

# ÁLLAMSZÁMVITEL A HELYI VEZETÉS SZOLGÁLATÁBAN – A SZÁMVITEL HOZZÁJÁRULÁSA AZ ÖNKORMÁNYZATI GAZDÁLKODÁSHOZ

## PUBLIC ACCOUNTING AT THE SERVICE OF LOCAL GOVERNANCE – HOW ACCOUNTING CONTRIBUTES TO LOCAL GOVERNMENT MANAGEMENT

A hazai államháztartási számvitelben 2014-ben nyert teret az eredményszemléletű megközelítés. Az elmúlt évtized megfelelő időtávot jelent a rendszer működésének és közpénzügyi gazdálkodáshoz való hozzájárulásának tesztelésére. A témához kapcsolódó releváns szakirodalmak azzal érvelnek az eredményszemléletű adatok mellett, hogy ezzel javul a gazdálkodó szervezet transzparenciája, pontosabb és felelősségteljesebb lesz a gazdálkodás, a finanszírozás és a költségek nyilvántartása. Az eddigi kutatások jellemzően főként az eredményszemléletű számvitel bevezetésének körülményeit és várható potenciális hasznait vizsgálták, de nem tértek ki arra, hogy hogyan képes hozzájárulni az eredményszemléletű számvitel az önkormányzatok gazdálkodásához, mennyire tudja támogatni a helyi szintű vezetést döntéseik meghozatalában. A szerzők kutatási kérdéseiket strukturált interjúk módszerével, kvalitatív kutatási módszertannal kívánták megválaszolni. Összesen hat, a témában járatos, magasan kvalifikált szakember véleményére alapozva megállapították, hogy az államháztartási számvitel jól működik, de jobbára csak a pénzforgalmi szemléletű költségvetési számvitelt alkalmazzák, míg az eredményszemléletű – annak ellenére, hogy a működés szempontjából nagyon hasznos – nem megfelelő kihasználtsággal működik a gazdálkodás funkcionális területein.

**Kulcsszavak:** eredményszemlélet, kvalitatív kutatás, államháztartás, számvitel, közpénzügyi döntéshozatal, önkormányzati alrendszer

The accrual-based approach has been adopted in Hungarian public sector accounting since 2014, providing nearly a decade to assess its effectiveness and contribution to public finance management. The literature supports accrual accounting for its ability to enhance management transparency, ensure accurate cost recording, and promote good governance. In Hungary, most of the focus has been on implementation circumstances and potential benefits. Therefore, the authors aimed to evaluate how accrual accounting impacts municipal management. This study employed qualitative research, conducting structured interviews with six highly qualified experts in the field. The findings indicate that while public sector accounting works well overall, it primarily relies on cash-based budgetary accounting. Despite its potential usefulness for operations, accrual accounting remains underutilized in key functional areas of management.

**Keywords:** accruals, qualitative research, public finance, accounting, public finance decision-making, municipal subsystem

**Finanszírozás/Funding:** A szerzők a tanulmány elkészítésével összefüggésben nem részesültek pályázati vagy intézményi támogatásban.

The authors did not receive grant or institutional support in connection with the preparation of the study.

### Szerzők/Authors:

Dr. Tóth Balázs<sup>a</sup> (tothbalazs@eco.u-szeged.hu) egyetemi adjunktus; Dr. Hegedűs Szilárd<sup>b</sup> (hegedus.szilard@uni-bge.hu) főiskolai docens

<sup>a</sup>Szegedi Tudományegyetem (University of Szeged) Magyarország (Hungary); <sup>b</sup>Budapesti Gazdasági Egyetem (Budapest Business University) Magyarország (Hungary)

A cikk beérkezett: 2023. 11. 22-én, javítva: 2024. 03. 01-én és 2024. 09. 06-án, elfogadva: 2024. 09. 29-én.

The article was received: 22. 11. 2023, revised: 01. 03. 2024 and 06. 09. 2024, accepted: 29. 09. 2024.

Copyright (c) 2024 Corvinus University of Budapest, publisher of Vezetéstudomány / Budapest Management Review.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>)

Hazánkban a 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet hatálybalépésével egy olyan álmházartási számviteli rendszer alakult ki, amely a közzsférában is teret nyitott az eredményszemléletű számvitelnek. Az új megközelítés és a kétszer kettes könyvviteli rendszer nagymértékben növelte a rendelkezésre álló adatok körét, elősegítve ezzel az önkormányzati gazdálkodás fejlődését. A rendszer lényege, hogy a pénzforgalmi szemléletű költségvetési számvitel mellett, amely a költségvetési jelentés, a maradványkimutatás és az egyéb adatszolgáltatások alapját képezi, megjelenik az elhatárolásalapú, eredményszemléletű pénzügyi számvitel is, amelyből pedig a mérleg, az eredménykimutatás, a kiegészítő melléklet, valamint a költségekről és megtérülésekről szóló kimutatások készíthetők el (Jakab & Balog, 2017). A kétszer kettős könyvvitelnek köszönhetően az államháztartási szervezetek gazdálkodását két vetületben lehet bemutatni.

Annak ellenére, hogy az elmúlt évtizedekben egyre nagyobb szerepet kapott az eredményszemlélet a közzsférában, az elért eredmények nem tekinthetők egyértelműen kedvezőnek. Az elméleti előnyök sok esetben nem érvényesülnek, ami megkérdőjelezi az eredményszemlélet alkalmazhatóságát a közzsférában, illetve a könyvelési rendszer hatásgyakorlását a gazdálkodás hatékonyságára (Arnaboldi & Lapsley, 2009).

A nemzetközi empirikus felmérések azt igazolják, hogy az eredményszemlélet bevezetése nem olyan sikeres, mint amilyen várakozással voltak iránta. Ennek okai a következők lehetnek: az információk téves felhasználása, a reform végrehajtására fordított nem megfelelő figyelem, a többletinformációk nem vagy nem megfelelő használata, a bevezetés rossz menedzselése (Christiaens & Rommel, 2008).

A tanulmány célja, hogy a hazai települési önkormányzatok vonatkozásában megvizsgálja:

- az eredményszemléletű számvitel alkalmazásának hatásait és következményeit,
- a számvitel hozzájárulását az önkormányzati gazdálkodáshoz,
- a számviteli rendszer változásainak összhangját az önkormányzati alrendszerrel érintő egyéb változásokkal,
- a számviteli információs rendszer által előállított információk hozzájárulását a gazdálkodási döntések meghozatalához és az alrendszer működéséhez,
- a kiaknázatlan lehetőségeket és potenciálokat.

Kutatásunk során félig strukturált személyes megkérdezési módszereket alkalmaztunk, amely lehetővé tette egy feltáró jellegű vizsgálat lefolytatását. Bemutatjuk az államháztartási számvitel reformjának hatásait, feltárjuk az önkormányzati alrendszer újraszervezését szolgáló egyéb reformok szinergiáit, ismertetjük a végrehajtott kvalitatív kutatás elméleti keretrendszerét és az interjúk során szerzett tapasztalatokat, végül összegezzük következtetéseinket és javaslatainkat. A tanulmány hozzáadott értékét a módszertani megközelítés adhatja, mivel eddig hazánkban kvalitatív kutatási módszerekkel csak három tanulmány vizsgálta a kérdést, eltérő időpontokban

és kontextusban. Molnár és Hegedűs (2017) munkája főként a bevezetés körülményeit értékelte, míg Tóth (2022) értekezése az alkalmazásra helyezte a hangsúlyt. Jelen tanulmányunk kvalitatív eszközökkel vizsgálja a számvitel alapvető funkcióit, a gazdálkodási információk előállítását és felhasználását. A tanulmány legfontosabb következtetése: bár a hatályos államszámviteli rendszer jelentős információ előállítására képes, de az ebben rejlő potenciálok kihasználatlanok maradnak.

A tanulmányunk legfőbb korlátja, hogy hat interjúalanyból nem lehet általános következtetést levonni. Kvalitatív kutatásunknak ugyanakkor nem az volt a célja, hogy általánosítsa, hanem hogy megalapozzon egy komplex, kevert módszertanú kutatást. Kutatási eredményeinket az említett korlátok ellenére is relevánsnak tartjuk.

## A számviteli reform és az általa kiváltott hatások

Az eredményszemléletű számvitel egy általánosan elfogadott információs rendszer, amely megbízható és valós képet nyújt egy gazdálkodó szervezet pénzügyi, gazdasági pozíciójáról és teljesítményéről. Figyelembe veszi az eszközök és kötelezettségek teljes körét. A pénzforgalmi szemlélettel szemben nem a pénzmozgásokat, hanem a gazdasági értékek létrejöttét ragadja meg, emiatt sokkal pontosabb képet nyújt a folyamatokról (Európai Bizottság, 2013). Az eredményszemléletű számvitel gyorsabban biztosít pénzügyi információkat (Guthrie, 1998), és jobban korlátozza azok torzítási lehetőségét is (Pályi, 2015). Lehetővé teszi a költségek teljes körű felmérését és a teljesítmények értékelését (Robinson, 1998; Ouda, 2003), utat enged a vállalati szektorban alkalmazott eredményességi vizsgálatoknak, költség-haszon elemzéseknek és tervezési eljárásoknak (Sisa & Veress, 2014).

Annak köszönhetően, hogy a tranzakciók könyveléséhez nem kell megvárni az ügyletek pénzügyi rendezését, az eredményszemléletű számvitel szigorúbb elszámolást biztosít, hamarabb nyújt információt a felhasznált erőforrásokról, valamint a tevékenységek és az előállított javak költségeiről (Barton, 2009; Lapsley, Mussari & Paulsson, 2009; Lentner, 2014). Támogatja a hosszú távra kiható döntések meghozatalát, az egyes döntések értékelését, hozzájárul a hatékonyság méréséhez, az eredményesség értékeléséhez, valamint az elszámoltathatóság fokozásához (Tickell, 2010) (1. táblázat).

Az elmúlt évtizedek hazai és nemzetközi tapasztalatai arra mutatnak rá, hogy a pontosabb adatok nem mindig járnak együtt az adatok és a belőlük képezhető információk alkalmazásával (Christiaens & Rommel, 2008; Arnaboldi & Lapsley, 2009; Tóth, Jakab & Rác, 2022). Az információk felhasználása kapcsán az információkat létrehozó kínálati oldalt és az információkat felhasználó keresleti oldalt is vizsgálni kell (van Helden & Reichard, 2019). A kínálati oldalnak releváns, használható és érthető információkat kell szolgáltatnia a felhasználói oldal számára. A két oldal együttes, folyamatosan összehangolt fejlődésére van szükség (Ouda & Klischewski, 2019).

