

DR. KOVÁCS RÓBERT PHD

ÜGYVEZETŐ

HELYI OBSZERVATÓRIUM



Programkölségvetés: stratégiai- és teljesítménymanagement – módszertani kérdések

A „*problémákra*” kell-e összpontosítani? Igen, válaszolnám gondolkodás nélkül, hiszen, aki nem a „*problémára*” összpontosít, az megragad a *felszínen*. Ám valahonnan oldalról jön egy bekiabálás, hogy a „*problémákra*” fókuszálva lebénulunk, összeroppanunk, a „*megoldásokra*” kell összpontosítani. Ez persze lehet „*tyúk vagy tojás*” kérdés. Aki nem látja a problémát, annak a megoldásai üres eszközök, akinek nincsenek megoldásai, az valóban nem tud mit kezdeni a problémákkal.

2016-ban a témában megjelent publikációmban (Kovács 2016) a hangsúly a menedzsment kérdésén volt, a jelen tanulmány a módszertani vonatkozásokkal kíván foglalkozni. Korábban tehát jeleztük, hogy programkölségvetés egy olyan kölségvetési tervezési technika, amely a széles értelemben vett pénzügyi, szakmai és politikai hatékonyság fokozott érvényesülését biztosítja. A Helyi Obszervatórium a Települési Önkormányzatok Országos Szövetségével (TÖOSZ) együttműködésben a MAFIS-projekt keretében adaptálta önkormányzatokra (Kovács 2015). Ahogy korábban jeleztük (Kovács 2016), a programkölségvetés technikájának volt hazai és nemzetközi viszonylatban előzménye, így itt egy sajátos adaptációt mutatunk be.

1. Elmélet helyett

1.1 Pár szóban a programkölségvetésről, mint sajátos technikáról

A programkölségvetés, ahogy az ki lett fejlesztve a MAFIS projektben túlmutat a kölségvetésen, mint az éves bevételeket és kiadásokat összegző számviteli dokumentumon, a tisztán pénzügyi tervezésen, valóban egy menedzsment-támogató eszközzé alakítja azt át. A programkölségvetés egy ernyőfogalom, amely a pénzügyi technikákon túllépve, ugyanakkor azoknak egy a megszokottnál sokkal szélesebb körét alkalmazva az önkormányzati tervezés-működtetés középpontjába a stratégiatervezést, egy programot állít, és végső soron az önkormányzat és hivatala teljes működését átfogja, összhangba hozza a stratégia, a program végrehajtásának

szükségeivel. A programszerű tervezési, működtetési elvé része a folyamatos monitoring és a kommunikáció stratégiába illesztett kezelése.

A szóösszetétel második tagja, a kölségvetés tehát azt jelenti, hogy a helyi közfeladatok tervezésének és megvalósításának teljes ciklusa új keretet kap. Miközben a törvényi szabályozás szerint az éves kölségvetés rendelkezik a közfeladatok ellátásának forrásairól, felosztásáról ez beleágyazódik egy stratégia programba, és a törvényi feltételek teljesülése, és a helyi szabadságfok maximális kihasználása mellett érvényesíti a stratégiai szempontokat. E változás talán első helyen azt jelenti, hogy a helyi alkuk nem egyedi kérdésekben megfogalmazott érdekek születnek, hanem egy átfogó rendszer keretében, amelynek így végső eredménye is jobban megfogható.

1.2 A program, amely a programkölségvetés középpontjában áll

A programkölségvetés középpontjában álló program nem idegen a hazai önkormányzati rendszertől. Átfogó programként léteznek a mai hazai önkormányzati rendszerben a „*gazdasági*” vagy „*ciklus*” program, amelyet az önkormányzati törvény (Mötv. 116. §) alapján a képviselő testület fogad el megalakulását követő 6 hónapon belül, a mandátuma hatályáig terjedő időszakra, illetve az uniós tervezési-kölségvetési ciklusokhoz igazodó integrált településfejlesztési terv is. Ezen kívül léteznek, elsődlegesen az uniós és hazai jogszabályokhoz, illetve pályázati előírásokhoz kapcsolódóan speciális programok is.

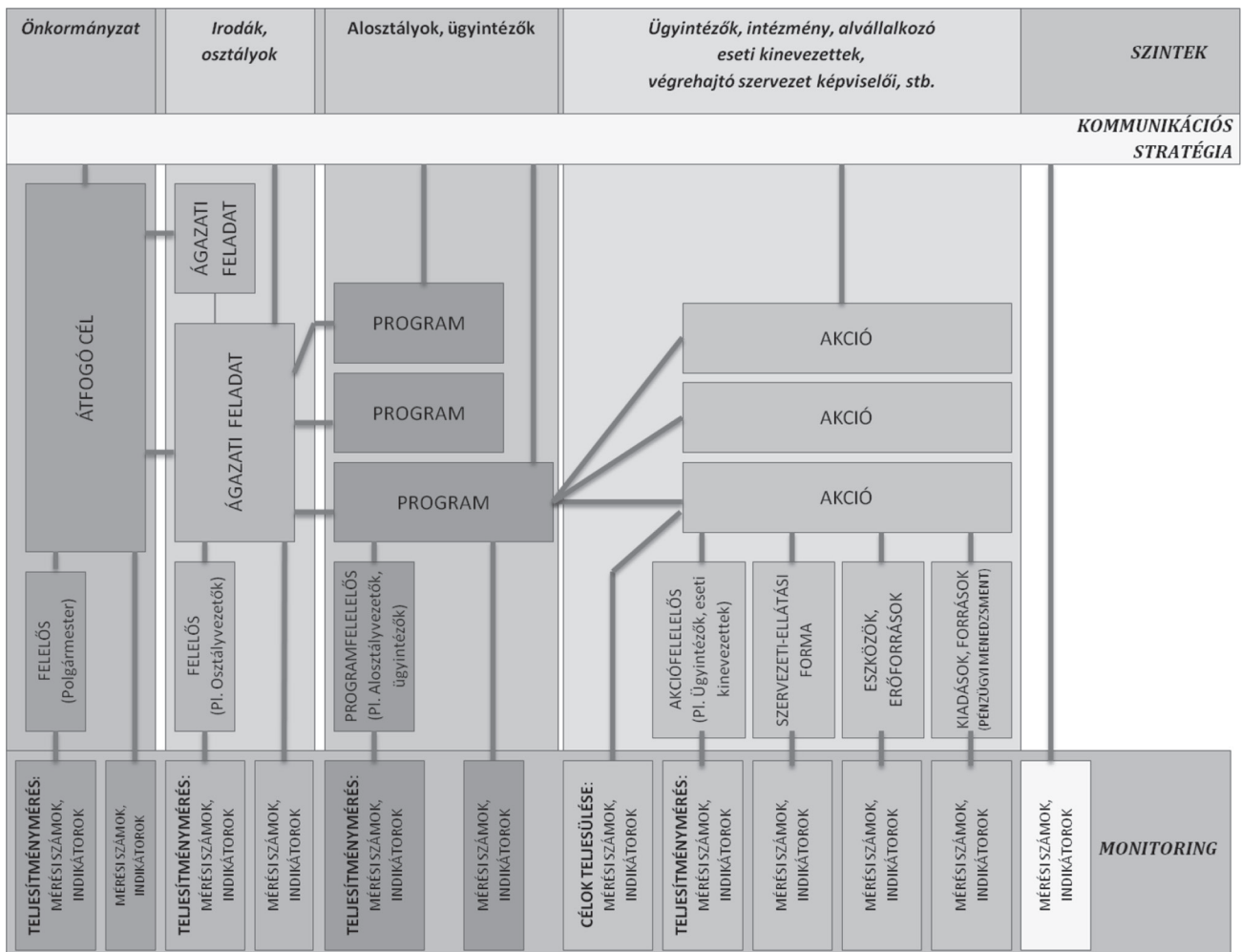
E jelenlegi helyzettel kapcsolatosan kétféle gondot lát e sorok szerzője. Az első, hogy az „*átfogó tervek*” nem *átfogóak*, hiszen több konkurens terv létezik egymás mellett, illetve különülten létezhet speciális tervek is. Ideális esetben az összes feladatot egyetlen terv tölti be, amelybe beleintegrálódnak az új igények is. Miért ez a megalománia? Azért, mert *egy átfogó terv integrálja a feladatokat*, egységes rendbe szervezi azokat, *rendelkezik az önkormányzat erőforrásainak kihasználásáról*, benne a pénzügyi erőforrásairól. Megosztva azokat a külön-

böző funkciók között. *Egy ezektől függetlenül létező, nem integrált program káosz hoz ebbe a rendbe.*

