

Felmérés a települési önkormányzatok tervezési módszereiről

Sisa Krisztina,

a BGF egyetemi adjunktusa,
a Kaposvári Egyetem
PhD-hallgatója

E-mail: sis.krisztina@pszfb.bgf.hu

Dr. Veress Attila,

a BGF tanszékvezető-
helyettese, főiskolai docense

E-mail:

Dr.Veress.Attila@pszfb.bgf.hu

A tanulmány a hazai települési önkormányzatok körében végrehajtott, a tervezési szokásokat, módszereket átfogó jelleggel vizsgáló empirikus kutatás legfőbb eredményeit foglalja össze. A szerzők kérdőíves felvételükkel mindenekelőtt azt kívánták vizsgálni, hogy folyik-e valódi, formalizált, stratégiai és operatív tervezés a vizsgált körben, illetve milyen az üzleti szektorban bevált és elterjedt, menedzsmenttervezési módszereket alkalmaznak a tervekészítés folyamatában. Az alapkutatás 2013 tavaszán zajlott, amelynek keretében a megkérdezett önkormányzatoknak egy önkitöltős kérdőív kérdéseit kellett megválaszolniuk. A szerzők tanulmányukban közlést tesznek a kérdés eredményeit és tapasztalataikat, valamint kísérletet tesznek a tervezési rendszer elemzésére és megújítást igénylő területeinek kijelölésére.

Tárgyszó:
Költségvetés.
Önkormányzatok.
Stratégiai tervezés.

Az önkormányzatok és különböző gazdálkodási formában működő szervezeteik jelentős pénzforrásokat felhasználó és vagyont működtető szektort alkotnak, mely erős hatást gyakorol az egész gazdaság versenyképességére. Az önkormányzati szektor létrejött, az 1990-es „nagy átalakulás” óta többször került olyan kritikus gazdálkodási és pénzügyi helyzetbe, ami különféle reformok végiggondolását és gyakorlati megvalósítását tette szükségessé. A települési önkormányzatok helyzete és működése napjainkban is állandóan változik. Az utóbbi években számos hazai tanulmány (Lóránt [2010], Báger–Vígvári [2007]) született az önkormányzatok gazdasági, pénzügyi helyzetéről. Ezek összegzéseként megállapítható, hogy a szakemberek sürgetik az önkormányzati gazdálkodást, a feladatellátás finanszírozást és a költségvetés-tervezést érintő reformintézkedések végrehajtását. Ugyanakkor, nemzetgazdasági érdek is egy olyan tervezési rendszer kialakítása, mely jól szolgálja gazdálkodásuk minőségének, a közfeladat-ellátás átláthatóságának és a feladatellátást finanszírozó közpénzek és képződő források mértékének minél pontosabb meghatározását. A szektoron belül az információáramlás bonyolult és lassú, a költségfelhasználások (kiadások) tervezése pontatlan, a feladatfinanszírozás nehezen átlátható, a vezetői döntések megkésették és/vagy helytelenek.

A szubszuverén kormányzati szinten a gazdálkodás célfüggvényét a „3E” (economy, efficiency and effectiveness, azaz a gazdaságosság, az eredményesség és a hatékonyság) paradigmája írja le. Eszerint a közszolgáltatásnak eredményesnek, hatékonynak és gazdaságosnak kell lennie (bár e fogalmak definíciójának tartalma sehol sincs egyértelműen meghatározva). Napjainkban ez a „három célkitűzés” kiegészült a minőséggel, pontosabban a „minőségi közszolgáltatás” iránti elvárással. Vajon mennyiben biztosítja ennek a célfüggvénynek a teljesülését a jelenlegi tervezési rendszer, mely a szakértők és az önkormányzati tervezésben részt vevők szerint is megújulásra, illetve továbbfejlesztésre vár folyamatelemeivel és tervezési módszereivel együtt. Véleményünk szerint az új közszolgálati vagy közmenedzsmentmodell (new public management – NPM) – gyakorlatias jellegéből fakadóan – eszközeinek célirányos és körültekintő kiválasztásával létrehozhatók azok a menedzsmenteszközök és -módszerek, amelyek önkormányzati szintű alkalmazása indokolt, és hozzájárul a gazdaságos, hatékony, eredményes és minőségi közfeladat-ellátás megvalósításához.

A tervezésben és a versenyszférában már elterjedt és bevált, a kontrolling keretében működtetett stratégiai és operatív elemző-tervező módszerekkel lehetőség nyílik e folyamatok hatékonyabb működtetésére és ezen keresztül a célfüggvény realizálására az önkormányzati szektorban is. Ezt támogatja az a kedvező változás is, amely a

számveteli információ-rendszernek mint a tervezés legfőbb információs alapjának megújítását eredményezte a teljesítés-szemlélet beépítésén keresztül a költségvetési számveteli rendszerbe a 2014-es évtől kezdődően, amelyet *Ormos* és *Veress* [2012] és *Simon* [2011] is bevezetésre javasolt.

1. A közszektorban (a települési önkormányzati szinten) folyó tervezés fogalmának hagyományos értelmezése, a tervezés jogszabályi háttere

A közszektorban folyó tervezés fogalmára nem lehet olyan definíciót találni a szakirodalomban, amely minden történelmi korszakban és politikai rendszerben érvényes lenne. A tervezéssel kapcsolatos definíciók leszűkítik a fogalmat azáltal, hogy a tervezést a költségvetés-készítéssel azonosítják (*László* [1994], *Koháriné* [2011], *Farkas* [2004], *Csanádi-Tóth* [2002]). *László* a költségvetés-készítés meghatározó elemeként értelmezi a tervezést. Szerinte a költségvetésből gazdálkodók tervezési tevékenységének célja annak a költségvetésnek a kialakítása, amely nem egyéb, mint a tervekészítésben részt vevők által előkészített, az alkufolyamatban minden szereplő által megvitatott és átalakult terv (azaz költségvetés) elfogadása a döntési jogkörrel felhatalmazott politikai testület által. Véleményünk szerint nem szerencsés a költségvetés-tervezés és a tervezés közé egyenlőségjelet tenni, mert a költségvetés konkrétan az évente készülő – jellemzően éves – pénzügyi terv, ugyanakkor a hivatkozott szakirodalmak a költségvetést olyan gyűjtő fogalomként használják, amely tartalmazza az önkormányzatok hosszú távú tervezési feladatait is. Így a gazdasági programot mint hosszú távú tervet a költségvetés-tervezés keretén belül, annak résztervezési feladataként tárgyalják. A tervezés menedzsmentfelfogásához hasonlóan javasolt elkülöníteni a hosszú távú tervezést az éves (költségvetés) tervekészítés folyamatától, tekintettel arra, hogy a tervezés folyamatába mindkét tervezési terület beleértendő.

Tekintettel arra, hogy az önkormányzatok tervezési tevékenységének keretfeltételeit és alapvető szabályait Magyarországon törvények és a kapcsolódó kormányrendeletek szintjén szabályozzák, ezért fontosnak tartjuk röviden összefoglalni a tervezés jelenlegi jogszabályi hátterét. A tervezéssel kapcsolatos átfogó előírásokat a 2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról (továbbiakban Áhtv.) és a Magyarország helyi önkormányzatairól szóló törvény (továbbiakban Ötv.) szabályozza.¹ A

¹ Jelenleg a 2011. évi CLXXXIX. törvény van hatályban Magyarország helyi önkormányzatairól (*Magyar Közlöny* [2011a]).

tervalkotási folyamatra vonatkozó előírások elsősorban az éves költségvetés-tervezésre koncentrálnak, a középtávú és a hosszú távú tervezést érintő feladatok csupán érintőlegesen szerepelnek a jogszabályokban. A tervek, illetve a tervezés hierarchikus felépítéséből adódóan a jogszabályi ismertetést a hosszú távú tervezést érintő szabályok bemutatásával célszerű kezdeni és a középtávú (vagy ún. taktikai), illetve a rövid távú tervezéssel befejezni.

A szubszuverén kormányzati szereplők tervezésének fogalmi tisztázása okán nélkülözhetetlen a hatályos jogszabályokba történő betekintés, tekintettel a szektor bürokratikus jellegére, illetve jogszabályok általi kötöttségére. A tervezés általános célkitűzését tartalmazza az Áhtv., a törvény 12. § (1) értelmében „a tervezés célja annak biztosítása, hogy a tervezett bevételek közgazdaságilag megalapozottan, a tervezett kiadások kizárólag a közfeladatok megfelelő ellátásához szükséges mértékben kerüljenek jóváhagyásra”. Az Áhtv. szerint megfogalmazott tervezési célkitűzésből levezethető a tervezés fogalma is, amely a közszektorban az éves költségvetés elkészítésére szűkül. Ez a megközelítés ugyanakkor a tervezés folyamatjellegére helyezi a hangsúlyt.

1.1. A hosszú távú tervezést érintő jogszabályok

A jelenlegi jogszabályi környezetben a hosszú távú tervezés a rendezési eszközök, a településfejlesztési koncepció és a rendezési tervek, valamint a választási ciklusokhoz igazodó gazdasági program. Egyes ágazati törvények meghatározhatnak hosszú távú programot, tervkészítési kötelezettséget is, ilyen például egy környezetvédelmi program, vidékfejlesztési, turisztikai koncepció stb. Az Ötv. előírása alapján az önkormányzatoknak meg kell határozni gazdasági programjukat. A választást követően a megalakult önkormányzati vezetés az előző kormányzati ciklus eredményei, tapasztalatai és saját választási célkitűzései, jövőre irányuló elképzelései alapján hosszú távú fejlesztési elképzeléseit gazdasági programban, fejlesztési tervben rögzíti. A gazdasági program által felölelt időhorizont az Ötv. értelmében legalább egy kormányzati ciklus időre (ez jelenleg Magyarországon 4 év) szól, de ettől hosszabb időszakot is átfoghat. Ilyen értelemben a gazdasági program alkalmas lehet betölteni egy átfogó hosszú távú terv szerepét, amennyiben megjelennek benne a stratégiai fontosságú működési területek fő célkitűzései, eszközei, elérésük módja és a stratégiai terv elemei. Azonban sem az Ötv., sem az Áhtv. a gazdasági program szerkezetére, tartalmára, formájára, érvényességére vonatkozóan nem tartalmaz kötelező erejű előírást, ebből következően az önkormányzat maga határozza meg hosszú távú célkitűzéseit és a megvalósítás feltételeit, eszközrendszerét. A gazdasági programok tartalmára vonatkozóan nincs részletes jogszabályi előírás, ehelyett egy átfogó megállapítást fogalmaz meg a jogszabály [Ötv. 116. §. (3).].

