



Nyugat-Magyarországi Egyetem  
Közgazdaságtudományi Kar

Gazdasági Folyamatok Elmélete  
és Gyakorlata Doktori Iskola

Pénzügyi Program

## **DOKTORI (Ph.D.) ÉRTEKEZÉS**

**A költségvetési számvitel „accruals” szemléletének  
aktuális kérdései, és alkalmazhatósága Magyarországon**

**Témavezető: Dr. Nyikos László**

Polyák Imre  
doktorandusz hallgató

**SOPRON  
2008**

**A KÖLTSÉGVETÉSI SZÁMVITEL „ACCRUALS” SZEMLELETÉNEK  
AKTUÁLIS KÉRDÉSEI, ÉS ALKALMAZHATÓSÁGA MAGYARORSZÁGON**

Értekezés doktori (PhD) fokozat elnyerése érdekében  
Készült a Nyugat-Magyarországi Egyetem Gazdasági Folyamatok Elmélete és Gyakorlata  
Doktori Iskola Pénzügyi Programja keretében

Írta:  
Polyák Imre

Témavezető: Dr. Nyikos László

Elfogadásra javaslom: IGEN / NEM

.....  
aláírás

A jelölt a doktori szigorlaton ..... %-ot ért el.

Sopron, .....

.....  
a Szigorlati Bizottság elnöke

Az értekezést bírálóként elfogadásra javaslom:

Első bíráló: Dr. .... IGEN / NEM

.....  
aláírás

Második bíráló: Dr. .... IGEN / NEM

.....  
aláírás

A jelölt az értekezés nyilvános vitáján ..... %-ot ért el

Sopron, .....

.....  
a Bírálóbizottság elnöke

A doktori (PhD) oklevél minősítése: .....

.....  
az EDT elnöke

*„Felfedezni valamit annyit tesz,  
mint látni, amit mindenki lát,  
és közben arra gondolni,  
amire még senki.”*

Szent-Györgyi Albert



# Tartalomjegyzék

|   |     |
|---|-----|
| 1. Bevezetés, tézisek.....  | 7   |
| 2. Fogalmi alapvetés.....   | 11  |
| 2.1. A számvitel történelmi gyökerei.....                         | 11  |
| 2.2. A számvitel konvergenciájának strukturális kérdései.....     | 17  |
| 2.3. A nyilvántartási rendszer lehetséges irányai.....            | 27  |
| 3. Az átállítás folyamata a nemzetközi ajánlások szerint.....     | 33  |
| 3.1. Politikai berendezkedés.....                                 | 34  |
| 3.2. Az átállítás ütemezése.....                                  | 36  |
| 3.3. A reform lépései.....  | 37  |
| 3.4. Az eredményszemlélet megszervezése.....                      | 44  |
| 3.5. Könyvvizsgálat a reformperiódus alatt.....                   | 45  |
| 3.6. Előkészítés kérdései.....                                    | 46  |
| 3.7. Az átállítás várható előnyei.....                            | 49  |
| 3.8. Teljesítménymutatók képzése.....                             | 50  |
| 4. Nemzetközi tapasztalatok.....                                  | 52  |
| 4.1. Új-Zéland számviteli reformja.....                           | 54  |
| 4.2. Az Egyesült Királyság államszámviteli reformja.....          | 58  |
| 4.3. Államszámviteli reform Franciaországban.....                 | 63  |
| 4.4. Argentína számviteli reformja.....                           | 66  |
| 4.5. A programköltségvetés szempontjai Ausztráliában.....         | 71  |
| 5. Az IPSAS-ok rendszere, mint a best practice megjelenítése..... | 74  |
| 5.1. Az IPSAS fejlesztése.....                                    | 74  |
| 5.2. IPSAS-ok rendszere.....                                      | 78  |
| 5.3. Az IPSAS által generált output.....                          | 81  |
| 5.4. Az államháztartási sajátosságok kezelése.....                | 84  |
| 5.5. Az áttérés nyitott kérdései.....                             | 91  |
| 5.6. Az IPSAS adaptációs szintjei.....                            | 92  |
| 6. Hazánk számviteli rendszere.....                               | 95  |
| 6.1. Az államháztartási szabályozás részterületei.....            | 95  |
| 6.2. A célrendszer.....   | 95  |
| 6.3. Reformkilátások.....   | 102 |
| 6.4. Informatikai vonatkozások.....                               | 105 |
| 7. Eredmények bemutatása.....                                     | 113 |
| 8. Összefoglalás.....   | 120 |
| 9. Hivatkozások.....  | 124 |
| 10. Összefoglaló.....   | 128 |
| 11. Summary.....  | 129 |