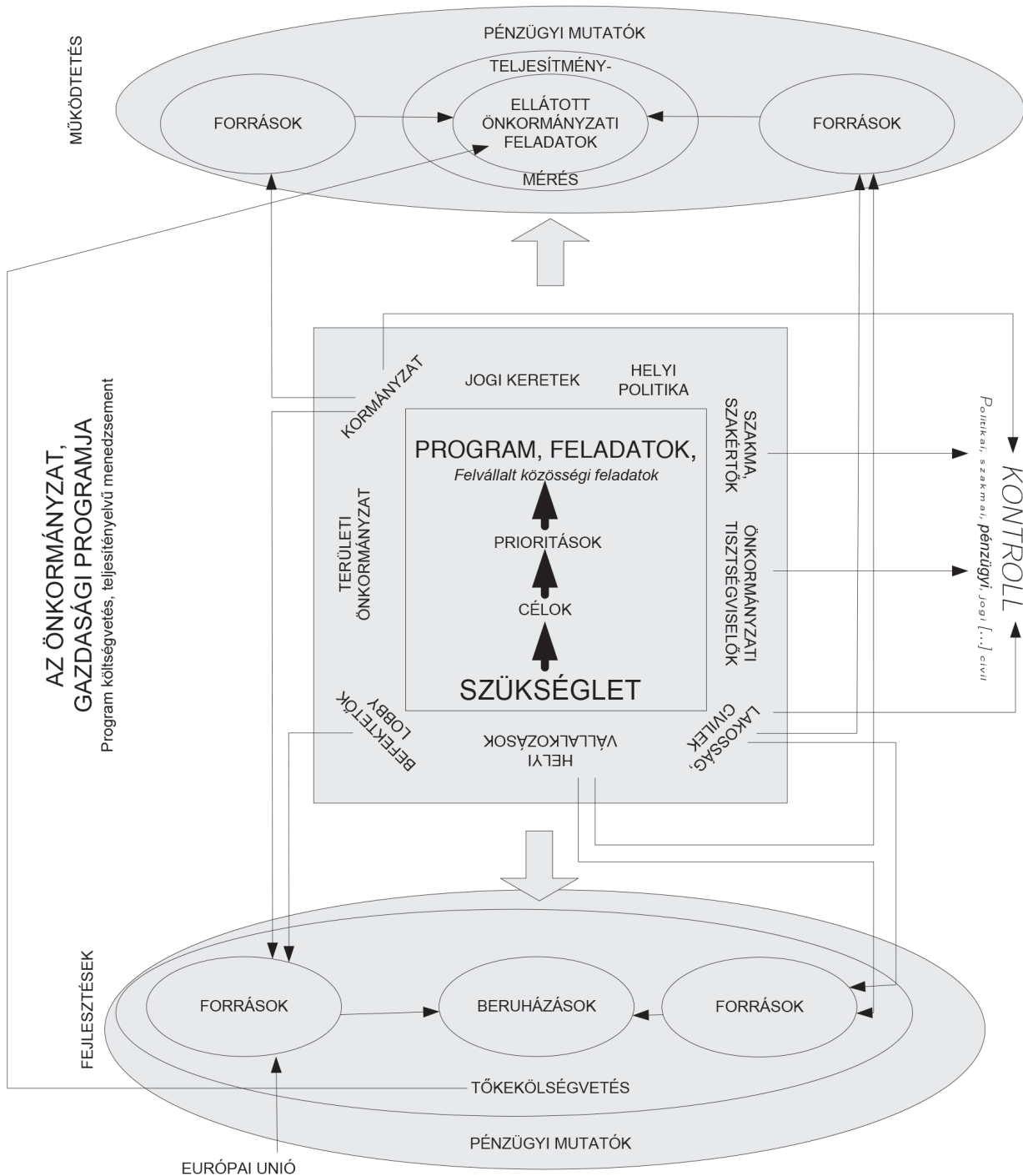
1.3 *Hogyan szabja át a programkölségvetés a hivatali működést?*

A MAFIS projekt keretében 2012-ben kidolgozott és azóta egyes részleteiben továbbfejlesztett javaslat a francia LOLF (vö. pl. Moynihan-Beazley 2016 p. 89.) bizonyos szakmai elemeit igyekszik hasznosítani. Így például azt, hogy a francia rendszer egyfajta fenntarthatósági szempontokat figyelembe véve a programkölségvetés rendszerét a központi kormányzat működésének egyes szintjeihez kötötte. Ezt a szemléletet tükrözi az 1. ábra, amely a programkölségvetés a hazai önkormányzati működés rendszeréhez igazította a program menedzsmentjét. Ez a gondolkodás sem teljesen idegen ugyanakkor a hazai közzféra gondolkodásától, hiszen Tatabánya esetében az 1998-as vizsgálatunk esetében (Kovács-Sebők 1998), olyan hivatali szerkezettel találkoztunk, amely ugyan kanadai tanácsadók hatására, de tükrözött egyfajta stratégiai gondolkodást erősítő szemléletet. E komáromi megyeszékhely esetében azt tapasztaltuk, hogy a hivatal beosztott munkatársai végezték a hivatali „rutin” munkát, és a hivatal

alapszintű vezetői, az osztályvezetők viszont már elszakadtak a napi munkától és az adott terület stratégia céljai kialakításáért, végrehajtásáért voltak felelősök. A LOLF a személyi felelősségre garanciaként tekintett a program megvalósulása érdekében. A MAFIS keretében kidolgozott rendszer, ahogy a LOLF is egy többszintű programban gondolkodott, amely ilyen formában a megfeleltethető a hivatali hierarchiának. Miközben a franciák a központi kölségvetés vonatkozásában kerestek megoldásokat, mi kutatócsoportunkkal, a TÖOSZ szakértőivel, és gyakorló polgármesterekkel a hazai önkormányzatok működési hatékonyságán fáradoztunk. Ez egyúttal azt is jelentette, hogy nagyon különböző méretű hivatalokra kellett közösen adaptálható modellt kidolgozni. Az elkészült sematikus ábra (vö. 1. ábra) négy szintet különböztet meg. Ez kisebb önkormányzatok számára (el)jlesztő lehet, ahogy egyébiránt a felépítmény komplexitása is elriaszthat potenciális érdeklődőket. A szintek száma ugyanakkor tetszés szerint csökkenthető, míg a komplexitás kizárólagos célja az önkormányzat előtt álló problémák végig gondolása, strukturálása. Kisebb településen is előfordulhat olyan probléma, amelynek kezelésére önálló felelőst kell megbízni, amelyek önálló szervezeti keretben kell megoldani. A programszerű gondolkodás elemei az uniós források pályázásának gyakorlatából adódóan széles körben ismert, de a hatékony,



1. ábra
A programkölségvetés keretrendszere



2. ábra
 A teljesítményelvű (önkormányzati) menedzsment rendszere
 (saját szerkesztés, megjelent például Kovács 2015)

célorientált működtetés, az eredményesség eszközrendszerei nem képezik részét ennek a gyakorlatnak. A gyakorlat sok tekintetben szkeptikusan-cinikusan viszonyul az elvekhez.