Ezt követően a gazdasági programnak mint hosszú távú, átfogó tervnek a funkciója az évente készülő költségvetési koncepció és éves költségvetés megalapozása. A gazdasági program akkor töltheti be egy átfogó stratégiai terv funkcióját, ha az abban kijelölt célok, feladatok, programok beépülnek az éves költségvetésekbe, és az önkormányzat a programban kijelölt „pályán” tud haladni a cél elérés felé.

1.2. Középtávú (taktikai) tervezés

A stratégiai és az éves tervek között a középtávú, ún. taktikai vagy akciótervek teremtik meg a közvetlen és mérhető kapcsolatot a gazdálkodók tervezési folyamatában. Az önkormányzatok középtávú tervezésével kapcsolatosan az Áhtv.-ben találunk egy rövid előírást, amely szerint a helyi önkormányzat évente, legkésőbb a költségvetési rendelet, határozat elfogadásáig határozatban állapítja meg a stabilitási törvény (2011. évi CXCV. törvény Magyarország gazdasági stabilitásáról) felhatalmazása alapján kiadott jogszabályban meghatározottak szerinti saját bevételeinek, valamint a stabilitási törvény szerinti adósságot keletkeztető ügyleteiből eredő fizetési kötelezettségeinek a költségvetési évet követő három évre várható összegét.

1.3. Rövid távú tervezés: a költségvetési koncepció és az éves költségvetés

Az önkormányzatok költségvetési rendelettervezetének összeállítása folyamatos előkészítő, tervező munkát igényel. A költségvetés-rendelettervezet egyik kiindulási alapja az irányítási (választási) ciklus elején elkészített gazdasági program, a másik a jegyző irányításával évente készülő költségvetési koncepció. Ebbe a tervezési folyamatba be kell vonni az önkormányzat felügyelete alá tartozó intézmények vezetőit is, ami azt jelenti, hogy tájékoztatni kell az intézményi vezetőket a központi költségvetés tervezett irányelveiről, tervezési útmutatásairól, az önkormányzati feladatellátás és forrásszabályozás elvi kérdéseiről. Ezen kívül az önkormányzat maga határozza meg, hogy a koncepció kialakításához milyen számbeli és szöveges információkra van szüksége az intézményektől. A tervezet szerkezeti felépítésére, tartalmára nincs konkrét jogszabályi előírás. Összeállításának folyamatában a polgármester a költségvetési koncepciótervezetet véleményezteti a bizottságokkal. A pénzügyi bizottság véleménye különösen fontos a költségvetési koncepció pénzügyi megvalósíthatósága, fenntarthatósága szempontjából. A bizottságok véleményét is tartalmazó költségvetési tervezetet a képviselő testület hagyja jóvá, ami határozat formájában realizálódik. A képviselőtestületi határozat formájának és tartalmának nincs jogszabályban rögzített, kötött módja. A jóváhagyott költségvetési koncepcióval lezárul a költségvetés-tervezés első szakasza, amikor elkészül a költségvetés-tervezés kiindulópontjául szolgáló dokumentum.

A költségvetés-tervezés második, befejező szakasza az éves költségvetés elkészítése és rendelet formájában történő jóváhagyása. A költségvetést többnyire éves rendszerességgel kell készíteni, amiből következik, hogy a költségvetés érvényességi ideje általában egy naptári év. A gazdálkodás során az éves költségvetés a pénzügyi (finanszírozási) alapja a kötelező és önként vállalt feladatok ellátásának. Az önkormányzatok költségvetés-tervezése során a kétszintű tervezés érvényesül. Egyrészt el kell készíteni az önkormányzat és intézményei összevont költségvetését, melyet a helyi önkormányzat költségvetési rendeletben állapít meg, másrészt elemi költségvetés is készül az önkormányzatról és intézményeiről. *Vígvári* másként értelmezi a helyi önkormányzatok kétszintű költségvetés-tervezési folyamatát, értelmezésében a tervezés első szintjét a központi szint alkotja, ahol az önkormányzatok kötelezően ellátandó feladatainak állami forrás formájában rendelkezésre álló, a költségvetési évben „elkölthető” pénzügyi fedezetének megtervezése történik. A második szint pedig a helyi önkormányzat konkrét költségvetés-tervezése (*Vígvári* [2002]).

Az éves költségvetés-tervezés kiinduló feltételei a gazdasági program költségvetési évet érintő célkitűzései, a költségvetési koncepcióról hozott képviselőtestületi határozat és a kihirdetett központi költségvetést tartalmazó költségvetési törvény. A költségvetés tervezési folyamata egy többlépcsős és többszereplős folyamat. A főbb tervezési folyamatok: a költségvetés előkészítése, a költségvetés összeállítása, a költségvetés képviselőtestület elé terjesztése és jóváhagyása, valamint a költségvetési rendelet megalkotása.²

Összegezve a hatályos jogszabályi előírásokat: a releváns jogszabályokban az éves költségvetés készítésre vonatkozó előírások dominanciája figyelhető meg.

2. A tervezés fogalmának újragondolása, a „menedzsmentszemlélet” erősítése

A települési önkormányzatok tervezése Magyarországon hagyományosan egybeforrt a költségvetés-készítés fogalmával, másrészt a tervezés eddig hivatkozott irodalmi a tervezés folyamatjellegét hangsúlyozzák, és a folyamatot az elkészült tervdokumentum – elsődlegesen a költségvetés – létrejöttével, mint a tervezés fő céljának a teljesülésével le is zárják. A tervezés fogalmára és módszertanára irányuló újtási szándékok a közszeztormenedzsment reformirányzataiban gyökereznek. A közszféra reformkoncepciói között mai napig talán legismertebb az 1970-es és az 1980-as években, az angolszász országokban (Új-Zéland, Nagy Britannia, Kanada, Auszt-

² Az éves költségvetés tervezésének folyamatával, eljárásrendjével részletesen foglalkozik például *Farkas* [2004].

rália, Egyesült Államok) megjelenő, majd az 1990-es években induló „piacosító-menedzsmentesítő” NPM-mozgalom. Az NPM-reformok között jelenik meg minden olyan elméleti iskola, amely a különféle menedzsmenteszközök, módszerek közszektorban történő alkalmazásában látja az állam és a közigazgatás működési problémáinak megoldását.³ Ezek az irányzatok rávilágítanak a tervezés elavult elemeire, egyúttal felhívják a figyelmet a megújítandó területekre is. A tervezés komoly kockázatcsökkentési lehetőséget hordoz magában, érdemes itt megjegyezni, hogy a tőkeáttétel megjelenési lehetőségéből származó jövedelmezőség és hatékonyságjavulással egyidőben megjelenő kockáztnövekedés elemzése (*Hernádi–Ormos* [2012a], [2012b]) is fontos eleme a folyamatnak. Ha a kockázat mértékét csökkenteni nem is kívánjuk, már önmagában a kockázatok ismerete lehetőséget teremt ezek következményeire való felkészülésre.

A tervezés újraértelmezéséhez alkalmas kiindulópont *Báger* [2010] meghatározása. A tervezés folyamatjellegét kiemelő meghatározások mellett a tervezés rendszerű megközelítését hangsúlyozza *Hanyecz*, aki a tervezést olyan kibernetikai rendszernek tekinti, ahol irányítás megy végbe (*Hanyecz* [2009]).

Tanulmányunkban a tervezést – *Hanyecz* értelmezésével egyetértve – rendszerként értelmezzük, amely tartalmazza a tervek végrehajtását és a végrehajtás monitoringját is. Az önkormányzati tervezési rendszer elemei a következők:

- a tervezés alanyai,
- a tervezés tárgya,
- tervezési technikák, módszerek,
- a tervezés információs bázisa,
- tervezési folyamat elemek (tervkészítés, -végrehajtás (monitoring) – eltéréselemzés – beszámolás),
- a tervdokumentumok típusai (stratégiai-taktikai-éves tervek).

Tanulmányunk középpontjában a tervezési szerelemek közül a tervezési technikák, folyamatok és a tervdokumentumok típusai állnak. Az empirikus vizsgálat ezeknek a szerelemeknek önkormányzati alkalmazására terjedt ki. A tervezési folyamat tekintetében – hasonlóan a magánszektor tervezési felfogásaihoz – irányítási eszközként funkcionáló strukturált folyamatként értelmezzük a tervezést. Értelmezésünkben tehát az önkormányzatok szintjén folyó tervezés nem szűkíthető le a költségvetés tervezésre, melyet a közszektormenedzsment irányzatok is hangsúlyoznak, ugyanakkor a 2014-től hatályba lépő új számviteli előírásoknak köszönhe-

³ Az NPM-mel kapcsolatos hazai és nemzetközi kutatások eredményeit, tapasztalatait részletesen elemzi *Hajnal* [2004]. Továbbá kiemeljük még *Fábián* [2010] és *Horváth* [2005] kapcsolódó írását. A közmenedzsment reformirányzatainak – közöttük az NPM-nek – nemzetközi összehasonlítását és értékelését részletesen lásd *Zupkó* [2001].

tően a tervezés információs alapja is lehetővé teszi a pénzügyi számviteli adatokra épülő komplexebb, a különféle menedzsmentmódszereket szelektíven és differenciáltan alkalmazó vállalati tervek elkészítését.

3. A tervezés információs alapja, a számviteli információs rendszer

2014. január 1-jéig a gazdálkodási sajátosságoknak, valamint a költségvetési beszámolóknak az elemi költségvetéshez illeszthetősége miatti eltérő szabályozás a Számviteli Törvényben (továbbiakban: Sztv.) megfogalmazott alapelvek szerint és az államháztartás szervezeti beszámolási és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól szóló 249/2000. (XII. 24.) számú kormányrendeletben történt újraértelmezésén keresztül valósult meg. Mindezek alapján a költségvetési beszámolók útján valóban megtörtént az elszámoltatás. Valószínű azonban hogy a költségvetési beszámolóknak közölt szerteágazó információk az állami költségvetésen kívüli, egyéb címzettjeik számára nehezen voltak értelmezhetők. Ráadásul számos elemzés igazolja, hogy az eredményszemléletű számvitel a közszférában megalapozza a jobb tervezést, a pénzügyi irányítást, a döntéshozatalt és új utat nyit a gazdasági teljesítmény, a hatékonyság mérhetőségének (Kassó [2008]; Ormos–Veress [2011]; Simon [2011], [2012]).

