

LOGISZTIKAI BIZTOSÍTÁS ELMÉLETE

A KÖLTSÉGELSZÁMOLÁS ÁLTALÁNOS RENDJÉNEK LEHETSÉGES VÁLTOZÁSI IRÁNYAI A HONVÉDSÉG GAZDÁLKODÁSI RENDSZERÉBEN

Briák Ottó¹

*Mottó: A mocsár lecsapolásához
nem a békák véleményét
kell kikérni.*

A gazdálkodás, a gazdasági folyamatok múltját, eredetét kutató szakemberek nem kis meglepetésére évszázadok helyett évezredekre nyúlnak vissza azok az írott emlékek, amelyekben igen meglepő információkra bukkanhatunk a gazdálkodás eredményeinek elszámolás jellegű megfigyelésére vonatkozóan.

Mezopotámia az időszámításunk előtti 3. évezredtől fejlett gazdasággal rendelkezett, amely viszonylag gyorsan kitermelte annak feljegyzési, nyilvántartási rendszerét. Ezt mutatja, hogy a mezopotámiai gazdaságban nem volt ismeretlen az áru, a tőke, vagy a tőkekamat fogalma. Mindez a gazdasági események igen pontos regisztrálását feltételezi. A másik ilyen ókori példa Egyiptom, ahol a Kincstár megszervezése az időszámításunk előtti 2700-ra nyúlik vissza.

Európában már a korai kapitalizmus időszakában vezettek olyan feljegyzéseket, amelyek egyszerű, ám áttekinthető formában képet adtak a termelő és a kereskedő munkájáról, alapul szolgálva a tevékenységek eredményének megállapításához.

Ezek a történelmi tények az állam által központosított gazdasági rendszer létéről árulkodnak, ahol a megtermelt javakkal való tervszerű gazdálkodás folyt. Ehhez pedig pontos kimutatást, leltárt vezettek a

¹ Briák Ottó mk. ezredes, HM Védelemgazdasági helyettes államtitkár főtanácsadó.

megtermelt termény mennyiségéről és a különféle központosított körbe tartozó más árukról és felszerelési tárgyokról is.

Ezekre alapozva, fokozatosan alakultak ki a gazdasági folyamatok körforgását rögzítő feljegyzések, elszámolások rendszere. **Az első nyomtatásban is megjelent könyvviteli munka Lucas Pacciolo „Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni, o Proportionalia”** című matematikai tárgyú könyve, 1494-ben, amelynek utolsó fejezete a könyvvittel foglalkozik. Ez a fejezet egyrészt a **kettős könyvvitel** rendszerét ismerteti, másrészt a **leltár felvételére és az elszámolások módszereire** ad meglehetősen részletes utasításokat, de a mérlegről még nincs benne szó. Ennek valószínűleg az volt az oka, hogy ez a kor a kereskedelem virágzásának kora, amelynek folytatása mindenekelőtt a forgalom alakulásának figyelemmel kísérését igényelte és kevésbé fordult az ezáltal keletkezett vagyoneérték felé.

A kapitalizmus fejlődésének későbbi szakaszában a fejlett munkamegosztás eredményeként kialakuló árutermelés és az ezt kísérő pénzviszonyok létrehozták a gazdaság elkülönült alapegységeit, a vállalatokat. A rendszer alapja és mozgatójaként kiteljesedtek a tőkeviszonyok. Ez a bonyolult társadalmi és gazdasági rendszer már igényelte a rendszer által termelt viszonyok törvényi szabályozását is. Ennek kezdete *az 1880-as években kiadott kereskedelmi törvényekhez köthető, melyekben szabályozásra kerültek a vállalatok jogi formái, gazdálkodásuk és kapcsolataik módja, valamint a vállalati könyvvizetés előírásai. Ezt követően kialakult az első számlaelmélet, megszerkesztették az első számlakeretet és megjelent a könyvviteli mérleg.*

E rövid történelmi áttekintéssel mindössze azt kívántam illusztrálni, hogy *a gazdálkodás hatékonyságának és eredményességének igénye évszázadok óta összefonódott a gazdálkodásról vezetett feljegyzések, nyilvántartások vezetésének igényével. Mondhatjuk úgy is, hogy a gazdálkodás e nyilvántartások révén vált oly mértékben átláthatóvá, hogy folyamatai tudatosan – az eredményesség érdekében – befolyásolhatóvá váltak.*

Napjainkban a multinacionális szervezetektől, a kisvállalkozásokig a tulajdonosok és a menedzsment visszatérő dilemmája a gazdálkodás eredményességének fokozása. Ennek alapvetően **két fő összetevője van:** a bevételek növelése (a természetes volumen, vagy az árak növelésével), illetve a költségek csökkentése.

A vállalkozások esetében az eredménykategóriák jól értelmezhetők. Az eredményt viszonylag nagy pontossággal méri az árbevétel, valamint a költségek, ráfordítások aránya. Más a helyzet az állami, költségvetési szektorral, ahol a bevételt döntő mértékben a költségvetési támogatás testesíti meg, amely csak igen nagy általánosításokkal hozható összefüggésbe az állami szolgáltatások teljesítményeivel. A honvédelmi tárca tekintetében tovább bonyolítja a helyzetet, hogy a honvédelem, mint állami szolgáltatás eredménye, egzakt értékadatokban történő megragadása elég nehezen valósítható meg. Ebből következően az eredmény és vele szemben a ráfordítások összevetése ma csak meglehetősen szubjektív módon lehetséges.

