-03-98. p. 104.
- Garrison, Ray H. [1991]: Managerial Accounting. Concepts for Planning, Control, Decision Making. Sixth Edition. Irwin, Boston. p. 810.
- Grimshaw, Keith [1993]: Vezetői számvitel – magyarországi tapasztalatok. Számvitel és Könyvvizsgálat 9. p. 394-397.
- Gubányi Lászlóné [1998]: Költségvetési számvitel Franciaországban. Számvitel és Könyvvizsgálat 6. p. 254-262.
- Gulyás Gyula [2001]: A bürokrácia ellenőrzésének paradoxonai. Vezetéstudomány 3. p. 2-15.
- Hally, Phil [2004]: Organisational Performance Management in the UK Ministry of Defence. Előadás 2004. január 27-én, London.
- Harangozó Nándor [1977]: A költségvetési könyvvitel fejlődése. Ügyvitel és információ az államigazgatásban 4. p. 108-112.
- Hársvölgyi - Bokor - Csillag [2002]: A Balanced Scorecard (BSC) gyakorlati adaptálása. Vezetéstudomány 2. p. 29-39.
- Hazafi Zoltán [1995]: A közszolgálati tervezés információs bázisa. Magyar Közigazgatás 6. p. 337-347.
- Herbert L – Killough L N.– Steiss A W [1987]: Accounting and Control for Governmental and other Nonbusiness Organizations. McGraw-Hill Book Company, New York. p. 666.
- Horváth Tamás – Mészáros Ágnes [1997]: Controlling és vezetői információs rendszerek. Vezetéstudomány 3. p. 3-16.
- Horváth, Péter [1995]: Controlling: a sikeres vezetés eszköze. 4. kiadás, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest. p. 227.

- Hurton Judit [2002]: Kontrolling Magyarországon – francia szemmel. www.complex.hu/kontrolling/cikk8.htm. 2002. február 7. p. 3.
- Illés Mária [2002]: Vezetői gazdaságtan. Kossuth Kiadó, Budapest. p. 467.
- Illés Mária [2000]: A közszolgáltató vállalatok gazdasági szabályozása: Elvek, módszerek, esetek. Aula, Budapest. p. 235.
- Jenei György [1997]: Közpolitikai döntések és a modern bürokrácia szerepének változása. Vezetéstudomány 7-8. p. 3-12.
- Jenei Tibor [1995]: Controlling és belső ellenőrzés. Számvitel és Könyvvizsgálat 9. p. 376-377.
- Johnson, H T – Kaplan R S [1991]: Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Harvard Business School Press, Boston. p. 269.
- Juhász Géza – Kolozsvári Jánosné [2003]: Az államháztartás szervezeteinek számviteli politikája. Mintaszabályzat 2003. Saldo, Budapest. p. 126.
- Kállainé dr. Thildy Teréz [1976]: A költségvetési szervezetek könyvviteli információ rendszerének néhány időszerű kérdéséről. Számvitel és Ügyviteltechnika 11. p. 436-442.
- Kapitány András [1991]: Controlling: a szervezet és funkció kapcsolata. Ipar-Gazdaság 3. p. 26-29.
- Kaplan R – Cooper R [2001]: Költség & Hatás. Integrált költségszámítási rendszerek: az eredményes vállalati működés alapjai. Panem-IFUA Horváth & Partner, Budapest. p. 474.
- Kaplan R – Norton D P [1999]: Balanced Scorecard: Kiegyensúlyozott stratégiai mutatószám-rendszer. KJK, Budapest. p. 301.
- Kaplan R – Norton D P [2002]: A stratégia központú szervezet. Hogyan lesznek sikeresek a Balanced Scorecard vállalatok az új üzleti környezetben. Panem-IFUA Horváth & Partner, Budapest. p. 464.
- Kaplan, Robert – Atkinson, Anthony [2003]: Vezetői üzleti gazdaságtan. Haladó vezetői számvitel. Panem – Business Kft, Budapest. p. 709.
- Kassó Zsuzsanna [2001]: Gondolatok az államszámvitel törvényi koncepciójához. Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat 5. p. 201-205.
- Király László György [1999]: Teljesítménymérés és -értékelés a közigazgatásban. Vezetéstudomány 7-8. p.2-18.
- Koltai – Tamássy [1996]: Tevékenység alapú költségszámítási rendszer. Számvitel és Könyvvizsgálat 4. p. 177-182.
- Koltai Tamás – Sebestyén Zoltán [2003]: A tevékenység alapú költségkalkuláció esélyei Magyarországon. Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat 11. p. 494-499.
- Korsós László [1982]: A Magyar Néphadsereg mint többszintű költségvetési gazdálkodási rendszerben működő szervezet számviteli információs rendszerének értékelése és továbbfejlesztésének útjai. Disszertáció. Budapest. p. 90.
- Kovács Árpád [2003a]: A közpénzekről átláthatóan. Cél, feladat, eszköz. Számvitel, adó, könyvvizsgálat 7-8. p. 302-304.

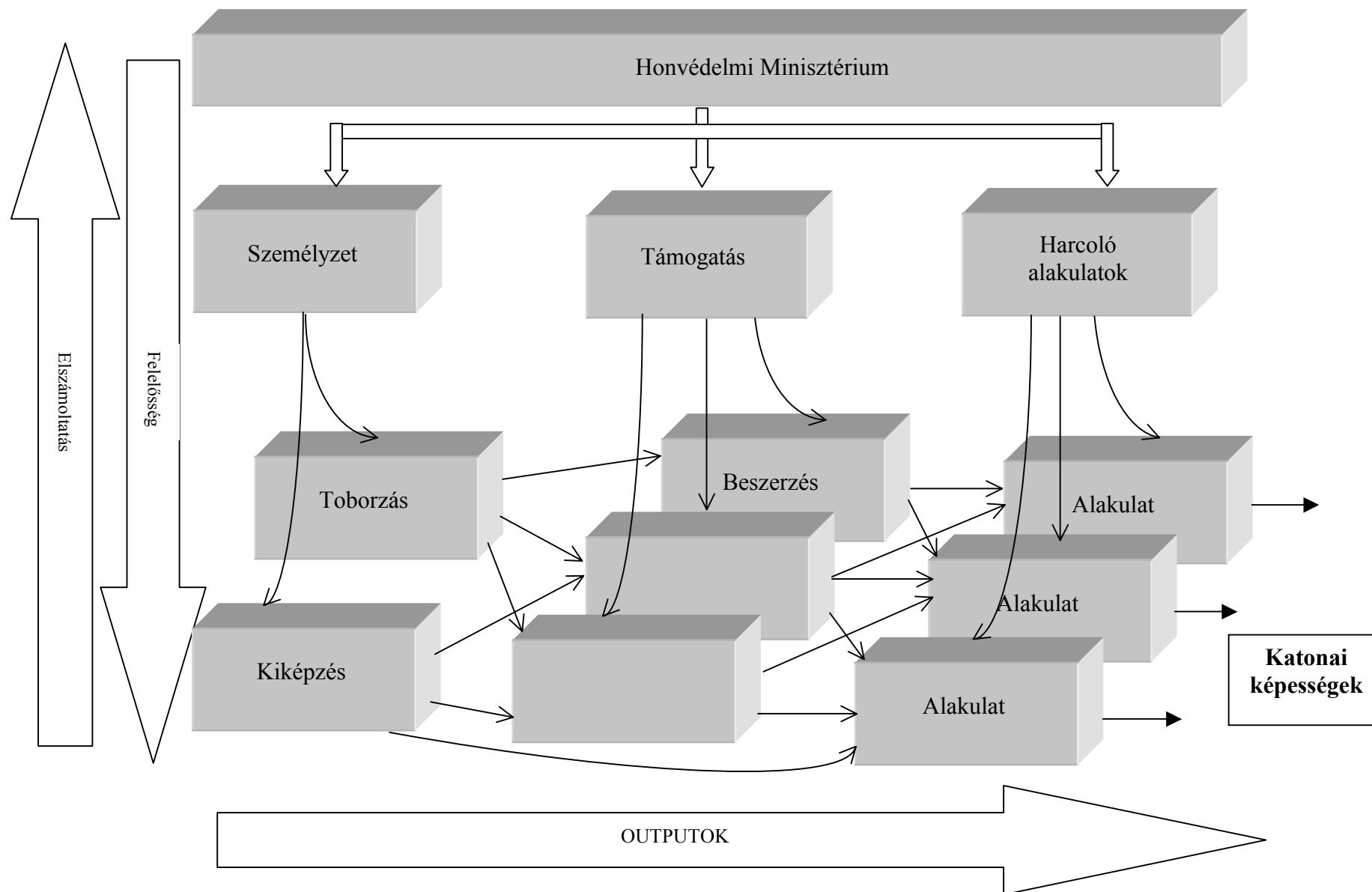
- Kovács Árpád [2003b]: Versenyképesség és pénzügyi ellenőrzés – az „Üvegzséb” törvény megvalósításának feladatai az Állami Számvevőszéknél. Magyar Közigazgatás 6. p. 346-355.
- Kőhidi Péter [1982]: A pénzügyi törvény alkalmazása a Magyar Néphadsereg költségvetési gazdálkodásában. Disszertáció. Budapest. p. 91.
- Körmendi – Tóth [1996]: Controlling a hazai vállalkozások gyakorlatában. Tudex, Budapest. p.188.
- Körmendi Lajos – Tóth Antal [2002]: A controlling tudományos megközelítése és alkalmazása. Perfekt, Budapest. p. 216.
- Krisztián Béla [2001]: Teljesítménymérés a közigazgatásban: Az oktatás hatékonysága. Humánpolitikai Szemle 12. p. 30-37.
- Ladó László [1990]: A controlling számviteli elemei az EGK irányelvek függvényében. Ipar-Gazdaság 12. p. 12-16.
- Ladó László [1992]: A vezetői döntéshozatal és a számvitel néhány jellegzetes kapcsolódó tevékenysége. Számvitel és könyvvizsgálat 3. p. 121-128.
- Lawton, Robin [2003]: Balance your balanced scorecard: Categories of measures should reflect key values of both organizations and costumers. Minőség és Megbízhatóság 3. 147-151.
- Lázár László [2002]: Értékek és mértékek. A vállalati erőforrás-felhasználás leképezése és elemzése hazai üzleti szervezetekben. Doktori értekezés, Budapest. p. 376.
- Lengyel Csaba [2001]: Balanced Scorecard: A huszonegyedik század vezetési szabványa? Kontrolling 1. p. 7-11.
- Lilliné Fecz Ildikó [2004]: Kormányrendeletek változásai – A beszámolók és a könyvvezetés sajátosságairól az államháztartás szervezeteinél. Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat 2. p. 59-63.
- Lindner Sándor [1993]: Teljesítményértékelés a közigazgatásban. Munkaügyi Szemle 11. p. 8-11.
- Magyar értelmező kéziszótár [2003]: Akadémia Kiadó, Budapest.
- Mann – Mayer [1993]: Controlling kezdők számára. Kézikönyv egy nyereségorientált irányítási rendszer önálló felépítéséhez. Saldo, Budapest. p. 260.
- McGeough, Francis [1997]: Resource accounting: Myth and reality. Management Accounting, June, London. p. 4.
- Miller, Trudi [1984]: Public sector performance: a conceptual turning point. Hopkins University Press, Baltimore. p. 276.
- Mockler, Robert J [1989]: Knowledge-based Systems for Management Decisions. Prentice-Hall Intern. p. 640.
- Nyikos László [2001]: Az államszámvitel törvényi szabályozási koncepciója elé. Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat 4. p. 148-152.
- Nyikos László [2002]: Szabályozás és gyakorlat Magyarországon és az Európai Unióban: Múlt – jelen – jövő. Perfekt, Budapest. p. 315.