A Könyvvizsgálók Európai Szövetsége (Fédération des Experts-comptables Européens – FEE) rendszeres időközönként napirendre tűzi a közszféra beszámolási, ellenőrzési rendszerének áttekintését, elemzi az európai tagállamokban kialakult helyzetet. A korábbi felmérések, amelyek helyzetjelentést adtak a beszámolási elvek alkalmazásáról Európában, jelezték, hogy a közszférában tovább folytatódik az eredményszemléletű számvitel térnyerése a pénzforgalmi számvittel szemben. A FEE 2007 és 2008 között újabb felmérést végzett 26 ország adatai alapján, és vitanyagot tett közzé, amelyben elemezte az eredményszemléletű számvitel közszférában történt bevezetésének hatásait Európában. A szakmai szövetség arra kereste a választ, hogy az eredményszemléletű számvitel bevezetése a közszférában alapvető reform-e vagy sem. A felmérésben és az elemzésben érintett 26 országból 15-ben már kormányzati szinten – teljes mértékben vagy részlegesen – alkalmazzák az eredményszemléletű számvitelt. A legelső volt Spanyolország (1983), de az 1990-es évek elejétől hasonló döntést hozott Portugália, Svédország és Hollandia. Időrendben következett Olaszország (1997), Finnország (1998), majd 2000-ben az Egyesült Királyság. Az utóbbinál időközben döntés született a Nemzetközi Számviteli Standardok (International Financial Reporting Standards – IFRS) bevezetéséről a központi kormányzat szintjén a 2009. április 1-jét követő pénzügyi évtől kezdődően. Több lép-

csőben történt az áttérés Dániában, ahol a teljes bevezetést és a központi költségvetés költségalapú tervezését (2005 és 2007) kísérleti időszak előzte meg. A régebbi uniótagállamok közül Franciaország csak 2006-ban tért át teljesen az új számvitel alkalmazására. Az Európai Unióhoz nemrégiben csatlakozott országok közül Lettország 2003-tól, Románia 2006-tól, Szlovákia 2008-tól, Litvánia 2009-től, Csehország 2010-től tért át az eredményszemléletű számvitel alkalmazására központi fejezetek szintjén, Ausztria pedig 2013-at jelölte meg bevezetési dátumként egy korábbi nyilatkozatában. A közzféra nemzetközi számviteli szabályozásában tehát egyre gyakrabban találkozunk eredményszemléletű megközelítéssel, sőt az uniós tagállamok közül többségben vannak azok, ahol a központi fejezet szintjén már áttértek az eredményszemléletű számvitel alkalmazására. Az eredményszemléletű számvitel a helyi önkormányzatoknál szélesebb körben és régebben használatos. Az 1990-es évek végére már a legtöbb uniós tagállamban a regionális, helyi önkormányzatok szintjén a számviteli beszámoló már nem pénzforgalmi szemléletben készül.

Magyarországon az eredményszemléletű számvitel bevezetésére tett első kísérlet a 2010. január 1-jei hatállyal módosított Áhtv.-ben megjelent „Az elkülönített eredményszemléletű könyvvezetés és beszámolás”-hoz kapcsolódó előírás (44/B. bek.–44./P. bek.) volt. A kormányrendelet értelmében azoknak az államháztartási szervezeteknek, amelyeknek az államháztartásról szóló 1992. évi XXXVIII: törvény 100/I. §-ának (3) és (10) bekezdése szerint üzemgazdasági (eredmény) szemléletű könyvvezetési és beszámolási kötelezettsége is keletkezik, elkülönített éves eredményszemléletű költségvetési beszámolót is kellett volna készíteni, de egy későbbi módosítást követően a szabályozás hatályát veszítette. Az „elképzelés” alapján az érintett államháztartási szervezeteknek a módosított teljesítésszemléletű könyvvezetéssel alátámasztott „normál” költségvetési beszámolón felül a Sztv.-ben definiált alapelvek eredeti értelmezésének figyelembevételével, teljesítés szemléletű könyvvezetéssel alátámasztott elkülönített éves eredményszemléletű költségvetési beszámolót is kellett volna készíteniük. Az éves eredményszemléletű költségvetési beszámoló részeként a költségvetési beszámoló könyvviteli mérlegétől és kiegészítő mellékletétől eltérő szerkezetű és tartalmú mérleget és kiegészítő mellékletet, valamint eredmény-kimutatást kellett volna készíteni. Az átmeneti szabályozás alapján a tevékenység során előforduló gazdasági események egy részét pótlólag teljesítésszemléletben is könyvelni kellett volna (és itt az „is”-en van a hangsúly), ráadásul a költségvetési beszámolóhoz kapcsolódó kötelező űrlapok kitöltése mellett még egy vállalati típusú beszámolót is el kellett volna készíteni. Valószínűsíthetően a hatályon kívül helyezés egyik fő oka az eredményszemlélet – előbb vázolt – bevezetésével együtt járó többletmunka, valamint a szükséges informatikai fejlesztések nem csekély költsége és az elszámolásokhoz kapcsolódó adminisztráció növekedése lehetett. A gondolat pedig mindenképp életrevaló, hiszen a pénzforgalmi szemlélet valójában az intézmények adott időszakra jellemző pénzkölté-

sén és annak szerkezetén túl nem mond sokat, ráadásul a közszférában az egészségügytől, a kulturális intézményeken át a felsőoktatásig igen sokszínű tevékenységek jelennek meg.

Pallot [1992] rámutat, hogy az állami erőforrásokkal történő gazdálkodás részletei iránt egyre növekvő információigény erős befolyást gyakorol a költségvetési szektor számviteli gyakorlatára. A szerző a rendelkezésre álló erőforrások részletesebb és világosabb bemutatása mellett érvel, és az elhatárolás alapú számvitel társadalmi elfogadottsága alapján azt igyekszik bizonyítani, hogy a költségvetési szervek elszámolási gyakorlatának is e módszertant kellene tükröznie. Az érthetőség és a világosság követelménye alapján megfogalmazott, elhatárolás alapú számvitel alkalmazásának szükségessége nem csak társadalmi igény. A nemzetközi szintű összehasonlítás érdekében *Broadent* és *Guthrie* [1992] az intézményi szektorra egy alternatív számviteli sajátosságokat tükröző, egységes és a teljesítményt előtérbe helyező számviteli rendszert javasolnak. Különös súlyt kölcsönöz mindennek az intézményi szektor teljesítményére vonatkozó ciklikusságot feltáró empirikus vizsgálat. *Potter* [2002] részletesen kifejti, hogy az Ausztráliában bevezetett „új” számviteli eljárások nagy előrelépést jelentettek a költségvetési intézmények gazdálkodásában és az általuk publikált információk értehetőségében.

Barton [2005] szerint az államháztartás szervezeteire a vállalati szektorban használt számviteli eljárások egy az egyben történő alkalmazása könnyen eredményezhet félreérthető adatokat. A 2014. január 1-jétől hatályba lépett, az államháztartás számviteléről szóló 4/2013 (I.11.) kormányrendelet alapján hazánkban a költségvetési szerveknek a „normál”, alapvetően pénzforgalmi szemléletű költségvetési beszámolón kívül, a vállalkozások számviteli beszámolójához hasonló, alapvetően eredmény-szemléletű beszámolót is kell készíteniük. A helyi önkormányzatok vállalatishféra-könyvvezetése és beszámoló készítése során alkalmazott számviteli alapelvekkel összhangban készülő eredményszemléletű számviteli beszámolóiból nyerhető információk valószínűleg jobban kielégítik majd a beszámolók valódi címzettjeinek információigényét. A beszámolóban közölt információk összehasonlíthatóvá válnak az egyéb piaci szereplők eredményszemléletű számviteli beszámolóiban közölt adataival, és az eredményszemléletű számviteli nyilvántartások utat engednek a vállalati szektorban alkalmazott elemzési, tervezési eljárásoknak.

4. A vizsgált minta és az alkalmazott statisztikai módszer

Az empirikus kutatást 64 darab értékelhető elemből álló minta alapján végeztük el. A mintaelemek kis számát a csekély mértékű válaszadási hajlandóság magyaráz-

za. A mintakiválasztás a véletlen mintavételi módszerrel valósult meg, ami hatékonyan támogatja a független és reprezentatív minta kialakítását. A települési önkormányzatokat típusuk szerint, az Ötv. előírásainak megfelelően, fővárosi kerületi, megyei jogú városi, városi és községi (nagyközségi) kategóriákba soroltuk. A mintát alkotó önkormányzatok legmagasabb arányát (37,5%) a községi és nagyközségi önkormányzatok képviselték, ami Magyarország települési önkormányzatainak típus szerinti megoszlásának jellemzőit követi. A mintában szereplő önkormányzatok 29,7 százalékát a városi, 20,3 százalékát a fővárosi kerületi önkormányzatok tették ki, ugyanakkor a legalacsonyabb (12,5%) arányban a megyei jogú városok önkormányzatai szerepeltek a válaszadók között.

A települési önkormányzatok típus szerinti kategóriái szervezeti méretet is tükröznek. Ugyanakkor tekintettel kellett lenni arra is, hogy egy önkormányzati típus több szervezeti nagyságot is tükröző létszám-kategóriában is megjelenik, ezért a típus szerinti méretkategorizálás helyett az egyes önkormányzatok méret szerinti csoportosítását a létszám-kategóriáknak megfelelően végeztük el és értelmeztük. Ez azt jelenti, hogy kizárólag a „nagyobb” önkormányzatoknak számító fővárosi kerületi és megyei jogú városi önkormányzatok vonatkozásában haladta meg az intézményi létszámkeret az ezer főt. A legkisebb önkormányzatoknak az ötven fő alatti, a legnagyobb önkormányzatoknak az ezer fő feletti létszámkerettel működő önkormányzatokat mint szervezeteket tekintettük az empirikus vizsgálat során. Figyelemmel kellett lenni arra is, hogy mindössze egyetlen háromezer fő feletti állományi létszámmal rendelkező önkormányzat került a vizsgálati mintába, ezért ezt a méretkategóriát összevontuk az 1000–2999 fő közötti méretcsoporttal. Végeredményben a vizsgálatba bevont önkormányzatokat négy méretkategóriába rendezve elemeztük. A négy méretkategóriát „mikro” (50 fő alatti), „kis” (50–199 fő), „közepes” (200–999 fő) és „nagy” (1000 fő feletti) méretűnek neveztük.