Tovább bonyolítja a mérés lehetőségeit, hogy *azok a védelmi eredménykategóriák, amelyek valamilyen módon számszerűsíthetők, pénzértékben, egyértelműen, szinte biztos, hogy nem fejezhetők ki.* Nem számítható át pénzértékre például a haderő kiképzettségének, ellátottságának, a szövetségesekkel való együttműködő képességének, különféle nemzetközi missziókban való részvételük, vagy az ország önálló politikai cselekvőképessége katonai biztosításának értéke és számos más honvédelmi mutató sem.

Viszonylag jól megragadható ugyanakkor az eredménykategóriák másik összetevője: a költségek és a ráfordítások nagysága. Így némi absztrakcióval azt is mondhatjuk, hogy *ha a honvédelem eredményeit az Országgyűlés és a Kormány által meghatározott feladatok megvalósulásában konstansnak tekintjük, a gazdálkodás eredményessége a költségek és ráfordítások ezekhez viszonyított nagyságában ragadhatók meg leginkább. Ha tehát mérni tudjuk azt, hogy meghatározott feladatok, azok mérőszámához viszonyítva mekkora ráfordításokkal vagyunk képesek végrehajtani, akkor e mérési eredménnyel párhuzamosan, jó közelítéssel képet kapunk a gazdálkodás eredményességéről is.*

A fentiek alapján úgy gondolom, hogy a jelenlegi körülmények között *a gazdálkodás eredményessége megítélésének központi kategóriája a KÖLTSÉG.* Ma kizárólag ezen keresztül tudjuk megragadni a gazdálkodás eredményességét. A fenti megfogalmazásokban nem véletlenül hangsúlyoztam a „*ma*” szót, amely azt jelzi, hogy nem ez az objektíve legalkalmasabb megoldás az eredményesség mérésére, de a mai felkészültségünkkel, alap nyilvántartási és adatbázis rendszerünk képességeivel ez a legjobb (de nem a legoptimálisabb) megoldás.

Jó lenne, ha a „bevétel” oldalon, a költségvetési támogatások felhasználásával megvalósuló haderő és más honvédelmi képességek nagy

biztonsággal és pontossággal számszerűsíthetők lennének, így a bevétel oldali naturális teljesítmény outputok számszerűsíthetően is összevethetők lennének a kiadás oldali költségekkel és ráfordításokkal. Ehhez azonban ***arra lenne szükség, hogy a végrehajtott feladatok normázottsága magas fokú legyen*** (ma a normázott tevékenységek aránya nem haladja meg összességében a 12-15 %-ot úgy, hogy vannak benne közel 100 %-os normázottságú szakterületek is) ***és a normákból felépíthetők legyenek az összetett feladatok normatívái, amelyek önmagukban, vagy valamilyen teljesítményegységre vetítve számszerűsítve mérhetnék a honvédelmi szolgáltatások (képessegek) eredményét. Az így kapott naturális mérőszámok és feladatmutatók már összevethetők lennének egy üzemgazdasági típusú költségnyilvántartással, amelynek eredményeként a vállalkozói szférához hasonló, azzal összemérhető közgazdasági, könyvviteli eredménykategóriák születhetnének. Ezáltal megvalósítható lenne a vállalkozói és a költségvetési szféra gazdálkodásának egységes mérése, elemzése és kezelése.***

Ennek ma a költségvetési könyvvitelben ***két alapvető feltétele van: egyrészt*** az előbb említett feladatmutatók és teljesítmény mérőszámok kialakítása és általános alkalmazása a költségvetési tervezés, elszámolás és könyvelés minden munkafolyamatában, ***másrészt*** a speciális költségvetési, pénzforgalmi jellegű számvitel átalakítása, kiegészítése üzemgazdasági típusú, eredményszemléletű számvitellé. Témánk szempontjából a továbbiakban csak ez utóbbival foglalkozom, ennek megvalósítása lehetőségeit és eddig elért eredményeit szeretném bemutatni és ezen keresztül felvázolni a már megtett, kissé tétova lépések folytatásának lehetőségeit.

Az átalakítás kulcsa a költségvetési számvitel eredményszemléletű (üzemgazdasági típusú) irányba történő elmozdítása.

A jelenleg művelt pénzforgalmi típusú számvitel alapvető célja a rendelkezésre bocsátott forrásokkal, mindenekelőtt a gazdálkodó szervezeteken kívüli felügyeleti szervek felé történő elszámolás. ***Ezért alapvető követelménye az objektivitás, az ellenőrizhetőség és a bizonylatoltság.*** Benne az eredmény elszámolás az éves beszámolóhoz kapcsolódóan éves gyakorisággal, a gazdasági eseményeket követően utólag történik. Globális jellegű, azaz a mérlegbeszámolóhoz kapcsolódóan az egész gazdálkodó szervezet összetevékenységét minősíti. A pénzforgalmi számvitelben a fő hangsúly a lehető legpontosabb kép biztosításán van, a gazdasági események összegzett hatásáról, a szervezet egészének vagyoni és jövedelmi helyzetéről. ***Középpontjában a katonai szervezet általános gazdálkodási helyzete áll.***

Számos, az alapvető célját szolgáló előnye mellett **legnagyobb hátránya, hogy nem ad lehetőséget az egyes feladatok gazdasági nyomon követésére, és így az esetlegesen szükségessé váló vezetői beavatkozási lehetőségek is erősen korlátozottak.** Ezeket a hátrányokat csak felerősítik azok a speciális megoldások és „**engedmények**”, amelyek a költségvetési számvitelt tovább távolítják az üzemgazdasági jellemzőktől.

