

A KONTROLLING SZEREPE ÉS FŐBB KIHÍVÁSAI A JELENLEGI MAGYAR KÖZSZFÉRÁBAN

THE ROLE OF CONTROLLING AND MAIN CHALLENGES IN THE PRESENT HUNGARIAN PUBLIC AND NON-PROFIT SECTOR

NOVOSZÁTH PÉTER

egyetemi docens/associate professor

Nemzeti Közzolgálati Egyetem/National University of Public Service

Közpénzügyi Kutatóintézet/Public Finance Research Institute

Budapest

Novoszath.Peter@uni-nke.hu

ABSTRACT

Creating and applying control systems in the Hungarian public sphere has a managerial need. It is a fundamental social interest that the public institution system produces as much social value as service at a lower cost. Efficiency is therefore one of the fundamental aspects of administrative planning, management and retrieval. In order to address outstanding problems, the first step is always to be done by the public sphere and the state, wherever it is, whatever the level. In the Hungarian public sphere, enterprises should also develop a similarly uniform control system and allow management information and knowledge to be shared in order to create a real efficiency competition between the organs. The aim of this study is to present the main challenges of controlling in the present Hungarian public sector based on the examination of domestic controlling concepts and practices.

1. Bevezetés

A közigazgatás döntései a legellenőrzöttebb döntések az egész világon. Több állami szervezet hivatott erre az ellenőrzésre. Az ellenőrzések korábban minden esetben egy befejezett közigazgatási aktust követően történtek. Így az ellenőrzés már csak azt tudta megállapítani, hogy a döntés helyes volt vagy sem. A 2011. évi törvényi változások lehetővé tették, hogy nem csak a közigazgatási döntések utólagos ellenőrzésére legyen lehetőség, hanem a közigazgatási folyamat teljes egészében, a kezdetektől a befejezésig – a jogszerűség, a szakmai követelményeknek megfelelő eljárás – ellenőrizhető legyen. A kontrolling nem pusztán egy folyamat elemeinek – működés közbeni – ellenőrzését jelenti. A kontrolling tulajdonképpen egy pontosan meghatározott folyamat, tudatos – csak az adott folyamat eredményes működése szempontjából lényeges, előre meghatározott pontjain történő – adatgyűjtés, elemzés és szükség esetén beavatkozás – korrigálás a folyamat menetébe (Bajor 2017).

A magyar Közigazgatás- és Köszolgáltatás-fejlesztési Stratégia a kontrollíngot az alábbi módon definiálja: „a kontrollíng rendszeres, a szervezeti tevékenységet átfogóan ellenőrző és korrekciókra javaslatokat tevő vezetői tanácsadói tevékenység. Általa a vezető számára szakmai előkészített javaslatokat kap, amelyekből ő kiválaszthatja és végrehajthatja azt a változatot, amelyik a legmarkánsabb társadalmi igényre ad választ. Kontrollíng rendszerek létrehozatalára a közigazgatás számos ágazatában már most megvan a vezetői igény” (Miniszterelnökség 2015:9). E stratégiában, amelyet a Kormány az 1454/2017. (VII.14.) Korm. határozatával hagyott jóvá és rendelt el az abban foglaltak végrehajtását, kiemelt feladatként szerepel benne komplex vezetői kontrollíng rendszerek felépítése. „Annak érdekében, hogy a vezetők egyre megalapozottabb döntéseket hozhassanak, növekedjen a közigazgatás önjavító képessége, több ágazatban tervezik kontrollíng rendszer bevezetését. A komplex kontrollíng előkészíti a vezetés számára a döntési alternatívákat, bemutatja azok várható hatását, és megtervezi a meghozandó döntések legalkalmasabb mérésének módszereit, mutatószámait. A döntés előkészítésben a bázis alapú, ill. fedezet alapú gondolkodásról az eredményalapú irányítási megközelítésekre kell áttérni. A kontrollíng rendszerek kiépítése alapvetően az ágazatok feladata, hiszen a komplex vezetői döntés előkészítési tevékenységnek követnie kell az adott szakterület sajátosságait. Az egyenletes közigazgatási mérési minőség elérése, valamint az adatok összehasonlíthatósága, országos összesíthetősége érdekében azonban szükség van egy, az egész közigazgatásra érvényes mérési rendszer kidolgozására is. Ebben meg kell határozni a minimálisan mérendő indikátorokat, mérésük módszertanát, az adattárolás struktúráját, az adatok központi rendszerbe küldésének útját, valamint feldolgozásuk minimális szempontjait. A központi közigazgatási mérési rendszer kidolgozásába a közigazgatásért felelős minisztériumot, a Nemzeti Köszolgáltatati Egyetemet és az országos statisztikai összesítést végző szervet is be kell vonni. Kontrollíng támogatott tervezési rendszer kerül bevezetésre például az egészségügyi és a köznevelési vertikumban, valamint a felsőoktatás területén. Ezeken a területeken fokozatosan teremődnek meg a feladatfinanszírozás bevezetésének feltételei is. Minőségi váltást jelenthet a közpénzek felhasználása terén, ha a finanszírozás címzettjei nem az egyes intézmények lesznek, hanem elsősorban az ellátott feladatok” (Miniszterelnökség 2015:35-36). A területi államigazgatási vertikumban – a közigazgatás más területeihez hasonlóan – egységes kontrollíng rendszert kell kiépíteni, valamint lehetővé kell tenni a vezetői információ- és tudásmegosztást annak érdekében, hogy a szervek között valódi hatékonysági verseny alakulhasson ki (Miniszterelnökség 2015:50).

Kárpáti József a következőket írta a Közigazgatási kontrollíngról írott doktori értekezésében: „Legnagyobb megdöbbenésemnek az adott okot, amikor kézbe vettem a 2009-ben megjelent „A közpénzügyek nagy kézikönyve” (Zugyel 2009) című, rendkívül jól összerakott és terjedelmes könyvet. Ebben a komprehenzív, 1103 oldalas magyar közpénzügyi tudástárban, a kontrollíng közigazgatási

folyamatokra történő alkalmazása pontosan 3 (azaz három) oldalt kapott, az 1100-ik oldaltól az 1103-ik oldalig” (Kárpáti 2013:11).