1.4 Minőség, teljesítmény, hatékonyság

A programköltségvetés elősegíti teljesítmény alapú menedzsmentet, a hatékonyabb működést, erőforráskihasználást.

A hatékonyság ugyanakkor egy rendkívül széleskörűen alkalmazott fogalom, amelynek bizonyos tekintetben egymás ellentétes értelmezései lehetnek. Így a hatékonyság lehet szakmai hatékonyság, politikai és mindenekelőtt pénzügyi hatékonyság. A pénzügyi hatékonyság a legalacsonyabb költségek elérését jelenti azonos feltételek mellett. Ugyanakkor az „azonos feltételek” egy gumifogalom, amelynek tartalma tulajdonképpen nagyon sok minden lehet. A szakmai hatékonyság vagy szakmai eredményesség sokszor nehezen mér-

hető, a különböző megoldások közötti különbség nehezen megfogható, a szakmai minőség nagyon eltérő módokon paraméterezhető. A politikai hatékonyság ritkábban használt fogalom, talán az választott képviselők újraválasztásával, népszerűségével fogható leginkább meg.

1.5 Elmélet és gyakorlat

A kutatók felvetéseivel szemben a különböző önkormányzati vezetők általában meglehetősen szkeptikusak, mert megfontolásukat az életből kiragadott, „*túlzottan elméleti*” elképzeléseknek tartják. Valóban a kutatók a gyakorlat esetlegességétől elvonatkoztatva általános érvényű megállapításokra törekuszenek, ugyanakkor azok a kutatói eredmények, amelyek nem fordíthatóak vissza a gyakorlatra, amelyeknek nincs vagy alig van gyakorlati haszna korlátozott értékűek. Különösen így van ez az önkormányzatokkal foglalkozó kutatások esetében.

A programkölségvetés fogalma, eszközrendszere egyszerre meglehetősen gyakorlatias, és meglehetősen elméleti. Elméleti jellege mindenképp abban premisszában fogható meg, hogy a közszektor és a közszektor kiadásainak célja a közérdek minél hatékonyabb megvalósítása. A közérdek látványlag ellentéte a magánérdeknek, ugyanakkor, ha ez teljesen így lenne, akkor valószínűleg ténylegesen csupán elméleti konstrukcióként létezhetne. Magánérdeknek igenis vannak legitím, a közérdek képviselével nem összeegyeztethetetlen vonatkozásai. Ezek a törvényes keretek között mozgó személyes érvényesülés, a „*normális*” megélhetés esélye stb. Nyilván nem tartozik ide a korrupció, a nepotizmus vagy a korlátlan hatalom iránti vágy.

A programkölségvetés azért mozog az elmélet és a gyakorlat találkozásának határmezsgyéjén, mert a hazai gyakorlat olyan sajátos működési kereteket jelent, ahol sokszor olyan triviális dolgok, mint a fejlesztések és működtetés elválasztása lehetetlen feladatnak bizonyul, vagy a belső fejlődés, szükségletek által generált célokat felülírják a források generálásának lehetőségei. *„Ha kilátó építésére van pénz, akkor 10 kilátót kell építeni, nem számít, hogy kell-e, majd idővel idők otthonává alakítjuk át.”* Az elméleti megközelítésnek a gyakorlattal szembeni racionális kritikát megfogalmazó szerepe, amely a gyakorlat fejlesztését célozza meg, nem kérdőjelezhető meg. Ezek bizonyos értelem elérendő állapotot, nem egy fiktív valóságot írnak le. Amennyiben a fenti, kilátós példánál maradunk a hazai önkormányzatok céljait a központi kormányzat és az Európai unió forrásai terelhetik a helyi igényektől eltérő irányba. Egyúttal el kell fogadnunk azt a tény is, hogy az az önkormányzati vezetés, amely a helyi igényekre, szükségletekre alapozott fejlesztésekre törekszik meglehetősen céltudatos, vagy rendkívül szerencsés kell, hogy legyen céljai eléréséhez.

A fenti 2. ábra mégis abból indul ki, hogy a hatékony, teljesítmény vezérelt önkormányzatiság a helyi viszonyokból generált célokat követi, vagyis a helyi célok forrásai mindegyik a lakosság és a vállalkozások szükségletei, a helyi feltételrendszerek (például épületek és más rendszerek állapota), és nem utolsósorban a helyi elit elképzelései.

A következő évtizedek várt kibontakozásának, a helyi fellendülésének motorja lehet az Állam, a vállalkozások helyi beruházásai vagy a helyi önkormányzat. Az Állam, a központi kormányzat sajátos céljait követi, eredményezhet helyi fellendülést, de jelenleg, ahogy már lassan másfél évtizede a fejlesztések fókuszában a nagyvárosok szűkebb vagy tágabb köre van. A nagy cégek a szintén tömeget keresik, céljaik gazdaságiak, így nem válasz, hanem piaci vagy munka tömeget keresnek. A helyi vállalkozások a hazai viszonyok között méretükben, számosságukban ritkán érik el azt a tömeget, hogy önmagukban képesek legyenek egy térség fejlődését generálni.

A helyi önkormányzat megjelenhet források biztosítójaként vagy éppen támogatások közvetlen címzettjeként, esetleg projektek, programok szervezőjeként. A programkölségvetés helyi szinten megvalósítva a saját erőforrások felhasználásának programozott optimalizálását jelenti, ahol a képességek összességét a kijelölt célokra vetjük alá. A francia példában az Állam, az a központi kormányzat alkalmazta saját magára a programkölségvetést, úgy, hogy az autonómiája szélesebb, jobban tudja befolyásolni saját működésének feltételeit, kevésbé függ például az államrendszer más szélesebb autonómiával rendelkező tényezőitől. Egy önkormányzat esetében a hosszabb távú gondolkodást elköteleződést, különösen a hazai környezetben kockázatosabbá teszik a folyamatosan változó feltételek, amelyek egyaránt érinthetik a lehetőségeit, ahogy a kötelezettségeit. A megerősített számonkérés lehetősége, amelyet akár új kötelezettségei betartatásának kikényszerítésére lehet alkalmazni egy optimalizált erőforrásfelhasználást teljesen megboríthat, és komoly nehézségeket, szélsőséges esetben csődhelyzetet teremthet.

Ennek ellenére a helyi közösségek saját helyzetük jobbrafordulását mégis kizárólag saját erőből, saját erőforrásaik optimalizálásával érhetik el. A központi programok döntően a központi kormányzat céljainak megvalósítását, azok kikényszerítését szolgálják. Optimális esetben a helyi közösség részben a saját céljaira fordíthatja az ilyen lehetőségeket, de ezek általában költségigényes félmegoldások. A legtöbb külső forrás, elsődlegesen a pályázati, de az egyedi elbírálású források is rejthetnek olyan feltételeket, amelyek torzítják az eredeti célokat, diszfunkcionalitást hordoznak, ami végső soron a hatékonyság csökkenését eredményezi.