Ezek közül elsősorban azokat szeretném itt megemlíteni, amelyek az **eredményszemléletű elszámolásokat, illetve a költséggazdálkodás optimalizálását a leginkább gátolják. Ebbe a jellemző – csoportba döntően olyan elemek tartoznak, amelyek a költségek és a kiadások évközi, a gazdasági eseményekkel azonos idejű megkülönböztetését, a költségek és a ráfordítások szétválasztását, a költségek szakfeladatokhoz rendelését, a közvetett és általános költségek költségviselő szakfeladatokra történő pótlékolása lehetőségét gátolják és mindezek együttes hatásaként nem teszik lehetővé a végrehajtott feladatok ráfordításainak „naprakész” követését, a költségeknek konkrét feladatokhoz rendelését, ezzel a költséggazdálkodásban átlátható, tiszta viszonyok megteremtését.**

A jelenlegi számviteli gyakorlatban **év közben az 1-es, 2-es számlaosztály** számláira nem történik könyvelés. Ebből következően az év közben beszerzett eszközök, anyagok és szolgáltatások kiadásai, függetlenül felhasználásuktól, vagy raktáron maradásuktól, az **5-ös számlaosztályban** költségként kerülnek könyvelésre. Ezek közül a kiadások közül nem kerülnek megkülönböztetésre a konkrét feladat, vagy feladatcsoportok érdekében felmerült (a közvetlen és közvetett költségek alapja), illetve az összműködés érdekében felmerült kiadások (a ráfordítások alapja). Minden kiadás egységesen **az 5-ös számlaosztályra kerül, a 8-as számlaosztályon** nem a ráfordításokat, hanem a speciális költségvetési kapcsolatokat tartják nyilván.

A mérleg egyensúlya az év végi leltározáskor áll helyre, amikor a leltárértéket kivonják az **5-ös számlaosztály „tartozik”** értékéből. Ezzel az 5-ös számlaosztályon már csak a ténylegesen felhasznált, tehát valóban a költséget jelentő érték marad. Ezt követően a leltárértéket (az **5-ös számlaosztályból** kivont értéket) rákönyvelik az **1-es, 2-es számlaosztály** számláira, így a befektetett eszközök és a készletek szintetikus nyilvántartása is rendeződik. Ezzel helyreáll a mérleg tényleges egyensúlya.

A módszer számvitelileg kifogástalan. Apró szépséghibája, hogy nem feladatonként, hanem globálisan, nem a gazdasági események tényleges végrehajtási idejében, hanem az éves zárást követően, akár egy éves késéssel és csak egyenleg jelleggel mutatja ki ez a módszer a

feladatok költségeit. Ez azt jelenti, hogy az 5-ös számlaosztály év végi egyenlege nem ad képet az évközi költség forgalomról, azaz adott értéke jelenthet éves több milliárdos, de akár nulla forgalmat is. **Ezek azok a folyamatok, amelyek nem teszik lehetővé a költséggazdálkodás folyamatos nyomon követését, a szükségessé váló évközi korrekciók elvégzését. Ez pedig elfedi, láthatatlanná teszi az évközi forgalom változásait, pedig éppen ezek a változások kapcsolhatók azokhoz a tárgyévben végrehajtott feladatokhoz, amelyek költségviszonyai alakulását vizsgálni akarjuk.**

A költségek pénzforgalmi könyvelése még egy lényeges költséggazdálkodást akadályozó problémacsomag magját adják. Nevezetesen, hogy az 5-ös számlaosztályon nyilvántartott költségnemek szerinti értékek felosztása a 6-os, 7-es számlaosztályra igen nagy léptekkel, alacsony fokú alábontottsággal történik. Ez különösen a 7-es számlaosztály tekintetében idéz elő súlyos következményeket, mivel így **nem állapíthatók meg a konkrét költségviselő feladatok tényleges költségei, így az sem mérhető, hogy az adott feladatra fordított költségek elégségesek, vagy elégtelenek a feladat nagyságrendjével, jelentőségével arányosak, vagy aránytalanok voltak-e. Nem ítéltető meg továbbá, hogy a feladat érdekében felhasznált költségek szükségesek, vagy szükségtelenek voltak.**

A fentiekből következően, **a Honvédség számvitelében ma uralkodó pénzforgalmi szemlélet – minden ezt célzó szépségflastrom ellenére – nem teszi lehetővé az anyagi folyamatok költségeinek megfigyelését és vizsgálatát.** Elsődleges célja a katonai szervezetek és a tárca költségvetési pénzforgalmának tervezése, lebonyolítása, nyilvántartása, elszámolása és ellenőrzése. Középpontjában a mérlegbeszámolóhoz kapcsolódóan a pénzeszközök biztosítása és felhasználása áll. Ezzel szemben **az eredmény szemléletű, üzemgazdasági jellegű számvitel az anyagi folyamatok erőforrásigényeire összpontosul.**

A jelenlegi számviteli rendszer alkalmazását törvények, kormányrendeletek és általában jogi értékű szabályozók írják elő. Ezért ennek megváltoztatása, akár csak teoretikus szinten is rendkívül bonyolult, elsősorban a pénzügyi szervek részéről igen erős ellenállásba ütköző folyamat. Ez következik elsősorban a megszokotthoz történő – egyébként természetes – emberi ragaszkodásból, de vannak benne bőven hatalmi, hatásköri elemek is. Ezért **ehhez a rendszerhez való ragaszkodást nem szabad lebecsülni, illetve ezzel összefüggésben a megváltoztatásához szükséges erőfeszítések nagyságát elbagatellizálni.**