- Nyikos László [2003]: Vita a közpénzek ellenőrzésének szakmai szabályozásáról. Ellenőrzési standardok a magyar közszférában. Számvitel, adó, könyvvizsgálat 1. p. 4-7.
- OECD [1996a]: Performance auditing and the modernisation of government. Paris. p. 285.
- OECD [1996b]: Performance management in government: Contemporary illustrations. Paris. p. 109.
- OECD [1997]: In search of results: Performance management practices. Paris. p. 133.
- OECD [1999]: Performance Management and Financial Management: How to Integrate Them? PUMA/SBO(99)4, Paris. p. 23.
- OECD [2002a]: Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments. Twenty-Third Annual Meetings of OECD Senior Budget Officials, Washington DC June 3-4.
- OECD [2002b]: Models of public budgeting and accounting reform [ed. James Chan, Chen Xiaoyue]. Paris. p. 354.
- OECD [2002c]: Next Steps for Public Spending in New Zealand: The Pursuit of Effectiveness. Paris. p. 38.
- OECD [2002d]: Working for results: The American Experience in Enhancing Government Performance. PUMA/HRM (2002)2, Paris. p.15.
- Osborne, David – Gaebler, Ted [1994]: Új utak a közigazgatásban. Vállalkozói szellem a közösségi szektorban. Kossuth Könyvkiadó, Budapest. p. 341.
- Performance Management Awareness Day [2000]: Ministry of Defence, UK, kézirat. p. 18.
- Pete Péter [1997]: Az államháztartás feladatfinanszírozáson alapuló modellje: Az államháztartási reform tartalma, az állami szerepvállalás mértékének és jellegének tisztázása. Közgazdasági Szemle 2. p. 150-165.
- Planning of Choice of Methods for Performance Audit [2004]: The National Audit Office of Denmark.
www.rigsrevisionen.dk/uk/publ/andpubl/performance/performance.htm. 2004. január 13. p. 20.
- Printz János [2003]: Az államháztartás könyvvizsgálatának módszertana. Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat 3. p. 116-120.
- Redburn, F Stevens [1993]: How should the government measure spending? The uses of accrual accounting. Public Administration Review, May/June, Washington. p. 12.
- Reke – Berényiné [2001]: A kontrolling kialakításának elvi alapjai egy mezőgazdasági részvénytársaság példáján. Számvitel, adó, könyvvizsgálat 6. p. 247-252.
- Reke Barnabás [1995]: Korszerű törvényekhez korszerű közgazdasági elemző módszereket. Számvitel és könyvvizsgálat 11. p.477-483.

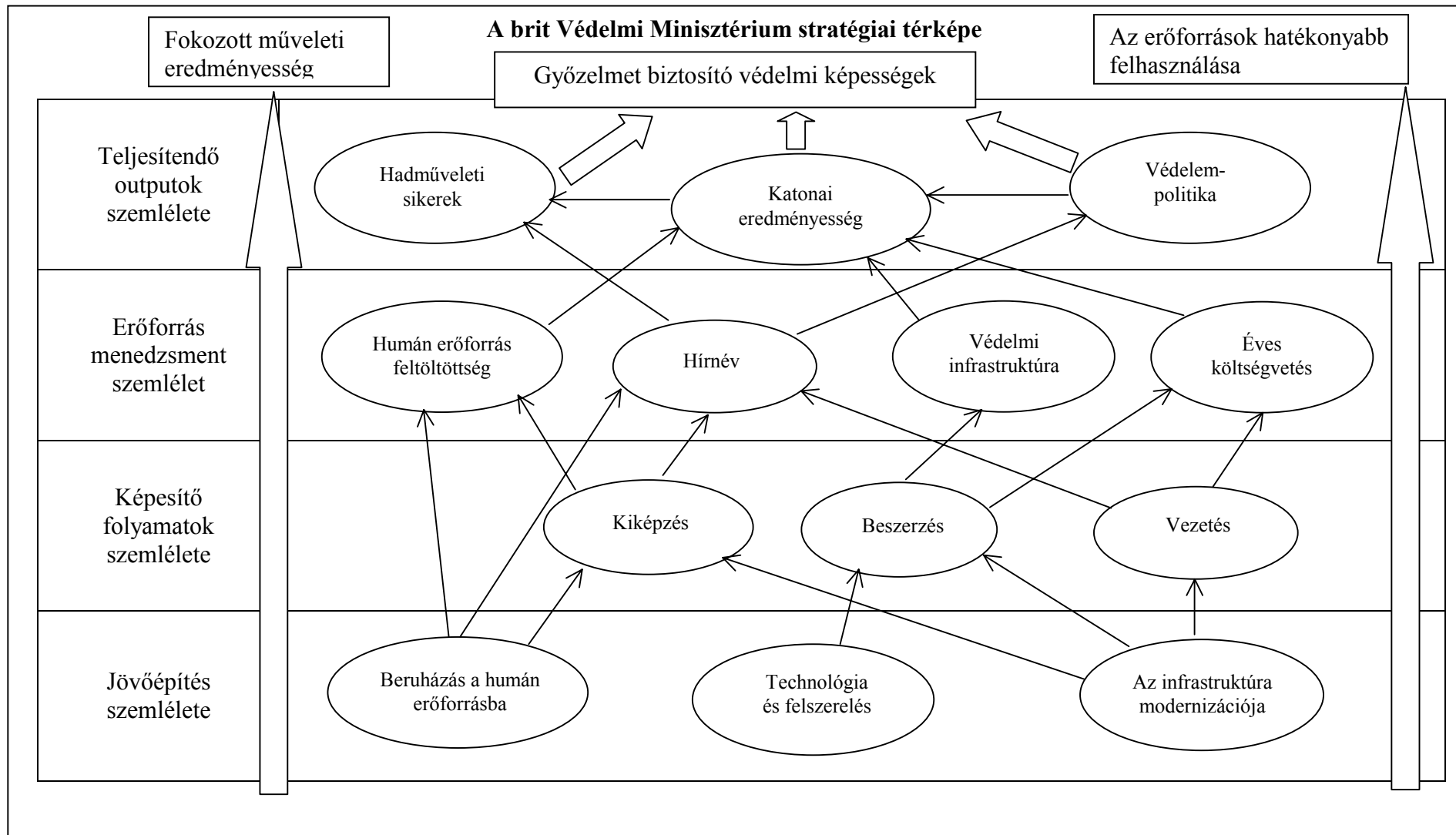
- Reke Barnabás [1997]: Többváltozós elemzési módszerek hasznosításának lehetőségei a vezetői controlling munkában. POLVAX 2. p.13-28.
- Resource Accounting and Budgeting [1999]: The Unicorn Training Partnership, UK, kézirat. p. 78.
- Robinson, Marc [2002]: Accrual Accounting and Australian fiscal policy. Fiscal Studies, June, London. p. 8.
- Rubicsek Sándor [1996]: A közigazgatási controlling alkalmazásának lehetősége nemzetközi tapasztalatok alapján. Doktori értekezés, Budapest. p. 78.
- Ryan, Peter [2004]: The Departmental Financial Management System Framework. Előadás 2004. január 28-án, Salisbury.
- Salamon Károly [1993]: A controlling szerepe a vállalati hatékonyság javításában. Számvitel és Könyvvizsgálat 9. p. 398-405.
- Salinas, F Javier [2002]: Accrual budgeting and fiscal consolidation in the EMU. Contemporary Economic Policy, April v 20 i2 p193 (14).
- Saly Ferenc – Nagy Ágnes [1994]: A normatív állami hozzájárulás tervezésének, igénybevételének és elszámolásának tapasztalatai. Pénzügyi Szemle 12. p. 950-961.
- Sárdi Nándor [1979]: A költségvetési számvitel védelmében. Számvitel és Ügyviteltechnika 1. p. 16-17.
- Sinkovics Alfréd [2002]: Pénzügyi controlling. KJK-Kerszöv, Budapest. p. 165.
- Somogyi Sándor [1994]: A controlling, mint a vezetés eszköze. Ipar-Gazdaság 4. p. 17-20.
- Soósné Imre Tímea [1995]: Vezetői számvitel és controlling. Marketing és Menedzsment 5. p. 44-48.
- Stiglitz, Joseph [2000]: A kormányzati szektor gazdaságtana. KJK-Kerszöv, Budapest. p. 748.
- Stolowy H – Touron P [1997]: L'intégration de la comptabilité générale, de la comptabilité analytique et des flux de trésorerie. Groupe HEC, Jouy-en-Josas Cedex. p. 74.
- Sutus Imre [1999]: Vezetői számvitel elvi kérdései. POLVAX 1.
- Sümei Endre [2003]: „Az EU CAF önértékelési rendszere” – Modellkísérlet a Pest Megyei Közigazgatási Hivatalban. Magyar Közigazgatás 1. p. 43-50.
- Szabóné Laluk Csilla [1991]: Controlling a vállalatvezetésben. Ipar-gazdaság 2. p. 5-8.
- Szegedi Erzsébet [2003]: Tapasztalatok a Balanced Scorecard kialakításával kapcsolatban. Minőség és Megbízhatóság 4. p. 203-207.
- Szente Zoltán [2003]: A CAF modell alkalmazásának eddigi hazai tapasztalatai és a továbbfejlesztés lehetőségei. Magyar Közigazgatás 10. p. 585-600.
- Székelyi Mária – Barna Ildikó [2002]: Túlélőkészlet az SPSS-hez. Többváltozós elemzési technikákról társadalomkutatók számára. Typotex, Budapest. p. 453.