## Ábrajegyzék

|  |     |
|--|-----|
| 1. ábra: A teljesítménymutató az oktatási törvényben<br>Forrás: Saját szerkesztés a Segédanyag a pedagógusok kéthavi tanítási időkeretének megállapításához, OKM, 2006. alapján  | 15  |
| 2. ábra: Az IAS/IFRS standardalkotási folyamat<br>Forrás: Ernst&Young oktatási anyag (www.iasb.org)  | 21  |
| 3. ábra: A magyar számviteli standardalkotás szereplői<br>Saját szerkesztés a 202/2003. Kormányrendelet és a 2000. évi C törvény alapján   | 23  |
| 4. ábra: A reform előkészítésének sematikus forgatókönyve<br>Saját szerkesztés, a Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities (Second Edition) IFAC, 2003. December és más államok tapasztalatai alapján | 42  |
| 5. ábra: A RAB logikai ábrája az angol reformfolyamatban<br>Forrás: Full Implementation of Res. Acc. and Budgeting, Her Majesty's Treasury, 2001   | 58  |
| 6. ábra: Az argentin nyilvántartási rendszer felépítése<br>Saját szerkesztés, The Governmental Accounting System in Argentina, 2004 alapján  | 68  |
| 7. ábra: A standardalkotás menete az IPSAS-ok rendszerében<br>Saját szerkesztés, a 2007 IFAC Handbook Of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements alapján   | 75  |
| 8. ábra: Az IPSAS rendszerének felépítése<br>Saját szerkesztés, a 2007 IFAC Handbook Of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements alapján  | 81  |
| 9. ábra: A költségvetési számviteli konvergencia szintjei<br>Saját szerkesztés, Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities (Second Edition) IFAC, 2003. December és saját kutatás alapján               | 93  |
| 10. ábra: Az előirányzatok kezelése a magyar költségvetési számvitel rendszerében<br>Saját szerkesztés, a 249/2000. (XII. 24.) Kormányrendelet alapján   | 96  |
| 11. ábra: A hálózat sematikus ábrája<br>Saját szerkesztés, illusztráció  | 107 |
| 12. ábra: Adatszervezés, centralizálás-decentralizálás<br>Saját szerkesztés, önálló kutatás alapján  | 112 |

## Táblázatjegyzék

|  |    |
|--|----|
| 1. táblázat: A nyilvántartási paradigmák egyes vizsgálati aspektusai<br>Saját szerk. Dr. Vígvári András: Bevezetés a közszeaktor kontrollingba. I. alapján | 29 |
| 2. táblázat: A reformok tényezői az egyes országcsoportok esetén<br>Saját szerkesztés, önálló kutatás, más országok tapasztalatai alapján                  | 36 |
| 3. táblázat: A beszámolók szerkezete az egyes szabályrendszerekben<br>Saját szerkesztés, önálló kutatás alapján  | 84 |

# 1. Bevezetés, tézisek

A disszertációmban újféle szemszögből világítom meg az államszámvitel jelenlegi helyzetének, és a folyamatban lévő innováció keretében kialakuló új elszámolási rend kérdéskörét.

Ennek keretében felvázolom, hogy milyen okai vannak a számviteli megosztottságnak, természetesen többféle szemszögből, így kulturális és szektoriális tényezőkre összpontosítva, valamint külön kitérve az érdekhordozók eltérő információs igényére.

Egy rövid történeti alapvetés keretében bemutatom a számviteli kultúra formálódását térségünkben. Kiemelt hangsúlyt helyezek a nyilvántartás és beszámoltatás szemléletének alakulására, külön figyelmet fordítva a számvevőszéki rendszer formálódására a XIX. századtól kezdve. Nem célom ugyanakkor részletesen bemutatni a számvevőszéki struktúrákat, inkább a szemlélet alakulását tartom szem előtt.

Érdekes problémafelvetést jelent, ha megvizsgáljuk a számviteli tagoltság metszeteit, a legfontosabb hatóokok bemutatásával, valamint a várható mozgási irányokkal.

Célom bemutatni a pénzforgalmi és eredményszemlélet dichotómiájának kérdéskörét, különös tekintettel arra, hogy jelenleg is folyik a szakmai vita az elszámoltatás átállításával kapcsolatban. A cél ugyan általában ismert: az eredményszemlélet (accruals szemlélet), azonban itt is vannak további kérdések, különösen a tőkemegtérüléssel és az amortizáció elszámolásával kapcsolatban, hiszen ami értékcsökkenést megjelenítünk, ezt oda is kell adni a költségvetési szervnek.

A szakmai vita természetesen magán a nyilvántartási rendszeren túl kiterjed a költségvetési szférában elvárt pénzügyi tervezés fundamentumára. Mivel a probléma nem csak hazánk relációjában vetődik fel, célom ezért bemutatni a más országokban alkalmazott megoldásokat is, és megvizsgálom, hogy a lezajlott folyamatok mennyiben adaptálhatóak hazánk esetében.