Nem elég szakmailag hangsúlyozni, az üzemgazdasági feljegyzések (könyvvitel) szükségességét, még akkor sem, ha ezek viszonylag triviális előnyöket tartalmaznak a gazdálkodás stabilitására és hatékonyságára vonatkozóan. ***Viszonylag könnyen belátható ugyanis, hogy a gazdálkodásban elengedhetetlen a szakmai mutatószámokra vetített költségmutatók ismerete.*** Ebből tudja meg ugyanis az érintett vezető, hogy mekkora költséggel tudták megoldani az adott feladatot. Az sem kétséges, hogy ezeknek a költségadatoknak viszonylag pontosaknak kell lenniük és a költségkalkulációs séma minden elemét tartalmazniuk kell, tehát a közvetlen költségeken kívül a közvetett és az általános költségek adott feladatra ráosztott részét is. Ennek érdekében ***viszonylag egyértelmű, hogy világosan meg kell tudni különböztetni a számviteli nyilvántartások alapján a közvetlen, közvetett és az általános költségeket. Ugyancsak nem kétséges, hogy a gazdálkodási döntésekhez ismerni kell a standard és a változó költségeket, annak érdekében, hogy azok alakulására hatni lehessen.***

A fenti felsorolás már csak azért is figyelemreméltó, mert ***a könyvviteli feljegyzések ma ezeket az adatokat közvetlenül nem produkálják.*** Igaz, hogy különféle bonyolult és ravasz, mindezekért nehezen követhető számításokkal előállíthatók ezen költségadatok kvázi változatai, amelyeknek csak egy hibájuk van, hogy nehezen ellenőrizhetők, ezért vagy igazak, vagy nem. Ezért ***ha tetszik bizonyos meghatározó gazdálkodó és finanszírozást szervező szervezeteknek, ha nem, világosan látni kell, hogy a fejlődés trendje abba az irányba mutat, hogy a költségvetési szerveknél is olyan számvitelt kell előbb-utóbb megvalósítani, amely képes konkrét szakfeladatokhoz rendelt pontos költségadatokat szolgáltatni, amelyekben jól láthatóan megkülönböztethetők az egyes önköltség-elemek és a költséggazdálkodáshoz elengedhetetlen költségfajták (állandó-változó). Ez pedig a maitól gyökeresen eltérő költség nyilvántartási és pótlékoló rendszerű költségszámítási rendszert igényel.***

Ebben a rendszerben a ***pontos és részletesen alábontott 7-es számlaosztálynak kell produkálnia a szakfeladatok meghatározását, olyan részletezettséggel, hogy abból minden szakfeladatot végrehajtó – még a legkisebb önálló század alegységei is – megtalálják a saját konkrét feladataikat. A közvetlen, a közvetett és az általános költségek pontos elhatárolásával pedig a költségviselő szakfeladatokra, meghatározott és egy-egy vetítési alapok segítségével rá kell osztani a közvetett és az általános költségeket.*** Ebből egyenesen következik, hogy ebben a rendszerben jól el kell különíteni a költségeket és a ráfordításokat is.

Ez egy *lényegesen bonyolultabb, magasabb fokú szakmai felkészültséget igénylő, de jól begyakorolható költségszámítás, mint amit jelenleg a költségvetési szervek alkalmaznak.* Ennek munkaráfordítása azonban busásan megtérül. Mindenekelőtt abban, hogy *az állam alapvetően pazarló gazdálkodásának építményéből jó néhány téglát feleslegessé tesz, ami azt jelenti, hogy lényegesen kisebb tere lesz a pazarló gazdálkodásnak, illetve a pazarlás elemei jól láthatóvá válnak, így azok akár döntést hozó személyhez is kapcsolhatók.* Ha pedig a rendszerszerű számviteli nyilvántartásokból – mondjuk egy kontrolling szervezet közvetítésével – nyilvánosan és jól láthatóvá válik, hogy hol, mire és kinek az intézkedésére, vagy annak elmulasztása miatt folyik el feleslegesen az adófizetők pénze, az már önmagában is visszatartó erővel bír és minimum meggondoltabb döntésekre, jobb előkészítésre, a szakma álláspontjainak aktívabb figyelembe vételére sarkallja a döntéshozókat. ***Ebben a rendszerben a reális szakmai érvek nem, vagy csak körmönfontabb módon söpörhetők le, mint a mai számviteli lepel sűrű szövevényének, jótékony takarásában.***

Van ennek a költség elszámolási rendszernek még egy, nehezen túlértékelhető előnye. Nevezetesen a tervezésre gyakorolt jótékony hatása. Gondoljuk csak el! ***Ha a mai kvázi költség elszámolásainkkal csak hozzávetőlegesen, vagy egyáltalán nem tudjuk megmondani, hogy egy-egy feladat végrehajtása ténylegesen mennyibe került, akkor hogyan tudnánk megmondani azt, hogy az a jövőben, mennyibe fog kerülni.*** Mindez azt jelenti, hogy a költség és ezzel a feladatterveink – bár nagyratörőek és nagyon szakmainak tűnnek a felületes vagy a hozzá nem értő szemlélő számára – valójában légvárákra épülnek. Költségadatai olyan nagybani becslő adatok, amelyekről csak a konkrét beszerzéskor derül ki, hogy az elég, sok, vagy kevés a végrehajtáshoz. ***Ezzel a tervek legfőbb, és egyetlen teljesíthető funkciója az marad, hogy van mitől elténni.***

Bár sötétnek tűnik ez a kép, de gondoljunk csak az eddigi terveinkre. Az utolsó hivatalosan is aláírt **2001-2006. évi középtávú tervünket**, annak első éves lebontása rögtön szét is rúgta, mivel az első év adatai, a középtávú és a rövid távú (költségvetési) tervben köszönő viszonyban nem voltak egymással. Vagy villantsunk fel a töménytelen félre tervezett költségadatból néhányat. Az egy nagyságrenddel alátervezett költségű „**IGLA**” rakétabeszerezést, a tényleges költségek harmadával tervezett „**KUB**” felújítást, az 1,2 millió Ft/db helyett 4 millió forinttal tervezett „**GEPÁRD**” puskát, vagy a **2001-2006-os tervben** a precíziós fegyverzetre betervezett 55 milliárd forintot, amelynek a tervezéskor semmiféle

tényleges naturális erőforrás igénye nem volt, így a tervezett ár is teljességgel esetlegessé vált, amelyről csak a beszerzéskor derült volna ki, hogy *mennyi az annyi*.