A tanulmányt primer és szekunder kutatómunka egyaránt alátámasztja. A primer adatforrásokat az érintettekhez eljuttatott kutatási kérdőívek és mélyinterjúk biztosították. A kérdőív összeállítása során több kérdéscsoportba rendezve szerepeltek a kapcsolódó, többségükben zárt kérdések. Jelen tanulmányban kizárólag a tervezés jelenlegi rendszerének, illetve a tervezési szokások jellemző vonásainak összefoglalását kívánjuk bemutatni.

Esetünkben a különféle statisztikai elemző módszerek konkrét felhasználását nehezítette az a körülmény, hogy az elemzés alá vont adatok jellemzően nominális és ordinális skálán mérhető minőségi adatok. Ezért az elemzés során leggyakrabban a leíró statisztikai elemzéseket használtuk, ugyanakkor statisztikai függetlenségvizsgálat segítségével alátámasztva ok-okozati összefüggések feltárására is kísérletet tettünk. A minta-elemszám alapján kismintáról beszélhetünk, ezért a további statisztikai módszerek megválasztásakor a kismintán alkalmazható statisztikai eljárásokat kellett előnyben részesíteni. Ezen feltételrendszer és adottságok eredőjeként a rendelkezésre

álló adatok elemzése a chí-négyzet próbával végrehajtott függetlenségvizsgálat, két mintás t -próba, varianciaanalízis és klaszterelemzés segítségével valósult meg. A kvalitatív adatok elemzéséhez számítógépes adatfeldolgozást végeztünk az SPSS adatfeldolgozó szoftver segítségével.

5. Eredmények

Elsőként arra voltunk kíváncsiak, hogy milyen célok szem előtt tartásával terveznek az önkormányzatok. Az elemzés eredményei azt mutatják, hogy legmagasabb arányban (átlag 37 százalék) a törvényi kötelezettség teljesítése áll a tervekészítés hátterében. Ezt követő második legmagasabb átlag 29 százalékos arányban az önkormányzat saját érdekből vezérelve, azaz önérekből készíti el a különféle terveket. Jelentős súlyt képviselnek az egyéb, külső tényezők is. A felügyeleti szerveket említők aránya átlag 16, az európai uniós kötelezettségre hivatkozók aránya átlag 15 százalék. Ha a motiváló tényezőket három kategóriába soroljuk, úgymint saját (belső) érdekek, külső kényszer (törvényi előírások, felügyeleti szervek és EU-s kötelezettség együtt) és egyéb motivációk, akkor jelentősen kedvezőtlenebb a kép. Ugyanis a tervekészítési kötelezettség külső kényszerítő erejére hivatkozás együttesen eléri az együttesen átlag 68 százalékot. Ehhez képest már elenyészőbbnek tekinthető a korábbi, 29 százalékos arányt képviselő belső önérderekre hivatkozók aránya.

Érdekesek a méretenként vizsgált önkormányzati tervezési motivációk is. Meglepően magas arányt (42%) mutat a mikro önkormányzatoknál az önérderek, ugyanakkor a törvényi kötelezettségnek történő megfelelés a kis önkormányzati kategóriában lett a legmagasabb (48%). A nagy önkormányzatok 40 százalékos megoszlásukkal ugyanennél a tényezőnél csak a második helyet érték el. A vizsgált önkormányzatok vezetői a tervekészítéssel a jogszabályi kötelezettségek teljesítésére törekednek, a gazdálkodás hatékony és eredményes működését támogató, a jogszabályok által nem szabályozott egyéb tervek elkészítését azonban nem igénylik.

5.1. A hosszú távú (stratégiai) tervezés jellemző vonásai

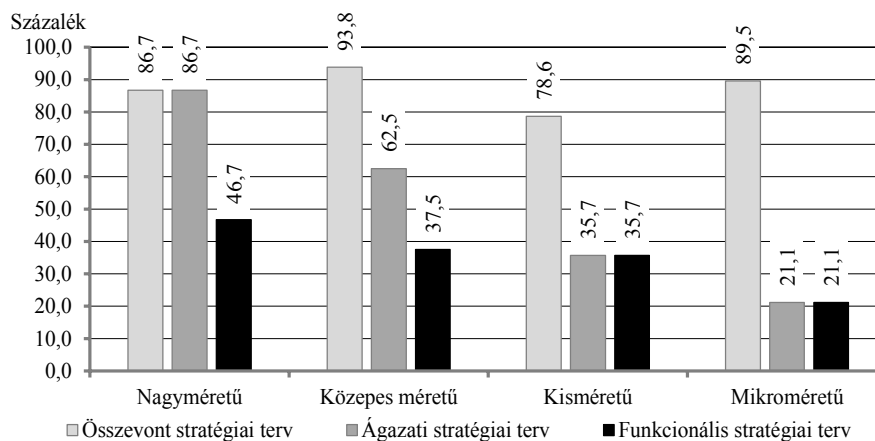
A kérdőíven, az éves költségvetés mellett, az üzleti életben leggyakrabban alkalmazott tervfajták szerepelnek. Ezek mindegyike alkalmazható ebben a szektorban is. Természetesen az alkalmazás során figyelemmel kell lenni az önkormányzati gazdálkodás, a finanszírozás és a számviteli információrendszer sajátosságaira is. Egy-egy, eldöntendő kérdésekre kellett válaszolni, ahol azt kérdeztük, hogy milyen terv-

fajta készítése zajlik a tervezési gyakorlatban⁴. Komplex tervezési tevékenység esetén a következő terveket célszerű elkészíteni:

- hosszú távú tervek (önkormányzat és intézményei szintű összevont stratégiai tervek, ágazati és funkcionális stratégiai tervek),
- éves költségvetés mint elsődleges pénzügyi terv,
- másodlagos pénzügyi tervek (likviditási terv, cash flow),
- egyéb tervek (erőforrás tervek, kockázatbecslés, egyéb).

A megkérdezettek folytatnak hosszú távú tervezést, 87,5 százalékuk készít önkormányzat és intézményei szintű összevont stratégiai tervet, ami véleményünk szerint megfelel a gazdasági programnak. A hosszú távú tervek egyéb szintjeinél már kedvezőtlenebb képet kaptunk. A válaszadók 50 százaléka készít ágazati és mindössze 34 százaléka funkcionális stratégiai tervet. Ha a válaszokat méret szerint elemezzük (a részletes eredményeket az 1. ábra mutatja), akkor hasonló megállapítások tehetők. Az összevont stratégia-terv-készítés aránya 79 és 94 százalék között ingadozik minden méretkategóriában. Az ágazati stratégiai terv előfordulása a nagy önkormányzatoknál a legmagasabb (87%) és a mikroönkormányzatoknál a legalacsonyabb, 21 százalékos készítési aránnyal. A funkcionális szintű stratégiai tervek előfordulása bizonyult itt is a legalacsonyabbnak – hasonlóan az összevont eredményekhez –, arányuk 21 és 47 százalék között van.

1. ábra. Az önkormányzatok típusa és a hosszú távú tervezési tevékenység kapcsolata



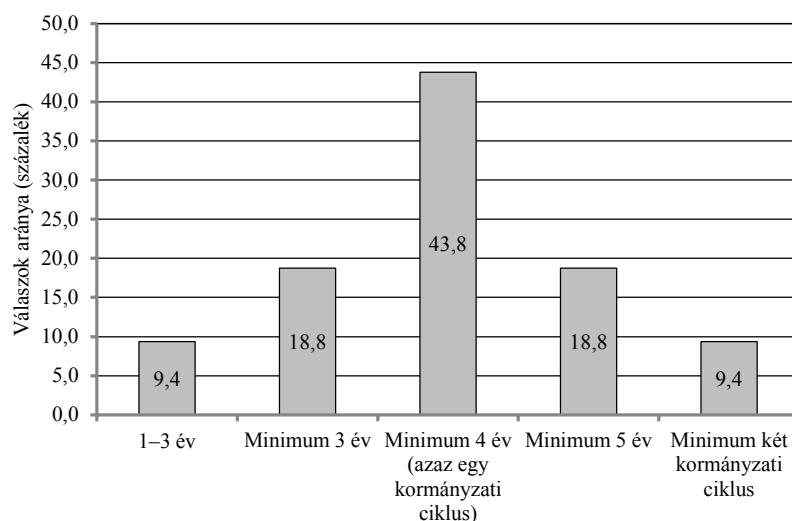
Forrás: Itt és a további ábráknál és táblázatoknál a szerzők saját szerkesztése.

⁴ A részletes eredményeket az interneten (www.ksh.hu/statszemle) található Melléklet M1. táblázata tartalmazza.

A következő eldöntendő kérdés arra irányult, hogy folytatnak-e formalizált stratégiai tervezést a vizsgálatba vont önkormányzatok? Összességében a válaszadók többsége, 37 önkormányzat (57,8%) folytat formalizált stratégiai tervezést, ugyanakkor a mikro- és kisméretű önkormányzatoknál a „nem” válasz aránya kismértékben (mikro önkormányzatoknál 52,6 százalék, a kisméretű önkormányzatoknál 57,1 százalék a „nem” válaszok aránya) meghaladta az „igen” feleletek arányát. Ugyanakkor az a 27 önkormányzat, amelyiknél nem működik formalizált stratégiai tervezés, 55,6 százalékban indokoltnak tartja ennek alkalmazását a jövőben. Ez az arány – véleményünk szerint – pozitív attitűdöt tükröz a stratégiai tervezés jövőbeni alkalmazását illetően.

Ugyanakkor a válaszadók stratégiai időtávról alkotott véleménye ellentmond a formalizált tervezés magas arányának.