1. táblázat  
Az eredmény szemlélet elméleti előnyei és hátrányai

Előnyök	Hátrányok
Naprakész információk	A magánszférától eltérő információigény
Pontosabb adatok a költségekről, önköltségszámítás fejlődése	A profit relevanciája megkérdőjelezhető
Vezetői számviteli megfontolások, hatékonyabb gazdálkodás	Hatékonyság és eredményesség másféle megközelítést igényel
Átláthatóság	Bonyolultabb a rendszer
Belső kontrollok és külső auditok javulása	Munkaráfördítés növekedése (miközben a szektorban jellemző a munkaerőhiány)
Összehasonlíthatóság	
Pontosabb és gyorsabb kép a vevői és a szállítói állományokról	
Tárgyieszköz-menedzsment javulása	
Hosszabb távra kiható döntések összehasonlíthatósága	

Forrás: Tóth (2020, p. 246) alapján saját szerkesztés

Az államháztartási számviteli információs rendszer érintettjeit két nagyobb csoportba, a döntéshozókra és az egyéb érdekeltekre sorolhatjuk (Simon, 2011). A döntéshozókon belül kiemelhetjük a politikai döntéshozókat (ide sorolhatjuk a számvevőszékeket és az ellenőrzést végző intézményeket is, melyeknek döntési jogosultságuk van a gazdálkodás megítélését és minőségét illetően. Számukra az intézmények és a feladatok finanszírozásának transzparenciája rendelkezik a legnagyobb relevanciával. A közintézmények vezetőinek feladata átfogó szemléleti megközelítésben a közérdek érvényesítése, a társadalmi érték (public value) növelése (Kozma, 2016). Ezek a szereplők érdekeltek a gazdasági növekedés elősegítésében, és kiemelt jelentőségű számukra, hogy a költségvetési szervek kiadásait a tervezett időpontokban teljesítsék, illetve a szolvens és likvid működés biztosítva legyen (Simon, 2011). A politikusoknak döntéseik során különböző érdekek között kell kompromisszumot teremteniük, ezért számukra a nem-pénzügyi és a verbális információk jelentősek (Brorström, 1998; Sinervo & Haapala, 2019; Kovács & Lippai-Makra, 2023). Egy politikus számára a fontos adatok köre nehezen meghatározható (Jorge & Nogueira, 2019). Bár a számviteli információk legitimálhatják a döntéseket (van Helden & Reichard, 2019), de ennek következtében azok felhasználása sokszor csak szimbolikus (Ouda & Klischewski, 2019). A számviteli információk felhasználását hátráltatja a politikai döntéshozók számviteli ismereteinek hiánya is, valamint a döntéshozók információs túlterheltsége is (Jorge & Nogueira, 2019; van Helden & Reichard, 2019). Mindez arra világít rá, hogy egy ilyen reform eredményességét nagyban befolyásolja az, hogy a politikai döntéshozók tisztában vannak-e az adatok fontosságával, és igénylik-e ezen adatok bemutatását (Simon, Fejszák, Schatz, Donchev & Ivanov,

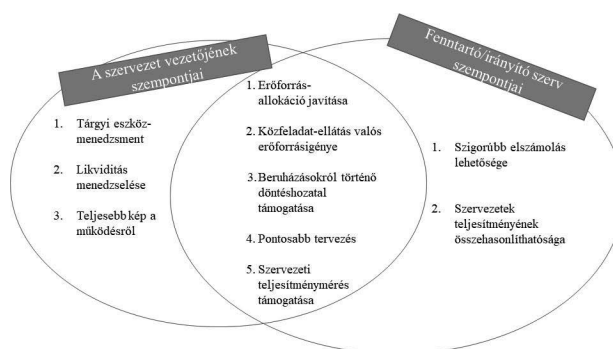
2018). A beszámolási rendszernek arra is tekintettel kell lennie, hogy a beszámolóknak (és így az információknak) kik a címzettjei (Lakatos, 2013).

Borbély, Szikszainé Király & Kakas (2021) az eredmény szemlélet előnyeit különböző érintetti körök szempontjából is csoportosították (1. ábra). A belső érdekeltek, mint például a gazdálkodó szervezetek vezetői számára az eredmény szemlélet előnye a tárgyi eszköz és a likviditásmenedzsment javulása, valamint a működésről kapott valós és teljes kép. A fenntartó szempontjából előnyt jelent a szigorúbb elszámolás és elszámoltatás lehetősége, valamint a teljesítmények összehasonlításának lehetősége.

Mindkét fél számára előnynek tekinthető az erőforrás-allokáció javítása, a közfeladat-ellátás erőforrásigényének javulása, a beruházási döntések támogatása, a pontosabb tervezés lehetővé tétele és a szervezeti teljesítménymérés támogatása.

1. ábra

Az eredmény szemlélet előnyei a szervezet vezetője és fenntartója/irányítója szempontjából



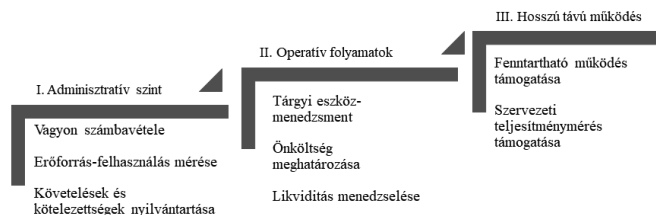
Forrás: Borbély, Szikszainé Király & Kakas (2021, p. 55) alapján saját szerkesztés

Az eredmény szemléletű számvitel hasznosulását Borbély és szerzőtársai (2021) tanulmánya adminisztratív szintre, operatív folyamatokra és a hosszú távú működésre tagolta. A jogszabályok és az irányító szervek által előírt adatszolgáltatások alapjaiban határozzák meg az egyes szervezetek adminisztratív működését. Az ide sorolt előnyöket a szigorúbb, nemcsak pénzforgalommal járó eseményeket figyelembe vevő elszámolás következményének tekinthetjük. Az operatív folyamatok szintjén már stratégiai szempontok is érvényesülhetnek. A gazdálkodó szervezetek nemcsak nyilvántartják a vagyonelemeket, hanem vizsgálják is azok kihasználtságát, elhasználtságát, az önköltségszámítás és a likviditásmenedzsment során számviteli információkat is figyelembe vesznek. Az eredmény szemlélet a hosszú távú működés során a fenntartható működésben, a szervezeti teljesítmény mérésében ölthet testet (2. ábra). Bár mindhárom szint alapvetően függ a számviteli rendszer jellemzőitől, a számvitelnek az adminisztratív szintnél van a legjelentősebb súlya. A másik két szint érvényesülésénél a vezetés stílusa, hozzáállása, valamint az adatok felhasználhatósága is nagy szerepet játszik, mint befolyásoló tényezők. Nem elégséges azonban önmagában egy megfelelően működő számviteli rendszer,

hanem annak olyan adatokat kell generálnia, amelyeket a különböző érdekeltek döntéshozataluk során fel tudnak és fel is használnak.

2. ábra

### Az eredmény szemléletű számvitel hasznosulásának szintjei



Forrás: Borbély, Szikszainé Király & Kakas (2021, p. 56) alapján

## Az önkormányzati gazdálkodást érintő reformok

Az évszázad első évtizedében a hazai települési önkormányzatok azt tapasztalhatták, hogy elszakadtak az anyagi alapok a felelősségektől, az önkormányzati rendszer egyszerre vált túlterheltté és alulfinanszírozottá (Kovács, 2014). Az önkormányzatok nagy közjogi önállósággal és felelősséggel rendelkeztek, de finanszírozásuk központosítottá vált. 2010 után a hazai települési önkormányzatok működésében számos változás állt be. Az alrendszer adósságkonszolidációja mellett lezajlott a finanszírozási alapok megújítása, a belső kontrollrendszerek fejlesztése, továbbá jelentős változáson esett át az ellátandó feladatok köre és a feladatellátás módja is.

### A feladatok reorganizációja és a forrásbevonás változásai

Az önkormányzati alrendszerben kialakult problémák kezelésére és prevenciójára több intézkedés is született. A törvényhozók a szabályozásban a kontrollok megerősítése mellett (amely az újra eladósodás megakadályozásának egyik legfőbb eszközévé vált) egyéb változtatásokat is eszközöltek (Kovács, 2014). 2013-tól például tilos a működési költségeket hitelből finanszírozni. Egyes instrumentumok (például likvidhitelek) bevonásához nem kell kormányzati engedély. Jelentős átalakulás következett be az önkormányzatok által ellátandó feladatok körében. A fekvőbeteg-ellátás 2012-től, az iskolák üzemeltetése 2013-tól került át állami feladatkörbe. A járási hivatalok létrehozásával több államigazgatási feladat kikerült az önkormányzatok feladataiból (Hegedűs & Novoszáth, 2018). Ugyancsak jelentős módosításnak számított a 2000 lakos alatti lélekszámú települések közös hivatalállítási lehetősége is. Csökkentették az önkormányzati gazdálkodás szabadságfokát, korlátozták a gazdasági társaságok alapításával, vállalkozásban való tulajdonjog szerzésével összefüggő jogokat. Az önkormányzatok önként csak olyan feladatokat vállalhatnak, amelyek nem veszélyeztetik a kötelező feladatok ellátását (Lentner, 2019). Ez olykor gazdaságossági és fenntarthatósági számításokat

elvégzését is szükségessé teszi.

A feladatfinanszírozás bevezetésével a feladatellátás finanszírozása is új alapra került. A feladatfinanszírozás egy olyan finanszírozási rendszer, amely a jogszabályokban meghatározott szakmai színvonal eléréséhez biztosítja a forrásokat, a feladatokkal járó működési kiadások fedezésére. Ezt a fedezetet előzetes kalkulációkra alapozva lehet megfelelően meghatározni. A feladatalapú finanszírozás hazai megvalósításának hiányosságaira Bordás (2017) tanulmánya is felhívta a figyelmet. Szerinte a hazai feladatfinanszírozás keretein belül kötött felhasználású normatív támogatásokat biztosít a központi szint a helyi önkormányzatok számára. A feladatfinanszírozás lényegében nem valósult meg, inkább csak feladat és kiadásorientált szabályozásról beszélhetünk. A feladatok és finanszírozás újjászervezése hozzájárult az önkormányzati alrendszer egyensúlyához, de idővel gyengültek a centralizáció pozitív hatásai (Lentner & Hegedűs, 2019). Az újbóli eladósodás megakadályozását célzó reformok mellett sor került az önkormányzati alrendszer adósságállományának konszolidációjára is, amelynek keretein belül a központi kormányzat átvállalta a helyi szint adósságállományát (Lentner, 2019).