A sort még hosszan folytathatnám, de a szörnyülködésen, vagy „*a nahát mik vannak*” effektuson kívül más értelme nem lenne. Az azonban bizonyos, hogy *a kiragadott példák sajnos nem egyediek. Ezt mutatja az a töménytelen évközi átcsoportosítási igény, amelyek célja a terv és a valóság összhangba hozása*. Ezek nagyságrendjére álljon itt egyetlen – sajnos jellemző – példa. 2001-ben a **logisztikai költségvetési tervben** 510 kiemelt előirányzatok közti, tehát felügyeleti szerv engedélyezéséhez kötött átcsoportosítás következett be, amelynek összértéke érintette az éves logisztikai költségvetés közel kétharmadát. És akkor ehhez tegyük hozzá a kiemelt előirányzatokon belüli előirányzat-átcsoportosításokat, amelyek alacsonyabb szintű jogkörökhöz – szolgálatfőnökökhöz, intézményvezetőkhöz – vannak delegálva. Ezek pedig szerény számítások szerint összességében ezres nagyságrendűek is lehetnek.

Mindezt látva felmerül a kérdés: terv-e egyáltalán az ilyen, és ha igen milyen, és ha elfogadható, akkor milyen funkciókat teljesít, van-e egyáltalán értelme. E gondolatmenet elrettentő példája az iraki-magyar kontingens felszerelésének tervezése. Ennek megszervezése mintaszerű volt: a „*pincében*” szigorú parancsra összegyűlt az összes érintett tervező szervezet krémje és háromheti megfeszített, együttes munkával előállítottak egy mintaszerű, részletes, konkrét, tételes erőforrásokat és költségeket tartalmazó tervet. Olyat, amely még a legkifinomultabb ízlésű tervezőnek is csak a legszebb álmaiban szerepel, amely végül a logisztikai beszerzések vonatkozásában a végrehajtás során 80 %-ban megváltozott. ***Ez a hegyek egérszülésének tipikus példája.***

Ismerve a költségtervezés és a költséggazdálkodás – egyébként a vállalászási szférában általánosan alkalmazott – közgazdaságilag általános rutint jelentő módszereit, úgy gondolom, hogy *ennek nem kéne a tárcánál sem így lennie. Van módszer és vannak tárgyi lehetőségek a jelenlegi, lassan tarthatatlan helyzet megváltoztatására. Tovább megyek, vannak elszörtan, a HM GTH megalakulásával pedig már szervezetszerű törekvések is a változások kierőszakolására*. Ezek azonban eddig zömében a szakmai kezdeményezések szintjén mozogtak és *kevésbé bírtak megfelelően erős vezetői támogatottsággal*. Ennek következtében *a szórványos és gyakran bátoratlan kezdeményezések minden esetben felőrlődtek az ellenérdekelt szervezetek szakmai köntösben megjelenő obstrukcióján, vagy nyílt ellenállásán*. Ezért aztán, vagy semmi nem változott, vagy a változások mérete, illetve sebessége olyan minimális

volt, hogy az gyakorlatilag érzékelhetetlen maradt. Ma, *a védelmi felülvizsgálat nyomán elkerülhetetlen és nagyarányú szervezeti és feladat változások ellenére, az ezt kiszolgálni hivatott nagy tervező, erőforrás és forráselosztó, valamint gazdálkodó és finanszírozó mechanizmusokban gyakorlatilag semmiféle változások nem történtek.* Ma ugyanúgy, ugyanolyan tartalommal és módszerekkel tervezünk, mint akár 10, vagy 30 évvel ezelőtt (talán csak egy kicsit pontatlanabban, talán egy kicsit megalapozatlanabban). Ma ugyanolyan elvek szerint és módszerekkel történik a források elosztása, mint 10-15, vagy 20 évvel ezelőtt. Ma ugyanúgy, ugyanolyan gyenge tervezési alapokról történik a beszerzési döntések meghozatala, mint korábban. *De nyugodtan mondhatom, hogy a gazdálkodás egyik lényeges elemében sem történtek az elmúlt évben – évtizedben korszakos változások.*

Ha a változásokhoz való affinitás hiányának okait kutatjuk, számtalan kisebb, nagyobb tételt felsorolhatunk. Kifogást – akár megalapozottnak tűnőt is – szinte mindenki tud a saját területéről, akár többet is sorolni. Az alapvető ok azonban egyetlen és megkerülhetetlen. *Döntően azért nincsenek változások, mert az érintettek azt vagy nem akarják, vagy érdektelenek az ügyben.* Ebből az következik, hogy a változások kieszközléséhez nem elég mindenféle, akár a legkorrektebb szakmai anyagok megléte. Ahhoz **szemléletváltásra** van szükség. Arra, hogy ennek során az érintettek megértsék, hogy *a pontos költségtervezés, költséggazdálkodás és elszámolás minden gazdasági folyamat alapja, átláthatóságának és ezzel befolyásolhatóságának legfőbb eszköze. A nagybani, a hozzávetőleges, a becsült, az alátámasztatlan, a konkrét számvetések nélküli költségfolyamatok pedig a pazarlás és „ne adj Isten” a visszaélés melegágya.* Ezért a költségek vonatkozásában, legyen szó tervezésről, gazdálkodásról, vagy elszámolásról, a fentiekben felsorolt szavakat *törölni kell a szótárból.*