- Takács Sándor [2002a]: A szervezeti kultúra és a teljesítményértékelési gyakorlat kapcsolata I. Vezetéstudomány 11. p. 22-40.
- Takács Sándor [2002b]: A szervezeti kultúra és a teljesítményértékelési gyakorlat kapcsolatáról II. Vezetéstudomány 12. p. 12-31.
- Tóth Antal [1999]: A vezetői számvitel, mint a pénzügyi számvitelnek a vezetés által igényelt továbbfejlesztése. Szám-adó 12. p. 3-5.
- Tucsni Pál [1979]: Lehetőségek a költségvetési szervek számviteli- és információrendszerének továbbfejlesztésére. Ügyvitel és információ az államigazgatásban 3. p. 79-85.
- Váczi Mária – Koháriné Papp Edit [1992]: Könyvvezetés, beszámoló, elemzés, controlling a költségvetési szervek gyakorlatában. Saldo, Budapest. p. 190.
- Várkonyi Gábor [2003]: A Balanced Scorecard alkalmazása és ennek hazai tapasztalatai. Minőség és Megbízhatóság 4. p. 198-202.
- Vassné Varga Edit [2001]: Teljesítményértékelés a közigazgatásban. Századvég kiadó, Budapest. p. 108.
- Vígvári András [2002]: Az ellenőrzési funkció felértékelődése és a modern gazdálkodás kihívásai. Vezetéstudomány 10. p. 45-57.
- Webster, Allan [1998]: Improving performance: Accrual accounting points the way ahead. Australian CPA, April, Melbourne. p. 5.
- Wimmer Ágnes [2000]: A vállalati teljesítménymérés az értékteremtés szolgálatában. PhD értekezés, Budapest. p. 208.
- Yermakov, S M [2001]: Military-economic problems of military reform. www.findarticles.com/cf_dls/moJAP/6_10/82009974/print.jhtml 2002. 09. 25. p. 3.
- Zupkó Gábor [2001]: Reformfolyamatok a közszférában: Közszeaktor menedzsment reformok nemzetközi trendjeinek bemutatása és magyarországi hatásuk értékelése. Disszertáció, Budapest. p. 232.
- Zupkó Gábor [2002]: Közigazgatási reformirányzatok az ezredfordulón. Századvég, Budapest. p. 148.

1. számú melléklet: A brit Védelmi Minisztérium pénzügyi menedzsment rendszere



2. számú melléklet: A brit Védelmi Minisztérium stratégiai térképe



Forrás: Hally, 2004.

3. számú melléklet: Az illetményrendszer összehasonlítása

Illetménytípus	Hivatásos katona	Köztisztviselő	Közalkalmazott
Alapilletmény	Beosztási illetmény + honvédelmi pótlék	Besorolási osztályok szerint	Fizetési osztályok szerint
Eltérési lehetőség	Állományilletékes parancsnok „mérlegelése alapján” +20%	A hivatali szervezet vezetője „teljesítményértékeléstől függően” +/- 20% (változás az előzőhöz képest max. 20%). Önkormányzatnál a költségvetési létszám 20%-áig teljesítményértékeléssel alátámasztott személyi illetmény állapítható meg	Az illetmény nem változtatható, a várakozási idő viszont „tartósan magas színvonalú munkavégzés vagy kiemelkedő teljesítmény esetén” csökkenhet fizetési fokozatonként max. 1 évvel
Illetmény-kiegészítés	A szervezet fejezeten belüli szintjétől és iskolai végzettségtől függően 10-50%-ig	Szervezettől és iskolai végzettségtől függően 10-80%-ig	Jogszabály, kollektív szerződés vagy a munkavállalóval kötött külön megállapodás szerint adható
Illetménypótlékok:			
1. Vezetői illetménypótlék	Beosztástól függően 5-50%-ig, a helyettes eggyel alacsonyabb mértékre jogosult	Vezetési szinttől függően 10-65%-ig	Vezetési szinttől függően 100-300%-ig. (Címpótlékkal együtt nem adható)
2. Idegennyelv-tudási pótlék	Nyelvvizsga típusától és nyelvtől függően 10-100%-ig, max. 200%	Nyelvvizsga típusától és nyelvtől függően 15-100%-ig	Nyelvvizsga típusától függően 50-100%-ig
3. Képzettségi pótlék	Tudományos fokozat és a szakosodást elősegítő további szakképesítés elismeréseként a miniszter állapíthatja meg	Tudományos fokozat és további szakképesítés elismerésére a hivatali szervezet vezetője állapítja meg, végzettségtől függően 30-75%-ig. A pótlékra jogosító munkaköröket és végzettségeket SZMSZ rögzíti	Ha a besoroláshoz szükségesnél magasabb iskolai végzettséggel rendelkezik, és munkavégzéséhez a munkaidő min. 10%-ában használja, 5-10%-ig

4. Egyéb pótlékok	Egészségkárosító veszélynek kitett beosztásban 45%	Egészségkárosító kockázatok esetén 45%	Egészségkárosító kockázatok és egyéni védőeszköz tartós használatakor 100%
	Gépjárművezetői pótlék 13%	Gépjármű vezetési pótlék 13%	A miniszter ágazati, szakmai sajátosságokra tekintettel további illetménypótlékot állapíthat meg. A kollektív szerződés a jogszabályban megállapított mértéknél magasabb pótlékot is megállapíthat, ha jogszabály nem határoz meg alsó és felső határt
	Kórházakban, szanatóriumokban délutáni és éjszakai pótlék óránként 0,5 és 1%	Éjszakai pótlék óránként 0,14%	
	Repülési pótlék – az éves repülési terv 100%-os teljesítése esetén – a feladat bonyolultságától és a hajózó osztályos fokozatától függően 360-2500%		
	Repülőgép-berepülési pótlék 23-31%/ gép		
	Ejtőernyős-ugrási pótlék az ugrások számától és bonyolultságától függően ugrásonként 4,2-34%		
	Ejtőernyő beugrási pótlék az ernyő típusától függően ernyőnként 23-31%		
	Tűzszerész-pótlék óránként 2,9-9,2%		
	Búvárpótlék óránként 2,6-3,5%		
	Készenléti pótlék (díj) naponként 6,3%		
	Ügyeleti díj szolgálatonként 3,8-7,4%		
	Gyakorlati pótlék naponként 7,4%		

	Orvosi ügyeleti díj óránként 0,45-4,5%		
	Terepfelmérői pótlék naponta 4,2-8,4%		
	Osztálybesorolási pótlék havi 6,3-37,5%		
	Aranykoszorús kiegészítő pótlék havi 11,3-16,5%		
	Repülő és helikopter műszaki üzemben tartó pótlék havi 20%		
	Különleges igénybevételi pótlék havi 50-100%		
	Oktatói pótlék az oktatói fokozattól függően havonta 26-260%		
	Egészségügyi munkahelyi pótlék 15-80%		
Egyéb juttatások ⁷⁰	Jubileumi jutalom	Jubileumi jutalom	Jubileumi jutalom
	A szolgálati feladat kiemelkedő teljesítéséért, a szolgálati feladatok hosszabb időn át történő eredményes végzéséért elismerés adható (írásbeli dicséret, pénz- és tárgyjutalom, üdülés, emléktárgy, szolgálati jel, kitüntetés)	Adott közzolgálati feladat kiemelkedő teljesítéséért, illetve a feladatok hosszabb időn át történő eredményes végzéséért elismerésben részesíthető (pénz- és tárgyjutalom, üdülés, emléktárgy, kitüntetés)	Meghatározott munkateljesítmény elérésének, illetve átmeneti többletfeladatok teljesítésének ösztönzésére meghatározott időre, havi rendszerességgel fizetett keresetkiegészítés adható

⁷⁰ Köztisztviselők esetén az üdülési hozzájárulás kivételével a juttatás mértékét, feltételeit, az elbírálás és az elszámolás rendjét, a visszatérítés szabályait a hivatali szervezet vezetője állapítja meg.