Mindenesetre a Kárpáti József által a doktori értekezésében felvázolt helyzet, azóta sem változott. Például a Prof. Lentner Csaba a közpénzügyekről 2013-ban kiadott grand opusában a „Közpénzügyek és államháztartástan” (Lentner 2013) című rendkívül színvonalas és alapos alkotásában sem szerepel még egy mondat sem a közigazgatási kontrollingeről, csak az államháztartási ellenőrzésről, a költségvetés tervezéséről, a költségvetési rend szerint gazdálkodók számviteli szabályozásáról és azon belül az eredményorientált számvitelről. De itt kell mindjárt leszögeznünk, hogy az államháztartási ellenőrzés, a költségvetés tervezése és az eredményszemléletű számvitel korántsem azonosak a kontrollinggal. Ezen túlmenően kétségtelen az is, hogy egységes közigazgatási kontrollingeről a mai napig nem beszélhetünk, és még kevésbé beszélhetünk egységes kontrolling rendszerrel a köz- és non-profit szférában, mivel a mai napig nem valósult meg még ilyen. Egyes funkcionális területeken belül (például vagyongazdálkodás, projektmenedzsment, integritás menedzsment), valamint egyes ágazatokban (honvédelem, egészségügy) elindult az egységes szabályozás kialakítása, de a mai napig nem működik a közszférán, a közigazgatáson belül egységes kontrolling rendszer. Máig nincs olyan közpénzügyekkel, államháztartástannal, pénzügyi joggal foglalkozó szakkönyv, tankönyv, amely a helyén, jelentőségének megfelelően kezelné, tárgyalná a közigazgatási kontrollingot, a kontrollingot egyáltalán a magyar köz- és non-profit szférában. Ennél nagyobb baj, hogy a magyar köz- és non-profit szektor napi gyakorlatában a kontrolling jelenleg még csupán marginális szerepet játszik. Éppen ezért e cikk legfőbb célja, hogy összegyűjtse, bemutassa azokat a nem kis erőfeszítéseket, intézkedéseket, amelyek ezen a helyzeten kívánnak markánsan változtatni.

2. Eredményközpontú költségvetés – eredményszemléletű kontrolling

A közpénzek elköltése soha semmikor sem lehet öncél. A magyar adófizetők pénzének esetében is fontos, hogy bemutatásra kerüljön a költségvetés elkészítésekor, hogy milyen eredményeket, célokat szeretne elérni a kormány és ezt hogyan fogja mérni. Ezért volt figyelemre méltó változás 2016-ban a korábbi évekhez, mi több évtizedekhez képest, hogy a költségvetés tervezésekor az egyes fejezetgazdáknak a fejezeti indokolásban be kellett mutatnia, hogy a költségvetésből biztosított közpénzekből milyen változásokat terveznek a közfeladatok ellátásában, milyen célokat kívánnak teljesíteni, milyen eredményeket kívánnak elérni, s mindez hogyan befolyásolja az államtól kapott szolgáltatások minőségét, mennyiségét, az ahhoz való hozzáférést, illetve annak változását (Nemzetgazdasági Minisztérium 2016). Ráadásul a célokat, tervek lehetősége szerint számszerűsíteni is kellett, feladat- és teljesítménymutatók, hatékonysági, eredményességi mutatók, célkitűzések bemutatásával, a múltbéli hasonló adatokkal való összevetésben. Ezáltal Magyarország is belépett végre

azon országok sorába, akik, mint például Ausztria eredményközpontú költségvetési menedzsmentet kíván folytatni a jövőben.¹ Mindez azt jelenti, hogy megváltozik a költségvetési menedzsment irányultsága, amely most már nem a közpénzek elköltésére, hanem a specifikus célok teljesítésére és a kitűzött eredmények elérésére fókuszál. Az eredményközpontú költségvetés egy nagyon jó irány, de amint láthattuk, ebben az ügyben sem tavaly, sem idén semmilyen előrelépés sem történt. A 2017-es és a 2018-as költségvetési törvény tervezési körirata ismét, változatlan formában tartalmazta az előírást (Nemzetgazdasági Minisztérium 2017, és 2018). Mivel azok az intézmények, amelyek tavaly és tavalyelőtt következmények nélkül vehették semmibe a köriratnak ezt az előírását, idén, harmadjára még könnyebb szívvel teheték meg ugyanezt. Márpedig teljesítménymutatók nélkül lehetetlen lesz érdemben javítani a közpénzek felhasználásának hatékonyságán. Javasoljuk a költségvetési rendszer fejlesztéséért felelős Pénzügyminisztériumnak megfelelő ösztönző rendszer kialakítását a nemzetközi jó gyakorlatok alapján. (pl. kézenfekvő lenne ezen a téren az osztrák gyakorlat megfelelő adaptálása).

Az államháztartásban az eredményszemléletű kontrolling alkalmazásának egyik fontos alapját jelenti az eredményszemléletű számvitelre történő áttérés. A Kormány a közpénzügyi, költségvetési rendszer megújításának részeként 2013. év elején megalkotta az új számviteli kormányrendeletet, amellyel az államháztartás valamennyi szintjén 2014. január 1-jétől bevezetésre került az eredményszemléletű számviteli rendszer. Az új számviteli rendszer bevezetésének célja a pénzügyi beszámolók áttekinthetőségének fokozása, az elszámoltathatóság biztosítása, a költségvetés tervezésére, az évközi folyamatok mérésére, a döntések alátámasztására hatékonyabb eszközök biztosítása volt. Az eredményszemléletű számvitelben a gazdasági eseményeket keletkezésükkor a számviteli nyilvántartásokban rögzíteni kell, amellyel javul az elszámoltathatóság, nő az átláthatóság és a döntésekhez megbízhatóbb információk állnak rendelkezésre. Az új számviteli rend szerint a kiadások és bevételek osztályozása az államháztartás minden szintjén egységes, kevesebb, de megbízhatóbb nyilvántartási kötelezettséget tartalmaz. Az eredményszemléletű számvitel a költségvetési és pénzügyi számvitelt is magában foglalja. A költségvetési számvitel lehetővé teszi a költségvetési folyamatok mérését, a döntések megalapozottságának biztosítását, a pénzügyi számvitel pedig a vagyon és az eredmény mérésére tartalmaz eszközöket. Az új számviteli rend kiküszöböli az államháztartás egészében meglévő halmozódásokat és szabályai a számviteli törvényben (Számv. tv.) foglaltakkal összhangban lévő rendelkezéseket tartalmazzák. Az államháztartás számviteléről szóló kormányrendelet (új Áhsz.) kihirdetésére 2013. január 11-én, a hatályba lépésére 2014. január 1-jén került sor. A kormányrendelet kihirdetésétől