Az önkormányzati alrendszer problémái felhívták a figyelmet a források védelmének szükségességére. Nemzetközi szinten a háromdimenziós COSO-modell tekinthető jellemző gyakorlatnak, amit 2009-ben a hazai gyakorlatban is bevezettek (Tóth, Rác & Lippai-Makra, 2021). A belső kontrollrendszer fejlesztése viszont még nem érte el a kívánt eredményt, mivel az új szabályozásnak az önkormányzatok többsége nem felelt meg (Benedek, Szenténé Tubak & Béres, 2014). A korábban alkalmazott, elégtelenül működő számviteli rendszer hozzájárult az adósságállomány elfedéséhez (Jakab & Balog, 2017), és a belső kontrollok érvényesülését sem támogatta. Az ellenőrzési rendszer fejlődésével párhuzamosan a könyvvizsgálat is egyre jelentősebb szerepre tett szert az önkormányzatok körében (Gyórfi, Hegedűs, Lukács & Printz, 2020).

### A számviteli reform kapcsolata az egyéb, gazdálkodást érintő reformokkal

Az önkormányzati gazdálkodás keretei alapjaiban megváltoztak. Az új keret egyes elemeinek egymáshoz illeszkedése kritikusan fontos kérdéssé vált, mivel a reformok csak akkor lehetnek eredményesek, ha közöttük szinergiák figyelhetők meg. Ezért érdemes feltárni, hogy a számviteli reform mennyire van összhangban egyéb rendelkezésekkel, miként képes támogatni azok törekvéseit.

A gyorsabb és pontosabb elszámolásból származó naprakész információk, amelyek lehetővé teszik az egyes szervezetek összehasonlíthatóságát, és biztosítják a gazdasági folyamatok átláthatóságát, jótékony hatást gyakorolhatnak a feladatellátás és a feladatfinanszírozás értékelésére, áttekinthetőbbé tehetik az adósságszabályoknak való megfelelést, és támogathatják a belső kontrollok fejlesztését (3. ábra).

A költségekről előálló pontosabb adatok alapot nyújtanak az önköltségszámítás fejlődésének, ami lehetővé teszi



az egyes tevékenységek költségeinek értékelését. Ennek segítségével az önkormányzatok megfelelő döntést tudnak hozni az önként vállalt feladatok ellátásáról, illetve lehetővé teszik a kiszervezés lehetőségének mérlegelését is. A költségek és ezáltal a költségvetés pontosabb előrejelzése hozzájárul a pénzügyi fenntarthatóság értékeléséhez, melynek egyik eleme az adósságszabályoknak való megfelelés. Ugyanezen logika érvényesül a több gazdasági évet érintő események hatásainak szétterítésével, melyet az időbeli elhatárolások alkalmazása támogat. Mindez képes lenne támogatni a Sisa (2021) által javasolt jövőorientált megközelítést is.

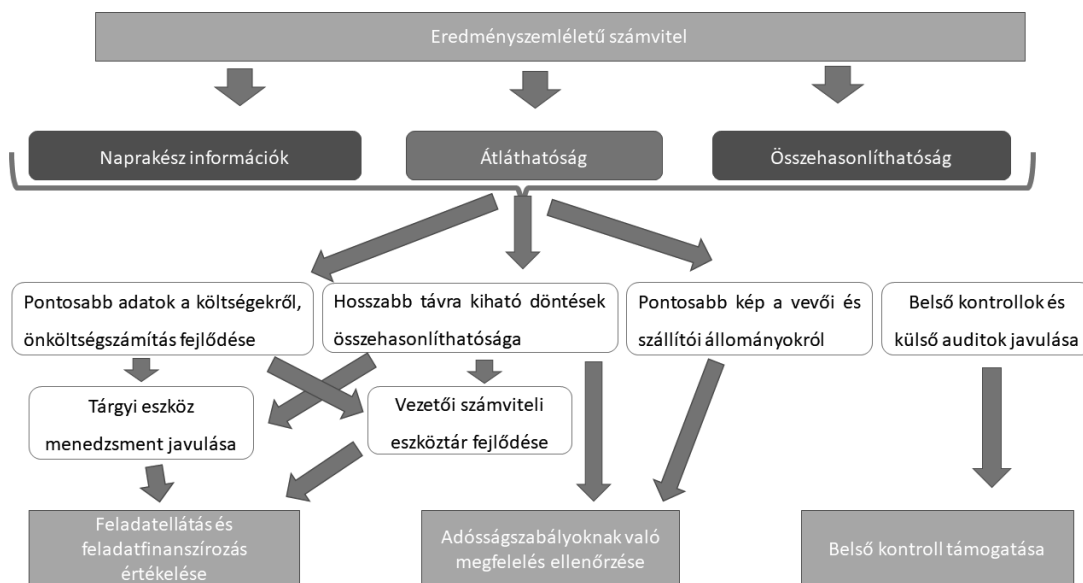
A költségvetési jelentések és tervezések minőségére jótékony hatást gyakorolhat az eredményszemléletű számvitel és a vezetői számvitel eszköztárának bővülése is (költségelemzés, árazás) (Tóth, 2021).

elméleti előnyei is jobban tudnak érvényesülni a gyakorlatban.

Az adósságszabályoknak való megfelelés a szállítói adatok pontosabb értékelése által is jobban követhetővé válik. A pénzforgalmi logika mellett az önkormányzati alrendszer szállítói állománya áttekinthetetlen volt, amely rendszerszinten is jelentős kockázati elemnek bizonyult. Az eredményszemléletű számvitel szigorúbb elszámolása a kötelezettségek naprakész nyilvántartását is kikényszeríti. Ezáltal az önkormányzatok adósságállományáról naprakész információ áll rendelkezésre, ami elősegíti az adósságszabályok érvényesítését. A belső kontrollok minőségének javulása, a belső kontrollrendszer megújítása a külső auditok hatékonyságát is növeli, mivel a szervezetek működéséről, az ott lezajló folyamatokról pontosabb és részletesebb kép áll a könyvvizsgáló rendelkezésére.

3. ábra

### Hogyan támogatja az eredményszemléletű számvitel a reformokat?



Forrás: saját szerkesztés

A tárgyieszköz-állomány menedzselése a hosszú távú működés fenntarthatóságában játszik kulcsszerepet. A korábbi évtizedek során a szervezeteket hosszabb időtávon szolgáló eszközök pótlása nem kapott kellő figyelmet, mivel a pénzforgalmi szemléletű számvitelben az értékcsökkenés elszámolása nem jelent meg. Az eredményszemléletű számvitel segítségével jobban nyomon lehet követni az eszközpótlási igényt (Jakab & Balog, 2017). Az amortizáció elszámolásával az egyes feladatok erőforrásigénye is pontosabban becsülhető.

A pontosabb költségadatokat nemcsak önkormányzati szinten hordoznak fontos információkat, hanem rendszerszinten is nagy jelentőségűek. Ha az adott tevékenység költségeiről rendszerszinten állnak rendelkezésre adatok, akkor a hozzájuk kapcsolódó finanszírozás is jobban illeszthető a feladatellátás költségeihez. Ezáltal a feladatfinanszírozás logikája is jobban érvényesül, és jobban elválik a normatív finanszírozási logikától, így a rendszer

Összességében megállapíthatjuk, hogy az eredményszemléletű számvitel bevezetésétől várt hatások összhangban vannak más reformokkal, azok érvényesüléséhez támaszt nyújtanak. Így egy eredményesen végrehajtott reform, számviteli adatokra figyelmet fordító megközelítés nagymértékben hozzájárulhat az önkormányzati alrendszer stabil működéséhez, ezzel az állampolgári érdekek érvényesüléséhez.

### A számvitel hozzájárulása az eredményes gazdálkodáshoz

A feldolgozott szakirodalmak és a korábbi hazai kutatások rávilágítanak arra, hogy a számviteli rendszer képes a megbízható és való kép biztosítására, de az információk gazdálkodásban betöltött szerepét illetően már jobban megoszlanak a vélemények (Molnár & Hegedűs, 2017; Tóth, 2020; Lentner, Molnár & Nagy, 2021; Tóth, Jakab & Rác 2022; Borbély, Szikszainé Király & Kakas, 2021).

Ez egyrészt visszavezethető a rendszerek illeszkedésének hiányára. Amíg az államháztartás költségvetése pénzforgalmi szemléletű, addig a számviteli információs rendszer adatai sem használhatók fel közvetlenül (ahogy erre a potenciális korlátra Simon (2009) és Bathó (2012) reform előtti tanulmányai is felhívták a figyelmet). Az érintettek a számviteli rendszer megújítását sokszor csupán egy könyvelési gyakorlatnak tekintik (Vértesy, 2020).

A reformok csak akkor érhetik el a kívánt hatást, a számvitel csak akkor járulhat hozzá az eredményes gazdálkodáshoz, ha a számviteli információs rendszer megfelelően, megbízhatóan működik, illeszkedik a többi szabályozási irányhoz és más nyilvántartási rendszerekhez, és a számviteli adatokat felhasználják a döntéshozatal során (4. ábra).

A helyzetet nehezíti, hogy a három dimenzió érvényesülése egymástól sem független: a számviteli információs rendszer megfelelő működése szükséges ahhoz, hogy támogathassa az együttműködést a további rendszerekkel, és a kettő együttes érvényesülése szükséges, de nem elégséges feltétele a számviteli információk gazdálkodásban történő felhasználásának. Ehhez elengedhetetlen a megfelelő információáramlás, valamint az ezt támogató számviteli dokumentáció (Lukács, Tóth & Zéman, 2012).