Az előzőek megértése azonban még kevés a szemléletváltáshoz. *Kinek-kinek sajátjának is kell érezni ezeket az elveket. Saját meggyőződésükké kell, hogy váljon az, hogy a pontosabb költségfolyamatokba befektetett munka – kiemelten a tervezés és a forrásfelhasználás hatékonyságának ugrásszerű javulása miatt - igen jó hatékonysággal megtérül. E megtérülés nyomán el nem vesztegett, nem elpazarlott és ezáltal megnyert milliók, vagy milliárdok mindenkinek a személyes munkájában is éreztetik a hatásukat, a jobb élet, munka és kiképzési körülményekben, a szükségtelemné váló létszámleépítésekben, a hadsereg jobb anyagi ellátásában, ezzel magasabb szintű képességeiben és az ennek nyomán előbb-utóbb jelentkező társadalmi elismertség növekedésében.*

Ha ez a tudati változás még nem is mondható általánosnak, sőt még elterjedtnek, de még elfogadottnak sem, **a mélyben az elmúlt 1-2-3 évben fontos folyamatok indultak meg.** Ezek zöme még csak esetleges, döntően egy-egy felső szintű vezető helyzetfelismerésén alapuló akaratahoz kapcsolódik. Az apparátus döntő többsége inkább szervilizmusból, vagy a beléjük ívódott drill hatására, mint meggyőződésből végzi az ezzel kapcsolatos feladatokat. Esetenként szakmai köntösbe öltöztetve az ellenérveit, még ellenáll. Szervezetenként eltérő módszerekkel és elszántsággal védi szerzett jogait, védi a megszokáson alapuló begyakorlottságát, védi az ehhez kötődő alacsonyabb hibaszázalékát és az ezeken alapuló szakmai, szervezeti és személyi elismertségét, védi az elismertséggel együtt járó szervezeti létét és személyi egzisztenciáját. Elsősorban **ezért nehéz keresztülvinni a szemléletváltást, még akkor is, ha szakmailag a formálisan ellenzők közül is sokan egyetértenek az irányváltás szükségességével.**

Ennek ellenére – egyenlőre felülről vezérelt folyamatként – **a változások első jelei már láthatók.** Sok következetlenséggel, a végrehajtók körében a szükséges szakmai alapok hiányával, több elvi hibával, alapvető kérdések tisztázatlanságával, de erős államtitkári támogatással **megindult a TVTR² kialakítása,** sőt részterületeken már a működése is. Amennyiben a TVTR kulcskérdése, a képesség és feladat alapú erőforrás tervezés egységes értelmezést kapva, ténylegesen is megvalósul, hatalmas lépéssel jutunk közelebb a költségtervezés valós tartalmú végrehajtásához. Ha a TVTR elgondolásával a résztvevő szervezetek nem úgy fognak egyetérteni, hogy melléte hangsúlyozzák saját eddigi tervezési rendszerük módszereinek abszolút szuverinitását és érinthetetlenségét, akkor a működő TVTR a pontos költségtervezés, gazdálkodás és elszámolás egyik meghatározó elemévé válhat. Ha a tervezés folyamataihoz egy független, széles körű jogkörökkel rendelkező, közvetlenül a legfelső vezetés alá rendelt **kontrolling szervezet fogja nyomon követni a tervek végrehajtását** és mindenféle partikuláris érdekektől mentesen fog információkat szolgáltatni a tényleges, naturális és költség folyamatokról, az kiküszöbölheti a káros tendenciák láthatatlanná válását és ezzel megszüntetheti a pazarló költségfolyamatok életben maradásának feltételeit.

Nos a fenti felsorolásban – mint látható – még sok a „**ha**”. Vannak azonban olyan folyamatok is, amelyekről már múlt időben beszélhetünk,

² Tárca Védelmi Tervező Rendszer.

azaz bekövetkeztek és hatásukat kifejtve további változások elindítói lehetnek.

Témánk szempontjából ezek közül a legfontosabb *a Pénzügyminisztérium több elvi jelentőségű állásfoglalása az államháztartásban az eredmény szemléletű, üzemgazdasági típusú számvitel bevezetésének szükségességéről.*

A sors 2000 áprilisában a Magyar Köztársaság Kormánya nevében a pénzügyminiszter és az Európai Bizottság Gazdasági és Pénzügyi Főigazgatósága között létrejött megállapodás, az ország gazdasági prioritásainak közös értékeléséről, nyitotta meg. Ennek 3.1. pontjában, az államháztartás reformjának folytatása témakörében egyértelműen megfogalmazásra került, hogy

„Létrejön egy olyan államszámviteli rend, amely képes lesz az államháztartás pénzügyi helyzetének valós és naprakész bemutatására és ugyanakkor alkalmas a nemzetközi standardoknak megfelelő információk szolgáltatására is. A jelenleg teljesen pénzforgalmi szemléletű könyvelés mellett kidolgozásra kerül az eredmény szemléletű adatok előállítására alkalmas könyvelési rendszer is.

A közpénzek elköltésének hatékonysága a költségvetési tervezés korszerűsítésével is nőni fog. Az új költségvetés tervezés, az eddigi gyakorlattal szemben nem az intézményekhez, hanem elsősorban az ellátandó feladatokhoz rendeli a forrásokat. Ennek érdekében a kiadások részletesebb tervezése, a végrehajtásban pedig a hatékonyabb, szigorúbb ellenőrzése valósul meg.”