	A szolgálati feladatok hosszabb időn át történő eredményes végzéséért jutalom adható. A pénzjutalom nem haladhatja meg az érintett 6 havi illetményének összegét.	Élet-, nyugdíj-, és kiegészítő biztosítási támogatás	Kiemelkedő, illetőleg tartósan jó munkát végzőknek jutalom
	Természetbeni ellátás (fegyverzet, felszerelés, ruházat, ételmezés)	Munkaruha vagy 200%-os mértékű ruházati költségtérítés közül a nagyobb	Munkaruha, formaruha
	Kedvezményes étkezés vagy étkezési hozzájárulás	Természetben nyújtott étkezés vagy étkezési utalvány	
	Utazási költségtérítés	Munkába járáshoz helyi közlekedési bérlet	
	Lakhatási támogatás	Lakhatási, lakásépítési, -vásárlási támogatás	
	Albérleti díj hozzájárulás	Albérleti díj hozzájárulás	
	Kedvezményes üdülés vagy üdülési hozzájárulás (családtagoknak is)	Üdülési hozzájárulás 75-100%	
	Családalapítási támogatás	Családalapítási támogatás	
	Szociális támogatás	Szociális támogatás	
	Tanulmányi ösztöndíj, képzési, támogatás	Tanulmányi ösztöndíj, képzési, nyelvtanulási támogatás	

Minden állománykategóriában a január 1-jén állományban lévők részére egyhavi illetmény jár.

4. számú melléklet: A Honvédelmi Minisztérium 2003. évi kiadási előirányzat teljesítése

Adatok MFt-ban

Cím/alcím	Létszám (fő)	1. Személyi juttatások	2. Munkaadói járulékok	3. Dologi kiadások	4. Egyéb	5. Működési költségvetés (1+2+3+4)	6. Felhalmozási kiadások	7. Kiadások összesen (5+6)
1/1. Honvédelmi Minisztérium	930	5 659,9	1 750,2	1 406,9	142,8	8 959,8	2 250,8	11 210,6
1/2. HM hivatalai	484	2 405,6	694,1	1 254,2	351,5	4 705,4	138,9	4 844,3
1/3. HM háttérintézményei	1559	6 369,2	1 682,4	31 958,5	165,3	40 175,4	11 342,1	51 517,5
2/1. Honvéd Vezérkar közvetlen szervezetei	11193	24 069,3	6 917,2	48 990,9	219,3	80 196,7	28 190,6	108 387,3
2/2. MH Szárazföldi csapatai	13943	25 863,5	7 422,5	3 916,9	164,7	37 367,6	49,5	37 417,1
2/3. MH Repülő és légvédelmi csapatai	7877	15 777,7	4 808,4	5 721,4	116,2	26 423,7	24,3	26 448,0
3/1. MK Katonai Felderítő Hivatal	1196	6 463,4	1 842,9	3 564,7	22,8	11 893,8	823,6	12 717,4
3/2. MK Katonai Biztonsági Hivatal	321	1 818,4	562,4	252,9	7,1	2 640,8	92,4	2 733,2
4. Zrínyi Miklós Nemzetvédelmi Egyetem	1699	4 326,9	1 237,0	1 717,1	13,9	7 294,9	493,5	7 788,4
5. Katonai ügyészségek	167	552,4	171,9	79,8	2,8	806,9	0,0	806,9
6. MH Egészségügyi intézetek	2125	5 513,0	1 763,1	3 942,3	34,8	11 253,2	44,2	11 297,4
7. Kormányzati Frekvenciagazdálkodási Hivatal	32	148,4	45,5	52,2	0,5	246,6	13,2	259,8
Összesen	41526	98 967,7	28 897,6	102 857,8	1 241,7	231 964,8	43 463,1	275 427,9
8/1. Fejezeti kezelésű előirányzatok – Beruházás	0	0	0	0	0	0	0	9 200,0
8/2. Fejezeti kezelésű előirányzatok – Ágazati cél-előirányzatok	0	0	0	3,0	22 529,2	22 532,2	5 977,3	28 509,5
Tárca összesen	41526	98 967,7	28 897,6	102 860,8	23 770,9	254 497,0	49 440,4	313 137,4

5. számú melléklet: A kutatási kérdőív

Lakossági kutatás a Magyar Honvédségről

2003. november

A kutatást a HM Zrínyi Kommunikáció Kht. megbízása alapján az Echo Survey Szociológiai Kutatóintézet végzi. A mintába véletlenszerűen kiválasztott 18 év feletti magyar állampolgárok kerültek. Az adatok titkosak, a válaszadás önkéntes!

KULCS

1

2

3

4

5

6

☐ 2

2003. HÓ:	NAP:	ÓRA:	
KÉRDEZTE:			☐ ☐ ☐ ☐ 3
TELEPÜLÉS:			☐ ☐ ☐ 4
RÉTEGKÓD:			☐ ☐ 5
TELEPÜLÉSTÍPUS:		1 – Budapest 2 – megyei jogú város, megyeszékhely 3 – egyéb város 4 – község	☐ 6
MEGYE:			
01 - Budapest	06 - Csongrád	11 - J.-N.-Szolnok	16 - Szabolcs-Sz.-B.
02 - Baranya	07 - Fejér	12 - Komárom-E.	17 - Tolna
03 - Bács-Kiskun	08 - Győr-M.-S.	13 - Nógrád	18 - Vas
04 - Békés	09 - Hajdú-Bihar	14 - Pest	19 - Veszprém
05 - Borsod -A.-Z.	10 - Heves	15 - Somogy	20 - Zala

Kérdező! Kérjük, írd alá az alábbi nyilatkozatot!

Kijelentem, hogy ezt az interjút a személyes interjú elkészítésének szabályai szerint készítettem egy olyan személlyel, akit a mintavételi előírásoknak megfelelően választottam ki. A kódolást ellenőriztem, a kérdezői útmutatóban foglaltakat betartottam!

A kérdező aláírása

B1. Mennyire érdeklik Önt....?

	teljesen	nagyobb részben	kisebb részben	egyáltalán nem	NT =0 NV=X	
1. a világpolitika eseményei	4	3	2	1	0 X	9
2. az országos politika eseményei	4	3	2	1	0 X	10
3. a gazdasági élet hírei	4	3	2	1	0 X	11
4. a honvédségről szóló híradások	4	3	2	1	0 X	12
5. a fegyveres konfliktusokról szóló hírek	4	3	2	1	0 X	13
6. az Európai Unióról szóló híradások	4	3	2	1	0 X	14
7. a sportesemények	4	3	2	1	0 X	15
8. a rendőrségi hírek	4	3	2	1	0 X	16

BZ2. Szervezetek, intézményeket fogok felsorolni. Kérem, mondja meg, hogy Ön személy szerint ezekben mennyire bíz. Osztályozzon egytől ötig az iskolai osztályzatoknak megfelelően. Az egyes jelenti azt, hogy egyáltalán nem bíz bennük, az ötös pedig azt, hogy nagyon bíz bennük.

Mennyire bíz Önt a(z) ...

	Nagyon bíz (5)	(4)	(3)	(2)	Egyáltalán nem bíz (1)	NT	NV	
1.a határőrségben	5	4	3	2	1	0	X	17
2. a Magyar Honvédségben	5	4	3	2	1	0	X	18
3. a rendőrségben	5	4	3	2	1	0	X	19
4. az ügyészségben	5	4	3	2	1	0	X	20
5. az újságokban, a magyar sajtóban	5	4	3	2	1	0	X	21
6. a kereskedelmi rádiókban	5	4	3	2	1	0	X	22
7. a Magyar Rádióban	5	4	3	2	1	0	X	23
8. a kereskedelmi televíziókban (TV2, RTL klub)	5	4	3	2	1	0	X	24
9. a Magyar Televízióban(MTV)	5	4	3	2	1	0	X	25
10. az önkormányzatokban	5	4	3	2	1	0	X	26
11. az alkotmánybíróságban	5	4	3	2	1	0	X	27
12. az egyházakban	5	4	3	2	1	0	X	28
13. a magyar kormányban	5	4	3	2	1	0	X	29
14. az országgyűlésben, parlamentben	5	4	3	2	1	0	X	30
15. a bíróságokban	5	4	3	2	1	0	X	31
16. a szakszervezetekben	5	4	3	2	1	0	X	32
17. a köztársasági elnökben	5	4	3	2	1	0	X	33
18. az egyesületekben, alapítványokban	5	4	3	2	1	0	X	34
19.az Európai Unióban	5	4	3	2	1	0	X	35
20.Honvédelmi Minisztérium	5	4	3	2	1	0	X	36

H1. A kormány programja szerint 2005-ben a sorkatonai szolgálatot teljesen felváltja az önkéntes hadsereg, amely kizárólag szerződéses és hivatásos katonákból áll. Ön személy szerint mivel ért inkább egyet:

- 1 - azzal, hogy sorozás alapján minden arra alkalmas fiatal számára legyen kötelező a sorkatonai szolgálat, vagy
 2 - azzal, hogy a jelentkezés önkéntes legyen, mindenki maga döntse el, hogy fizetésért, foglalkozásszerűen vállalja-e a katonai szolgálatot
 3 – egyikkel sem ért egyet
 4 – mindkettővel egyetért
 0 – nem tudja
 X – nincs válasz

☐ 67

H2. Ön egyetért vagy nem ért egyet azzal a döntéssel, hogy 2005 végére a Magyar Honvédség kizárólag önkéntesekből, azaz szerződésesekből és hivatásos katonákból fog állni.