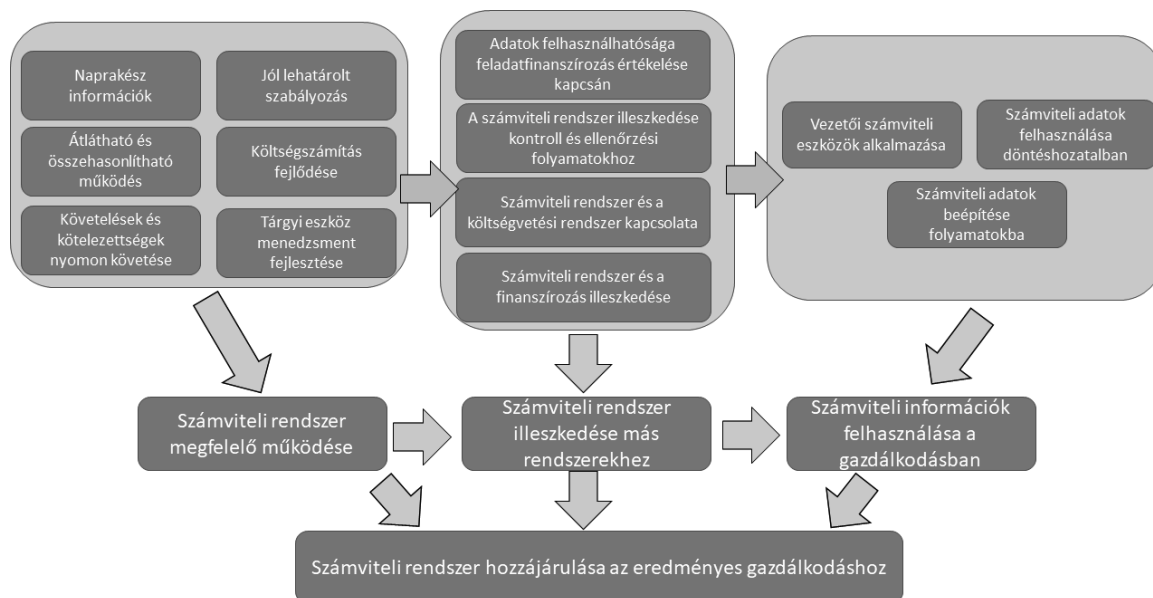
nagy hatást gyakorol az adatok megbízhatóságára és érvényességére, végső soron a kutatás eredményére, így annak megfelelő kezelése kulcsfontosságú (Kallio, Pietila, Johnson & Kangasniemi, 2016).

Atapasztalatokfelmérése féligstrukturáltbeszélgetések alapján történt. A kérdések feltevése nem befolyásolta a megkérdezettek válaszait és gondolatmenetét, viszont támogatta azt, hogy azok tartalma lehatárolt és lényegre törő legyen (Babbie, 2001). A félig strukturált interjúk lehetővé teszik a kevésbé feltárt problémák vizsgálatát (Pelyhe & Primecz, 2022). Mindemellett alkalmat biztosít arra, hogy a kérdező az alany korábbi válaszaihoz igazítsa a kérdéseit, továbbá azt is lehetővé teszi, hogy az alany a saját kifejezéseivel válaszoljon a kérdésekre (Kallio, Pietila, Johnson & Kangasniemi, 2016). Az eljárás kifejezetten illeszkedik a jelen kutatáshoz, ugyanis a félig strukturált interjúk esetében a kérdéseknek valamilyen előzetes ismeret alapján kell nyugodniuk (Turner, 2010).

A kutatás során csak mélyinterjúk megközelítést alkalmaztunk. Igaz, a többféle módszertan, hazai és nemzetközi tapasztalatok alapján növeli a válaszadói hajlandóságot, valamint az eltérő kutatási módszerek rugalmas kombinálásával a megismerés határait is ki lehet tolni (Neulinger, 2016), viszont a mélyinterjúk alaposabb bete-

4. ábra

A számviteli információk szerepe a reformok érvényesülésében



Forrás: saját szerkesztés

Kutatásunkban e faktorok érvényesülését vizsgáltuk személyes megkérdezések segítségével.

Módszertan

A kutatás keretein belül több módszertant alkalmazva, interjúk és kiscsoportos megkérdezések segítségével mértük fel a hazai önkormányzati szféra eredmény szemléletű számviteli információs rendszerrel kapcsolatos tapasztalatait. Mivel az alkalmazott kutatás módszertana

kintést engednek a megkérdezett véleményébe és ösztönöz több válaszokhoz vezetnek (Kéri, 2019; Lippai-Makra & Kovács, 2021).

A kutatási folyamat 2023 októberében zajlott le, ennek során hat jelentős önkormányzati tapasztalattal rendelkező szakembert kérdeztünk meg:

- két gazdasági vezetőt,
- két ellenőrzés területén dolgozó válaszadót,
- két egyetemi oktatót, államháztartási mérlegképes könyvelőt.

A kutatás nem reprezentatív az alacsony elemszám miatt, azonban Kvale és Brinkmann (2009) véleménye szerint a mintaelemszám megfelel a kvalitatív kutatásban alkalmazandó legkisebb mintaelemszámnak. Korlátozó tényező a potenciális alanyok tekintetében, hogy nehéz megfelelő tapasztalattal rendelkező, államháztartási számvitelben járatos válaszadót találni. Ebből adódóan elismerjük, hogy az alacsony mintaelemszám a kutatás korlátja. Jelen kutatási eredményeinket további fejlesztés után kevert módszertannal kívánjuk folytatni.

## Eredmények

A szakirodalmi áttekintés alapján kialakuló elméleti modellünk, illetve az abban foglalt faktorok érvényesülését mélyinterjúk segítségével vizsgáltuk. Az interjúk lefolytatása során a modellben (4. ábra) feltüntetett 2. és 3. dimenziót összevonva kezeltük, mivel egyszerűbb volt az egyes szempontok elméleti lehetőségét a megfigyelhető gyakorlattal egyszerre vizsgálni. Ez folytonosabb beszélgetéseket eredményezett, nagyobb lehetőséget biztosított az alanyok kibontakozására, ami véleményünk szerint őszintébb válaszokat eredményezett. Tapasztalataink bemutatása is ezt a logikai ívet követi, végül a feltárt összefüggések ismertetésével zárjuk tanulmányunka.

### A számviteli információs rendszerről alkotott vélemény

Az interjú első szakaszában a számviteli rendszerről alkotott véleményeket igyekeztünk megismerni. A számviteli rendszer jól definiált, átlátható kialakítása elengedhetetlen a rendszer megfelelő működéséhez, ami hozzájárul az előnyök érvényesüléséhez és a vezetés támogatásához. Ezzel a kérdéssel már több hazai kutatás (Molnár & Hegedűs, 2017; Lentner, Molnár & Nagy 2020; Tóth, 2020; Tóth, Jakab & Rácz, 2022) foglalkozott, melyek tapasztalatai, eredményei alapján a számviteli rendszer működését megfelelőnek titulálhatjuk, a rendszer megfelelően definiáltak és átláthatónak minősíthető. A kutatásban részt vevő alanyok véleménye kivétel nélkül megerősítette a hazai államszámvitel megfelelő definiáltságát és lehatároltságát.

*„Szerintem jól lehatárolt és definiált, ami a sajátosságait illeti, itt van egy duplázódás az eredményszemlélet, illetve a pénzforgalmi módosított teljesítés, pénzforgalmi szemlélet párhuzamosan megy. Ennek azért a duplázódás ellenére nagyon sok előnye van, amit jól lehet használni.” – Alany 3*

*„Szerintem jól lehatárolt, egyértelműen definiált.” – Alany 4*

Ezekkel párhuzamosan az átláthatóság kapcsán is pozitív véleménye volt az alanyoknak.

*„Olyan értelemben transzparens, hogy nem kavarodik össze a pénzügyi és a költségvetési számvitel.*

*Szerintem jól elkülönül a rendszerben, de a kettő között természetesen van kapcsolat.” – Alany 6*

*„Kormányrendelet szintjén definiált, jogilag meghatározott az alábontás minden részlete jól dokumentálható, jól ismert pénzügyminisztériumi anyagok segítik. Persze nem egy laikus átláthatóságra gondolunk. Szakmai értelemben transzparens, átlátható, nincsen vele probléma.” – Alany 6*

Mindezekkel összhangban a számviteli információs rendszer működéséről is pozitív véleményt alkottak a megkérdezettek.

Ennek ellenére, kritikaként fogalmazták meg, hogy megjelennek duplikációk, valamint nagy terhet ró az érintettek az adatszolgáltatási kötelezettség is.

*„Van, amikor nem megfelelően működik a rendszer, főlegesen van egy csomó ismételt adatbekérés.” – Alany 2*

Összességében az interjúk megerősítették a korábbi tapasztalatokat. A számviteli rendszer működése alapvetően pontos, átlátható, képes naprakész információkat biztosítani. A rendszer bevezetése növelte a működtetésére fordítandó időt, ami egybevág Bathó (2012) várakozásaival. Erre vonatkozóan két alany is megjegyezte, hogy a bevezetés nem volt zökkenőmentes, mivel az jelentős erőforrás-lekötéssel járt. Mindez hozzájárulhatott a szektorban tapasztalható munkaerőhiány kialakulásához. Az alanyok már a beszélgetés elején tettek utalásokat arra, hogy az adatok nagy részét nem használják fel elemzésekhez, döntések támogatásához (2. táblázat).

2. táblázat

### A pozitív és negatív tényezők vizsgálata a jogi szabályozottság kapcsán

Pozitív hatás	Előfordulás	Negatív hatás vagy hatástalanság	Előfordulás
Jogi lehatároltság megfelelő	6	Duplikált adatok, Nem megfelelően használják ki az adatokat	4
Transzparenciát biztosítja	5	Bevezetés jelentős erőforrásigénye	2

Forrás: saját szerkesztés

Ha az összefoglaló állításainkat kvantifikáljuk, akkor megállapítható, hogy a duplikált adatokra vonatkozó utalás és az adatok kihasználtsága 4-4 alkalommal fordul elő. A megkérdezett szakértők azonban egyértelmű pozitív vonásnak értékelték az Áhsz. megfelelő kodifikációját, amely a jogi lehatároltságban jelenik meg, továbbá azt, hogy a működés biztosítja a szükséges átláthatóságot. Ebből levonható az a következtetés, hogy a rendszer egy jól működő, ám nem megfelelő határfokkal kihasznált struktúrát hozott létre, és tart fenn.

## A számvitel hozzájárulása a költségek tervezéséhez

Az eredményszemléletű számvitel bevezetése és ezáltal a jelenleg érvényben lévő számviteli rend, az erőforrások felhasználásának gyorsabb és pontosabb nyomon követése által lehetővé teheti a költségek precízebb elszámolását. Ezt a lehetőséget több kutatás (Barton, 2009; Lapsley, Mussari & Paulsson, 2009; Lentner, 2014) megerősítette. Az interjúk során alanyaink véleményét is szeretttük volna kikérni arra vonatkozóan, hogy meglátásaik szerint a magyar számviteli rend megnyitja-e a lehetőséget a költségek pontosabb rögzítése és az önköltségszámítás fejlődése előtt, illetve, hogy ez a gyakorlatban mennyire valósul meg.