¹ Lásd erről bővebben Pulay Gyula (2015), valamint Seiwald és Geppl (2013) írását.

a hatályba lépéséig tartó időszak az új számviteli rendre való áttérés időszaka volt. Ennek keretében a gazdálkodás kontrollkörnyezetének módosítása, továbbá az új számviteli rend működtetését biztosító technikai és humán erőforrás biztosítása vált szükségessé. Az áttéréshez kapcsolódó konkrét könyvviteli feladatok végrehajtásához 2014. szeptemberben kerültek kihirdetésre és ezen a napon léptek hatályba az államháztartás számvitelének 2014. évi megváltozásával kapcsolatos feladatokról szóló NGM-rendelet (36/2013. (IX. 13.) NGM-rendelet és a 38/2013. (IX. 19.) NGM-rendelet) az államháztartásról szóló törvényben (Áht.) az államháztartásért felelős miniszternek adott felhatalmazás alapján (Benedek et al. 2014). Az Állami Számvevőszék 2014-től a költségvetés végrehajtásának ellenőrzését már a megváltozott számviteli rend szerint végzi, az éves zárszámadások ellenőrzése során (Pongrácz 2015:145).

3. Projektmenedzsment kontrolling előtt álló főbb kihívások

A rég múlt és a közeli múlt projektjeiből az alábbi tipikus hibák rajzolódnak ki. A közbeszerzések során és a szolgáltatási díjra vonatkozó tárgyalásoknál a specifikus szakmai tapasztalatok hiánya. Így az elérhető eredmények, hatékonyságjavulás mértéke jóval kisebb volt az elvárhatónál, sőt több esetben az is előfordult, hogy a projekt megvalósítása után az adott funkció ellátása nem lett hatékonyabb, mint az korábban, a projekt megvalósítása előtt volt. A kockázatok pontatlanul kerültek definiálásra illetve megosztásra emiatt többször előfordult, hogy nem a kockázatokat hatékonyabban kezelő szereplő vállalta az adott kockázatot. A monitoring és a visszacsatolások hiánya miatt az állam számára optimális megoldástól való eltérés nem, vagy csak lassan került felismerésre, illetve korrigálásra. Az előnyök kiaknázása a kockázatok minimalizálása miatt fontos, hogy a projektekre vonatkozó szabályok és követelmények, illetve a projektekkel kapcsolatos szakmai tapasztalatok folyamatosan, gyorsan kommunikálásra kerüljenek az államigazgatáson belül, beleértve az önkormányzatokat is. Ez a múltban, sok esetben egyáltalán nem történt meg (Novoszáth 2018).

Ma már a jelentős állami beruházások finanszírozása több irányból történik, ami az átláthatóságot veszélyezteti. A közpénzből megvalósuló jelentős beruházások esetében számottevőek az integritási kockázatok. Mindez szükségessé teszi a jelentős beruházások projektmenedzsmentjének korszerűsítését azért, hogy a kormányzati projektek tervezhetőbbé, átláthatóbbá és végrehajtásuk megbízhatóbbá, valamint integritástudatosabbá váljon. Egy beruházás túltervezése ugyanolyan káros a költségvetésre, mintha nem költjük el a beruházásra tervezett összegeket. Az ÁSZ módszertani útmutatót készített, amelynek a segítségével a jelentős beruházások megvalósításában érintett szervezetek tételesen meghatározhatják, hogy milyen integritási kontrollokat célszerű kiépíteni és működtetni a jelentős beruházások esetén jelentkező

integritási kockázatok eredményes kezelése érdekében (Görgényi et al. 2016). Az útmutató elkészítéséhez az ÁSZ a nemzetközi gyakorlatot is feltérképezte, amely során kiemelten fókuszált a legkorszerűbb ellenőrzési módszerek és jó gyakorlatok megismerésére. Az integritásirányítási rendszer a projektszervezet immunrendszere, amely ellenállóvá teszi a korrupcióval szemben. Egy projekt integritását számos tényező növeli, amelyek összetett módon támogatják a korrupciós kockázatok megelőzését. Ezért meggyőződésem, hogy a jelentős beruházások projektmenedzsmentjének korszerűsítéséről folytatott viták számos olyan kérdést vethetnek fel, amelyek hazánk jövőbeli jelentős beruházásainak megvalósításában érintett szervezetei számára is fontosak és értékesek lehetnek.

4. Az európai uniós források célzottabbá tétele

A kormány maga is kimondta, hogy a 2007-2013-as ciklus EU-forrásait ugyan sikerült elkölteni, mint az éves költségvetések során rendelkezésre álló forrásokat, de az elért tényleges eredményekről egyik esetben sem sokat tudunk. A kormány ezen a téren felelős képviselője említette meg egy vele készült interjúban, hogy a források elköltésekor nem a hatékonyság volt a prioritás (Köpönczei 2015). Az alacsony hatékonyságra vonatkozó vélekedést több különböző vizsgálat is megerősíti (pl.: Európai Bizottság 2015; KPMG 2017). Mindez azt támasztja alá, hogy az EU-források jelentős részét nem sikerült megfelelően felhasználni.

Az európai uniós források felhasználásáért felelős hazai kormányzati szervként a Miniszterelnökség a 2015. december 31-jén zárult, 2007-2013-as uniós forrás felhasználási ciklus átfogó hatáselemzésének elkészítésével bízta meg a KPMG Tanácsadó Kft.-t és annak alvállalkozóját a GKI Gazdaságkutató Zrt.-t. Az elemzés célja egy, a támogatási és kifizetési időszak egészét átfogó, minden uniós forrást és ahhoz kapcsolódó hazai fejlesztési programot felölelő, úgynevezett uniós támogatási beavatkozási területek mentén történő hatáselemzés elkészítése volt. Az elemzés fő következtetései az alábbiak voltak (KPMG 2017):

Magyarország az Európai Unióban az elsők között tudta teljes mértékben lekötni a rendelkezésre álló uniós forráskeretet. A kedvezményezettek részére kifizetett mintegy 14 ezermilliárd forint jelentős gazdasági és társadalmi hatásokkal járt Magyarországon: növekedett a GDP, a fogyasztás, a beruházás és a foglalkoztatás, valamint javult az ország külső és belső stabilitása. Az európai uniós források nélkül a vizsgált időszakban a magyar GDP csökkent volna, s Magyarország nem került volna ki a túlzottdeficit-eljárás alól. Ugyanakkor Magyarország versenyképessége a vizsgált időszakban romlott, a nemzetközi összehasonlításban magas egy főre jutó forrásallokáció ellenére nem sikerült lépést tartani a régió országaival.