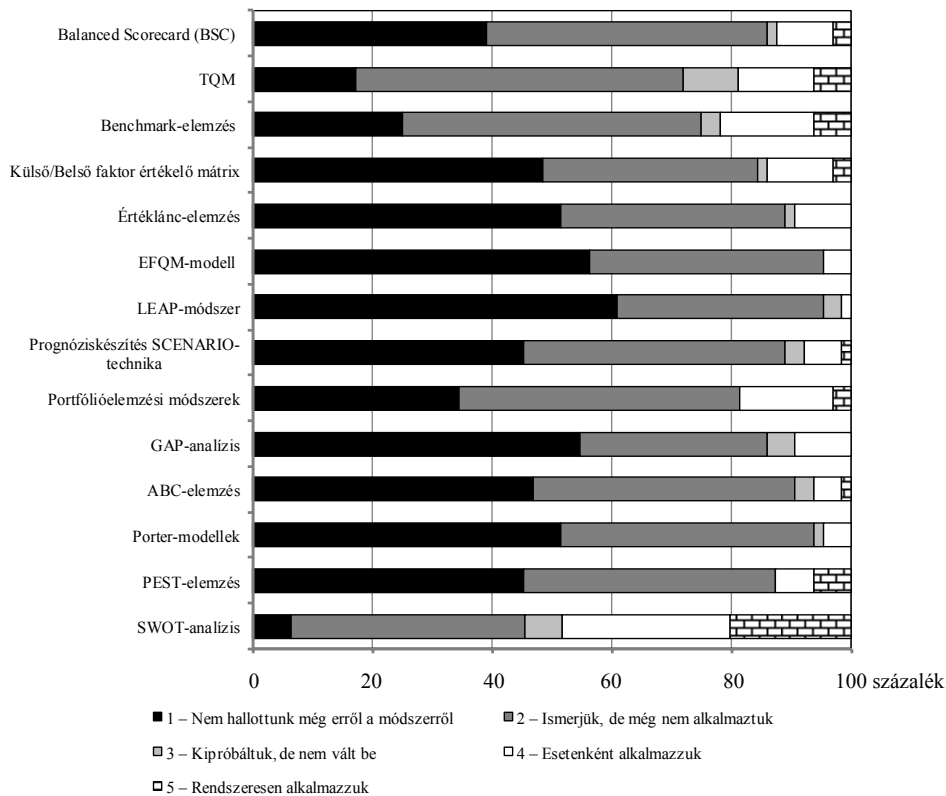
2. ábra. A „stratégiai időtáv” a válaszadók szemszögéből



A megkérdezettek 43,8 százaléka gondolja úgy, hogy egy kormányzati ciklus (4 év) tekinthető stratégiai időtávnak, és mindössze 9,4 százalékuk ért egyet azzal, hogy a stratégiai tervezésnek legalább két kormányzati ciklusnak megfelelő időszakot kell átfogniuk. Tekintettel arra, hogy a kormányzati döntések többnyire hosszabb távon éreztetik a hatásukat, ezért fontos lehet, hogy a tervezés ne csak a „holnapra” szóljon, hanem vegye figyelembe a jövő generációinak jólétét is. További következménye ennek a rövid távú szemléletnek az is, hogy ha egy település mindenkori vezetésére – választott képviselőire és tisztségviselőire – a rövid távú gondolkodás és az érdekek érvényesítése jellemző, akkor csökkennek az újraválasztás esélyei. Márpedig négy évenként cserélődő városmenedzsmenttel nem lehet stratégiai tervezéssel is megalapozott hosszú távú jövőépítést megvalósítani.

A hosszú távú tervezés jelenlétére irányuló vizsgálat természetesen nem támaszkodhat mindössze ezekre a kérdésre, ugyanis a valódi stratégiai tervezés nem korlátozódik kizárólag a stratégiai tervdokumentumok elkészítésére. A tervezési folyamatnak szerves részét képezi a tervezés monitoring tevékenysége és a folyamatos beszámolás, visszacsatolás és a stratégiai tervek felülvizsgálata, szükség szerinti korrekciója is. A hosszú távon sikeres működést támogató stratégiai terveknek az üzleti életben már bevált és az önkormányzatoknál is sikeresen adaptálható stratégiai elemzési és tervezési módszerek alkalmazásával alátámasztottnak kell lennie. Egy ötfokozatú skálán kívántuk felmérni a stratégiaalkotás során alkalmazható legismertebb módszerek alkalmazásának elterjedését, illetve rendszerességét az önkormányzatoknál. Az ötfokúskála-értékek a következők voltak: 1 – nem hallottunk még erről a módszerről; 2 – ismerjük, de még nem alkalmaztuk; 3 – kipróbáltuk, de nem vált be; 4 – esetenként alkalmazzuk; 5 – rendszeresen alkalmazzuk. Az eredményeket a 3. ábra mutatja.

3. ábra. A stratégiai tervező-elemző módszerek előfordulása



A válaszok eredményei igazolták azt a feltevést, hogy az üzleti szektorban leginkább elterjedt stratégiai elemző-tervező módszerek többségét (PEST-elemzés, Porter-modellek, ABC-elemzés, GAP-elemzés, forgatókönyv-készítés, LEAP-, EFQM-, értéklánc-elemzés, külső-, belső faktor-értékelő mátrix) egyáltalán nem ismerik az érintettek, esetleg a módszerek egy kisebb hányadában hallottak már ugyan a módszerről, de sohasem alkalmazták még azt a gyakorlatban (ilyenek a BSC-elemzés, portfólió-módszerek, TQM, Benchmark-elemzés). A leggyakrabban előforduló rendszeresen alkalmazott módszernek, 20,3 százalékos előfordulási arányával, a SWOT-analízis bizonyult. Az 1. táblázat alapján az is megállapítható, hogy a vizsgált önkormányzatok többségénél (57,8%) nem működik a stratégiai monitoring. Ez azt jelenti, hogy a stratégiai célok teljesülését nem követik nyomon mutatószámok mérésén keresztül. Ez az eredmény is azt bizonyítja, hogy a stratégiaalkotást leginkább egy külső kényszernek (például törvényi kötelezettség vagy politikai akarat) történő megfelelés motiválja a saját motiváció által vezérelt stratégiai tervezés és menedzsment helyett. Ez a külső kényszernek történő megfelelés, elsősorban a gazdasági program elkészítésével, teljesül is. Végeredményben a kapott eredmények a stratégiai menedzsmenttevékenység hiányára illetve hiányosságaira utalnak.

1. táblázat

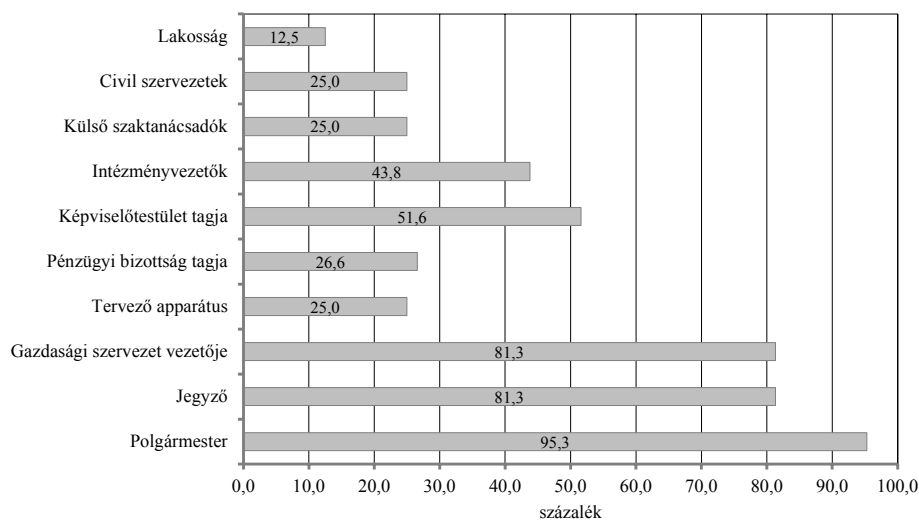
A stratégiai tervek nyomon követésének előfordulása

Válasz	Válaszok száma (darab)	Megoszlás (százalék)
Igen	27	42,2
Nem	37	57,8
<i>Összesen:</i>	<i>64</i>	<i>100,0</i>

A következő kérdésben azt tudakoltuk, hogy milyen gyakran kerül sor a stratégiai tervek felülvizsgálatára. A tervezés két alapkövetelményének, a rugalmasságnak és a realitásnak együttesen kell érvényesülniük. A tapasztalati eredmények azt bizonyítják, hogy ez a két alapelv alacsony fokon érvényesül az önkormányzati szektorban. A megkérdezetteknek mindössze 37,5 százaléka felelte azt, hogy rendszeresen, évente ismétlődő feladatként végzik a tervek felülvizsgálatát, míg 32,8 százalék 2-4 évente végzi el ezt a feladatot. Viszonylag magas arálynak számít 20,3 százalékos válaszadási aránnyal az eseti jellegű, nem rendszeres gyakorisággal végrehajtott felülvizsgálati tevékenység is. Mindezek ellenére a vizsgálatban résztvevő önkormányzatok 56,3 százaléka elégedett a hosszú távú célkitűzések és kezdeményezések megvalósításával. A stratégiai tervezés az önkormányzatok esetében – tekintettel a feladatellátás speciális és köz-jellegére – akkor lehet eredményes és szolgálhatja a „köz” javát, ha az összes stakeholder (érintett) együttműködésének jegyében születik meg

egy konszenzus végeredményeként a stratégiai tervek kiindulópontját jelentő stratégiai célrendszer. A tanulmányt megalapozó empirikus adatok alapján az érintettek közötti együttműködés alacsony fokú a hazai önkormányzati körben (lásd a 4. ábrát), ugyanis az érintettek közül mindössze a polgármester, a jegyző és a pénzügygazdasági vezetők vesznek részt meghatározó arányban a stratégiaalkotási folyamatban. Megfontolandó a többi érintett aktívabb részvételének biztosítása és motivációja is a hosszú távú tervalkotásban.