A kapott válaszok alapján megerősítést nyert, hogy a rendszer által generált adatok lehetőséget adnak erre.

*„Szerintem a rendszernek a kialakítása erre ad lehetőséget. Van hatos-hetes számlaosztály, ezek alábonthatók, tehát gyakorlatilag nincs olyan megkötés, hogy akkor most éppenséggel ne lehetne egy költséghelyet vagy költségviselőt beazonosítani. [...] Tehát ilyen típusú technikai akadály szerintem nincs a költségek tervezésének és ilyen értelemben az önköltségszámításnak.” – Alany 2*

*„Az igazság az, hogy az önköltségszámításnak lenne alapja, tehát az adatok rendelkezésre állnak, csak sokan még nem alkalmazzák, illetve nem ismerik a költségszámítás módszereit.” – Alany 1*

A gyakorlatban tehát megfigyelhetők még akadályok. A megkérdezettek véleménye szerint a helyi szintű számviteli szakemberek, döntéshozók nem ismerik a megfelelő módszereket, még másik alanyunk a működést érintő finanszírozási-elszámolási szabályokból eredő inkonzisztenciára világított rá.

*„Az önköltségszámítás már egy összetettebb kérdés. Van, ahol muszáj mert maga a tevékenység indokolja. Ezeknél azért fontos, mert ez alapján lehet meghatározni azt is, hogy a különféle támogatások hogyan és mekkora összegben illetik az önkormányzatot. Viszont ezekkel a támogatásokkal közben el is kell majd számolni, bár ez nem egyértelműen költségalapon történik, hanem pénzforgalmi szemléletben történik, és ilyen értelemben ezek az adott kormányzati funkcióra elköltött kiadások. Tehát a kiadás szintjén történik, adott évre vonatkozóan.” – Alany 2*

A költségvetés tervezésével összhangban a finanszírozás, illetve a kapcsolódó elszámolások pénzforgalmi szemléleten alapszik. A költséginformációk nyomon követése (melyre az eredményszemlélet biztosít lehetőséget) helyett inkább a kiadások monitorozásának van jelentősége a gyakorlatban. Véleményünk szerint emiatt a gazdálkodók nem is feltétlenül érdekeltek a tevékenységek önköltségeinek pontos kiszámításában, a lehetséges költségek

megfelelő tervezésében. A válaszok tanulsága az, hogy vannak olyan területek, ahol szükséges ennek alkalmazása, és ennek a számviteli környezet jó támpontot ad. A negatívum, hogy pénzforgalmi szemléletre van szükség a költségvetési tervezéshez, továbbá nincs is meg a megfelelő ismeret a szakemberek részéről az önköltségszámítás kialakításához. Ennek egyik jó példája, hogy sok esetben olyan tankönyvek képzik az önköltségszámítás alapját, amelyet a vállalati szféra működési mechanizmusainak megfelelően írtak meg a szerzők. Ez a jelenség egy olyan problémára mutat rá, amely az előzetes mérlegelésknél nem képezte a központi diskusszió tárgyát. Ugyanis a számviteli rendszer működtetésének magasabb erőforrásigényét több tanulmány is kiemelte (Bathó, 2012; Jakab & Balog, 2017), de az információk hasznosításához szükséges szaktudás problematikájáról már kevesebb szó esett (3. táblázat).

3. táblázat

### Pozitív és negatív tényezők a tervezés, költségtervezés vonatkozásában

Pozitív hatás	Előfordulás	Negatív hatás vagy hatástalanság	Előfordulás
Az elvi lehetőség megvan, és hasznos	6	Nem tud érdemben hozzájárulni, mert pénzforgalmi szemléletben történik a tervezés	5
Vannak olyan területek, ahol „szinte” kötelező	2	Nem megfelelő módszertani ismeret	2

Forrás: saját szerkesztés

## A számviteli adatok hozzájárulása a feladatalapú finanszírozás értékeléséhez

A feladatalapú finanszírozás értékelésénél hasznosak lehetnek az érvényes számviteli rendszer adatai, hiszen ezek segítségével válik értékelhetővé egy-egy közfeladat erőforrásigénye. A feladatalapú finanszírozási rendszer pedig ezen információkkal összhangban kerülhetne finomhangolásra. Ennek viszont gyakorlati korlátok mellett elvi kivitelezhetősége kapcsán sem volt egyetértés a megkérdezettek között.

*„Hogy mennyire lehetnek hasznosak? Ha a feladat mögött lenne egy költségkalkuláció, akkor nyilván az odaítélhető forrás megalapozottabb lenne. Már tíz éve mondjuk, hogy hasznosak lehetnének, de itt megint az érdekeltség csúszik el, mert működnek a régi beidegződések. Nincsenek igazából rákényszerítve arra, hogy ez valóban feladatalapon működjön.” – Alany 4*

*„Elvi síkon valószínűleg lehet azért összeegyeztetni dolgokat, csak itt két különböző dologról beszélünk.*



*A feladatfinanszírozás továbbra is pénzforgalmi szemléletű, az önköltségszámítás pedig eredmény-szemléletű. Jó lenne akár egy átlagos önköltséggel számolni, mondjuk átlagban ennyiért kellene ellátni egy feladatot, és ezért minden önkormányzatnak ennyi támogatás jár, mert országos szinten az adott tevékenységnek ennyi az önköltsége, és ennek egy részét vagy egészét ehhez kötnék a feladat finanszírozói. Nem egyértelmű azonban, hogy az önköltségekbe mit lehet figyelembe venni? Hogyan lesz ebből később egy pénzforgalmi típusú támogatás? Valahogy fából vaskarikának érzem még egy kicsit.” – Alany 2*

Mindez rávilágít arra, hogy az államháztartáson belül párhuzamosan alkalmazott pénzforgalmi és eredmény-szemléletű logika több inkonzisztencia forrásának tekinthető (Simon (2009) és Bathó (2012) várakozásaival, illetve Vértessy (2020) megállapításaival összhangban), ami hátráltatja az eredmény-szemléletű számviteli adatok felhasználását a vezetői döntéshozatal során. További probléma, hogy az önköltségszámítás kapcsán nem definiálták, hogy mely erőforrások felhasználása, mely eszközök használata veendő figyelembe. Ezek tisztázása nélkül nem képezhetők összehasonlítható adatok, és a kiszámított önköltségek nem tükrözik egy-egy feladat valós erőforrásigényét. Így a rendszer jelen formájában nem teszi lehetővé, hogy a finanszírozási rendszer számára hasznos alapot képezzen, még akkor sem, ha eltekintünk az eredmény-szemléletű adatok és pénzforgalmi szemléletű adatok közötti konvertálási problémától, a költségek és kiadások különbségétől (4 táblázat).

4. táblázat

#### Pozitív és negatív tényezők a feladatfinanszírozás vonatkozásában

Pozitív hatás	Előfordulás	Negatív hatás vagy hatástalanság	Előfordulás
Az elvi lehetőség megvan	6	Nem tud érdemben hozzájárulni, mert pénzforgalmi szemléletben történik a tervezés	6
Feladat-finanszírozás támogatása	2	Nincs meg a valódi feladatfinanszírozás	6

Forrás: saját szerkesztés

A válaszadók jelentős része megerősítette, hogy van lehetőség a feladatfinanszírozás támogatására. Számviteli háttér adott, tekintve, hogy a rendszer képes arra, hogy megfelelő alábontásokkal tudja a döntéshozatalt támogatni. Ennek ellenére nem használják ki a rendszerben rejlő lehetőségeket, amelyek a támogatási struktúra pénzforgalmi jellegén alapulnak. A probléma magával a feladatfinanszírozás rendszerével van. A válaszadók álláspontja szerint nem tudja megfelelően betölteni a szerepét, tehát a probléma gyökere javarészt az önkormányzati

rendszer finanszírozási struktúrájából és ennek vélelmezhető diszfunkciójából adódik. Ennél a válasznál is megnyilvánul, hogy a rendszer tudna támogatást adni, de mivel a gazdálkodás maga nem eredmény-szemléletben történik, ezért a legfontosabb tényező, hogy a szervezetek likviditása biztosított legyen. Ebből következik, hogy bár a „végeredmény” eredményalapú, de a napi működés nem ebben a logikában történik, hanem a bevételek, kiadások dimenziójában.

#### A számviteli adatok hozzájárulása az ellenőrzés és a kontrollok fejlődéséhez

A bemutatott szakirodalmak alapján feltételezhetjük, hogy a pontos és naprakész adatok lehetővé teszik a belső kontrollok és az ellenőrzés fejlesztését. Egyik alanyunk véleménye szerinte a kincstári ellenőrzés sokkal pontosabbá vált, ami nemcsak a számvitelnek, hanem az adatszolgáltatási infrastruktúra fejlődésének is köszönhető volt.

A belső kontrollok megítéléséről kevesebb szó esett az interjúk során, viszont, ez egybevág más kutatások tapasztalataival.

*„Én még nem nagyon láttam, hogy kockázatelemzést végeztek volna” – Alany 1*

Ahogy arra több tanulmány (Benedek, Szenténé Tubak & Béres, 2014; Tóth, Rác & Lippai-Makra, 2021) is utal, a belső kontrollok önmagukban is fejletlenek, a legtöbb esetben nem tartják be a jogszabályokban foglaltakat. Így nem a számviteli információk felhasználása, beépítése a legégetőbb kérdés a területen, de ezek a belső kontrollok és az ellenőrzés fejlesztése kapcsán jótékony hatással lehetnének.

*„Az ellenőri szituációkból az derült ki, hogy ott a potenciál, ki lehet használni a különféle dokumentumokat, be lehet építeni a hagyományos költségvetési tervdokumentációba azt, ami már az előző évről bázis alapon ismert. Az eredmény-szemléletnek bizony van jelentősége, van kontroll szerepe, csak nem is gondoltak rá.” – Alany 3*

A tapasztalatokat összegezve e témakör esetében is azt állapíthatjuk meg, hogy a számvitel elméleti síkon képes lenne támogatni más jogszabályok céljainak érvényesülését, a köz által rendelkezésre bocsájtott források szabályszerű felhasználását, de a gyakorlatban ezek a hatások még nem érvényesülnek (5. táblázat).