- 1 – egyetért
 2 – nem ért egyet
 0 – nem tudja
 X – nincs válasz

☐ 68

H3. Ön egyetért vagy nem ért egyet a következő kijelentésekkel?

	Inkább egyetért	Inkább nem ért egyet	NT=0 NV=X	
1. a sorkatonaság megfelel a magyar hagyományoknak	1	2	0 X	69
2. a hivatásos hadsereg hatékonyabb lenne	1	2	0 X	70
3. 6 hónap alatt nem lehet megfelelően kiképezni a sorkatonákat	1	2	0 X	71
4. drágább lenne a hivatásos hadsereg	1	2	0 X	72
5. a hivatásos hadsereg munkahelyet teremtené	1	2	0 X	73
6. a katonai szolgálat a fiatalok számára hazafias kötelezettség	1	2	0 X	74
7. a honvédség rendre, fegyelemre szoktatja a fiatalokat és fizikailag is megerősíti őket	1	2	0 X	75
8. a katonaság jelenleg szükséges rossz, elvesztegetett idő a fiatalok számára	1	2	0 X	76
9. a hivatásos hadseregek katonái felkészültebbek	1	2	0 X	77
10. a hivatásos hadseregre való áttérés esetén tovább lehetne csökkenteni a hadsereg létszámát	1	2	0 X	78
11. a sorkatonai szolgálat a háborús helyzetben szükséges behívások, a hadkiegészítés miatt fontos	1	2	0 X	79
12. a NATO országaiban is törekvés a hivatásos hadseregre való áttérés	1	2	0 X	80

F1. Mennyire ért egyet az alábbi kijelentésekkel? Teljesen, inkább igen, inkább nem vagy egyáltalán nem?

	teljesen	inkább igen	inkább nem	egyáltalán nem	nem tudom	nincs válasz	
1. a jövőben több pénzt kellene biztosítani a honvédség számára	4	3	2	1	0	X	81
2. a Magyar Honvédséget a NATO országok hadseregeinek színvonalára kell emelni	4	3	2	1	0	X	82
3. igazából meg kellene szüntetni a hadsereget	4	3	2	1	0	X	83
4. végső esetben csak a honvédség biztosíthatja az ország külső biztonságát	4	3	2	1	0	X	84
5. végső esetben csak a honvédség biztosíthatja az ország belső rendjét	4	3	2	1	0	X	85

KÉRDEZŐ! ADD ÁT AZ 1. SZÁMÚ VÁLASZLAPOT!

F2. Tegyük fel, hogy Önnek kellene döntenie a honvédség fejlesztésére szánt pénzről! Ha ezer forintot kellene elosztania, a kártyán olvasható dolgok közül mire mennyit fordítana? (HA VALAMELYIK TERÜLETRE NEM ADNA PÉNZT, AKKOR A JELÖLÉS 0000!)

	összeg forintban (-tól -ig válasznál a közepe!)	9999 - NT XXXX - NV	
1. a katonák fizetésének emelésére		9999 XXXX	86
2. a laktanyák felújítására			87
3. a honvédségi kulturális, művelődési intézményekre			88
4. a szerződéses katonák létszámának növelésére			89
5. korszerű fegyverek vásárlására			90
6. a kiképzés hatékonyságának növelésére			91
Összesen:	1000 Ft.		

F3. Kijelentéseket fogok felolvasni. Kérem, mondja meg, hogy Ön egyetért-e azzal a véleménnyel, hogy...

	Inkább egyetért	Inkább nem ért egyet	NT = 0 NV = X	
1. ma a hivatásos katonatisztek többsége meglehetősen rosszul keres	1	2	0 X	92
2. ma elsősorban képzetlen, műveletlen emberek mennek el hivatásos katonatisztnak	1	2	0 X	93
3. ma a hivatásos tisztek többsége szakmailag jól képzett	1	2	0 X	94
4. a hivatásos katonák megállják a helyüket külföldön is a nemzetközi feladatok végrehajtásában	1	2	0 X	95

F4. Ön mit gondol, mennyi lehet átlagosan a havi bruttó fizetése a

	bruttó Ft	NT = 0	NV = X	
1....a szerződéses légénységnek		0	X	96
2....a tiszthelyetteseknek		0	X	97
3....a tiszteknek		0	X	98
4....a tábornokoknak		0	X	99

F5. Ön mit gondol, minimum milyen iskolai végzettséggel lehet valaki...

	Kevesebb, mint nyolc osztály	Nyolc általános	Érettségi	Felsőfokú diploma	Akadémia	NT = 0 NV = X	
1....szerződéses katona	1	2	3	4	5	0 X	100
2.... tiszthelyettes	1	2	3	4	5	0 X	101
3....tiszt	1	2	3	4	5	0 X	102
4....tábornok	1	2	3	4	5	0 X	103

F6. Már néhány éve szolgálnak magyar tisztek és tiszthelyettesek külföldön. Ön mit hallott ezekről a magyar katonákról:

- 3 – jobb, mint más nemzetek katonái
 2 – ugyanolyan jók, mint más nemzetek katonái
 1 – rosszabbak, mint más nemzetek katonái
 0 – nem tudja 4 – is-is X – nincs válasz



104

N1. Ha most vasárnap kellene szavazni Magyarország NATO csatlakozásáról, Ön hogyan szavazna? 1 - igennel 2 - nemmel 3 - <i>nem menne el szavazni</i> 0 - <i>nem tudja</i> X - <i>nincs válasz</i>	☐ 105
N2. Mit gondol, mindent egybevetve a NATO-tagság Magyarország számára: 1 - inkább előnyös, vagy 2 - inkább hátrányos 3 - <i>sem előnnyel, sem hátránnyal nem jár</i> → ugrás az N5. kérdésre! 0 - <i>nem tudja</i> X - <i>nincs válasz</i>	☐ 106
N3. Ön szerint milyen előnyökkel jár a NATO tagság Magyarország számára? 1 - <i>van válasz</i> 2 - <i>semmilyennel</i> 0 - <i>nem tudja</i> X - <i>nincs válasz</i>	☐ 107
N4. És Ön szerint milyen hátrányokkal jár a NATO tagság Magyarország számára? 1 - <i>van válasz</i> 2 - <i>semmilyennel</i> 0 - <i>nem tudja</i> X - <i>nincs válasz</i>	☐ 108
N5. Hogyan változott az Ön megítélése általában a magyar katonákról azzal, hogy a Magyar Honvédség a NATO-hadseregek sorába lépett? 5 - lényegesen javult 4 - javult 3 - nem változott 2 - romlott, vagy 1 - lényegesen romlott 0 - <i>nem tudja</i> X - <i>nincs válasz</i>	☐ 109
N6. Az alábbi állítások közül, melyikkel ért leginkább egyet? 1 - azért léptünk a NATO-ba, hogy az megvédjen minket 2 - azért léptünk a NATO-ba, mert az előnyös számunkra, de ez egyben komoly felelősséggel és kötelezettséggel is jár 3 - a NATO-ba lépéssel csak a feladatok és a kiadások nőttek 0 - <i>nem tudja</i> X - <i>nincs válasz</i>	☐ 110
N7. Ön szerint mennyire fontos intézmény hazánkban a Magyar Honvédség? 4 - nagyon fontos 3 - inkább fontos 2 - inkább nem fontos, vagy 1 - egyáltalán nem fontos 0 - <i>nem tudja</i> X - <i>nincs válasz</i>	☐ 111
N8. Ön szerint hogyan változott a Magyar Honvédség helyzete a NATO csatlakozás óta? 5 - sokat javult 4 - kis mértékben javult 3 - nem változott 2 - kis mértékben romlott 1 - nagy mértékben romlott 0 - <i>nem tudja</i> X - <i>nincs válasz</i>	☐ 112
N9. Ön egyetért vagy nem ért egyet azzal, hogy a magyar katonák fizetése a lehető leghamarabb érje el a NATO hadseregekben lévő fizetés átlagát? 1 - egyetért 2 - nem ért egyet 0 - <i>nem tudja</i> X - <i>nincs válasz</i>	☐ 113

KÉRDEZŐ! ADD ÁT A 2. SZÁMÚ VÁLASZLAPOT!