4. ábra. A stratégiai tervek készítés résztvevői



A felmérés során a vizsgálatunk kiterjedt az önkormányzati méret és a stratégiai tervezés gyakorlata közötti összefüggések vizsgálatára is. Feltevésünk szerint nincs összefüggés az önkormányzat mérete és az alkalmazott stratégiai tervezés formalizált alkalmazása, illetve a stratégiai tervező-elemző módszerek alkalmazása között, ennél fogva nincs szükség a méret szerinti szegmentálásra. Ezért bizonyítani szeretnénk, hogy a „méret” nem differenciáló tényező a tervezési rendszer vizsgálata szempontjából. Ezt a kapcsolatvizsgálatot chí-négyzet próbával elemeztük. A végrehajtott statisztikai függetlenségvizsgálat során a feltételezett eredményeket kaptuk. Az SPSS program segítségével végrehajtott függetlenségvizsgálattal kerestük a kapcsolatot az önkormányzati méret és formalizált stratégiai tervezés alkalmazása és a stratégiai tervek nyomon követése között. A statisztikai vizsgálat 22,1 százalékos szignifikanciaszinten, 4,4 próbafüggvényérték mellett mutatott alacsony fokú kapcsolatot, ami azt jelenti, hogy a gyakorlatban statisztikailag nincs összefüggés az önkormányzat mérete és a formalizált stratégiai tervezés választása között. A stratégiai tervcélok teljesülésének teljes stratégiai időtávon belüli nyomon követésének (monitoring-

jának) alkalmazása és az önkormányzat nagysága között sem mutatkozott statisztikai összefüggés. A vizsgálat eredményei azt mutatták, hogy 28,5 százalékos szignifikanciaszinten és 3,792-es próbafüggvényérték mellett jelentkezik kapcsolat. Véleményünk szerint a tervcélok mutatószámok alkalmazásán keresztül végrehajtott folyamatos nyomon követésének megjelenése a formalizált stratégiai tervezés alkalmazásához kötődik és nem a méret függvényében várható a megjelenése.

5.2. A rövid távú tervezés

A rövid távú (éves vagy éven belüli) tervezési szokásokat elemezve megállapítható, hogy az önkormányzati tervezés törvényerejű szabályozásából eredően az éves költségvetés mint éves „elsődleges pénzügyi terv” készítése fordul elő a legnagyobb arányban. Jellemző még a likviditási terv készítése, 77 százalékos összevont átlagos aránnyal. Ennek a magas előfordulásnak magyarázata szintén a hatályos törvényi előírásokra vezethető vissza.⁵ A cash flow, a beszerzési, a karbantartási, a kockázatkezelési és az erőforrástervek, valamint az egyéb rövid távú tervek készítése szerény mértékűnek számít, hiszen egyik rövid távú tervfajta összevont átlagos aránya sem lépi túl a 40 százalékot. A legalacsonyabb előfordulás a cash flow készítésénél tapasztalható, átlag 25 százalékos aránnyal. Ezek az átfogó megállapítások akkor is megállják a helyüket, ha méreteként vizsgáljuk az önkormányzatokat. Érdekes jelenség a nagy önkormányzatok esetében a kockázatbecslés és a tervezés 53 százalékos előfordulási aránya, amelyet az ebben a körben végrehajtott nagy értékű beruházások, EU-fejlesztések és -felújítások finanszírozásához kapcsolódóan megjelenő kockázatbecslési és megtérülési számítások látszanak indokolni. Összefoglalva, a rövid távú tervezés hangsúlya az éves költségvetés-készítésen és a likviditástervezésen van.

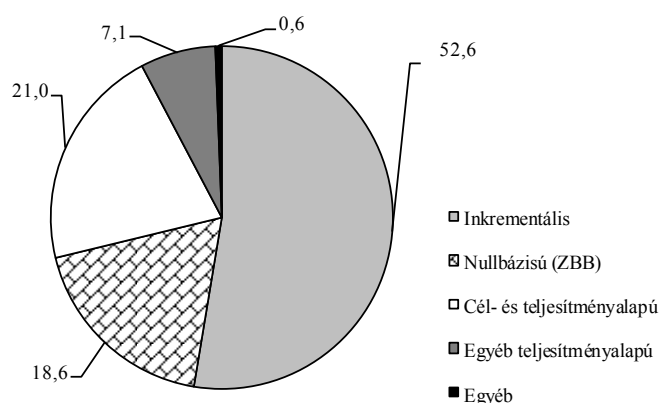
Az elemzés során kíváncsiak voltunk arra is, hogy számbelileg hányféle terv készítésének az előfordulása a jellemző a gyakorlatban. Az eredmények alapján legmagasabb számban (23 százalékos arányban) „ötféle terv”-et készítenek a vizsgált önkormányzatok, ezt követően (17 százalékban) a „négyféle terv” készítése a leggyakoribb. Ha figyelembe vesszük azt, hogy hányféle tervet kell kötelező jelleggel elkészíteni, akkor ezek az eredmények azt is mutatják, hogy az önkormányzatok a tervezéssel elsődlegesen a jogszabályi előírásoknak akarnak megfelelni és kevésbé jellemző a saját motiváció, illetve a menedzsmentszemlélet által vezérelt tervkészítés.

Mindezek alátámasztják korábbi megállapításainkat. A külső kényszerből végrehajtott tervkészítés ellentmond a stratégiai szemléletű menedzsment jelenlétének.

⁵ Az Áhtv, az éves költségvetés-készítési terv mellett, a likviditási terv készítésének kötelezettségére vonatkozóan tartalmaz még rövid felhatalmazást. (Lásd Áhtv. 78. § (2).)

Az éves költségvetés-tervezéssel mint leggyakrabban készülő éves tervvel kapcsolatosan a vizsgálat kiterjedt a módszertani kérdések elemzésére is, jellemzően költségvetés-tervezési módszertanra irányuló feleletválasztós, zárt és nyitott kérdések formájában. Többek között elemeztük a mintában szereplő önkormányzatok költségvetés-készítése során alkalmazott tervezési technikák gyakorlati alkalmazásának arányát, és ezen keresztül a gyakorlatban történő elterjedésük mértékét. A válaszadók összesen 100 százalékot kellett szétosztani a főbb költségvetés tervezési módszerek között a gyakorlati alkalmazás arányának megfelelően. Az elemzés végeredményeit az 5. ábra összegzi.

5. ábra. A költségvetés-tervezési módszerek gyakorlati alkalmazásának aránya (százalék)



A költségvetés-tervezéssel, illetve annak megújításával foglalkozó szakirodalmak (Báger [2006], Báger et al. [2010], Csapodi [2009], Tassonyi [2002], Szalai [2007]) alapján a tervezési rendszer továbbfejlesztésének egyik legfontosabb területe az éves költségvetés-tervezés technológiájának megújítása, illetve az inkrementális költségvetés-tervezési technika túlzott elterjedtségének csökkentése és feladattípusonként differenciált alkalmazása. Az elméleti kutatómunkák állításait a dolgozat empirikus eredményei is igazolták, hiszen az érintettek 51,6 százaléka látta úgy, hogy a költségvetés-tervezés során a bázisszemlélet uralkodik, amely változtatásra szorul a jövőben. Az 5. ábra is szemlélteti, hogy a mintában szereplő önkormányzatok a kötelezően ellátandó feladatok kiadási előirányzatainak többségénél, pontosan 52,6 százalékos arányban alkalmazzák az inkrementális költségvetés-tervezési eljárást. Az ezt követő második leggyakrabban alkalmazott módszernek pedig (alig több, mint 21 százalékos aránnyal) a cél- és teljesítményalapú (program) technikák bizonyultak. A nullbázisú költségvetés-tervezést (zero base budgeting – ZBB) 18,6 százalékos

arányban alkalmazzák a mintában szereplő települési önkormányzatok. Ennél a kérdéscsoportnál a cél- és teljesítményalapú tervezési eljárást alkalmazó önkormányzatoknak meg kellett jelölniük a programtervezéses feladatokat is. A válaszok összesítése alapján a leggyakrabban előforduló feladatok a következők:

- településrendezés és -fejlesztés,
- eseti projektek, EU-pályázatok,
- beruházási, felújítási kiadások,
- bentlakásos idősotthoni ellátás,
- karbantartás,
- közmunka tervezése,
- sport,
- egészségügyi alapellátás,
- szociális kiadások.

A felsorolt feladatok közül leggyakrabban a településfejlesztés és -rendezés, valamint a beruházási, fejlesztési feladatok esetében alkalmazzák a programalapú költségvetés-tervezési módszertant és szemléletet. Arra a kérdésre, hogy „Amennyiben nem alkalmazza a programalapú költségvetés-tervezési technikát, akkor tervezi-e a jövőbeni alkalmazását?” a válaszadók jelentős többsége, 73,7 százaléka nemmel válaszolt. Az elemzés eredményei bizonyítják azt a feltevésünket, hogy az ellátandó feladat jellegének megfelelően differenciáltan kell alkalmazni az egyes költségvetés-tervezési technikákat. Erre alapozva, kíváncsiak voltunk arra is, hogy az érintettek miként differenciálnák a költségvetési-tervezési módszereket a hatályos önkormányzati törvényben szereplő összes kötelező önkormányzati feladat között. Amint az 5. ábrán látható, a következő tervezési módszerek közül lehetett választani: 1. Inkrementális (bázis) alapú tervezési módszer; 2. Nullbázisú tervezési módszer; 3. Programköltségvetés-tervezés; 4. Egyéb. Az egyéb módszereket nem nevezték meg a válaszadók, ezért az összesítés csak a három fő módszer közötti választás eredményeit tartalmazza. (A válaszok összesítését az M2. táblázat tartalmazza.) A végeredményeket összesítve az a kép látszik körvonalazódni, hogy a kérdőívet kitöltők az önkormányzati feladatok többségénél az inkrementális tervezési technológia alkalmazását tartják a leghatékonyabbnak és mindössze a településfejlesztés és -rendezés, kulturális szolgáltatás és sport, ifjúsági és nemzetiségi ügyek vonatkozásában tartják jobb módszernek a programstruktúrában megvalósuló költségvetési kiadások megtervezését. A nullbázisú eljárás alkalmazását egyik feladat esetében sem tekintették rendszeresen alkalmazható eljárásnak a résztvevők. Érdekes végeredménynek számít az, hogy az óvodai ellátás és a szociális ellátás, a gyermekvédelem területein a válaszadók a ZBB-eljárást részesítik előnyben a programköltségvetés helyett. Ezek az eredmények ellentmondást tükröznek a korábbi vizsgálati eredményekkel, hiszen

ezek az eredmények azt mutatják, hogy néhány kivételtől eltekintve a bázis alapú tervezéssel teljes mértékben elégedettek a tervezésben résztvevők és ezt az eljárást tartják a költségvetési források feladatok közötti szétosztása során a leghatékonyabb módszernek.