A válaszadó szakemberek majd mindegyike megerősítette, hogy a rendszer megfelelő adatokkal rendelkezik a működőképes kontrollkörnyezet kialakításához. Adott a lehetőség a pénzügyi kontrolling működtetésére is, amely támogatja a likviditás menedzselését. Ennek szerepköre az utóbbi időben jelentősen felértékelődött, köszönhetően a finanszírozási rendszer iparüzésiadó-központúságának. Kiemelték a válaszadók, hogy ehhez a technikai feltételek mellett szükséges tudás is kell, amely jellemzően adott a szektorban. A hatástalanság jellemzője, hogy főként az ellenőrző szervek tudják megfelelőképp felhasználni

a szükséges adatokat. Különösen azon önkormányzatok esetében igaz, akik tagjai az ASP-rendszernek. E szervezeteknél van mód az adatok naprakész kezelésére és válságmenedzselésre is. Negatívum, hogy az önkormányzati rendszer legnagyobb szereplői nincsenek benne az ASP-rendszerben (megyei jogú városok, a főváros és a kerületek). Mindezen tényezők együttes hatásai indokolhatják a korábbi kutatások (Benedek, Szenténé Tubak & Béres, 2014; Tóth, Rácz & Lippai-Makra, 2021) megállapításait.

5. táblázat

**Pozitív és negatív tényezők az ellenőrzés vonatkozásában**

Pozitív hatás	Előfordulás	Negatív hatás/hatástalanság	Előfordulás
A rendszer támogatja a komplex rendszer kialakítását	5	Adatok rendelkezésre állnak, de nincs rá fogadókészség, hogy alkalmazzák	4
Megfelelő tudás esetén működik	2	Más szervezetek végzik ezt a munkát	3

Forrás: saját szerkesztés

**A számviteli adatok hozzájárulása a finanszírozási szabályok érvényesüléséhez**

Következő szempontként a számviteli rendszernek a finanszírozási szabályok érvényességében való vizsgálatát emelhetjük ki. Az alanyok véleménye szerint a számviteli rendszer megfelelően nyomon követi a kötelezettségállomány adatait.

*„Gazdálkodást is, illetve az eladósodottság és a forrásoldal szerkezeti vizsgálatát abszolút alátámasztja az eredményszemléletű számvitel.” – Alany 3*

*„Nincs azzal különösebb gond, hogy mennyi kötelezettség mellett lehet még hitelt felvenni egy önkormányzatnak. Ezt valamilyen módon ki tudják mutatni.” – Alany 1*

Az előny tényleges érvényesülése kapcsán azonban kiemelték, hogy a finanszírozási szabályok betartása nem csupán a számviteli adatokon múlik.

*„Megvan a bázis, van adat a kontrollfolyamatokhoz, van adat az adósság és egyéb mutatók számításához. A szabályok érvényesítése nem ezen múlik.” – Alany 4*

Mindezek alapján arra a következtetésre juthatunk, hogy a számviteli reform bizonyos szempontból elérte a célját, hiszen a szabályok érvényesülésének vizsgálatát lehetővé teszi. A megkérdezettek tapasztalata alapján azonban a számviteli adatok nem meghatározók a finanszírozási döntések meghozatalakor, maximum a szabályosság ellenőrzésére használják fel (6. táblázat).

6. táblázat

**Pozitív és negatív tényezők a finanszírozási szabályok vonatkozásában**

Pozitív hatás	Előfordulás	Negatív hatás/hatástalanság	Előfordulás
Nem lehet eltitkolni	6	Alapvetően az irányadó szabályozás, mindeneke előtt a Gst. határozza meg az adósság mértékét	5
Segíti az önkormányzatokat az adósság nyomon követésében	6		
Megakadályozza a trükközést	4		

Forrás: saját szerkesztés

A válaszadók megerősítették, hogy a számviteli rendszer a korábbi kreatív könyvelési megoldásokat, az adósságok elrejtését hatékonyan képes megelőzni, hiszen szinte lehetetlen, hogy ne jelenjen meg az adósság a könyvekben. A támogatás abban is megjelenik, hogy az önkormányzatok megfelelően ki tudják számítani az adósságkorlátjukat. A valós visszatartó erőt az engedélyeztetési eljárás, továbbá a Gst. irányadó passzusai jelentik, amelyek korlátozzák az adósságfelvételt. A szabályozás azonban nem terjed ki a szállítói tartozásokra, amelyek állományának növekedése ismét egy likviditási, eladósodási folyamat tanújelei lehetnek az önkormányzati szférában.

**A számviteli adatok hozzájárulása a költségvetés tervezéséhez és a döntéshozatalhoz**

Végül a számviteli adatok költségvetési tervezésben betöltött szerepét igyekeztünk feltárni. Alanyaink válaszaik megerősítették, hogy a számviteli adatok közül elsősorban a költségvetési számvitel adatai használhatók fel a költségvetés tervezése során, de az eredményszemléletű adatok felhasználása e folyamat kapcsán sem jellemző.

*„A költségvetési számvitel adatait tökéletesen fel tudják használni a költségvetés tervezéséhez. A költségvetési számvitel adataiból remekül lehet költségvetést tervezni.” – Alany 2*

*A költségvetés tervezése is pénzforgalmi szemléletű, tehát nem kell azért nagyon meglepődni azon, hogy a költségvetési számvitel adataiból a költségvetés jól tervezhető. Nyilván megnézik, hogy az előző évben hogyan teljesültek a tervadatok, mi volt az eltérés oka. A pénzügyi számvitel esetén az a gond, hogy eredményszemléletű a gazdálkodás, és ilyen értelemben a gazdálkodó sincs igazán rászorítva arra, hogy olyan táblákat készítsen, amiből bármit is ki nyerhet.” – Alany 2*

*„A tervezésben egyértelműen használható, mert a tervezés egy olyan jellegű keretrendszer, amit nagyon szépen megtámogat. Itt én nem láttam anomáliákat. Törzsrésze a pénzforgalmi szemléletből*

*jön, aminek már régóta kialakult a gyakorlata, az eredményszemléletből minimálisan szűródik át adat a tervekbe.” – Alany 3*

A válaszok rávilágítottak arra, hogy a költségvetés pénzforgalmi szemlélete a pénzforgalmi szemléletű adatok felhasználását ösztönzik, illetve a szemlélettel kapcsolatos tapasztalat, megszokás is erre a viselkedésre sarkallja az érintetteket. Így hiába bírnak közgazdasági szempontból releváns információkkal a pénzügyi számviteli adatai, azt az érintettek nem használják fel. Véleményünk (és az interjúalanyok véleménye szerint is) ez a megközelítés önkéntes alapon aligha fog megváltozni. Ebben a tekintetben a mérleg egyoldalú, hiszen a válaszadók egyértelműen azt állapították meg, hogy a tervezésre kiválóan alkalmas a számviteli rendszer, de legfőképp a pénzforgalmi (költségvetési) számvitel adatai erősítik ezt meg.

Hasonló jelenség figyelhető meg a beruházási döntések kapcsán is, ahol különböző analitikus nyilvántartások további adatokat is előállítanak, ami lehetővé teszi az eszközpótlási igény megállapítását. A gyakorlatban azonban a döntések során nem a (pénzügyi) számvitel adatai bizonyulnak dominánsnak:

*„Sokszor más alapján történnek a döntések. Más koordinációs döntési mechanizmusok is szerepet játszanak, sok esetben például a pénzhiány. A beruházások általában önerőből nagyon nehezen megvalósíthatók. Persze nyilván önkormányzata, meg gazdálkodója válogatja. Az pedig eleve meghatározott, hogy mire lehet elkölteni egy támogatást.” – Alany 2*

A beruházások kapcsán egyértelműen látszik, hogy nem adott hozzá a rendszer a korábbiakhoz, vagyis egyértelműen a költségvetési számvitelt használják erre a célra, különösen ráerősít erre az amortizáció elszámolásának tisztázatlansága is. Az amortizáció mint elszámolás jelen van a közszférában, azonban a finanszírozás nem biztosít pótlási alapot, és érdemi önköltségszámítás hiányában nem is jelenik meg a gazdálkodásban. A tapasztalt jelenség egybevág több tanulmány várakozásaival, eredményeivel (Carlin, 2005; Simon, 2009; Bathó, 2012; Vértesy, 2020; Tóth, Jakab & Rác, 2022).

### **A rendszer fejlesztésének lehetőségei**

Az eredményszemléletű számviteli adatok felhasználása korlátozott a magyar önkormányzati alrendszerben. Az adatok beemelése önkéntes alapon várhatóan nem fog megtörténni. További akadály, hogy sok esetben, ha valahol meg is van a szándék az adatok felhasználásához, akkor is hiányzik a szaktudás, ami mentén eredményesen lehetne kezelni ezen adatokat. Ez oktatási anyagok, oktatások és a legjobb gyakorlatok bemutatása által lenne támogatható. Véleményünk szerint ez fontos elem a számviteli adatok felhasználása kapcsán, a jogszabályok kötelező ereje nem lenne elégséges (hiszen még, ha van is kötelezően előírt adatfelhasználás, azt még lehetséges hibásan is folytatni).

*„Tekintsünk el attól, hogy most maga az államháztartás gazdálkodása, a pénzforgalmi szemléletű számvitel, és emiatt elsősorban a gazdálkodók ezzel foglalkoznak. Azt kellene megmutatni, megragadni, hogy egyébként miért jók az eredményszemléletű számviteli adatok, vagy miért jó, hogy vannak eredményszemléletű számviteli adatok, és ezeket hogyan tudná a gazdálkodó fölhasználni. Hozzuk kézzelfoghatóvá és egyértelművé a gazdálkodó számára ennek előnyeit.” – Alany 2*

A számviteli adatok felhasználása helyi és központi szinten is kulcsfontosságú kérdés. A helyi szinten a költségvetési tervezésen túl (melybe beleértendő a költségek monitorozása és előrejelzése is), a bevételek és kiadások (ezáltal a likviditás) tervezésében lehetne kiemelkedő szerepe. A helyi szint adatbevonását mérsékli annak szűk döntési mozgásterülete is.

A központi szinten az alrendszer működési kereteinek módosításában, finomhangolásában lehetne szerepe a számviteli adatoknak. Mivel a központi szint aspektusa nem képezte jelen kutatás tárgyát, ezért az itt megfigyelhető gyakorlati tapasztalatokra nem tudunk támaszkodni a helyzet megítélése során, továbbá a kutatás korlátját jelentheti a megkérdezettek alacsony száma is. A kutatás eredményei ezért nem tekinthetők általános érvényűnek. Azt azonban ki lehet említeni, hogy a központi szintnek és a jogszabályalkotóknak nagy szerepe lenne a bemutatott azon inkonzisztenciák felszámolásában, melyek a finanszírozási rendszer logikája, a költségvetés tervezése és a számviteli rendszer kapcsolatában figyelhető meg. A rendszerben jelenleg több ponton keveredik a pénzforgalmi szemlélet és az eredményszemlélet, ami rontja az adatok felhasználhatóságát. Az egyes feladatokhoz allokálható források meghatározásában, az alrendszer pénzügyi stabilitásának elemzésében bírhatnak nagy hozzáadott értékkel az előálló számviteli adatok.