A kérdés tehát igazából az, hogy van-e esély egy másik útra, egy olyan kitörési kísérletre, ahol a helyi közösség elsődlegesen maga dönt a saját fejlődési irányáról, újáról, ehhez forrásokat teremt és meg is tudja valósítani céljait, anélkül, hogy különböző kockázatait jelentősen megnövekednének, még nehezebb helyzetbe sodorná magát. Ehhez nagy valószínűséggel a szűkebb, esetleg a tágabb helyi közösség (akár több szomszédos település) erős összetartására, az egymásra utaltság felismerésére van szükség. Ez az út ugyanakkor hosszabb távon biztosabb eredményekkel kecsegtet, mert más lehetőségek rendelkezésre állása, akár 2-3 év távlatában is lényegesen nehezebbé válhat. *Ezek a mondatok azt is jelentik, hogy adott esetben a helyi stratégia nem egyetlen önkormányzat egyedi erőfeszítéseire vonatkozik, hogy több település, egy mikro-térség közös programja.*

A programkölségvetés politikai vagy stratégia dokumentumnak is tekinti a költségvetést, nem egyszerűen pénzügyi

tervnek. Ennek okán vagy ennek keretében stratégiai (ÁTFOGÓ CÉL) és konkrét célok (ÁGAZATI FELADATOK) kerülnek meghatározásra. A pénzügyi tervezés pedig éppen ellenkezőleg, az elemi szintről az átfogóbb, integráló szintek felé haladva, a célokból lebontott cselekvések (PROGRAMOK, AKCIÓK) költségeiből épül fel, elemi szintről kiindulva a szervezet egészére összesítve. Az „elmélet és gyakorlat” egysége azt is jelenti, hogy a PROGRAMOK és az AKCIÓK a sajátos hazai feltételek mellett, az önkormányzatok esetében tartalmazznak kötelező, törvény által előírt és önkéntes feladatokat.

2. A programköltségvetés felépítésének módszertana

2.1 A programköltségvetés szintjeinek magyarázata

A szintek számát tehát a komplextástól és a rendelkezésre álló kapacitásoktól kell függővé tenni. Az első ábrában bemutatott javaslatban:

1. Átfogó cél: Annak víziója, hogy az önkormányzat honnan hová szeretne eljutni a program hatálya alatt;
2. Ágazati feladat: A program által meghatározott részterületekre szabott, az átfogó célból lebontott konkrét célok;
3. Program: A program egyes részterületein megkülönböztetett közvetlen módon összefüggő teendők összessége;
4. Akciók: konkrét cselekvések önálló felelőssel, szervezettel, erőforrásokkal, költségvetéssel.

Ha az átfogó cél egy *élhető, integrált, okos város kialakítása* lenne, akkor ennek minden bizonnyal lenne egy *közlekedési* területe, ahol az ágazati cél például a *környezetbarát technológiák és alternatív, alacsony kibocsátást, környezeti terhelést eredményező* üzemanyagok terjesztése. Ebben elképzelhető többek között, egy olyan program, amelynek célja a *belvárosi környezeti terhelés csökkentése*. Ennek a programnak lehet több akciója. Így: a) *védett belvárosi övezet kialakítása*, csak zöldrendszámú behajtással; b) *önkormányzati hatáskörbe tartozó könnyítések* környezetkímélő járművek számára.

Szándékosan olyan példákat hoztunk, amelyek azt mutatják, hogy számos olyan programelem létezhet, amelynek költsége minimális, elsődleges a szándék, a végig gondolás, és a végrehajtás szükséges hozzá.

Amikor a szintek számának csökkentéséről a programszerkezet egyszerűsítéséről gondolkozunk, akkor elsődlegesen a második és / vagy a harmadik szint elhagyására gondolunk. Az első és a negyedik szintek nélkül értelmét veszti a rendszer.

2.2 A programköltségvetés megvalósításának lépései

A programköltségvetésre tehát úgy tekintünk, mint egy olyan eszközre, amely képes egy olyan erőfeszítés átfogó eszközzel, módszere lenni, amely komplex, de jól megfogalmazott célok megvalósítását támogatja egy erős konszenzus alapján. A program motorja egy személy, aki megfelelő képességekkel, felhatalmazással rendelkezik, a konszenzus

pedig a helyi érdekek, ellentétek harmonizálásával, párbeszéd útján jöhet létre.

A jelen tanulmányban bemutatott program alapú működés (vö. 1. ábra) természetesen elsődlegesen egy átfogó program megalkotását teszi szükségessé, majd e program beágyazását a működésbe, tehát a program végrehajtását, a végrehajtás ellenőrzését, és a külső és belső együttműködéseket támogató, a program működtetése környezeti feltételeinek segítését biztosító, széles értelemben kommunikáció, párbeszéd megvalósítását:

1. lépés: a stratégiai program megalkotása, elfogadása
2. lépés: a stratégiai program feladatainak lebontása, szervezeti rendszerének kiépítése, szervezeti beágyazása
3. lépés: a program végrehajtása az egyes felelősségi keretekben
4. lépés: program-monitoring üzemeltetése, figyelése, szükség szerinti beavatkozás
Párhuzamos folyamat:
5. lépés: kommunikáció

(1) **A stratégia program.** Ahogy a jelen tanulmányban is többször említettük ennek legalább az alapjai rendelkezésre állnak az önkormányzatoknál. Nagyon fontos látni, hogy például a ciklus program sok esetben nem egyéb, mint egyfajta kívánságlista, és az integrált településfejlesztési terv vagy stratégia pedig, a legtöbb önkormányzat számára egy olyan életidegen feladat, ami szükséges, ahhoz, hogy később uniós források le-hívásra kerülhessenek. Az ITS gyakran külső, szakértő cégek alkotják meg, amelyek az önkormányzat tartós partnereként ismerik az uniós nyelvet, elvárásokat, esetleg a források pályázásában is támogatást tudnak nyújtani. Ilyen formán az ITS-ek egy minden lehetőségre felkészített dokumentumok, amelyek nyomokban (például a szükséges statisztikai és egyéb adatok vagy markáns helyi sajátosságok vonatkozásában) köszönő viszonyban vannak a helyi feltételekkel.

A *stratégia programban* meg kell teremteni a célok és a lehetőségek összhangját, tervezni kell a kapacitások, erőforrások kihasználását, és az idődimenzió mentén is összhangot kell teremteni a tevékenységek megvalósításának feltételei, a források rendelkezésre állása, a kiadási szükségletek jelentkezése, és más költségvetési kihatások vonatkozásában. Azért kell hangsúlyozni ezt az vonatkozását a stratégia programnak, ami akár közhelyszerű is lehet, mert tapasztalataim szerint a mai magyar önkormányzati viszonyok gyakorlatától ez meglehetősen idegen.

Összességében a programköltségvetés legtermészetesebb kerete a ciklus- vagy gazdasági program, amelyet az Möt. rendelkezései nyomán alkot meg a képviselőtestület. Ezt a dokumentumot az önkormányzat általában sajátjának érzi, ugyanakkor cél- és eszközzel rendszerben meg kell felelnie a programokra jellemző követelményeknek: célok, erőforrások, határidők stb. összhangolása, megvalósíthatóság. Időbeliségében és logikájában is legalkalmasabb távlatnak a választási ciklus tűnik.