A 14 ezermilliárd forintnyi támogatás egyedülálló lehetőséget biztosított Magyarországnak, hogy a gazdasági és társadalmi felzárkózását gyorsítsa. A rendelkezésre álló források azonban széttagoltan, számos különböző fejlesztési cél elérésére lettek felhasználva. A források koncentrációjának hiányában több fontos

területen (pl. oktatás, egészségügy, közigazgatás) a támogatásoknak nem sikerült áttörő, strukturális változást hozó hatásokat elérni.

Az uniós források csak korlátozottan tudták elősegíteni a területi kohéziót. Míg a megyék közti fejlettségi különbségek az európai uniós programoknak köszönhetően csökkentek, a gazdaságilag legfejletlenebb kistérségek nem tudták hatékonyan kihasználni a támogatások adta lehetőségeit. E kistérségek esetében a pályázatok útján történő forrásfelhasználásnál hatásosabbak lehetnek a kistérségek egyedi lehetőségeihez igazodó célprogramok.

Míg a kifizetések 31 százaléka a mezőgazdaságba áramlott, csupán a teljes GDP-hatás 23 százaléka és a foglalkoztatási hatás 20 százaléka köszönhető az agrártámogatásoknak. A jelenlegi uniós agrártámogatási rendszer Magyarország számára ma még pénzügyi szempontból inkább kedvező, azonban a legnagyobb tételt jelentő normatív támogatások érdemi gazdaságfejlesztési hatásai minimálisak.

A beruházási célú támogatások elsősorban a közepes méretű gazdasági szereplők esetében voltak hatékonyak. A támogatások nem ösztönözték kellőképpen a jelenlegi vállalati és birtokszerkezet átalakítását, és egy versenyképesebb, középvállalkozásokra és középbirtokokra épülő gazdaság irányába történő elmozdulást.

A munkahelyteremtés kiemelt célja volt az elmúlt időszak fejlesztéseknek, azonban a gazdasági környezet átalakulása, valamint a munkaerő jelentős mértékű kiáramlása miatt a munkakereslet növelése helyett mára a szakképzett munkaerő hiánya vált a legnagyobb kihívássá. Az időszak végén mindez kedvezőtlenül befolyásolta a munkahely-teremtési intézkedések hatékonyságát.

A fejlesztési forrásokhoz kapcsolódó pénzügyi monitoring rendszer (EMIR) nemzetközi összehasonlításban is jól működött. A forrásfelhasználás eredményeinek és hatásainak széttagolt figyelemmel követése (szakmai monitoring) azonban megnehezítette a tényeken alapuló, gyors és összehangolt fejlesztéspolitikai döntéshozatalt. Egyes beavatkozási területeken hiányoztak a forrásfelhasználásra vonatkozó olyan információk (pl. végső kedvezményezettek köre, a források tényleges hasznosulási helye), amelyek ismerete elengedhetetlen az eredményesség megítéléséhez és a beavatkozások minőségének és relevanciájának javításához.

5. A meglévő állóeszközök pótlásának kérdése – a vagyongazdálkodás előtt álló főbb kihívások

Az Állami Számvevőszék a közvagyonnal való felelős gazdálkodás elősegítése érdekében, törvényi kötelezettségének is eleget téve minden évben ellenőrzi a nemzeti vagyon meghatározó részét kitevő állami vagyon feletti tulajdonosi joggyakorlással kapcsolatos tevékenységet. Ezzel hozzájárul az állami vagyon feletti kontrollok, a felelős, szabályszerű vagyongazdálkodás erősítéséhez, az

állami vagyon megóvását, a közjó érdekében való hasznosítását célzó feladatellátás javításához, valamint az annak jövőbeli fejlesztését célzó döntések megalapozott előkészítéséhez.

Az Állami Számvevőszék 2018 augusztusában befejezte az állami vagyon feletti tulajdonosi joggyakorlással kapcsolatos tevékenységek 2016. évre kiterjedő ellenőrzését. Az ÁSZ megállapította, hogy az ellenőrzésben érintett tulajdonosi joggyakorlók a nemzeti vagyonnal való felelős gazdálkodás Alaptörvényben is rögzített követelményével összhangban a rájuk bízott vagyonra vonatkozó számbavételi, adatszolgáltatási, vagyonmegóvási kötelezettségüket 2016-ban összességében szabályszerűen, átlátható és elszámoltatható módon teljesítették. A Nemzeti Földalapkezelő Szervezet vagyongazdálkodása nem volt szabályszerű.

A 2016. évre vonatkozó ellenőrzés a nyolc legjelentősebb vagyoni kör felett tulajdonosi jogokat gyakorló szervezet – a Magyar Nemzeti Vagyonkezelő Zrt., a Nemzeti Földalapkezelő Szervezet, a Miniszterelnökség, a Földművelésügyi Minisztérium, a Nemzeti Fejlesztési Minisztérium, a Külgazdasági és Külügyminisztérium, a Magyar Fejlesztési Bank Zrt. és az Állami Egészségügyi Ellátó Központ – tulajdonosi joggyakorlással kapcsolatos tevékenységére terjedt ki. Az ÁSZ ellenőrzése megállapította, hogy a tulajdonosi joggyakorlók az állami vagyonra vonatkozó beszámolási kötelezettségüknek a jogszabályi előírások szerinti tartalommal eleget tettek, azonban a Magyar Fejlesztési Bank Zrt. kivételével késedelmesen teljesítették a tulajdonosi joggyakorlásuk alá tartozó vagyonra vonatkozó adatszolgáltatást a Magyar Nemzeti Vagyonkezelő Zrt. felé.

A vagyonkezelésbe adott állami vagyon értékének pontos, naprakész nyomon követését veszélyeztette, hogy hiányosságok voltak ezeknek a vagyonelemeknek nyilvántartása terén. A tulajdonosi joggyakorlási feladatokat támogató szabályozási kontrollokat a tulajdonosi joggyakorlók a Nemzeti Földalapkezelő Szervezet és a Nemzeti Fejlesztési Minisztérium kivételével szabályszerűen alakították ki és működtették. A vagyonkezelésbe, használatba adott vagyon megóvását a tulajdonosi ellenőrzések rendszere támogatta. Jelenleg a meglévő állóeszközöket sok esetben nem pótolják – vagyonvesztés következik be. Ezért a vagyongazdálkodás jelenlegi gyakorlatának szigorítása szükséges.