Tapasztalatainkat összegezve úgy véljük, hogy az adatok felhasználásának indokolt módon és mértékben történő kikényszerítése mellett továbbra is szükség van az érintettek szemléletének formálására, ugyanis ezek nélkül a számviteli rendszerben rejlő potenciálok kihasználatlanok maradnak. Megfigyeléseink egybevágóak több korábbi kutatás eredményeivel (Simon, 2008, 2009; Bathó, 2012; Molnár-Hegedűs, 2017; Tóth, 2020; Tóth, Jakab & Rác, 2022). Ahogy erre Borbély, Szikszainé & Kakas (2021) is megfogalmazták tanulmányukban, fontos lenne az adatfelhasználások szabályozása (kutatásukban az önköltségszámítást helyezték a középpontba), melyben a szakterületi irányítószerveknek kulcsfontosságú szerepük lenne, ugyanis a gyakorlatok önkéntes megváltozása véleményünk szerint aligha várható. Ilyen irányú lépések nagymértékben hozzájárulhatnak a gazdálkodás fejlődéséhez, a köz által biztosított források eredményes és hatékony felhasználásához. A helyi szint számára iránymutatást kell adni azzal kapcsolatban, hogy milyen számviteli adatok, milyen döntési helyzetek előkészítésére alkalmasak. Szükség van a lehetséges vezetői számviteli eszköztár kidolgozására, ezek döntéshozók felé

történet bemutatására. Ez szintén elősegíthetné a pénzforgalmi logikától, a valós közgazdasági tartalmat jobban tükröző eredmény szemléletű számvitel felé való elmozdulást. Ahogy arra Simon, Fejzák, Schatz, Donchev & Ivanov (2018) tanulmánya is rámutatott, fontos lenne az is, hogy a döntéshozók is nyitottak legyenek ezen információk felhasználására, mutassanak ezek iránt érdeklődést. Véleményünk szerint, az információk keresleti oldalának ilyen jellegű élenkítése szintén ösztönözhető lenne a fentebbi javaslatainkkal.

### Hogyan állhat az államszámvitel a vezetés szolgálatába?

Kutatásunk során kidolgoztunk egy keretmodellt, amely az államháztartási számvitel alkalmazásához adna megfelelő támpontot. A tapasztalatainkat e kereteken belül interpretáltuk az 5. ábrán, amely különböző sátrózással jelzi, hogy mely területen található megfelelő működés, ezek a világos szürkével jelölt területek. A középszürkével jelölt területek esetlegesen jelennek meg, a sötét szürkével jelöltek pedig teljesen hiányoznak a rendszerből.

A legfőbb probléma, hogy a gyakorlatban e keretmodell szerinti működés és gazdálkodás nem tud megfelelően érvényre jutni, hiszen az önkormányzati gazdálkodás leginkább pénzforgalmi fókuszú, így számos lehetőséget kihagy ezzel az érintett kör. Az ASP-rendszeren keresztül, amely 2016-tól indult projekt a szabályozó, ellenőrző hatóságok nagyobb rálátást kapnak a rendszerre, amely a beavatkozások szintjén is megjelenhet, tovább növelve a centralizációs trendeket.

A tanulmány kutatási kérdése, hogy bevált-e az új államháztartási számviteli rendszer, lehetőség mutatkozik-e a benne rejlő adatok kihasználására, nemleges. A

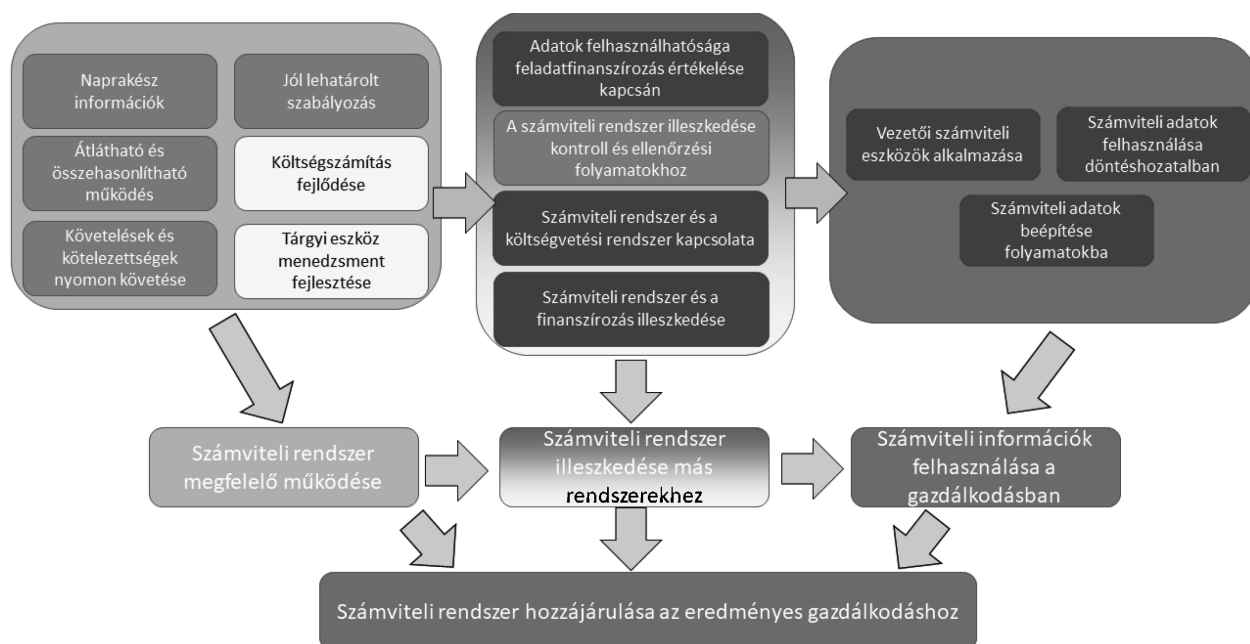
probléma abból adódik, hogy a gazdálkodási rendszer jelen formájában megmaradt a pénzforgalmi szemléletben, ebben alakítják ki a gazdálkodás logikáját. Nem élnek a helyhatóságok az önköltségszámítás rendszerével, továbbá számos területen ez jelentős akadályokba ütközik (pl. közös önkormányzati hivatalok). Ebből adódóan érdemi támpontot nem tud nyújtani a feladatfinanszírozás testre szabásához a rendszer, annak ellenére, hogy erre vannak és voltak kísérletek (IKIR). Ahol egyértelmű pozitívumot látunk, az a korábbi burkolt eladósodás megakadályozásában jelentkezik, de ebben a tényben a jelentősebb szerepe az adósságszabályoknak van.

A korábbi tanulmányok, kutatások eredményeivel összhangban tanulmányunk legfőbb végkövetkeztetése is az, hogy a rendszer jól működik, a kezdeti nehézségek után sikerült megtanulni és alkalmazni azt. A gazdálkodás ugyanakkor nem lépett ki a pénzforgalmi gondolkodásból, éppen ezért nem használja ki a számviteli rendszerben jelen lévő potenciális előnyöket. A képzeletbeli költség-hason elemzésünk ezért a költségoldalra billen át.

Ha az elméleti előnyüket és hátrányokat összevetjük empirikus kutatásunkkal, akkor megállapítható, hogy megfigyelhető az átláthatóság és az adatpontosság növekedése. A szakirodalom azonban nem említi negatív tényezők között a kihasználatlanságot, amely a valóságban viszont a leggyakrabban fordult elő. Ennek megváltoztatása nem várható a helyi szint önkéntes fejlődésétől, a központi szintnek javaslatok kidolgozásával, tananyagok, képzések kialakításával kell támogatnia a számviteli adatok felhasználását, amely hosszabb távon a helyi alrendszer hatékonyabb és stabilabb működését idézheti elő. Tanulmányunk ugyan nem mérte fel az alkalmazók tudásszintjét, de vélelmezhető a tapasztalatok alapján, hogy nincs meg a megfelelő menedzsment- és kontrollingtudás

5. ábra

A számviteli információk szerepe a reformok érvényesülésében – tapasztalatok



Forrás: saját szerkesztés



az önkormányzatok döntéshozói részéről az adatok megfelelő kihasználására. A másik lehetséges ok a finanszírozási struktúrában keresendő, amely kevés lehetőséget biztosít az önálló pénzfelhasználásra és gazdálkodásra.