Pestiesen szólva, amit ebben a két rövid bekezdésben a megállapodás vállalásunkként előír számukra az nem semmi. *Ez a pár mondat nem kevesebbet jelent, mint az üzemgazdasági számviteli rendszer megszervezését az államháztartásban, valamint a költségvetés tervezésben a jelenlegi bázis alapú intézményfinanszírozás helyett, az erőforrásokon alapuló tervezés nyomán, a feladatfinanszírozás megvalósítását. A hatékonyabb és szigorúbb ellenőrzés a hagyományos költségvetési ellenőrzés fejlesztésén túl jelenti az eredmény szemléletű folyamatok ellenőrzésére is alkalmas komplex kontrollig megvalósításának igényét is.*

Az, hogy ezek a megállapítások nem eltévedt, kósza elgondolások voltak, bizonyítja az is, hogy egy 2004 júniusában született PM előter-

jesztés a kormány részére, az ellenőrzési tevékenység tapasztalatairól ugyancsak megismétli, **hogy:**

„Célszerű lenne az államháztartási számviteli rendszert közép- és hosszú távon az eredményszemléletű számvitel, költségvetési tervezés és jelentések irányába elmozdítani.”

Kétségtelen, hogy ezek az eddigi ortodox pénzforgalmi szemlélethez képest, óriási előrelépést jelentenek és bátorítást azoknak, akik szakmai alapokon már évek óta képviselik e változások szükségességét.

E hazai folyamatokra ráerősítenek az Európai Unió tapasztalatok is. Olaszországi és nagy-britanniai látogatásunk során vendéglátóink magától értetődő természetességgel szóltak arról, hogy **az államháztartási számviteli rendje, jellegét tekintve semmiben nem különbözik a vállalkozások számviteli rendjétől.** Olasz kollégáink külön is megerősítették, hogy e számviteli változásokat a maistricht-i szerződés kötelezően írja elő, a szerződéshez csatlakozó uniós tagállamoknak.

Mindezek a fejlemények, korszakos jelentőségük ellenére Magyarország és benne a honvédelmi tárca számára még nem jelentenek többet, mint a jövő ígérését, amelyben még nem megvalósult, csak kijelölésre került e szakterületen a továbblépés iránya. Ezeknek az irányoknak az Államháztartási Törvény és a hozzá csatlakozó kormány rendeletek és miniszteri utasítások módosításában kellene testet öltenie ahhoz, hogy a szándék a praxis útjára lépjen. Ez azonban még odébb van! Úgy érzékelem, hogy **e témában jelenleg az óvatos mennyiségi fejlődés szakaszában vagyunk, amelynek változásai el kell, hogy érjenek egy kritikus tömeget ahhoz, hogy új minőségek jöjjenek létre.**

Az azonban biztató, hogy a honvédelmi tárcánál, élen járva a minisztériumok között, ez ügyben lényeges és igen távolra mutató fejlemények következtek be. **Elkészült ugyanis a tárca szakfeladatrendje, amely meghatározott logikai rendszerben tartalmazza a szervezetek – reményeink szerint – összes szakfeladatát, vagy azok olyan gyűjtő fogalmait, amelyekbe ezek a feladatok teljes körűen besorolhatók.** A HM GTH-nál végzett ez irányú tevékenységet nehéz lenne túlértékelni a költségtervezés, gazdálkodás és elszámolás korszerűsítése szempontjából.

Először is azért, mert a szakfeladatrend belső törvényesítése azt fogja jelenteni, hogy költséget, pontosabban **kiadást kizárólag az ebben a rendszerben szereplő feladatokra lehet majd tervezni. Ez pedig azzal a következménnyel fog járni, hogy költséget elszámolni is csak ezekre a feladatokra lehet.** Így megoldódik a tárca költségvetésének egy régen

húzódó gondja. Mivel a szakfeladatrend felépítése olyan, hogy az különbözőbb konvertálás nélkül alkalmas arra, hogy a számvitel, közvetlen feladásokkal ezekre a feladatokra költségeket gyűjtsön, *ezen adatokból szinte naprakészen (a könyvelés késésének függvényében) követhetővé válnak a feladatokra felhasznált költségek, és összesítésüket követően pontosan kimutatható lesz, hogy mely feladat mennyibe került a tárcának, függetlenül attól, hogy az adott költség melyik szervezetnél merült fel.* A rendszer működőképessége attól függ, hogy a tervező és gazdálkodó szervezetek mindegyike megtalálja-e azt a konkrét „*szakfeladati fiókot*” benne, amelyekbe az ő konkrét, végrehajtandó feladata besorolható és ez a besorolás egy és csakis egy „*fiók*” lehet (azaz más-más szervezetnél végrehajtott azonos feladat ne legyen besorolható egymástól eltérő „*fiók*okba”).

A jelzett kétségek, csak félelmek, amelyek bekövetkezése egyáltalán nem bizonyos, sőt előfordulásuk esetén jelzik a módosítási igényeket, amelyek viszonylag egyszerűen megoldhatók. *Ezek a kétségek azonban nagyságrendileg nem összemérhetők annak jelentőségével, hogy már létezik a szakfeladatrend.*

Mindez megteremti a lehetőségét annak, hogy a szakfeladatokra gyűjtött költségek közül leválogatásra kerülhessenek – egy következő fejlesztési lépésben – a közvetlen, a közvetett, illetve az általános költségek, amely kiindulópontja lehet a költségpótlékolás végrehajtásának. Ennek megvalósulása egyrészt pontosabbá teszi a költségek kimutatását, feladatokhoz rendelését, másrészt láthatóvá fogja tenni azt, hogy az alaptevékenységekre milyen és mekkora járulékos költségek rakodnak, ami lehetővé teszi a nemkívánatos közvetett és általános költségek valóban megalapozott csökkentését.