A tulajdonosi joggyakorlók vagyongazdálkodása során a vagyonelemek átadás-átvétele, a vagyon gyarapítása és értékesítése szabályszerű volt, ugyanakkor a számvevőszéki ellenőrzés hibákat, hiányosságokat tárt fel az állami vagyon vagyonkezelésbe adása terén a Nemzeti Földalapkezelő Szervezet és az Állami Egészségügyi Ellátó Központ esetében. Az átláthatóság és elszámoltathatóság követelményének érvényesülését támogatta, hogy a tulajdonosi joggyakorlók – a Nemzeti Földalapkezelő Szervezet és a Földművelésügyi Minisztérium kivételével – az információs és kommunikációs folyamatokat szabályszerűen alakították ki, közzétételi kötelezettségeiknek eleget tettek. A közvagyonnal való felelősségteljes gazdálkodás erősítése, a hibák, hiányosságok kijavítása érdekében a tulajdonosi joggyakorlók felelősen hasznosították a külső ellenőrzések megállapításait, nyomon követték az intézkedési tervek megvalósítását.

1. táblázat: Az állami vagyon értéke joggyakorló szervezetenként
2016. december 31-én (millió forint)
Table 1. The value of state property by law enforcement organizations
December 31, 2016 (million HUF)

| TULAJDONOSI JOGGYAKOR- LÓK | KÖZVETLE -NÜL KEZELT ÁLLAMI VAGYON | KONCESSZIÓBA, VAGYONKEZELÉSBE ADOTT ÁLLAMI VAGYON | | ÖSSZESEN |
|--|--|--|----------------------------------|--------------|
| | | Államház- tartáson kívülre | Államház- tartáson belsőre | |
| Állami Egészségügyi Ellátó Központ | 19 138,8 | 20,9 | 471 338,8 | 490 543,5 |
| Magyar Nemzeti Vagyon-kezelő Zrt. | 8 722 864,0 | 2 053 417,7 | 4 301 781,8 | 15 078 063,5 |
| Nemzeti Földalapkezelő Szervezet | 233 397,2 | 298 001,6 | 26 715,1 | 558 113,9 |
| Földművelésügyi Minisztérium | 47 692,3 | - | - | 47 692,3 |
| Külgazdasági és Külügyminiszté- rium | 148 536,6 | - | - | 148 536,6 |
| Nemzeti Fejlesztési Minisztérium | 569 744,4 | 603 971,3 | - | 1 173 715,7 |
| Miniszterelnökség | 57 362,1 | - | - | 57 362,1 |
| Magyar Fejlesztési Bank Zrt. | 153 353,2 | - | - | 153 353,2 |
| Összesen: | 9 952 133,6 | 2 955 411,5 | 4 799 835,7 | 17 707 380,8 |

Forrás: (ÁSZ 2018d:10)

A megállapítások alapján az Állami Számvevőszék a Magyar Nemzeti Vagyonkezelő Zrt. vezérigazgatójának és a földművelésügyi miniszternek egy-egy, az Állami Egészségügyi Ellátó Központ főigazgatójának kettő, a Nemzeti Földalapkezelő Szervezet elnökének pedig öt javaslatot fogalmazott meg, amelyekre 30 napon belül intézkedési tervet kellett készíteniük.

6. Ágazati kontrolling rendszer kialakítása az egészségügy területén

A közpénzügyi reform keretében az állami szférában is bevezetésre került az eredményszemléletű számvitel 2014. január 1-jétől. Új szabályrendszer került bevezetésre (4/2013 (I.11.) Korm. rendelet) – a pénzforgalmi szemléletű könyvelés mellett üzemgazdasági szemléletben is lehet könyvelni. Elősegítve, hogy a költségvetési döntés alapegységeinél, a költségvetésből gazdálkodó szervezeteknél a Vezetői Információs rendszeren keresztül a korábbinál realisabb (önköltség-alapokon nyugvó) információk is megalapozzák a döntéseket. Az államháztartásban mindenkire kiterjedő és ettől az időponttól egységesen alkalmazandó rendszer egyik legfontosabb célja az volt, hogy elősegítse a korábbinál megbízhatóbb információk nyilvántartását és felhasználását az államháztartás minden területén. A változó környezeti kihívások, a korszerű menedzsment-szemlélet és a modern elemzési eljárások térhódítása egyre inkább megkövetelik, hogy az államháztartásra jellemző közfeladat ellátás-közpénzből - ne csak megvalósuljon, hanem jól, hatékonyabban, költségtakarékosabban és az elvárt színvonalon történjen. Az új szemlélet biztosabb alapot teremt az önköltségek elemzésének lehetőségével a bevételbeszedéshez és a kiadás-csökkentéshez, ezen belül a vezetői és irányítási célok megvalósításához. Az üzemgazdasági szemléletű gazdálkodás jelentősen elősegítheti, hogy a közpénzeket ne csak szabályszerűen, hanem célszerűen és eredményesen is használják fel. A tevékenységek méréséhez megfelelő indikátorokat, teljesítménymutatókat kell kialakítani, amivel az egyes tevékenységek, szolgáltatások erőforrás-szükséglete megjeleníthető. Ehhez a közfeladatot ellátó szervek szintjén ki kell alakítani az önköltségszámítás rendszerét és meg kell határozni a költségallokációt, a felmerült költségek feladatokra történő szétosztását, a felosztáshoz alkalmazott mutatókat, vetítési alapokat (Kátai-Krizsán 2016).

Az egészségügyi törvény 2014 után bekövetkezett módosítása szerint (1997. évi CLIV törvény, 154/G paragrafus) az egészségügyi közszolgáltató költségvetési szerv bizonyos feltételek fennállása esetén, illetve ezek hiányában az irányító szerv döntése alapján köteles üzemgazdasági (eredmény) szemléletű könyvvezetésre (Dósa et al. 2016).

Az egészségügyben, ahogy Óri Károly fogalmazott az IME Interdiszciplináris Magyar Egészségügy – az egészségügyi vezetők szaklapja XVII. Vezetői Eszköztár – Kontrolling Konferencián 2017. december 7-én, a 2016-os év pilot év volt, amelynek során számos technikai és személyzeti problémával kellett szembenézni. Nem maradtak el a gyakori interakciók és visszajelzések sem az Állami Egészségügyi Ellátó Központ (ÁEEK) részéről. Ezzel szemben 2017-ben már egészen más környezetben folyt a munka. Stabilizálódni látszik a kórházak felkészültsége, az adatszolgáltatás kevés szakmai visszajelzés mellett zajlik, a kontrolling eszközpark kiegyenlítődötten működik. Esetszintű kontrolling nélkül nincs kontrolling. Van már olyan hazai egészségügyi intézmény, ahol ez

megvalósult, erről tanúskodott a Markhot Ferenc Oktatókórház és Rendelőintézet főigazgatójának előadása is a konferencián (IME 2018).