5.3. A tervezési rendszer jövője az érintettek szemszögéből

Végezetül a tervezési rendszer átfogó értékelésére nyolc állítást fogalmaztunk meg, amelyeket értékelni kellett egy 1–3-ig terjedő skálán. A minősítés során 1 – nem jellemző, 2 – jellemző, de nem igényel változtatást és 3 – jellemző és változtatásra szorul értékelési fokozatok közül lehetett választani. Az értékelésbe vont állítások a következők voltak: 1. A költségvetés tervezése során a bázisszemlélet uralkodik; 2. A rövid távú tervek segítik a hosszú távú tervek megvalósulását; 3. Az éves költségvetés-készítés során számolnak a hosszú távú célok költségvetést érintő hatásaival; 4. A szakfeladatrend szerinti tervek jelentősége kicsi; 5. A tervezési gyakorlatban az évente ismétlődő költségvetés-tervezési tevékenység dominál; 6. Az intézményorientált tervezést preferálják a programtervezés helyett; 7. A tervezési rendszer nem biztosítja az ellátandó közfeladatok (kiadások) és a finanszírozási források (bevételek) közötti egyensúlyt és a transzparens gazdálkodást; 8. A tervkészítést alapvetően a különféle jogszabályi kötelezettségeknek történő megfelelés motiválja. (A részletes eredményeket az M3. táblázat tartalmazza.)

A kapott válaszok eredményeit összefoglalva megállapítható, hogy mindössze két esetben tartják indokoltnak a változtatást a válaszadó önkormányzatok. Az 1. válaszlehetőség (A költségvetés tervezése során a bázisszemlélet uralkodik), és a 7. válaszlehetőség (A tervezési rendszer nem biztosítja az ellátandó közfeladatok (kiadások) és a finanszírozási források (bevételek) közötti egyensúlyt és a transzparens gazdálkodást.) esetében dominál a „3-as” értékelés 51,6 százalékos és 43,8 százalékos válaszadási aránnyal. A többi válaszlehetőségről a válaszadók elismerik, hogy az adott megállapítás érvényes, és a jövőben sem igényel változtatást vagy továbbfejlesztést. Meglepő módon, „1-es” értékelést egyik megállapítás sem kapott. Ezek az eredmények azt vetítik előre, hogy a települési önkormányzatoknál a tervezési rendszer működtetéséért felelősek, illetve érintettek nem nyitottak a tervezési rendszer – különös tekintettel a tervezési módszerek, folyamatok, tervezési szemlélet innovációja iránt. Véleményünk szerint a megkérdezettek tartanak az innovációtól, mert a továbbfejlesztés a tervezési folyamat készítésekor első lépésként hatékonysági szempontú átvilágítását indokolt elvégezni, ami magában rejti annak kockázatát, hogy bizonyos folyamat elemeket, feladatköröket „karcsúsítani” kell (lean-szemlélet), ami együtt járhat az érintett munkakör átszervezésével, esetleges megszüntetésével is. A tervezés továbbfejlesztésének másik akadályát jelentheti a humán erőforrás alacsony mo-

tivációja és nem elégséges szakmai képzettsége. E tekintetben a motivátlanság jeleinek tekinthető a kiküldött kérdőívekből visszaérkezett és értékelhető kérdőívek alacsony aránya is.

A kérdőív befejező kérdéscsoportjában, zárt kérdések formájában, a tervezési rendszer továbbfejlesztésének szándékát és a tervezési rendszer innovációjának lehetséges, illetve az önkormányzatok által is javasolt területeit vizsgáltuk. A „Terveznie a tervezési rendszer továbbfejlesztését a közeljövőben?” bevezető kérdésre adott válaszok kedvezőek voltak, hiszen a válaszadók többségének, (59,4 százalékának) szerepelt a rövid távú tervei között a tervezési rendszer továbbfejlesztése. A megkérdezettek többsége „három-” (20,3%) vagy „négyféle” (18,8%) továbbfejlesztési területet jelölt meg. A 2. táblázatban összefoglalt válaszok alapján az érintettek szemszögéből a tervezési rendszer innovációjának fő céljai a stratégiai tervezés folyamatának kiépítése, illetve továbbfejlesztése (csaknem 66 százalékos arányban), valamint a költségvetés-készítési technika továbbfejlesztése a teljesítményalapú tervezés irányába (71,1 százalékos arányban). A többi fejlesztési területet a többség nem preferálta, illetve nem tartotta szükségesnek az érintett terület megújítását.

A kérdőív kitöltőinek az „Egyéb” kategóriában lehetőségük nyílt a felsorolt fejlesztési területeken kívül egyéb területeket is javasolni, azonban a válaszadók egyetlen újabb területre sem tettek javaslatot.

2. táblázat

Az önkormányzatok véleménye a tervezési rendszer innovációs területeiről

Az innováció tartalmára vonatkozó válaszlehetőségek	„Igen” válasz (százalék)
Stratégiai tervezés folyamatának kiépítése, illetve továbbfejlesztése.	66
A gazdasági program stratégiai szerepének megerősítése a stratégiai tervezés keretén belül.	40
A költségvetés tervezési technika továbbfejlesztése a cél- és teljesítményalapú tervezés irányába.	71
A tervek megvalósítását mérő teljesítmény-indikátorrendszer kialakítása/továbbfejlesztése.	26
A vezetők felé történő rendszeres beszámolási rendszer kialakítása/továbbfejlesztése.	37
A hosszú távú tervek és az éves költségvetés közötti tartalmi (ok-okozati) kapcsolat kiépítése.	47
A tervszámokat számszakilag megalapozottabbá kell tenni.	34
Erősíteni kell a tervek, tervecélok kommunikációját a szervezet minden tagja felé.	32
A tervezéshez szorosan kapcsolódó stratégiai és teljesítménymenedzsment kiépítése.	26
Egyéb	0

6. Következtetések és javaslatok

Véleményünk szerint a tervezési rendszert a jövőben erősíteni kell az önkormányzat méretétől függetlenül mind a hosszú, mind a rövid távú tervezés területén. A „méret” ugyanis nem bizonyult differenciáló tényezőnek a tervezési rendszer vizsgálata során. A továbbfejlesztés nulladik lépéseként tisztázni kell azt az alapkérdést, hogy „mit várunk el a tervezéstől”. A kérdésre talán az a válasz adható, hogy a tervek megvalósítása során mérhető haszon mutatkozzon a „stakeholderek” elvárásaira. A haszon ebben a terminusban az érintettekre gyakorolt – előzetes célkitűzések között is megfogalmazott – hatással (outcome) egyenértékű.

A tervezési rendszer legfőbb gyenge pontjai az empirikus kutatás eredményei alapján.

- A tervek készítését elsősorban a különféle jogszabályi kötelezettségeknek való megfelelés motiválja a saját érdek, a menedzsment-motiváció helyett. Ez a kényszer vezérelte tervek készítése egyaránt meglátszik a készülő tervfajták alacsony számában, a stratégiai menedzsmenttevékenység hiányosságaiban és az elavultnak számító inkrementális költségvetés-tervezési módszer alkalmazásának túlsúlyában.

- A tervezési rendszer nem biztosítja az ellátandó közfeladatok (kiadások) és a finanszírozási források (bevételek) közötti egyensúlyt és a transzparens gazdálkodást.

- A tervezési gyakorlatban az évente ismétlődő költségvetés-tervezési tevékenység dominál. Ennek természetes következménye az, hogy a működést, végső soron a közfeladat-ellátást a múlt és nem a jövő determinálja.

- A költségvetés tervezése során a bázisszámításra épülő inkrementális tervezés uralkodik.

- Az intézményorientált tervezést preferálják a programtervezés helyett (Sisa–Szabó [2013]).

A tervezési rendszerre megfogalmazott átfogó innovációs javaslatok pedig a következőkben fogalmazzuk meg. Erősíteni kell a stratégiai szemléletet és stratégiai menedzsmenttevékenységet a stratégiai tervezési és elemzési módszerek önkormányzatokra átszabott adaptálása mellett. Ennek keretében első lépésként a gazdasági program globális – teljes önkormányzati működést átfogó - stratégiai szerepét kell megerősíteni és biztosítani. Módszertanilag a programonként elkészített kiegyensúlyozott mutatószámrendszer, a BSC képes leginkább támogatni a stratégiai tervekben kitűzött célok teljesülését és ezen keresztül a stratégiai menedzsmenttevékenységet. A BSC olyan vezetést támogató rendszernek tekinthető, amely egy konkrét gazdál-

kode szervezet strategiai celkituzeseit egy osszehangolt teljesitmenymutatoaszam-rendszerre, tehat a hosszu tavu es atfogo strategiai celkituzeseiket rovid tavu es konkret celokka alakítja at. Ez az ún. transzformáció klasszikus felfogásban négy különböző nézőpont vagy dimenzió köré rendeződik. Ez a négy dimenzió a következő: 1. a pénzügyi teljesítmény, 2. a vevő, 3. a működési folyamatok, valamint 4. a tanulás és fejlődés nézőpontok. Az egyes nézőpontokhoz rendelhető mutatószámok és az így kialakított teljesítménymutatószám-rendszer kifejlesztése az önkormányzatok működésének, gazdálkodási környezetének ismeretében történik. A BSC a múltbeli teljesítményt tükröző pénzügyi mutatókat kiegészíti olyan „nem pénzügyi mutatókkal” is, amelyek segítségével feltárhatók a hosszú távon fenntartható és finanszírozható szervezeti működést befolyásoló tényezők. Így sikerrel teljesül az önkormányzati szektor működési célfüggvényét leíró 3E. A BSC alkalmazása mellett kiegészítő módszerként javasoljuk a SWOT- és a benchmarking-módszerek folyamatos alkalmazását. Ezekkel a módszerekkel egy komplex stratégiai tervező-elemző-döntéstámogató rendszer működtethető a stratégiai kontrolling keretében. A SWOT-elemzéssel, mintegy a konkrét tervezés 0. lépéseként, feltérképezhetők az önkormányzati feladatellátás és -finanszírozás gyenge és erős pontjai, a működés és a gazdálkodás területén mutatkozó lehetőségek és veszélyek (kockázatok). Ennek a módszernek előnye az egyszerűség, ezért elkészítése nem igényel különleges szakmai ismereteket, ellenben igényli az önkormányzati működés-gazdálkodás-finanszírozás részletes és összefüggő ismeretét. A benchmarking-eljárás segítségével megismerhető a „szomszéd” önkormányzatok működésének „legjobb gyakorlata”, segítségével feltárhatók a teljesítménynövelés újabb lehetőségei, javítható a feladatellátás színvonala, sikeres finanszírozási, tervezési és egyéb menedzsment gyakorlatok adaptálhatók. A benchmarking növeli az önkormányzatok versenyképességét és hosszú távon áttételes hozadéka a helyi közösség életszínvonalának, „közérzetének” javulása.