A programban érdemes legalább kétszintű célrendszert érvényesíteni, ez nyilván a program komplexitásától, az önkormányzat, a térség méretétől is függ. Tapasztalati tény, hogy az így megfogalmazott célok segítenek összhangot teremteni a programban, illetve szelektálni a megvalósítandó konkrét projektek között: a) Az első szint az átfogó cél szintje. Itt határozzuk meg, hogy az önkormányzat honnan hová szeretne eljutni. b) Amennyiben van második szintje a céloknak, úgy ez az ágazati célokat tartalmazza. A stratégiai programokra jellemző módon az ágazati célok az átfogó cél részterületekre való lebontását jelentik, azt teszik konkrétabbá egy-egy részterület vonatkozásában.

- (2) **Operacionalizálás, beágyazás.** A célokat programokon, akciókon keresztül valósítjuk meg. Ezek konkrét, megfogható projektek, amelyek kisebb nagyobb morzsákkal járulnak hozzá az egészhez. Az egyes akciókat kell úgy meghatározni, kiválasztani, hogy a program egésze sikeres legyen. Ezek az akcióknak, mint a program elemi részeinek megfogható eszköz, erőforrás és költségigényei vannak. Ezekből az igényekből, ezek harmonizálásából épül fel a program erőforrás szükséglete. Az akcióknak van időbeli lefutása, amelyet szintén iteráltatni kell a program más akciónak szükségleteivel, a program egészének lehetőségeivel.

Elvi fikciónak tűnhet egy ilyen program, ha nem számol az önkormányzatok kötelező feladataival. Az elmúlt évek törvényi szabályozása nem csupán szankcionálhatóvá tette azt, amikor egy önkormányzat nem hajt végre bizonyos rendelkezéseket, döntéseket, nem teljesíti törvényi kötelezettségeit, de megszabta a hivatalok normatív létszámát és még a polgármesterek jövedelmét is szabályozta. Így az 1990-ben kialakult széles autonómia a korábbinál szűkebb kereteket kapott a helyhatóságok esetében. Az önkormányzatok jelentős része úgy tekint a kötelező önkormányzati feladatokra, mint amelyek szinte teljesen lekötik az önkormányzat kapacitásait, erőforrásait akár emberi, akár pénzügyi értelemben. Egyúttal szinte alig van olyan önkormányzat, amely ne vállalna magára, kisebb-nagyobb mértékben önként vállalt feladatokat. Ezekhez képes forrásokat, kapacitásokat rendelni. Fejlesztéseket valósít meg, amelyeket utóbb üzemeltet. A programszerű működés ebből a perspektívából azt kell, hogy jelentse, hogy *az önkormányzat egy tiszta lapon újragondolja kötelező feladatainak ellátását, megkeresi azok leghatékonyabb, a törvényi feltételeknek megfelelő módját, és a fennmaradó, rendelkezésére álló kapacitásait olyan célok érdekében mozgósítja, amelyek körül konszenzus alakul ki a helyi elit, a szakmák, a lakosság, a civilek, vállalkozó stb. között.*

A programot a megvalósulás biztonsága és minősége érdekében kell ágyazni az önkormányzat szervezeti rendjébe. Fentebb egy korábbi tanulmányra hivatkozva (Kovács–Sebők 1998) idéztük Tatabánya példáját az önkormányzat szervezetének átalakításáról az 1990-es évekből. Az a speciális szervezeti rend leképezi azt ket-
tősséget, amit a stratégia gondolkodás, a programmal

kapcsolatos menedzsment tevékenység és a napi önkormányzati feladatok, a program végrehajtása jelent.

- (3) **Végrehajtás.** Az Mötv. értelmében semmilyen önként vállalt feladat nem veszélyeztetheti az alapfeladatok ellátását. Az az önkormányzat, amely túl akar lépni a szűk törvényi kereteken igenis megtalálhatja módját, hogy a kötelező feladatok ellátása mellett speciális céljait megvalósítsa. Ez tulajdonképpen olyan tapasztalati tény, amit például a TÖOSZ által fémjelzett önkormányzati joggyakorlatok is bizonyítanak.

A jelen tanulmányban fókuszban lévő programköltségvetés esetében a végrehajtás vonatkozásában ki kell emelni a *személyi felelősség* kérdését, illetve még egyszer kiemelten hangsúlyozni kell a *szervezeti-, bevételi- és kiadási stb. alternatívák* lehetőségeit. A személyi felelősség e helyütt az jelenti, hogy program minden szintjén ki kell jelölni felelős vezetőket, akik az adott szinten meghatározott célok, feladatok teljesüléséért, menedzsmentjéért lesznek felelősek. Ez az 1. ábra tanulsága szerint az önkormányzati szervezet meghatározott szintjein foglalnak helyet. Ez tehát egyúttal a szervezeti integrációt is jelentheti. A programköltségvetés sikerességének a tervezés minősége, vagy a megfelelő monitoring és kommunikáció mellett e személyi felelősség minél teljesebbé tétele. A legmagasabb, polgármesteri szinten ez tulajdonképpen az újráválasztást jelenti. Amennyiben a választott képviselők szerepet vállalnak a program megvalósításában, például ágazati feladatok gazdájaként, akkor az ő esetükben hasonló lehet a megoldás. Közalkalmazottak, köztisztviselők, eseti megbízottak alvállalkozók stb. esetében inkább egyfajta sikerességhez kapcsolt díjazás lehet a célravezető.

- (4) **Monitoring.** A programköltségvetés nem lehet merev rendszer, alkalmazkodnia kell a környezeti viszonyokhoz, a programköltségvetés rendszerének tekintetbe kell venni a megvalósítása során keletkező információkat mind a *célok megvalósulása*, mind *az elérni kívánt hatások teljesülése* tekintetében.

A célok megvalósulásának figyelemmel kísérése tulajdonképpen az egy programegységek felelősei tevékenységét vizsgálja. A visszajelzés ugyanakkor nem csupán a felelősségre vonást, szélsőséges esetben egy vezető, felelős elmozdítását szolgálhatja. Elsődleges célja a monitoringnak a problémák időben történő észlelése, és elhárítása.

A program hatásainak monitoringja több gondot vet fel. A programköltségvetés megvalósítása során sok olyan intézkedés történik, amelyek hatásai hosszabb távon jelentkeznek csupán. Nyilván ezek a hatások nem mérhetőek, egy-egy esetben közvetett, előzetes szempontok vizsgálhatóak.

- (5) **Kommunikáció.** A kommunikációt optimális esetben *programköltségvetéssel párhuzamosan kell tervezni*, és kommunikációs stratégia tervezésének általános szabályai szerint kell eljárni. Ez tehát azt jelenti, hogy a kommunikációnak *előre tervezettnek* kell lennie, de *fel kell készülnie rendkívüli helyzetekre. Differenciálnak*

kell lennie a célcsoportjai és eszközrendje tekintetében. A szélesebb értelemben vett kommunikációnak ki kell terjedni az egyszerű informálástól a párbeszéd különböző formáig, ideértve a közösségi tervezés eszköztárát. Az érintetti vagy célcsoportok esetében tehát eltérően kell kommunikálni például a programköltségvetés szervezésébe közvetlenül bevont személyekkel, akiknek státusza, jövedelemszerkezete változik, ahogy azokkal, akiktől egyszerűen nagyobb teljesítményt várunk el. Illetve másképpen kell kezelni azokat a csoportokat, akiket pozitív vagy negatív intézkedések hatásai befolyásolnak, lakókönyezetük, élet- és munkafeltételeik ideiglenesen vagy tartósan változnak.