Egy új ágazati kontrolling koncepció került kialakításra az egészségügyben (egységes ágazati számlatükör, kézikönyv készült). Megkezdődött az ágazati koncepció implementálása – a kórházak átállása az új rendszerre. Egységes ágazati dashboard készült.

Az ÁSZ legutóbbi jelentéseiből az derült ki, hogy a gazdálkodás több intézményben – az egészségügy egészét tekintve, tehát nem csak a kormány által felügyelt intézményekben – nem volt kellően gondos (ÁSZ 2018a, b, c). A jelentés a 2008–2015-ig tartó időszakot tekintette át, így az elsődleges feladat rögzíteni, hogy az akkori kritikákból mi az, ami még ma is megalapozott, hiszen a legutóbb kinevezett gazdasági igazgatók első évében zárult le a vizsgálat. Az biztos, hogy a kórházak egyre kisebb mértékben, de évről évre adósságot halmoznak fel. Az egészségügyi ellátás színvonala és az állami finanszírozás jelenlegi korlátai között új egyensúlyt érdemes találni. Fontos az ápolói és orvos bérek további emelése, bármilyen sok lemaradást is sikerült már eddig is bepótolni az elmúlt években. Azt a hosszú ideje folyó vitát is eredményesen kellene lezárni, hogy miként érvényesíthetők a pontos, szigorú, precíz gazdálkodás kívánalmai úgy, hogy egyidejűleg az orvos szakmai szempontok elsőbbsége is megmaradjon.

7. Ágazati kontrolling rendszer kialakítása a Magyar Honvédségnél

A Magyar Honvédségnél tárca szintű kontrolling rendszer működik és ez jelenleg még egyedülálló a magyar közigazgatásban. A rendszer kialakítása 2010-ben kezdődött el. A kontrolling tevékenység végzését az 55/2011 (V.13.) HM utasítás rendelte el és szabályozza. A HM Tárca Kontrolling Rendszer (a továbbiakban: TKR) rendeltetése: a stratégiai és operatív tervezési folyamatok és a tervek végrehajtásának nyomon követésével a vezetői igényeket kielégítő információk szolgáltatása, a döntés-előkészítés támogatása, a folyamatok hatékonyságának, gazdaságosságának növelése és a stratégiai célok elérése érdekében. A TKR kialakításáért, működtetéséért és fejlesztéséért a HM Kontrolling és Szabályozási Főosztály lett kezdetben felelős.

A HM utasítás a kontrollingon belül megkülönbözteti a stratégiai- és az operatív kontrolling tevékenységet. Az utasításban foglaltak szerint:

- **Kontrolling:** olyan vezetési funkció, amely a tervek, a célkitűzések és a hozzájuk rendelt erőforrások hatékony felhasználása összhangjának megteremtésével, valamint azok átláthatóságának biztosításával segíti a HM vezetését a döntések meghozatalában, a védelmi képességek fenntartását, fejlesztését és alkalmazását célzó tevékenységek célorientált irányításában. Két fő területe a stratégiai és az operatív kontrolling.

- Stratégiai kontrolling: alátámasztja a korábbi tervezési időszakok tapasztalatainak felhasználásával megvalósítható védelmi stratégia kialakítását, elősegíti az operatív működés és a stratégiai célok összhangját, továbbá értékeli a megvalósulás mértékét, vizsgálja az eltérések okait, hatásait és javaslatot tesz a korrekciós intézkedésekre.
- Operatív kontrolling: vizsgálja azon működési területeket, ahol esetleges megtakarítások érhetőek el, célja a költséghatékonysági szempontok érvényesítése a vezetői döntések meghozatalában.

A HM Kontrolling tevékenység a 33/2017. (VI. 30.) számú HM utasításnak megfelelően 2017 júliusától a HM Kontrolling Főosztály (HM KOF) feladatrendszeréből a HM, mint intézmény Operatív Belső Kontrollok Rendszerében a külső ellenőrzésekhez kapcsolódó intézkedések nyilvántartásával összefüggő feladatok a HM Belsőellenőrzési Főosztály (HM BEF) feladatrendszerébe kerültek, a HM KOF feladatrendszere kiegészült a HM integritásfejlesztési feladatokkal, és ezzel egyidejűleg szervezeti felépítése és létszáma, valamint megnevezése HM Kontrolling és Integritásfejlesztési Főosztály megnevezésre módosult.

7.1. A HM Kontrolling és Integritásfejlesztési Főosztály feladat és hatásköre

HM Kontrolling és Integritásfejlesztési Főosztály a védelemgazdaságért felelős helyettes államtitkár közvetlen irányítása alatt működik és a Honvédelmi Minisztérium Szervezeti és Működési Szabályzatában jóváhagyottak alapján feladatai:

- A tárca kontrolling rendszerének működtetése és fejlesztése.
- A HM Kontrolling Portál üzemeltetése és fejlesztése.
- A Kormányzati Stratégiai Irányítási Rendszerrel (KSIR)² összhangban, a működési tapasztalatok alapján fejlesztési javaslatok kidolgozása a tárcaszintű tervezési folyamatokhoz.
- tárca jóváhagyott stratégiai terveiben rögzített fejlesztési programok végrehajtásának nyomon követését biztosító Fejlesztések Értékelése és Nyomon követése (FÉNY) szakmai oldal működtetése és fejlesztése.
- Az erőforrások optimális elosztásának és hatékony felhasználásának biztosítása érdekében az operatív tervek végrehajtásának egyes kiemelt területek működésének nyomon követése, kontrolling szempontú elemzése.
- A tárca gazdálkodási rendszere egyes elemeinek vizsgálata, elemzése és értékelése. A honvédelmi tárca gazdálkodási helyzetét érintő kérdésekben

² Lásd bővebben a 38/2012. (III.12.) Korm. rendeletben

rendszeres és eseti jelentések, felsővezetői döntésekhez költség-, és folyamatelemzések készítése.