N10. A következő kártyalapon olyan feladatokat soroltunk fel, amelyekkel a Magyar Honvédség a NATO tagsággal kapcsolatban találkozhat a közeljövőben. Kérem, válassza ki közülük azt a kettőt, amelyik az Ön véleménye szerint a NATO-tag Magyar Honvédség legfontosabb feladatai lesznek a jövőben.

(Kérdező! A választást jelöld a táblázat „első kettő közé választotta” oszlopában)

És a maradékból melyik kettőt választaná még, mint a NATO-tag Magyar Honvédség legfontosabb feladatait?

(Kérdező! A választást jelöld a táblázat „második kettő közé választotta” oszlopában)

	Első kettő közé választotta	Második kettő közé választotta	Nem válasz- totta	NT = 0 NV = X	
1. az ország területi integritásának védelme	1	2	3	0 X	114
2. katasztrófa-elhárítás, az esetleges katasztrófák következményeinek felszámolása az országon belül	1	2	3	0 X	115
3. katasztrófa-elhárítás, az esetleges katasztrófák következményeinek felszámolása külföldön	1	2	3	0 X	116
4. humanitárius, segélyezési, emberiességi akciók külföldön	1	2	3	0 X	117
5. a NATO területének védelme	1	2	3	0 X	118
6. kéksisakos (ENSZ) akciókban való részvétel (békefenntartás, békekikényszerítés, válságkezelés)	1	2	3	0 X	119
7. NATO békekikényszerítő, válságkezelő akciókban való részvétel	1	2	3	0 X	120

N11. Ön szerint mennyire garantálja a NATO hazánk biztonságát?

- 5 - teljes mértékben 4 - nagy mértékben
3 - közepes mértékben
2 - kis mértékben 1 - egyáltalán nem
0 – nem tudja X – nincs válasz

☐ 121

N12. Ön egyetért azzal, hogy a kormány az ország katonai védelmére a jövőben a jelenleginél több pénzt fordítson?

- 4 – teljes mértékben 3 – inkább igen
2 – inkább nem 1 – egyáltalán nem
0 – nem tudja X – nincs válasz

☐ 122

KÉRDEZŐ! ADD ÁT A 3. SZÁMÚ VÁLASZLAPOT!

P1. Kérem, képzeljen el egy 9 fokú létrát, amelyen a foglalkozások vannak. A létrán legfelül vannak, akiknek a legtöbb hatalmuk van, legalul azok, akiknek a legkevesebb.

1. Hová rakná a hivatásos katonatisztet ezen a létrán az érvényesíthető hatalom szerint?
2. És hova rakná ezen a létrán a katonatisztet a szükséges szaktudás szerint. Legfelül azok vannak, akiknek a legtöbb szaktudásra van szükségük, legalul azok, akiknek a legkevesebb.
3. És hova rakná ezen a létrán a hivatásos katonatisztet az elérhető jövedelem szerint?
4. És hova rakná ezen a létrán a hivatásos katonatisztet a társadalmi hasznosság szerint?

	Osztályzat									NT-0	NV-X	
1. érvényesíthető hatalom	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	X	121
2. szükséges szaktudás	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	X	122
3. elérhető jövedelem	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	X	123
4. társadalmi hasznosság	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	X	124

P2. Kérem, most helyezze el a hivatásos tiszthelyetteseket a tisztekhez hasonló módon a következő szempontok szerint:

	Osztályzat									NT-0	NV-X	
5. érvényesíthető hatalom	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	X	125
6. szükséges szaktudás	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	X	126
7. elérhető jövedelem	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	X	127
8. társadalmi hasznosság	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	X	128

P3. Kérem, most helyezze el a létrán a fizetett szerződéses katonákat is ugyanígy, a következő szempontok szerint:

	Osztályzat									NT-0	NV-X	
9. érvényesíthető hatalom	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	X	129
10. szükséges szaktudás	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	X	130
11. elérhető jövedelem	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	X	131
12. társadalmi hasznosság	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	X	132

KÉRDEZŐ! ADD ÁT A 4. SZÁMÚ VÁLASZLAPOT!

P4. Kérjük rangsorolja 1-től 7-ig megbecsültség szerint a következő fegyveres foglalkozásokat, szakmákat. Az 1. jelentse a leginkább megbecsült szakmát, a 7. legkevésbé megbecsültet.

	Rangsor		
Biztonsági őr			133
Rendőrr			134
Katona			135
Határőr			136
Magánnyomozó			137
Vámos/pénzügyőr			138
Testőr			139

P5. Letöltötte Ön a sorkatonai szolgálatát?

- 1 – igen, fegyveres szolgálatként
 2 – igen, fegyvertelen vagy polgári szolgálatosként
 3 – nem
 4 – nem vonatkozik rá a kérdés (pl. nők, alkalmatlanok)
 X – nincs válasz



140

P6. Ön szerint mennyire igazak a Magyar Honvédségre a következő állítások?

	teljesen	inkább igen	inkább nem	egyáltalán nem	NT=0 NV=X	
1.A honvédség fontos nemzeti intézmény	4	3	2	1	0 X	141
2.A lakosság bízik a honvédségben	4	3	2	1	0 X	142
3.A honvédség tisztjei jól képzettek	4	3	2	1	0 X	143
4.A honvédség laktanyái korszerűtlenek	4	3	2	1	0 X	144
5.A honvédség fegyverzete és technikája jelentős fejlesztésre szorul	4	3	2	1	0 X	145
6.A katonai szakma társadalmi elismertsége növekszik	4	3	2	1	0 X	146
7.A honvédség képes megvédeni az országot	4	3	2	1	0 X	147
8.A honvédség a NATO hadseregekkel együttműködve képes megvédeni az országot	4	3	2	1	0 X	148

P7. Ön szerint az alábbi jellemzők mennyire igazak a magyar katonákra?

	Teljesen	inkább igen	inkább nem	egyáltalán nem	NT=0	NV=X	
1. hazaszeretet	4	3	2	1	0	X	149
2. fegyelem	4	3	2	1	0	X	150
3. korrupció	4	3	2	1	0	X	151
4. profizmus	4	3	2	1	0	X	152
5. erőszak	4	3	2	1	0	X	153
6. becsület	4	3	2	1	0	X	154
7. bűnözés	4	3	2	1	0	X	155
8. rend	4	3	2	1	0	X	156
9. igazságosság	4	3	2	1	0	X	157
10. összetartás	4	3	2	1	0	X	158
11. korszerűség	4	3	2	1	0	X	159

P8. Ön szerint mi kellene ahhoz, hogy minden magyar katona büszke legyen arra, hogy a hazáját szolgálja?

☐ 160

1 – van válasz 2 – semmi 0 – nem tudja X – nincs válasz

P9. Ön szerint mi kellene ahhoz, hogy a magyar emberek többsége ismét büszke lehessen a Magyar Honvédség katonáira?

☐ 161

1 – van válasz 2 – semmi 0 – nem tudja X – nincs válasz

KÉRDEZŐ! ADD ÁT AZ 5. SZÁMÚ VÁLASZLAPOT!

M1. A Magyar Honvédséggel, hadsereggel kapcsolatos információi, ismeretei alapvetően mely forrásból származnak? Kérem válassza ki a kártyalapon szereplő információforrások közül azt a hármat, ahonnan a honvédelemmel, hadsereggel kapcsolatban a leggyakrabban tájékozik. (Kérdező! A választást jelöld a táblázat „leggyakrabban” oszlopában)

Most a maradékból válassza ki azt a hármat, ahonnan a legritkábban tájékozik a hadsereggel kapcsolatban.

(Kérdező! A választást jelöld a táblázat „legritkábban” oszlopában)

	leggyakrabban	legritkábban	nem választotta	NT = 0 NV = X	
1. Újságok, napilapok	1	2	3	0 X	162
2. Televízió	1	2	3	0 X	163
3. Rádió	1	2	3	0 X	164
4. Internet	1	2	3	0 X	165
5. Honvédségi kiadványok	1	2	3	0 X	166
6. Személyes tapasztalatok	1	2	3	0 X	167
7. Családtagon keresztüli tapasztalatok	1	2	3	0 X	168
8. Ismerősen, barátan keresztül	1	2	3	0 X	169
9. Szóbeszédből	1	2	3	0 X	170

M2. Véleménye szerint a sajtó, rádió, televízió összességében mennyit foglalkozik a Magyar Honvédséggel?

☐ 171

3 – túl sokat
2 – megfelelő mértékben
1 – túl keveset
4 – van amelyik keveset, és van amelyik sokat 0 – nem tudja X – nincs válasz

M3. Ön szerint a sajtó, a rádió, a televízió összességében a hadseregről: 1 – a valóságnak megfelelő képet ad 2 – a valóságnál kedvezőbb képet ad, vagy 3 – a valóságnál kedvezőtlenebb képet ad 4 – van amelyik kedvezőbbet, van amelyik kedvezőtlenebbet 0 – nem tudja X – nincs válasz	☐ 172
T1. Hallott arról, hogy a Magyar Honvédségnél lehet szerződéses katonai szolgálatot vállalni? 1 – igen 2 – nem → ugrás a K1 kérdésre! X – nincs válasz	☐ 173
T2. HA IGEN, hol hallott erről? <i>1 – van válasz 0 – nem tudja, nem emlékszik X – nincs válasz</i>	☐ 174
K1. Találkozott Ön mostanában a Magyar Honvédség fizetett, szerződéses katonákat toborzó hirdetéseiivel? 1 – igen, találkozott vele 2 – nem találkozott vele → ugrás a K3 kérdésre! 0 – nem tudja, nem emlékszik X – nincs válasz	☐ 175
K2. Mennyire tetszett Önnek ez a hirdetés? Kérem, hogy osztályozzon egytől ötig, az iskolai osztályzatoknak megfelelően! (Az egyes jelentse azt, hogy egyáltalán nem tetszett, az ötös pedig, hogy nagyon tetszett). 5 – 4 – 3 – 2 – 1 0 – nem tudja, nem emlékszik X – nincs válasz	☐ 176

KÉRDEZŐ! ADD ÁT AZ 6. SZÁMÚ VÁLASZLAPOT!