Szükséges a költségvetés-tervezési technika megújítása, feladatonkénti differenciált alkalmazása és elmozdulás a cél- és teljesítményalapú költségvetés-tervezés irányába. A feladatfinanszírozás meg is követeli a feladatszintű tervekészítést, a feladatok költségviselőként történő kezelését, illetve a feladatonkénti költség- és lehetőség szerint bevétel-kimutatást és költség-haszon elemzést. A teljesítéselvű könyvvizetésen alapuló számviteli információk biztosítják ennek keretfeltételeit és információs bázisát.

További javaslat a stratégiai tervek és az éves költségvetés összekapcsolása, mérhető ok-okozati kapcsolat rendszer kiépítése. A stratégia leképeződései a kiadási oldal preferenciái nyomán tükröződnek vissza az éves költségvetésekben. Az oksági kapcsolat és a stratégiai célok (tervszámok) éves költségvetésben való megvalósításának, teljesítésének mérhetőségét, illetve nyomon követhetőségét támogathatja a program-struktúrában kialakított komplex stratégiai-taktikai és költségvetés-tervezési rendszer, amelyet a BSC keretében célszerű kialakítani. A programstruktúrák javítják

a tervek transzparenciáját és támogatják a feladatfinanszírozás rendszerét is, hiszen egy-egy program valójában egy-egy ellátandó feladatot tartalmaz.⁶

Integrált tervteljesítést mérő, nyomon követő mutatószámrendszer kiépítésére van szükség, és ennek alakításáról a tervezést-elemzést végző munkatársnak rendszeresen be kell számolnia az érintett vezetőknek.

A mutatószámok kialakítása során törekedni kell az önkormányzati működés-gazdálkodás sajátosságait szakszerűen és pontosan tükröző mutatószámok kialakítására, amelyek egyrészt a költségvetési számviteli rendszerből, másrészt az „új” pénzügyi számviteli információrendszerből (együttesen az önkormányzat komplex számviteli információs rendszere) származó adatbázisra tudnak támaszkodni. Ezeket a mutatószámokat a BSC dimenzióihoz igazítva kell kiépíteni.

Ugyancsak javasolt a teljes tervezési rendszer kontrollig rendszer keretében történő működtetése. A kontrollig alapvető funkcióit és eszközeit megőrizve sikeresen adaptálható az önkormányzati szektorban is.

Végül pedig felhívjuk a figyelmet az együttműködő tervezési rendszer kiépítésére az érintettek (például: a helyi vállalkozások, az egyéb gazdálkodó szervezetek, civil szervezetek és a lakosság) széles körű bevonásával. Erre kiváló terep lehet például az önkormányzat által szervezett közmeghallgatás, amelyet kellő népszerűsítésnek (promotálásának) kell megelőznie, hogy az érintettekhez időben eljusson a szükséges információ.

Irodalom

- BÁGER G. [2006]: Programalapú költségvetés. Jellemző vonások, gyakorlati tapasztalatok. *Pénzügyi Szemle*. 51. évf. 3. sz. 281–301. old.
- BÁGER G. – KISS D. – KOVÁCS R. – VIGVÁRI A. [2010]: *A nemzetgazdasági tervezés megújítása. Nemzeti igények, Uniós követelmények*. ÁSZ Kutatóintézet. Budapest.
- BARTON, A. [2005]: Professional Accounting Standards and the Public Sector: A Mismatch. *Abacus*. Vol. 41. Issue 2. pp. 138–158.
- BROADBENT, J. – GUTHRIE, J. [1992]: Changes in the Public Sector: A Review of Recent Alternative Accounting Research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 5. No. 2. pp. 3–31.
- CSANÁDI Á. – TÓTH J. [2002]: *Az önkormányzatok pénzügyei*. 013/2002. Perfekt Kiadó. Budapest.
- CSAPODI P. [2009]: *A közpénzügyek törvényi szabályozása. A közpénzek külső ellenőrzésének gazdaságtana*. PhD-értekezés. Szent István Egyetem. Gödöllő.
- FÁBIÁN A. [2010]: *Közigazgatás-elmélet*. Dialóg Campus Kiadó. Budapest, Pécs.

⁶ A programalapú költségvetés-tervezés fogalmáról, felépítéséről és az alkalmazásából fakadó előnyökről lásd Báger [2006] írását.

- FARKAS S. (szerk.) [2004]: *Költségvetés tervezés, gazdálkodás, beszámolás, ellenőrzés*. Saldo Kiadó. Budapest.
- HAJNAL GY. [2004]: *Igazgatási kultúra és New Public Management reformok egy összehasonlító esettanulmány tükrében*. PhD-értekezés. Budapesti Corvinus Egyetem. Budapest.
- HANYECZ, L. [2009]: *Controlling és üzleti tervezés*. Saldo Kiadó. Budapest.
- HERNÁDI, P. – ORMOS, M. [2012a]: Capital Structure and Its Choice in Central and Eastern Europe. *Acta Oeconomica*. Vol. 62. No. 2. pp. 229–263.
- HERNÁDI, P. – ORMOS, M. [2012b]: What Managers Think of Capital Structure and How They Act: Evidence from Central and Eastern Europe. *Baltic Journal of Economics*. Vol. 12. No. 2. pp. 47–72.
- HORVÁTH M. T. [2005]: *Közmenedzsment*. Dialóg Campus Kiadó. Budapest, Pécs.
- KASSÓ ZS. [2008]: Átláthatóság, elszámoltathatóság, hatékony gazdálkodás. Megbízható számviteli adatok nélkül lehetséges-e? In: *Buday-Sántha A. – Hegyi J. – Rácz Sz. (szerk.): Önkormányzatok gazdálkodása – helyi fejlesztés tanulmánykötet*. Pécsi Tudományegyetem. Pécs. 55–80. old.
- KOHÁRINÉ P. E. [2011]: *Államháztartási ismeretek*. Perfekt Kiadó. Budapest.
- LÁSZLÓ CS. [1994]: *Tépett vitorlák. Az államháztartásról közgazgatási és jogi szempontból*. AULA Kiadó. Budapest.
- MAGYAR KÖZLÖNY [2011a]: 2011. évi CLXXXIX. törvény Magyarország helyi önkormányzatairól. (2011. XII. 28.) 161. sz. 39436–39479. old.
- MAGYAR KÖZLÖNY [2011b]: 2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról. (2011. XII. 30.) 164. sz. 40430–40478. old.
- ORMOS M. – VERESS A. [2011]: „Az állami felsőoktatási intézmények számvitelének hazai szabályozása”. *SzámAdó*. XX. évf. 7–8. sz. 3–7. old.
- ORMOS M. – VERESS A. [2012]: A felsőoktatás számviteli beszámolásának átfogó vizsgálata és egy javaslat. *Pénzügyi Szemle*. 57. évf. 2. sz. 246–266. old.
- PALLOT, J. [1992]: Elements of a Theoretical Framework for Public Sector Accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 5. No. 2. pp. 38–59.
- POTTER, B. [2002]: Financial Accounting Reforms in the Australian Public Sector: An Episode in Institutional Thinking. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 15. Issue 1. pp. 69–93.
- SIMON J. [2011]: *A központi és a helyi kormányzat információs rendszerének kérdései*. PhD-értekezés. Pécsi Tudományegyetem. Pécs.
- SIMON J. [2012]: *Az államháztartási számvitel alapjai és a közpénzügyi információs rendszer*. Complex Kiadó. Budapest.
- SISA K. – SZABÓ SZ. [2013]: Települési önkormányzatok tervezési rendszerének a jövője az érintett önkormányzati szereplők szemszögéből. In: *Ferencz Á. (szerk.): Környezetudatos gazdálkodás és menedzsment*. II. kötet. Kecskeméti Főiskola. Kecskemét. 563–568. old.
- SZALAI Á. [2007]: Teljesítmény-költségvetés – technikák és külföldi tapasztalatok. *Kormányzás Közpenzügyek Szabályozás*. II. évf. 2. sz. 149–176. old.
- TASSONYI, A. [2002]: Municipal Budgeting. *Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne*. Vol. 50. No. 1. pp. 181–198.
- VÍGVÁRI A. [2002]: *Közpenzügyek, önkormányzati pénzügyek*. KJK-KERSZÖV Jogi és Üzleti Kiadó. Budapest.

VÍGVÁRI A. [2009]: *Pénzügyi kockázatok az önkormányzati rendszerben*. Állami Számvevőszék Kutató Intézete. Budapest.

ZUPKÓ G. [2001]: *Reformfolyamatok a közszférában. Közszeaktor menedzsment reformok nemzetközi trendjeinek bemutatása és magyarországi hatásuk értékelése*. PhD-értekezés. Budapesti Corvinus Egyetem. Budapest.

Summary

The study reveals the main conclusions of a comprehensive, empirical study that was performed among local governments in Hungary, regarding their planning practices. In the primary research conducted in the first quarter of 2013, the interviewed municipalities were requested to fill out the relevant fields of a questionnaire on a voluntary basis. The primary purpose of the survey was to determine if any formalized strategic and operative planning methods are implemented in the actual planning procedure of municipalities. Based on the results and the authors' empirical data, the paper analyses the modern planning methods and identify the areas requiring substantial reform.