3. A programköltségvetés sajátos eszközeinek leírása

A programköltségvetés és a teljesítménymanagement sem önkormányzati, sem az általában állami szférában, így a központi költségvetés vonatkozásában sem vált egyelőre meghatározóvá. Ennek látszólag törvényi okai vannak. A szabályozás például a közfeladatok ellátása vonatkozásában igyekszik minél szűkebb mozgásteret hagyni, mintegy atyáskodva az ellátók felett. Az érv nyilván az magyar állampolgárok egységes közszolgáltatásokhoz való joga. Ez ugyanakkor ellátás szervezése és pénzügyei vonatkozásban az ellátásért adott esetben felelős önkormányzat számára csökkenti az alternatív megoldások keresésének lehetőségét. A törvényi kereteket részben tehát az uniós jogharmonizáció is módosítja, de elsődlegesen a politikai akarattól függ. Se a központi, se az önkormányzati alrendszer vonatkozásában nem született meg olyan felismerés, hogy az intézményi ellátás szabadsága mellett a szervezeti, illetve mélyebb módszertani szabadság irányába el lehetne menni, mintegy nagykorúsítva a felelős vezetőket. Sőt, a késő 1980 évektől megkezdődő nyitásban létrejött kísérleti megoldások terét idővel szűkíteni próbálták és a 2010-es évek új államfelfogása, már az „egyszerű” megoldásokat keresve igyekezett a közfeladat-ellátás közvetlen ellenőrzését is a központi kormányzat közvetlen hatáskörébe vonni. E szándék ellehetetlenülése, az „inga visszafordulása”, tehát feltétele a szabadabb szervezési keretek kialakulásának, az alternatívákban gondolkodásnak. Ez akkor történhet meg, ha megszületik a felismerés, hogy a központi akarat nem mindenható, hogy az ország csak úgy teljesebbé válhat, ha az egyes pozíciókban nem végrehajtók, hanem megfelelő felhatalmazással rendelkező, felelős döntéshozók. Ha a kiépített rendszerek lehetőséget adnak a felelős vezetők szakmai tudásának és képességeinek, olykor fantáziájának és innovatív problémamegoldó képességének kibontakoztatására. Ha felismerjük, hogy nem a helyi vagy a központi hatalom a korrump, hanem a korlátlan, a felelős döntés, a „szabadság kis körei”-ből egy élhetőbb ország épülhet fel.

Minden olyan alkalommal, hogy a programköltségvetés hazai bevezethetőségét feszegetjük, a gátak mellett előkerülnek azok a költségvetési elemek.

A pénzügyi eszközök többsége inkább szokványos eleme a hatékony-teljesítményorientált pénzügyi rendszernek. Olyan eszközök, amelyek segítik kiszűrni a felesleges, megrögzült

kiadásokat (null-bázisú tervezés), amelyek tényleges politikai-szakmai összhangot teremtenek a különböző kiadási célok között (egységes szemlélet), és egyúttal világos prioritásokat és ütemezést állapítanak meg (programszerű felépítés, forráskoncentráció), miközben számolnak azzal, hogy egyes döntések megvalósítsa több évet vesz igénybe (több éves tervezési ciklus – valódi előtervezéssel, nem „görgetett” értékekkel, tökeköltségvetés), és egyúttal számol a választott megoldások pénzügyi és más tekintetben (ellátási-feladatszervezés stb.) vett alternatíváival, ahogy azzal is, hogy egyes költségvetési tételeket a döntéshozók hajlamosabbak emelni, mint másokat (fékek, gátak a költségvetésben).

A korábbi anyagok (Kovács 2015, Kovács 2016) is tárgyalt eszközöket e módszertani anyagban kicsit elmélyültebben, fókuszálva a kiemelt stratégiai és pénzügyi-hatékonysági szempontokra közelítjük meg. Ennek fényében válasszuk szét az eszközöket e két csoportra aszerint, hogy hogyan fejtik ki hatásukat.

3.1 Stratégiai tervezési eszközök

3.1.1 Új, egységes pénzügyi terv

Az egységesség a stratégiai szemléletet jelenti. Ez a problémák feltárásából indul és az azokra adott válaszokon jut el a cselekvéseikig. A cselekvések (AKCIÓK) költségeiből adódik tehát össze a költségvetés kiadási oldala, amelyek tehát kötelező és önként vállalt feladatokat egyaránt tartalmaznak.

Mit jelent a változás? Az önkormányzat, amely alkalmazza a programköltségvetés eszközrendszerét a jelenlegi, párhuzamosan létező tervezési dokumentumokat (gazdasági program, ITS és a specifikus programok) egyetlen stratégiai keretben kezeli, amelyben az ezekben tervezett cselekvések össze vannak hangolva. Az összhang a garanciája, hogy a különböző területek erőfeszítései ne kioltják, hanem erősítsék egymást. Egy olyan rugalmas rendszer jön létre, amely 5-7 éves, középtávra szól. Ugyanakkor rugalmas, mert a felelős vezetők folyamatosan ellenőrzik, értékelik a megvalósulás ütemét, az eredményeit és a hatásait. Ezen visszacsatolások hatására éppen ezért legalábbis áttekintik a vállalásokat, de akár felül is vizsgálják azokat, módosítják.

3.1.2 A költségvetési tervezés éves és több éves ciklusa

A stratégiai programból, az AKCIÓK költségei, illetve a rendelkezésre álló, fedezetül előteremtett források mentén létrejön egy hagyományos szerkezetű a törvényi előírásoknak megfelelő éves költségvetés. A költségvetési tervezés szabályozása ma már, éppen a kiszámíthatóság okán előír egy hároméves tervezést is, amit előre megadott paraméterek mentén, gördülő tervezéssel számítanak ki. A mennyiben ugyanakkor az adott önkormányzat mélyebben ismeretekkel rendelkezik arról, hogy két-három év múlva milyen új vagy áthúzódó programjai lesznek, úgy ezek esetében már specifikus ismeretek alapján tervezheti jövőbeni költségvetése számait. Így pontosabban ismerheti várható forrásigényét, tevékenységeit, fejlesztéseit, és előkészítheti annak pénzügyi hátterének meg-

teremtését. Ez a módszer, az éves és például hároméves, tervezés párhuzamos megvalósítása abban is segít, hogy az adott évre tervezett tevékenységek hatásai jobban beilleszthetők legyenek a következő évi költségvetési tervbe, direkter módon, előre megismerhetőek, kezelhetőek legyenek a feszültségek, adott esetben a tervek előzetes módosításával. *Ez ugyanakkor ellentmond a messianisztikus, vagy voluntarista politikusi hozzáállásnak, amelynek esetében csak a politikai szándék, akarat számít, a realitások nem.* A távolabbi évekre vonatkozó terveknek természetesen részletezettségükben nem kell biztosítaniuk az aktuális év tervét, hanem fokozatosan kell közelíteniük, elérniük azt. Elsődlegesen a főbb irányszámokat kell kidolgozni, az áthúzódó folyamatokat kell tovább vezetni.

3.1.3 Forrás- és erőforráskoncentráció

A forrás-és erőforráskoncentráció valójában stratégiai elem, források prioritások (fontos célok) mentén történő összpontosítását jelenti, ami a stratégia megvalósításának hatékonyságát jelenti. Kevés, jól megfogható számú cél megvalósítása, az erőforrások, figyelem szétforgácsolásának elkerülése a kitűzött célok nagyobb valószínűséggel történő megvalósulását eredményezi. Hatékonyságot eredményező tényező a kevésbé fontos célok későbbre halasztása is, hiszen ez felszabadul, a kiemelt célokra fordítható többlet (erő)forrásokat jelent, illetve az a tény is, hogy közben az önkormányzat tevékenységi spektruma egyszerűbbé, átláthatóbbá válik.