- A tárca költségvetése végrehajtásának kontrolling szempontú elemzése és értékelése.
- Az üzleti szektor gazdasági módszereinek figyelemmel kísérése, vizsgálata, lehetséges bevezetésének előkészítése.
- A szövetséges államok haderői kontrolling, monitoring, stratégiai tervezési rendszereinek tanulmányozása.
- A tárca Költségvetés Gazdálkodási Információs Rendszer (KGIR)³ továbbfejlesztési irányainak kialakítása, a fejlesztés koordinálása.
- A Honvédelmi Minisztérium, mint intézmény operatív belső kontrollok rendszerének működtetése, a HM Kockázatkezelési Bizottság munkájának vezetése.
- A HM, mint intézmény integritásfejlesztési feladatainak ellátása, kapcsolódó képzések kialakítása és bevezetése.
- A honvédelmi ágazat integritás fejlesztésével, a szervezeti integritás fenntartásával és a személyi integritás fejlesztésével kapcsolatos ágazati szintű szabályzók kidolgozása.
- Az államigazgatási szervek integritásirányítási rendszeréről és az érdekérvényesítők fogadásának rendjéről szóló 50/2013. (II. 25.) Korm. rendeletben az integritás tanácsadó számára meghatározott feladatok végrehajtásának támogatása.

Az államigazgatási szerveknél - a Bkr.⁴ szerinti integrált kockázatkezelési rendszer keretében - évente december 31-éig fel kell mérni az államigazgatási szerv működésével kapcsolatos integritási és korrupciós kockázatokat, és a felmérés alapján egyéves intézkedési tervet kell megfogalmazni a kockázatok kezelésére.

HM szerv szervezeti elemei:

- Költségelemző és Programértékelő Osztály
- Költségvetés- és Gazdálkodás Monitoring Osztály
- Integritásfejlesztési Osztály

³ Lásd bővebben a 30/2015. (VI. 25.) HM utasításban

⁴ A 370/2011. (XII. 31.) Korm. rendeletet (Bkr.)

8. Összegzés

Összegezve a cikkben leírtakat jelenleg a magyar közszféra kontrolling-ja előtt álló legfőbb kihívások az alábbiak:

- a közigazgatásban, a közszférában is alkalmazható költség- és teljesítményszámítási rendszer kialakítása, amely támaszkodik a tevékenység-alapú és célköltség számítás eredményeire;
- a hatékonyság, eredményesség, gazdaságosság hármasságának megvalósítása, amely a stratégiai célokat és a közigazgatási eszközrendszer egészét (túl az intézményi gazdálkodás keretein) a kontrolling rendszer részeként értelmezi;
- stratégiai kontrolling rendszer kiépítése, amely a közfeladatok megvalósítását vezérlő stratégiai célokból, valamint az állampolgárok, mint ügyfelek számára értéket teremtő tevékenységekből vezeti le a tervezési premisszákat és ezekhez képest méri a teljesítményt;

FELHASZNÁLT IRODALOM

A honvédelmi miniszter 55/2011. (V. 13.) HM utasítása a HM Tárca Kontrolling Rendszerének kialakításáról, működtetéséről és fejlesztéséről Hivatalos Értesítő, 2011. évi 31. szám, 2011. május 13. 5818-5820. oldalak

A költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet (Bkr.)

A 38/2012. (III. 12.) Korm. rendelet a kormányzati stratégiai irányításról

Az 50/2013. (II. 25.) Korm. rendelet az államigazgatási szervek integritásirányítási rendszeréről és az érdekérvényesítők fogadásának rendjéről

A 36/2013. (IX. 13.) NGM rendelet az államháztartás számvitelének 2014. évi megváltozásával kapcsolatos feladatokról

A 38/2013. (IX. 19.) NGM rendelet az államháztartásban felmerülő egyes gyakoribb gazdasági események kötelező elszámolási módjáról

Az 53/2014. (VIII. 1.) HM utasítás a Honvédelmi Minisztérium Szervezeti és Működési

Szabályzatáról

A 30/2015. (VI. 25.) HM utasítás a HM Költségvetés Gazdálkodási Információs Rendszer

fejlesztésével és a központosított illetmény-számfejtési rendszerhez történő csatlakozással kapcsolatos feladatokról

ÁSZ (2018a): Jelentés a Rétségi kistérségi Egészségfejlesztő Központ

Egészségügyi Szolgáltató Nonprofit Kft. ellenőrzéséről. Állami Számvevőszék, 2018. 08.07. 18172

ÁSZ (2018b): Jelentés az önkormányzatok többségi tulajdonában lévő gazdasági társaságok gazdálkodásának ellenőrzéséről – Kisteleki Térségi Egészségügyi Központ Nonprofit Kft. Állami Számvevőszék, 2018. 08.07. 18180

ÁSZ (2018c): Jelentés az önkormányzatok többségi tulajdonában lévő gazdasági társaságok zdálkodásának ellenőrzéséről – Bodrogközi Járóbeteg Szakrendelő Nonprofit Kft. Állami Számvevőszék, 2018. 08.07. 18192

ÁSZ (2018d): Jelentés az állami vagyon feletti joggyakorlással kapcsolatos tevékenységek ellenőrzése.

Állami Számvevőszék, 2018. 08.09. 18203 55 oldal

Bajor Tibor (2017): Kontrolling a közigazgatásban. Új Magyar Közigazgatás, 2017/04/05 pp. 30-36

Benedek Mária - Szenténé Tubak Klára - Farkas Marianna Rita (2014): Eredményzempléletű számvitelre áttérés tapasztalatai az önkormányzatoknál. Pénzügyi Szemle online 2014. szeptember 24. Letöltve:2018. augusztus 14.

<https://www.penzugyiszemle.hu/tanulmanyok-eloadasok/eredmenyszemleletu-szamvitelre-atteres-tapasztalatai-az-onkormanyzatoknal>

Burbank, April (2012): Nonprofits Have Customers Too. Forbes, June 28, 2012. Letöltve: 2018. augusztus 28.

<https://www.forbes.com/sites/ashoka/2012/06/28/nonprofits-have-customers-too-2/#1cadbfd55cf7>

Dósa Ágnes – Hanti Péter – Kovácsy Zsombor (2016): Kommentár az egészségügyi törvényhez. Wolters Kluwer Kft. Budapest, 2016. 278 oldal

Európai Bizottság (2015). A Bizottság Határozata az Európai Regionális Fejlesztési Alapból a magyarországi Gazdaságfejlesztési Operatív Program 1., 2. és 3. prioritása számára nyújtott időközi kifizetések részleges felfüggesztéséről CCI-szám: 2007HU161PO001 (2015.4.10.), 9 oldal, Letöltve: 2018. augusztus 13.