K3. Az alábbiak közül, Ön melyik két kifejezést hallotta leggyakrabban a Magyar Honvédséggel kapcsolatban? 1 – önkéntes haderő 2 – védelmi felülvizsgálat 3 – laktanya bezárás 4 – toborzás 5 – létszámcsoökkentés 6 – Gripen vadászgépek vásárlása 7 – együttműködés a NATO-val 8 – békefenntartás 9 – magyar katonák Irakban 10- szerződéses katonák 0 – nem tudja, nem emlékszik X – nincs válasz	☐ ☐ 177 ☐ ☐ 178
K4. A Magyar Honvédség jövőbeni feladatai között növekszik a nemzetközi feladatokban való részvétel. Ön egyetért vagy nem ért egyet ezzel? 1 – egyetért 2 – nem ért egyet 0 – nem tudja X – nincs válasz	☐ 179
K5. Ön egyet ért vagy nem ért egyet azzal a javaslattal, hogy a parlament helyett a kormány döntsön a magyar katonák külföldi csapatmozgásairól, ha ezt a NATO kéri. 1 – egyetért 2 – nem ért egyet 0 – nem tudja X – nincs válasz	☐ 180
II. Gyakran hallani manapság azt a kijelentést, hogy a világ békéje szempontjából a legnagyobb veszélyt a terrorizmus jelenti. Ön egyetért ezzel a kijelentéssel? 1 – igen 2 – nem 0 – nem tudja X – nincs válasz	☐ 181
I2. Ön szerint Magyarországnak részt kell-e venni a terrorizmus elleni harcban? 1 – igen, részt kell venni 2 – nem kell részt venni 0 – nem tudja X – nincs válasz	☐ 182

I3. Ön egyetért vagy nem ért egyet azzal, hogy Amerika és szövetségesei megdöntötték Szaddam Husszein rezsimjét. 1 – egyetért 2 – nem ért egyet 0 – <i>nem tudja</i> <i>X – nincs válasz</i>	☐ 183
I4. A magyar parlament hozzájárult ahhoz, hogy magyar katonák is részt vegyenek iraki béketeremtő műveletekben. Ön egyetért ezzel a döntéssel vagy nem ért egyet? 1 – egyetért 2 – nem ért egyet 0 – <i>nem tudja</i> <i>X – nincs válasz</i>	☐ 184
I5. Miért gondolja ezt így? <i>1 – van válasz</i> <i>0 – nem tudja</i> <i>X – nincs válasz</i>	☐ 185
I6. Ön szerint ez mennyire veszélyes feladat a kint szolgáló magyar katonák számára? (Az egyes jelentse azt, hogy egyáltalán nem, az ötös pedig, hogy nagyon veszélyes). 5 – 4 – 3 – 2 – 1 0 – <i>nem tudja</i> <i>X – nincs válasz</i>	☐ 186
I7. Ön mit gondol Magyarország számára a magyar katonák részvétele az iraki béketeremtő műveletekben inkább előnyös vagy inkább hátrányos? 1 – előnyös 2 – hátrányos 3 – <i>egyik sem</i> 0 – <i>nem tudja</i> <i>X – nincs válasz</i>	☐ 187
I8. Miért gondolja ezt így? <i>1 – van válasz</i> <i>0 – nem tudja</i> <i>X – nincs válasz</i>	☐ 188
I9. Ön szerint Magyarország veszélyeztetettsége azáltal, hogy magyar katonák is részt vesznek az iraki béketeremtő műveletekben, növekszik vagy nem növekszik? 1 – növekszik 2 – nem növekszik 0 – <i>nem tudja</i> <i>X – nincs válasz</i>	☐ 189
I10. Ön az alábbi kijelentések közül melyikkel ért inkább egyet? 1 - Magyarországnak részt kell vállalnia a terrorizmus elleni széleskörű nemzetközi együttműködésben akkor is, ha ez plusz terheket és esetleges kockázatot jelent, vagy 2 - Magyarországnak nem kell részt vállalnia, ha ez plusz terheket, esetleg kockázatot jelent az országnak. 0 – <i>nem tudja</i> <i>X – nincs válasz</i>	☐ 190

A0. Melyik az az Önhöz legközelebbi kör, amelyben az alábbi személyek most előfordulnak?

	a szűkebb család	a rokonság	az ismeretségi kör	sehol	NT=0 NV=X	
1. sorkatona	4	3	2	1	0 X	191
2. hivatásos katonatiszt	4	3	2	1	0 X	192
3. hivatásos tiszthelyettes	4	3	2	1	0 X	193
4. szerződéses katona	4	3	2	1	0 X	194
5. rendőr	4	3	2	1	0 X	195
6. határőr	4	3	2	1	0 X	196

DEMOGRÁFIAI KÉRDÉSEK

A1. NEME:	1 - FÉRFI 2 - NŐ	☐ 270
A2. Betöltött életkora?	 év	☐ ☐ 271
A3. Mi a legmagasabb iskolai végzettsége: 1 - kevesebb, mint nyolc osztály 2 - nyolc általános (négy polgári) 3 - kitanult valamilyen szakmát, 4 - érettségizett (szakközépisk. technikum, gimn.) 5 - diplomás (főiskola, egyetem) X - nincs válasz		☐ 272
A4. Ön dolgozik? 1 - igen NEM 2 - GYES-en, GYED-en van 3 - nyugdíjas 4 - munkanélküli 5 - háztartásbeli 6 - tanuló 7 - egyéb inaktív X - nincs válasz		☐ 273
A5. Ha dolgozik, kérem helyezze el önmagát az alábbi kategóriák valamelyikébe, aszerint, hogy mi az Ön fő foglalkozása. 1 - Szakképzetlen fizikai munkás 2 - Szakképzett fizikai munkás 3 - Közalkalmazott 4 - Köztisztviselő 5 - Nem vezető beosztású értelmiségi 6 - Vezető beosztású értelmiségi 7 - Vállalkozó 8 - egyéb X - nincs válasz		☐ 274
A6. Az itt lakó 18 év feletti személyek száma? 9 - kilenc vagy több X - nincs válasz		☐ 275
A7. Az itt lakó 18 éven aluli gyermekek száma? 9 - kilenc vagy több X - nincs válasz		☐ 276
A8. Társadalmunk számos csoportra, rétegre osztható. Ön melyik társadalmi rétegbe sorolná önmagát, illetve családját? 5 - Legfelső réteg 4 - Felső-középső réteg 3 - Középső réteg 2 - Alsó-középső réteg 1 - Alsó réteg 0 - nem tudja X - nincs válasz		☐ 277
KÉRDEZŐ! ADD ÁT A 8. SZÁMÚ VÁLASZLAPOT!		
A9. Az Önök háztartása összesen mennyi pénzből gazdálkodott a múlt hónapban? Kérem számítsa bele a közös háztartás minden keresőjének minden jövedelmét. 1(A) - 20 000 Ft. alatt 2(B) - 20 001 és 50 000 Ft. között 3(C) - 50 001 és 100 000 Ft. között 4(D) - 100 001 és 150 000 Ft. között 5(E) - 150 001 és 200 000 Ft. között 6(F) - 200 001 Ft. felett 0 - nem tudja X - nincs válasz		☐ 278

6. számú melléklet: A tájékozási forrás hatása a közvéleményre

Változó	Eltérés	Négyzetösszeg	Szabadság-fok	Szórás-négyzet	F	Sig.
B1.4	Külső	15,18	1	15,17824	20,61574	0,00
	Belső	734,77	998	0,736245		
	Teljes	749,95	999			
BZ2.2	Külső	15,02	1	15,0153	10,53876	0,00
	Belső	1420,49	997	1,424769		
	Teljes	1435,51	998			
H2	Külső	1,48	1	1,477868	4,664505	0,03
	Belső	313,35	989	0,316833		
	Teljes	314,83	990			
F2.1	Külső	1033,67	1	1033,671	0,042398	0,84
	Belső	24112290,55	989	24380,48		
	Teljes	24113324,22	990			
F2.2	Külső	10117,37	1	10117,37	0,509882	0,48
	Belső	19624325,97	989	19842,59		
	Teljes	19634443,34	990			
F2.3	Külső	2051,83	1	2051,828	0,395319	0,53
	Belső	5091694,97	981	5190,311		
	Teljes	5093746,80	982			
F2.4	Külső	31788,27	1	31788,27	1,703157	0,19
	Belső	18216380,45	976	18664,32		
	Teljes	18248168,72	977			
F2.5	Külső	23041,07	1	23041,07	1,135682	0,29
	Belső	20024571,72	987	20288,32		
	Teljes	20047612,79	988			
F2.6	Külső	51,17	1	51,16641	0,00216	0,96
	Belső	23329481,36	985	23684,75		
	Teljes	23329532,52	986			
N7	Külső	1,46	1	1,460986	2,272471	0,13
	Belső	640,33	996	0,642906		
	Teljes	641,80	997			
N12	Külső	6,74	1	6,740239	5,996969	0,01
	Belső	1119,45	996	1,123941		
	Teljes	1126,19	997			
P6.1	Külső	3,29	1	3,294974	5,043061	0,02
	Belső	651,41	997	0,653368		
	Teljes	654,70	998			
P6.2	Külső	0,94	1	0,941737	0,969887	0,32
	Belső	969,03	998	0,970975		
	Teljes	969,98	999			
P6.3	Külső	5,26	1	5,260286	4,527472	0,03
	Belső	1159,54	998	1,161859		
	Teljes	1164,80	999			