3.1.4 Személyi felelősség és szervezeti integráció

A francia példa pozitív és a szlovákiai programköltségvetéssel kapcsolatos negatív tapasztalatok együttesen támasztják alá, hogy a stratégiai szemlélet résznek kell lennie a program szervezeti beágyazásának (a program felelősségi szintjeit az önkormányzat szervezeti szintjeihez kell kötni), és a program egy-egy elemének a végrehajtásával, a végrehajtás ellenőrzésével kapcsolatos teendőket, konkrét személyekre felelős vezetőkre kell bízni. Ezen személyek teljesítményét a program adott elemének teljesüléséhez kell kötni, meg kell a teremteni a személyes érdekeltiséget (javaldalmazás, előléptetés, kitüntetés stb.). Így a tatabányai példát reprodukálva a polgármesteri hivatal egységeiben egy-egy személy, akár a vezető a stratégiáért, vagyis a programköltségvetés adott egységet érintő szegmenséért lesz felelős.

Egyes szervezeti, elmélettel foglalkozó szakemberek véleménye ugyanakkor részben eltér, és azt hangsúlyozza, hogy ilyen típusú szervezetekben kontraproduktív lehet a személyes felelősség kiemelése. A teljesítmény ugyanis egy csoport munkájának eredményeként áll elő. Így alternatív megoldás lehet a csoport felelőssége, jutalmazása.

3.2 Pénzügyi hatékonysági eszközei

3.2.1. Nullbázisú tervezés

Amennyiben következetesen végig gondoljuk a programköltségvetés fogalmát, egyes jellemzőit természetesen hat null-

bázisú tervezés mellett valósulhat csak meg. Tehát a program alapú tervezés csak olyan költség tervezését teszi lehetővé, amelyeket a program indokol. Ez jellemzi a korábban bemutatott, hivatkozott francia modellt, nincsenek automatikus kiadások. Maga technika a programköltségvetéstől függetlenül is létezik, ugyanakkor ismerve egy közepes vagy nagyobb önkormányzat költségvetésének volumenét komplexitását, érhető az ellenállás a technikával szemben.

A hagyományos, bázis-alapú, vagyis a korábbi adatok korrekciójával kialakított tervek ugyanakkor évek, évtizedek alatt átláthatatlanná válnak, nem lehet szisztematikus áttekintéssel sem megtalálni a felesleges, nem valós kiadásokat. Éppen ez a tulajdonsága, a csak szükséges, indokolt kiadások tervezése az, ami lehetővé teszi, hogy korábban lekötött források szabaduljanak fel a fontos célok többletfedezeteként.

3.2.2 Bevételi és kiadási (ellátási / szervezési) alternatívák

Az itt ismertetett módszer fontos eleme az automatizmusok elkerülése minden tekintetben is. Ezt hagyományosan a bevételi és kiadási alternatívák címkével szokás megnevezni. Az elv, hogy nem csupán a kiadások, a források is eredményeznek költségeket, illetve, hogy egy-egy költség betervezése előtt meg kell vizsgálni, hogy létezik-e olcsóbb, kisebb kiadással járó, de azonos, vagy jobb ellátási, szolgáltatási minőséget eredményező megoldás. A kiadások esetében ez szélsőséges esetben a saját önálló intézmény feladását, közös, társulások, vagy más alternatív megoldást jelenthet. A források esetében elsődlegesen a hitel, a pályázati források, vagy befektetői megoldások költségeinek összevetésére gondolunk.

Így megfelelő mutatószámokkal kell tudni mérni, akár más hasonló önkormányzatok kiadásszerkezetéhez viszonyított relatív költségpozíciót stb. Az eredményeket vizsgálni kell, meg kell találni a különbségek okait. Ezek egyes esetekben nem feloldható problémákra, vagy éppen politikai, szakmai stb. indokokra vezethetők vissza. Más esetekben ugyanakkor elhárítható problémákra, felesleges költségekre figyelmeztetnek.

3.2.3 Üzemgazdasági szemlélet és tökeköltségvetés

A tervezés, programozás egységes abban is, hogy kitér a működtetés és a fejlesztések kérdéseire. Tehát nem kizárólag fejlesztési vagy működtetési terv. Ezek, tehát a *fejlesztések, és a működtetés kölcsönösen kihatnak egymásra: a működtetésnek vannak fejlesztési, felújítási és beruházási kihatásai, ahogy a fejlesztések nyomán létrejövő javakat működtetni kell.* Azt, amikor a fejlesztések kiadásait részleteiben, a közvetlen beruházási költségeken túl a forrásköltségekkel és a majdani működtetés költségeinek figyelembevételével tervezzük, nevezzük *tökeköltségvetésnek.* A pénzügyi stabilitásra törekvő tervezésnek ez elengedhetetlen eleme, mert így válnak előre láthatóvá a fejlesztések rejtett költségei.

A működtetés forrásait, lévén folyamatosan jelentkező kiadások folyamatosan rendelkezésre álló, folyó bevételekből kell biztosítani. Erre egyszeri, fejlesztési vagy töke, illetve vagyonszükségletből származó bevételek nem fordíthatóak. Ez utóbbit nevezzük üzemgazdasági szemléletnek. Az 1990 előtti

CLF-modell a működési és beruházási költségvetés elkülönítése	
Működési (folyó) bevételek	- Fejlesztések, beruházások forrásai
+ Működési (folyó) kiadások	+ Fejlesztési, beruházások, tőke jellegű kiadások
= MŰKÖDÉSI EREDMÉNY	= BERUHÁZÁSI DEFICIT (+) / SZUFICIT (-)
<hr/>	
+ Hiteltörlesztés	
= NETTÓ MŰKÖDÉSI EREDMÉNY*	
<hr/>	
	= FORRÁSHIÁNY (+) / -TÖBBLET (-)
	Hitelfelvétel
	= ÉVES KÖLTSÉGVETÉSI EGYENLEG
* A nettó működési eredmény nettó működési eredmény fogalom helyett Vigvári András bevezette a pénzügyi kapacitás fogalmát, amely nála az önkormányzatok pénzügyi egészségének egyik legfontosabb mutatószáma.	

(Forrás: saját szerkesztés, korábban megjelent: Kovács 2015)

3. ábra

A CFL-modell: az üzemgazdasági szemlélet megjelenése

közszektor finanszírozásban már jelen volt. Az ok, amiért a működtetést folyó, rendszeres bevételekből kell megoldani az az, hogy az egyszeri források (hitel, vagyonhasznosítás) bizonytalanná teszik a folyamatos kiadásokat jelentő működés finanszírozását, ráadásul a tőke és vagyoni bevételek működésre fordítása vagyonvesztést eredményez. A hitelek esetében is csak a likviditási hitelek működtetési felhasználása javasolt, amelyek abban segítenek, hogy a kiadások jelentkezése és a források rendelkezésre állása közötti időszakot áthidalják. Más hitelek működtetési célú igénybevétele könnyen adósságszpirált eredményezhet. A működési költségvetésének kiegyensúlyozott, pozitív egyenleg melletti tervezését már a stabilitási törvény is előírja. Megfordítva, az esetleges működési többletfejlesztésekre történő fordítása nem eredményez hasonló egyensúlyvesztést, hiszen abban az esetben a rendszeresen rendelkezésre álló források és a rendszeres kiadások egyenlege eredményez többletet, amelyet az önkormányzat fejlesztésekre, vagyonának növelésére tud felhasználni.

Azt az analitikát, ahol a folyó bevételek és működési költségvetés egyenlegeként előálló működési eredmény, illetve az ebből, a hiteltörlesztés nyomán képzett nettó működési eredmény és beruházási deficit/szufficit (a fejlesztés forrásai és a fejlesztési kiadások egyelege) nyomán előáll a forráshiány/többlet CLF modellnek hívjuk. Az elnevezés a franciaországi elterjedt alkalmazására utal.