Nagyon nagy jelentősége van annak, hogy a szakfeladatrend struktúrája olyan, hogy a jelenleg működő számviteli rendszer képes azt közvetlenül befogadni. Ez a már említett költségelszámolás feladatalapúvá tételében fejti ki a hatását, de van egy ennél kevésbé nyilvánvaló, bár annál nagyobb jelentőségű hatása is. *A költségvetési elszámolásokban ezáltal végre megtörténik a kiadások és a költségek azonos idejű megkülönböztetése. Ezzel, bár első látásra nem nyilvánvaló, keletkezett egy apró rés a költségvetési számvitel pénzforgalmi jellegén, amelyen a feladatalapú költségelszámolás trójai falovában beövakodhat az üzemgazdasági számvitel első és nem is a legjelentéktelenebb eleme.* Ez természetesen még nem hatalom átvétel a két számviteli rendszer között, sőt még csak nem is hatalommegosztás, de olyan jelzés, amelyet nem lehet figyelmen kívül hagyni. Jelzés arról, hogy *az eredményszemléletű, üzemgazdasági*

jellegű számvitelnek igenis helye és semmivel nem helyettesíthető szerepe van az államháztartásban.

A költségek feladatonkénti megfigyelésével, azok mozgásának, változásának elemzésével karöltve, láthatóvá válik az az ár, amelyet egy feladat megvalósításáért meg kell fizetnünk. Ez a vezetés számára megítélhetővé teszi azt, hogy a feladat végrehajtása által elért cél megért-e a ráfordítást, arányos volt-e azzal, voltak-e benne redundáns elemek, vagy veszteségpontok. ***Ez az üzemgazdasági szemlélet többletszolgáltatása a pénzforgalmi szemlélethez képest.*** Ezen üzemgazdasági adatok mérlegelése módosíthatja, ésszerűbbé teheti a feladatok belső, tartalmi struktúráját, segít meghatározni az egyes feladatok prioritását, hozzájárul ahhoz, hogy egyrészt a fontossági sorrendben hátrébb állók ne vonják el a forrásokat a náluk fontosabbaktól, másrészt ahhoz, hogy a költségfelfogásból végképp kikopjon a „*kerül amibe kerül*” sok évtizedes eszméje. ***A szakfeladatrend ebben a felfogásban a katonai szervezetek általános, ezen belül költséggazdálkodásának része. Elsődleges célja, hogy a költségek feladatonkénti láthatóvá tételével, azok racionális szinten tartásával, hozzájáruljon a források optimális elosztásához.***

E gondolatmenetből jól látszik, hogy ***a szakfeladatrend több*** mint egy rendszerbe szedett feladatlista. ***Olyan gazdálkodási eszköz, amely hatásait, következményeit tekintve, az általa generált gazdálkodási változások szempontjából messze túlmutat önmagán.***

Összegezve, dolgozatommal elsősorban arra szerettem volna rámutatni, hogy bár jelentős gazdálkodási, elszámolási és elemzési problémákkal, elméleti és gyakorlati elmaradásokkal küzdünk és ezek felszámolását számos érdekkellentét nehezíti, sőt még egységes koncepció, vagy akarat sincs azok felszámolására, az elszórtan jelentkező kezdeményezések egy-egy része már célba ért, sőt az apróbb értékek között akad köztük igazi kincs is. Fontos ez azért, mert a katonai gazdálkodás mára olyan szakaszba érkezett, amelyben a szó szoros értelemben létkérdessé vált, hogy a meglévő forrásokat a leggazdaságosabban tudja felhasználni. A védelmi felülvizsgálat keretében elhatározott nagy ívű haderő átalakítás a „csökkenő méretű állam” jelentette költségvetési megszorítások közepette csak így lesz finanszírozható.

A cél továbbra is az, hogy a felhasználható erőforrások szűkülése mellett, a honvédelem ügye elégséges szinten biztosítható legyen. Ez egy megváltozott szemléleti struktúrában, feladatorientált, átlátható, a feladatok és azok erőforrás szükségletei kapcsolatának egyértelmű kimutathatóságát biztosító, védelmi erőforrás és költségtervezés, gazdálkodás és el-

számolás létét feltételezi. Megnyugtató, hogy ebben a munkában ma már nem csak a hiányokról, hanem koncepció értékű és főleg megvalósult kezdeményezésekről is be lehet számolni.

Ugyanakkor szakmailag nagyra értékelendő, hogy a hadsereg gazdálkodásában az elmúlt években jelentkező nagyon jelentős feszültségek és ellentmondások feloldásában, ha lassan is, ha tétován és számos vargabetűvel lassítva is, de vannak jelei annak, hogy tért nyer az üzemgazdasági szemléletű tervezés, irányítás és ellenőrzés összhangjának megteremtése nyomán az erőforrás felhasználás racionalizálása, a feladatok és az ennek érdekében eszközölt ráfordítások egyensúlyának létrehozása. Látni kell azonban, hogy ezek még erőtlennem, nem átütő, számos ellentmondással bíró, vezetői érdek összeütöztetésétől szabdalt folyamat, amely egyáltalán nem visszafordíthatatlan.

Rajtunk, szakembereken is múlik, hogy a védelmi felülvizsgálatban megtestesülő haderő átalakítás ne jusson az elmúlt másfél évtized megannyi elvetélt haderő reformjának sorsára.