## Felhasznált irodalom

- Arnaboldi, M., & Lapsley, I. (2009). On the Implementation of Accrual Accounting: A Study of Conflict and Ambiguity. *European Accounting Review*, 18(4), 809–836.  
<https://doi.org/10.1080/09638180903136225>
- Babbie, E. (2001). *A társadalomtudományi kutatás módszertana*. Balassi Kiadó.
- Barton, A. (2009). The Use and Abuse of Accountin in the Public Sector Financial Management Reform Program in Australia. *Abacus*, 45(2), 221–248.  
<https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2009.00283.x>
- Bathó, F. (2012). Melyik úton, merre tovább? Az eredményszemléletű számvitelre történő áttérés elvi programja. *Pénzügyi Szemle*, 57(4), 426–443.
- Benedek, M., Szenténé Tubak, K., & Béres D. (2014). Belső kontrollok a települési önkormányzatoknál. *Pénzügyi Szemle*, 59(3), 316–329.
- Borbély, T., Szikszainé Király, M., & Kakas, S. (2021). Eredményszemléletű számvitel – egy kihasználatlan lehetőség a költségvetési szervek teljesítményének mérésére. *Pénzügyi Szemle*, 66(2. különszám), 51–72.  
[https://doi.org/10.35551/PSZ\\_2021\\_k\\_2\\_3](https://doi.org/10.35551/PSZ_2021_k_2_3)
- Bordás, P. (2017). Feladatfinanszírozás-e a feladatfinanszírozás? A magyar önkormányzatok támogatási rendszerének értékelése. *Közjogi Szemle*, 10(2), 56–64. <https://real.mtak.hu/74496/>
- Brorström, B. (1998). Accrual Accounting, Politics and Politicians. *Financial Accountability & Management*, 14(4), 319–333.  
<https://doi.org/10.1111/1468-0408.00068>
- Carlin, T.M. (2005). Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector. *Financial Accountability and Management*, 21, 309–336.  
<https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2005.00223.x>
- Christaens, J., & Rommel, J. (2008). Accrual Accounting Reforms: Only for Businesslike (Parts of) Governments. *Financial Accountability and Management*, 24(1), 59–75.  
<https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2008.00443.x>
- Európai Bizottság. (2013). *Report from the Commission to the Council and the European Parliament. Towards Implementing Harmonised Public Sector Accounting standards in Member States. The Suitability of IPSAS for Member States*. [http://www.epsas.eu/en/documents/1\\_EN\\_ACT\\_part1\\_v5.pdf](http://www.epsas.eu/en/documents/1_EN_ACT_part1_v5.pdf)
- Guthrie, J. (1998). Application of Accrual Accounting un the Australian public Sector – Rhetoric or Reality? *Financial Accountability & Management*, 14(1), 1–19.  
<https://doi.org/10.1111/1468-0408.00047>
- Gyórfi, D., Hegedűs, M., Lukács, J., & Printz, J.K. (2020). Az államháztartás könyvvizsgálatának negyedszázada. *Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat*, 62(7-8) 56-58.  
<https://szak-ma.hu/konyvvizsgalat/az-allamhaztartas-konyvvizsgalatanak-negyedszazada-102528>
- Hegedűs, Sz., & Novoszáth, P. (2018). Az önkormányzati rendszer átalakításának okai és az adósságkonszolidáció. *Területi Statisztika*, 58(6), 595-609.  
<https://doi.org/10.15196/ts580603>
- Jorge, S., Jesus, M.A.J.d., & Nogueira, S.P. (2019). The use of budgetary and financial information by politicians in parliament: a case study?. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31, 539-557.  
<https://doi.org/10.1108/JPBAFM-11-2018-0135>
- Kallio, H., Pietila, A., Johnson, M., & Kangasniemi, M. (2016). Systematic methodological review: developing a framework for a qualitative semi-structured interview guide. *Journal of Advanced Nursing*, 72(12), 2954-2965.  
<https://doi.org/10.1111/jan.13031>
- Kéri, A. (2019). Nemzetközi hallgatói motivációk, elvárások, elégedettség és lojalitás – kvalitatív longitudinális kutatás a Szegedi Tudományegyetemen mesterképzést végzett hallgatók körében. *Vezetéstudomány*, 50(1), 41-54  
<https://doi.org/10.14267/VEZTUD.2019.01.04>
- Kovács, Á. (2014). *Vázlatos betekintés a közpénzügyi döntéshozatalba*. Oktatókutatató és Fejlesztő Intézet.
- Kovács, Zs.I., & Lippai-Makra, E. (2023). Intellectual capital disclosure and non-financial reporting – current issues related to policymaking. *Prosperitas*, 10(3), 4. | [https://doi.org/10.31570/prosp\\_2022\\_0048](https://doi.org/10.31570/prosp_2022_0048) |
- Kozma, M. (2016). A Public-Private Partnership Magyarországon – Miért nem működik, és hogyan működhetne? *Vezetéstudomány*, 47(2), 19-32.  
<https://doi.org/10.14267/VEZTUD.2016.02.03>
- Kvale, S., & Brinkmann, S. (2009). *Interviews: Learning the craft of qualitative research interviewing*. Sage.
- Lakatos, L.P. (2013). A számviteli érdekhordozói elméletek evolúciója és a szabályozás – klasszikus tézisek és új irányok a pénzügyi beszámolásban. *Vezetéstudomány*, 44(5), 47-59.  
<https://doi.org/10.14267/VEZTUD.2013.05.05>
- Lapsley, I., Mussari, R., & Paulsson, G. (2009). On the Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector: A Self-Evident and Problematic Reform. *European Accounting Review*, 18(4), 719–723.  
<https://doi.org/10.1080/09638180903334960>
- Lentner, Cs. (2014). A vállalkozás folytatása számviteli alapelvnek értékelése profi- és közjóság-előállító gazdálkodónál – II. rész. *SAKMa – Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat*, 56(3), 130–132.
- Lentner, Cs. (2019). *Önkormányzati pénz- és vagyongazdálkodás*. Dialóg Campus.
- Lentner, C. & Hegedus, Sz. (2019). Local self-governments in Hungary: Recent changes through Central European lenses. *Central European Public Administration Review*, 17(2), 51-72.  
<https://doi.org/10.17573/cepar.2019.2.03>
- Lentner, Cs., Molnár, P., & Nagy, V. (2021). Accrual accounting and public finance reforms in Hungary. *Economic Annals-XXI / Ekonomičnij Časopis-XXI*, 183(5/6), 89-105.

- Lippai-Makra, E., & Kovács, Zs.I. (2023). Motivációk a nem pénzügyi információk közzététele mögött – interjú kutatás a közérdeklődésre számot tartó szervezetek kommunikációjáról. *Marketing és Menedzsment*, 55(1), 55-65.  
<https://doi.org/10.15170/MM.2021.55.01.05>
- Lukács, J., Tóth, M., & Zéman, Z. (2012). A számviteli politika döntéstámogatásának modellezése ágazati mátrix fejlesztéssel. *Gazdaság és Társadalom*. 4(3-4), 106-117. <http://dx.doi.org/10.21637/GT.2012.3-4.07>
- Molnár, P., & Hegedűs, Sz. (2017). Az államháztartási számvitel változásának hatásai a munkafolyamatokra és szervezési kérdésekre költségvetési szervek példáján keresztül. *Controller Info*, 5(3), 37–41.  
<https://doi.org/10.24387/CI.2017.3.7>
- Neulinger, Á. (2016). Több-módszertanú és vegyes módszertanú kutatások. *Vezetéstudomány*, 47(4), 63-66.  
<https://doi.org/10.14267/VEZTUD.2016.04.11>
- Ouda, H.G.A. (2003). Accrual Accounting in the Government Sector. *Public Fund Digest*, 3(2), 52–73. [https://www.researchgate.net/publication/303400168\\_Accrual\\_Accounting\\_in\\_the\\_Government\\_Sector\\_Background\\_Concepts\\_Benefits\\_and\\_Costs](https://www.researchgate.net/publication/303400168_Accrual_Accounting_in_the_Government_Sector_Background_Concepts_Benefits_and_Costs)
- Ouda, H.A.G. & Klischewski, R. (2019). Accounting and politicians: a theory of accounting information usefulness. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. 31, 496-517.  
<https://doi.org/10.1108/JPBAFM-10-2018-0113>
- Pályi, Á.K. (2015). A Számvevőszék hozzájárulása a jó kormányzáshoz és a számvitel megújulásához. *Pénzügyi Szemle*, 60(4), 536–556.
- Pelyhe, V., & Primecz, H. (2022). Nemi szerepek a munkaerőpiacon és a szervezetekben a transznemű emberek szemszögéből: Egy interjú kvalitatív kutatás. *Vezetéstudomány*, 53(8-9), 176–187.  
<https://doi.org/10.14267/VEZTUD.2022.08-09.13>
- Robinson, M. (1998). Accrual Accounting and the Efficiency of the Core Public Sector. *Financial Accountability & Management*, 14(1), 21–37.  
<https://doi.org/10.1111/1468-0408.00048>
- Simon, J. (2011). *A központi és a helyi kormányzat információs rendszerének kérdései* [Doktori értekezés]. Pécsi Tudományegyetem Közgazdaságtudományi Kar – Regionális Politika és Gazdaságtan Doktori Iskola. <https://pea.lib.pte.hu/bitstream/handle/pea/1482/simon-jozsef-tesis-hun-2011.pdf?sequence=2&isAllowed=y>
- Simon, J., Fejszák, T., Schatz, B., Donchev, T., & Ivanov, M. (2018). Az eredményszemléletű számvitelre áttérés tapasztalatai számvevőszéki aspektusból. *Pénzügyi Szemle*, 63(4), 145–160.
- Sinervo, L.M., & Haapala, P. (2019). Presence of financial information in local politicians' speech. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31, 558-577.  
<https://doi.org/10.1108/JPBAFM-11-2018-0133>
- Sisa, K. (2021). Az önkormányzatoknál zajló tervezés módszertani megújításának lehetőségei és korlátai. In Kovács R. (Eds.), *Az önkormányzatok helyi közszolgáltatásokon túli közösségi funkciói – elmélet és példák* (pp. 153-174). Ludovika Egyetemi Kiadó.
- Sisa, K.A., & Veress, A. (2014). A pénzügyi számvitelben rejlő lehetőségek az önkormányzati szektorban. *SZAKMA – Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat*, 56(3), 125–127.
- Tickell, G. (2010). Cash to Accrual Accounting: One Nation's Dilemma. *International Business & Economics Research Journal*, 9(11), 71–78.  
<https://doi.org/10.19030/iber.v9i11.32>
- Tóth, B. (2020). A 2014-es államszámviteli reform az önkormányzati tapasztalatok tükrében. *Pénzügyi Szemle*, 65(2), 244-260.  
[https://doi.org/10.35551/PSZ\\_2020\\_2\\_6](https://doi.org/10.35551/PSZ_2020_2_6)
- Tóth, B. (2021). How Can Accrual Accounting Be Suitable for the Public Sector? The Possible Determinants of the Successful Reforms. In Procházka, D. (Eds.), *Digitalization in Finance and Accounting* (pp. 243-253). Springer International Publishing.
- Tóth, B., Jakab, Á., & Rácz, T. (2022). Eredményszemlélet vagy pénzforgalmi szemlélet? Az államháztartási számvitel alkalmazásának tapasztalatai a hazai önkormányzati rendszerben. *Új Magyar Közigazgatás*, 15(2), 33–46.
- Tóth, B., Rácz, T.A., & Lippai-Makra, E. (2021). Belső kontroll és pénzügyi kockázatok vizsgálata a helyi önkormányzatoknál. *Új Magyar Közigazgatás*, 14(4), 45-55.
- Turner, D.W. (2010). Qualitative Interview Design: A Practical Guide for Novice Investigators. *The Qualitative Report*, 15(3), 754-760.  
<https://doi.org/10.46743/2160-3715/2010.1178>
- van Helden, J., & Reichard, C. (2019). Making sense of the users of public sector accounting information and their needs. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31, 478-495.  
<https://doi.org/10.1108/JPBAFM-10-2018-0124>
- Vértesy, L. (2020). The Conformity of the Hungarian Public Sector Accounting Regulation with the EPSAS Conceptual Framework. *Jogelméleti Szemle*, 20(2), 55–73. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3649915>