A jelenlegi hazai számviteli gyakorlat is elkülöníti a működési és beruházási költségvetést, és így lehetővé teszi annak kimutatását, hogy használ el az adott önkormányzat nem működési, egyszeri forrásokat fejlesztésre. Gyakorlat szakemberek ugyanakkor panaszkodnak, hogy a működés és a fejlesztés elkülönítése, habár evidensnek látszik, mégis egyes

esetekben, például bizonyos pályázatok alkalmazott szabályok miatt szinte lehetetlen.

3.2.4 Rugalmasság és mesterséges gátak a forrásfelhasználásban

Hasonlóan a működtetés és a fejlesztési költségvetés esetében bemutatott elvekhez, más vonatkozásokban is működhet a tervezésben a rugalmasság (átcsoportosíthatóság) és merev gátak párhuzamos létezése. A francia példa azt mutatta, hogy általában rugalmasnak kell lenni a programelemek, illetve az egyes elemeken belül a kiadásnemek közötti átcsoportosíthatóság biztosításában. Ezt mindig az adott szinten felelős vezetőre kell bízni, aki akár jövedelmében, sikerességében függ a programelek megfelelő teljesülésétől. Merev határokat, illetve a különleges, magasabb szintű vezetői engedélyt csak olyan kivételes kérdésekben szabad kikötni, ahol az alacsonyabb szintű vezető túl könnyen dönt forrásátcsoportosítás mellett (például személyi vagy alvállalkozói források, jutalmazás), és ezzel a döntésével a program egészségének fenntarthatóságát veszélyezteti.

3.2.5 Eredmény szemlélet

Az eredmény szemléletű számvitel, olyan pénzügytechnika eszköz, amelynek segítségével az összetartozó kiadások és bevételek összevezethetőek, így megismerhető egy-egy tevékenység pénzügyi mérlege. Magyarországon 2014 óta az államháztartásban bevezetésre kerül az eredmény szemléletű számvitel: „Összhangban a tagállamok költségvetési keretrendszerére vonatkozó követelményekről szóló, a Tanács 2011/85/EU irányelv átvételi határidejével, 2013 második félévében kerül

sor az átültetésre. Az ezzel összefüggő törvénymódosítások, így az államháztartásról szóló törvény és a Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló törvény módosításáról szóló törvényjavaslatok az előzetes tervek szerint októberben kerülnek az Országgyűlés elé, és így azok még 2013-ban elfogadásra kerülnének. Az irányelv átültetésének keretében 2012 második félévében új államháztartási számviteli rendszer kialakítására került sor, amely 2014-től lesz hatályos [4/2013. (I. 11.) Korm. rend.]. Az új rendszer az államháztartás egészét tekintve egy rendszeren belül tudja majd kezelni a pénzforgalmi és eredményszemléletű számvitelt, valamint átlátható és egységes közgazdasági és funkcionális (COFOG-alapú) osztályozás kerül bevezetésre.” (Magyarország konvergencia programja 2013 – 2016, Magyarország Kormánya, 2015.)¹

Kassó Zsuzsa könyvvizsgálóval, önkormányzati szakemberrel történt 2014–2015-ös beszélgetéseink, a TÖOSZ-ban tartott előadása nyomán világossá vált ugyanakkor, hogy a az eredményszemléletű számvitel képes biztosítani a programköltségvetés információs bázisát. Jelentős további erőforrás szükséglet nélkül biztosítja a programköltségvetés információs bázisát. Ez talán némileg leegyszerűsítve azt jelenti, hogy az közszektorban az eredményszemlélet számvitelben alkalmazott COFOG kódrendszeréhez az utolsó számjegy után további két, három vagy négy jegyet teszünk hozzá. Ezek a jegyek tartalmazzák a programköltségvetés belső kódrendszerét, ezeken keresztül vizsgálható annak megvalósulása. Ez tehát a monitoring rendszerének az alapja.

4. Akadályok a programköltségvetés hazai bevezetésével szemben?

A programköltségvetés több fontos eleme része a mai, hazai szabályozásnak, gyakorlatnak (programozás, eredményszemléletű számvitel stb.), egyes elemei rendkívül ellentmondásos módon léteznek (pl. egyeséges célrendszer). Tényszerűen létezik az a minimális költségvetési mozgástér, amely érdekelté teheti a helyi önkormányzatok egy racionálisabb működés irányában történő fellépésben.

Bár ez a fajta tervezés nem összeegyeztethető a voluntarista politikusi hozzáállással, viszont a realitások talaján mozgó szándékok megvalósításban sokat segít: forrás- és erőforráskoncentráció a kívánt célok mentés, felkészülés, akadályok előzetes elhárítása és eszközök megteremtése, felszabadítása.

Bibliográfia

- BÍBÓ ISTVÁN (1986): *Az európai társadalomfejlődés lényegéről*, In: Bíbó István: *Válogatott tanulmányok*, III. kötet, Magvető, Budapest
- DABLA-NORRIS – ERA, ALLEN, RICHARD – ZANNA, LUIS-FELIPE – PRAKASH, TEJ – KVINTRADZE, ETERI – LLEDO, VICTOR – YACKOVLEV, IRENE – GOLLWITZER, SOPHIA (1980): *Budget Institutions and Fiscal Performance in Low Income Countries*, The International Monetary Fund
- HAGEN, JOHN (1968): *Program Budgeting*, CSE Report no. 7, Center for Study Evaluation, UCLA Graduate School of Education, Los Angeles, California
- KOVÁCS RÓBERT (2015): *Programköltségvetés*, Tréning kézikönyv, Benedek István – Kovács Róbert (sorozatszerkesztők): *A teljesítményelvű önkormányzati pénzügyi menedzsment*, TÖOSZ – Helyi Observatórium (Letölthető: <http://lrmi-cloud.hu/portal/index.php/hu/projektek/68-2013-14-mafis-teljesitmenyelvu-onkormanyzati-penzugyi-menedzsment>)
- KOVÁCS RÓBERT (2016): *A programköltségvetés és a teljesítményelvű, hatékony önkormányzati pénzügyi menedzsmentet támogató eszközök* In: Erdős Katalin – Komlós Éva (szerk.): *Tanítványaimban élek tovább*, PTE KTK. (Letölthető: http://kkt.pte.hu/sites/default/files/hir_mellekletek/2017/04/e-book_tanitvanyaimban_elek_tovabb.pdf)
- KOVÁCS RÓBERT – SEBŐK ORSOLYA (1998): *Financial management Hungarian cities: The case of Tatabánya*, The Urban Institute, Washington (Letölthető: http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNACJ603.pdf)
- ROSENBERG, PHIL (1999): *Program Budgeting, Modernizing Financial management, Training Manual*, The Urban Institute – Metropolitan Research Institute, Washington-Budapest
- Moynihan, Donald – Beazley, Ivor (2016): *Toward Next-Generation Performance Budgeting. Lessons from the Experiences of Seven Reforming Countries*, The World Bank Group, Washington (Letölthető: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/25297/9781464809545.pdf?sequence=2&isAllowed=y>)
- SZAPPANOS JÚLIA: *Áttérés az eredményszemléletű számvitelre – áttekintés*, In: *Pénzügyi szemle* Digitális kiadás: <http://www.penzugyiszemle.hu/tanulmanyok-eloadasok/atteres-az-eredmenyszemleletu-szamvitelre-attekintes>

¹ A folyamatról részletesebben ld. Szappanos 2014.