Változók	Eltérés	Négyzetösszeg	Szabadság- fok	Szórás- négyzet	F	Sig.
P6.4	Külső	0,94	1	0,939441	0,738189	0,39
	Belső	1270,08	998	1,27263		
	Teljes	1271,02	999			
P6.5	Külső	5,33	1	5,331094	4,540284	0,03
	Belső	1171,83	998	1,174176		
	Teljes	1177,16	999			
P6.6	Külső	2,52	1	2,518601	2,120148	0,15
	Belső	1185,56	998	1,187936		
	Teljes	1188,08	999			
P6.7	Külső	0,34	1	0,34456	0,28511	0,59
	Belső	1206,10	998	1,208516		
	Teljes	1206,44	999			
P6.8	Külső	1,44	1	1,436611	1,488747	0,22
	Belső	962,08	997	0,96498		
	Teljes	963,52	998			

Változó	Tájékozódás	N	Átlag
B1.4	Médiából	952	2,215336
	Személyesen	48	2,791667
	Összesen	1000	2,243
BZ2.2	Médiából	952	3,272059
	Személyesen	47	3,851064
	Összesen	999	3,299299
H2	Médiából	943	1,195122
	Személyesen	48	1,375
	Összesen	991	1,203835
F2.1	Médiából	943	177,5345
	Személyesen	48	182,2917
	Összesen	991	177,7649
F2.2	Médiából	943	173,6585
	Személyesen	48	188,5417
	Összesen	991	174,3794
F2.3	Médiából	936	70,03739
	Személyesen	47	76,80851
	Összesen	983	70,36114
F2.4	Médiából	931	117,0806
	Személyesen	47	90,42553
	Összesen	978	115,7996
F2.5	Médiából	941	167,2529
	Személyesen	48	144,7917
	Összesen	989	166,1628
F2.6	Médiából	940	173,1862
	Személyesen	47	174,2553
	Összesen	987	173,2371
N7	Médiából	950	3,133684
	Személyesen	48	3,3125
	Összesen	998	3,142285

Változó	Tájékozódás	N	Átlag
N12	Médiából	950	2,928421
	Személyesen	48	3,3125
	Összesen	998	2,946894
P6.1	Médiából	951	3,356467
	Személyesen	48	3,625
	Összesen	999	3,369369
P6.2	Médiából	952	2,898109
	Személyesen	48	3,041667
	Összesen	1000	2,905
P6.3	Médiából	952	2,785714
	Személyesen	48	3,125
	Összesen	1000	2,802
P6.4	Médiából	952	3,169118
	Személyesen	48	3,3125
	Összesen	1000	3,176
P6.5	Médiából	952	3,262605
	Személyesen	48	3,604167
	Összesen	1000	3,279
P6.6	Médiából	952	2,577731
	Személyesen	48	2,8125
	Összesen	1000	2,589
P6.7	Médiából	952	2,329832
	Személyesen	48	2,416667
	Összesen	1000	2,334
P6.8	Médiából	951	3,197687
	Személyesen	48	3,375
	Összesen	999	3,206206

7. számú melléklet: A honvédségi hírek iránti érdeklődés hatása

Változó	Eltérés	Négyzetösszeg	Szabadság-fok	Szórásnégyzet	F	Sig.
BZ2.2	Külső	67,87	4	16,97	12,297	0,00
	Belső	1306,66	947	1,38		
	Teljes	1374,54	951			
H2	Külső	5,84	4	1,46	4,748	0,00
	Belső	288,26	938	0,31		
	Teljes	294,10	942			
F2.1	Külső	379878,90	4	94969,72	3,890	0,00
	Belső	22899963,73	938	24413,61		
	Teljes	23279842,63	942			
F2.2	Külső	899439,02	4	224859,76	11,827	0,00
	Belső	17833689,03	938	19012,46		
	Teljes	18733128,05	942			
F2.3	Külső	39344,66	4	9836,17	1,885	0,11
	Belső	4857329,03	931	5217,32		
	Teljes	4896673,69	935			
F2.4	Külső	100593,31	4	25148,33	1,315	0,26
	Belső	17702595,65	926	19117,27		
	Teljes	17803188,96	930			
F2.5	Külső	228585,33	4	57146,33	2,801	0,02
	Belső	19094788,47	936	20400,42		
	Teljes	19323373,80	940			
F2.6	Külső	226215,42	4	56553,85	2,381	0,05
	Belső	22205117,00	935	23748,79		
	Teljes	22431332,42	939			
N7	Külső	15,66	4	3,92	6,123	0,00
	Belső	604,36	945	0,64		
	Teljes	620,02	949			
N12	Külső	62,08	4	15,52	14,393	0,00
	Belső	1019,05	945	1,08		
	Teljes	1081,13	949			
P6.1	Külső	23,53	4	5,88	9,141	0,00
	Belső	608,63	946	0,64		
	Teljes	632,16	950			
P6.2	Külső	56,22	4	14,05	15,247	0,00
	Belső	872,90	947	0,92		
	Teljes	929,12	951			
P6.3	Külső	90,81	4	22,70	20,763	0,00
	Belső	1035,48	947	1,09		
	Teljes	1126,29	951			
P6.4	Külső	32,57	4	8,14	6,462	0,00
	Belső	1193,21	947	1,26		
	Teljes	1225,77	951			

Változó	Eltérés	Négyzetösszeg	Szabadság- fok	Szórásnégyzet	F	Sig.
P6.5	Külső	45,54	4	11,38	9,776	0,00
	Belső	1102,81	947	1,16		
	Teljes	1148,35	951			
P6.6	Külső	61,04	4	15,26	13,342	0,00
	Belső	1083,20	947	1,14		
	Teljes	1144,25	951			
P6.7	Külső	45,79	4	11,45	9,885	0,00
	Belső	1096,65	947	1,16		
	Teljes	1142,43	951			
P6.8	Külső	64,63	4	16,16	17,935	0,00
	Belső	852,21	946	0,90		
	Teljes	916,83	950			

Változó	Kategória	N	Átlag
BZ2.2	0	1	4,00
	1	188	2,84
	2	446	3,23
	3	239	3,58
	4	78	3,62
	Összesen	952	3,27
H2	0	1	1,00
	1	184	1,09
	2	443	1,16
	3	237	1,31
	4	78	1,27
	Összesen	943	1,20
F2.1	0	1	0,00
	1	185	161,57
	2	444	166,22
	3	237	197,89
	4	76	221,38
	Összesen	943	177,53
F2.2	0	1	1000,00
	1	185	153,32
	2	442	170,26
	3	238	179,12
	4	77	214,42
	Összesen	943	173,66
F2.3	0	1	0,00
	1	184	57,88
	2	442	73,26
	3	234	72,52
	4	75	74,07
	Összesen	936	70,04

Változó	Kategória	N	Átlag
F2.4	0	1	0,00
	1	184	97,85
	2	439	122,60
	3	233	120,34
	4	74	123,47
	Összesen	931	117,08
F2.5	0	1	0,00
	1	185	137,97
	2	443	174,99
	3	236	173,39
	4	76	176,58
	Összesen	941	167,25
F2.6	0	1	0,00
	1	185	164,14
	2	443	164,19
	3	235	198,04
	4	76	173,09
	Összesen	940	173,19
N7	0	1	3,00
	1	187	3,00
	2	445	3,09
	3	239	3,21
	4	78	3,49
	Összesen	950	3,13
N12	0	1	0,00
	1	186	2,49
	2	446	2,96
	3	239	3,11
	4	78	3,27
	Összesen	950	2,93

Változó	Kategória	N	Átlag
P6.1	0	1	3,00
	1	188	3,09
	2	445	3,36
	3	239	3,47
	4	78	3,64
	Összesen	951	3,36
P6.2	0	1	3,00
	1	188	2,44
	2	446	2,94
	3	239	3,10
	4	78	3,17
	Összesen	952	2,90
P6.3	0	1	0,00
	1	188	2,24
	2	446	2,83
	3	239	3,00
	4	78	3,24
	Összesen	952	2,79
P6.4	0	1	0,00
	1	188	2,90
	2	446	3,17
	3	239	3,31
	4	78	3,40
	Összesen	952	3,17

Változó	Kategória	N	Átlag
P6.5	0	1	0,00
	1	188	2,90
	2	446	3,33
	3	239	3,34
	4	78	3,55
	Összesen	952	3,26
P6.6	0	1	0,00
	1	188	2,13
	2	446	2,61
	3	239	2,82
	4	78	2,78
	Összesen	952	2,58
P6.7	0	1	3,00
	1	188	1,91
	2	446	2,38
	3	239	2,55
	4	78	2,36
	Összesen	952	2,33
P6.8	0	1	3,00
	1	187	2,68
	2	446	3,29
	3	239	3,35
	4	78	3,45
	Összesen	951	3,20