<https://drive.google.com/file/d/0B1wmz0T9gj7CckVTb1A3M0xsOWs/view?pli=1>

Görgényi Gábor - Fejszák Tamás - Hajnal Imre - Kerekes Gábor - Kis Éva - Marozsán Katalin - Teski Norbert (2016): Tanulmány „A nagyberuházások integritási kockázatairól és az ezt kezelő kontrollok kialakításáról” KEO-0014-008/2016. ÁSZ 2016. május, 73 oldal

IME (2018): Az IME XVII. Vezetői Eszköztár – Kontrolling Konferenciáról jelentjük. I. rész:

Egészségpolitika és intézményi menedzsment. IME – Interdiszciplináris Magyar Egészségügy. XVII. Évfolyam 1. szám 2018. Január – Február, 20-23 oldalak

Kaplan, Robert S. (2001): Strategic Performance Measurement and Management in Nonprofit Organizations. Jossey-Bass, a Publishing Unit of John Wiley & Sons, Inc., 2001

Kárpáti József (2013): Közigazgatási kontrolling: új típusú tervezési és értékelési megoldások a közigazgatási szervek és az állam működésében. Szegedi Tudományegyetem, Közgazdaságtani Doktori Iskola; 2013. szeptember 9. 226 oldal Letöltve:2018. augusztus 11.

http://doktori.bibl.u-szeged.hu/1893/1/doktori_ertekezes_KarpatiJ.pdf

Kátai-Krizsán Katalin (2016): Eredményzemplélet az államháztartás számvitelében és az ellenőrzés. Pénzügyi Szemle online 2016. augusztus 2. Letöltve: 2018. augusztus 12. <https://www.penzugyiszemle.hu/tanulmanyok-eloadasok/eredmenyszemlelet-az-allamhaztartas-szamviteleben-es-az-ellenorzes>

- KPMG (2017): A magyarországi európai uniós források felhasználásának és hatásainak elemzése a 2007-2013-as programozási időszak vonatkozásában. KPMG, 2017. március 2. 526 oldal, Letöltve: 2018. augusztus 13. https://www.palyazat.gov.hu/magyarorszagi_europai_unios_forrasok_elemzese
- Lentner Csaba (2013): Közpénzügyek és államháztartástan. Nemzeti Közszerzői és
Tankönyvkiadó, Budapest, 2013. 342 oldal
- Martello, Michael - Watson, John G. - Fischer, Michael J. (2008): Implementing A Balanced Scorecard In A Not-For-Profit Organization. Journal of Business & Economics Research – September 2008 Volume 6, Number 9
- Miniszterelnökség (2015): Közigazgatás- és Közszerzői és fejlesztési Stratégia 2014-2020
- Miniszterelnökség, 2015. február 18. 101 oldal Letöltve: 2018. augusztus 11. http://www.kormany.hu/download/8/42/40000/Kozigazgatás_feljesztési_stratégia_.pdf
- Nemzetgazdasági Miniszterium (2016): Tájékoztató a 2017. évi költségvetési törvényjavaslat összeállításához szükséges feltételekről és az érvényesítendő követelményekről. Nemzetgazdasági Miniszterium, 2016. március 25. http://ngmszakmaiteruletek.kormany.hu/download/9/e9/51000/2017_TT.pdf
- Nemzetgazdasági Miniszterium (2017): Tájékoztató a 2018. évi költségvetési törvényjavaslat összeállításához szükséges feltételekről és az érvényesítendő követelményekről. Nemzetgazdasági Miniszterium, 2017. március 10.. https://ngmszakmaiteruletek.kormany.hu/download/e/7d/b1000/2018_TT.pdf
- Nemzetgazdasági Miniszterium (2018): Tájékoztató a 2019. évi költségvetési törvényjavaslat összeállításához szükséges feltételekről és az érvényesítendő követelményekről. Nemzetgazdasági Miniszterium, 2018. május 18. http://ngmszakmaiteruletek.kormany.hu/download/d/f0/32000/2019_TT_180518_.pdf
- Niven, Paul R. (2008): Balanced Scorecard Step-by-Step for government and nonprofit agencies, 2008, John Wiley & Sons, Inc.
- Novoszáth Péter (2018a): A kiegyensúlyozott mutatószámrendszer és a stratégiai térképek egy lehetséges alkalmazása az önkormányzatok, a rendőrség és a katasztrófa elhárítás, valamint az egyetemi könyvtárak esetében *CONTROLLER INFO* 2018:(Különszám) pp. 2-5. (2018)
- Novoszáth Péter (2018b): Projektmenedzsment Magyarországon - tanulságos esetek a távoli múltból és a közelmúltból. TAYLOR Gazdálkodás és szervezéstudományi folyóirat 2018/2. szám X. évfolyam 2. szám. No. 32. pp. 111-128
- Pongrácz Éva (2015): A költségvetés végrehajtásának ellenőrzése, jogi szabályozása, ellenőrzési módszertana és gyakorlata. pp. 125-151 In: Lentner Csaba szerk. (2015): Adózási pénzügytan és államháztartási gazdálkodás - Közpénzügyek és államháztartástan II. NKE Szolgáltató Kft., 2015, 860 oldal
- Pulay Gyula (2015): A költségvetési gazdálkodás és tervezés (költségvetési adótervezés) nemzetközi gyakorlata az OECD költségvetési alapelvei, az EU költségvetési irányelvei, az EU kis tagállamainak költségvetési gazdálkodási gyakorlata. pp. 181-201 In: Lentner Csaba szerk. (2015): Adózási pénzügytan és

államháztartási gazdálkodás - Közpénzügyek és államháztartástan II. NKE Szolgáltató Kft., 2015, 860 oldal

Seiwald J. - Gepl M. (2013): Performance framework in Austria: Opportunities and challenges.

Tékhne – Review of Applied Management Studies. Vol 11. Nóm. 1. January – June 2013 pp. 21-27

DOI: 10.1016/j.tekhne.2013.05.002

Vácit József (2018): Esetszintű kontrolling – naprakész adatokkal. IME – Interdiszciplináris Magyar Egészségügy. XVII. Évfolyam 4. szám 2018. május, 19–22 oldalak

Zugyel János (2009): A közpénzügyek nagy kézikönyve. Wolters Kluwer Kft. 3710 oldal