Az elszámolási rendszer átállításával kapcsolatban számos részletkérdés felmerül, ezekkel nem foglalkozom. A részletes szervezési kérdésekbe nem kívánok belefolyjni, ezek nem részei a vizsgált területnek. Nem célom továbbá behatóan foglalkozni a számvitelben egyébként jelentős értékmérési problémával sem, hiszen ez a kérdéskör külön tudományos dolgozat témáját is jelenthetné.

A dolgozatomban a legfontosabb célként átfogó problémafelvetést és elemzést tűztem ki, melyet hazánk államszámviteli reformjára kívánok kifuttatni. Ennek különös aktualitását adja, hogy hazánk az Európai Unió tagjaként számviteli innovációs program keretében vállalta a költségvetésének megreformálását. Sajnos ezen a téren egyelőre nincs előrelépés, különösen a politikai konszenzus hiánya miatt.

Megoldási lehetőségként természetesen kézenfekvően adódik a nemzetközi számviteli standardok rendszerének alkalmazása, melynek kialakításakor a best practice írásba foglalását tűzte ki célul a nemzetközi standard-testület. Ennek megfelelően nem maradhat ki a dolgozatomból ennek a szabályozási rendszernek az átfogó, de lényegre törő bemutatása sem. Nem céлом, hogy nagyon elmerüljek a részletekben, ez nem lenne tudományos igényű. Ehelyett bemutatom a szabályozás logikáját, felépítését, illetve azokat a specialitásokat, amelyekkel külön foglalkozik a standard-alkotó.

Foglalkozni kell természetesen a szabályrendszer alkalmazhatóságával is, ami a vizsgált terület szempontjából azért is jó problémafelvetés, mert egészen más típusú érdekhordozói körrel találkozunk a költségvetési szférában, mint az üzleti vállalkozások esetében. Ebből kifolyólag más-más motiváció alapján lehetséges az érdekhordozókat bevonni a szabályrendszer alakításába.

Az üzleti számvitelben az érdekhordozók között – az általános, belső, menedzseri-döntéshozói körön kívül – legfontosabb szabályalakító érdekhordozóként tartjuk számon a piaci partnereket, hitelezőket, és nagyobb vállalatok esetén kiemelt helyzetben vannak a tulajdonosok.

Az államszámvitelben azonban – a közpénz természetéből adódóan – a legfontosabb szerepe a közvéleménynek van, de ezen túlmenően a politikai testületek, politikai döntéshozók, politikusok információs igényét kell kielégíteni. Nem elhanyagolható, az uniós források miatt, a nemzetközi szervezetek igénye sem, különösen a pályázati rendszer fokozódó jelentősége miatt.

A döntések meghozatalakor – bár a végső döntés a politikai vezetők, önkormányzati és országgyűlési képviselők kezében van –, általában erős **háttérapparátus** segíti a munkájukat, ennek megfelelően kell biztosítani a döntéshez szükséges kvalitatív és kvantitatív információs bázist.

A **közvélemény** fontos kontrollt jelent, demokratikus berendezkedésű állam esetén külön jelentőséggel bír, hogy a közpénzek tekintetében az elszámoltatás megfelelően működjön.



A **nemzetközi donorszervezetek**, pályázati ellenőrző bizottságok szerepe külön vizsgálendő, melyek természetesen saját információs igényt támasztanak az állami elszámoltatási struktúrával szemben.<sup>1</sup>

A fenti három érdekhordozói kört azért érdemes véleményem szerint elkülöníteni, mert más-más típusú információra van szükségük, ugyanakkor az érdekérvényesítő képességük sem egyforma. A közvélemény információs igénye jelenti a legnagyobb dilemmát, ők könnyebben megértik a pénz szemléletű elszámolást, az eredmény szemlélet állományi adatait annyira nem is értik, a realizációs elvet még kevésbé. Hozzá kell hogy tegyem, ez nem determinálhatja a megfelelő politikai kultúrával rendelkező országot, a szakmai szempontok muszáj, hogy előbbre valók legyenek.

A politikai döntéshozók sokszor szintén nem gazdasági szakemberek, így elvileg az ő igényeiket is inkább kielégíti a pénzforgalmi elszámolás/elszámoltatás. Itt van azonban fontos szerepe a háttérapparátusnak, amelynek át kell tudnia tekinteni az eredményszemléletű beszámolót, amiből – kétségtelenül – minőségi információt lehet szerezni az államháztartás és a közszolgáltatások költségigényéről.

A nemzetközi donorszervezetek fejlett infrastruktúrával és jól képzett szakemberekkel rendelkeznek, az uniós források felhasználását rendszeresen ellenőrzik, és látszik, hogy ők az eredményszemléletet kultiválják. A konvergencia-kritériumok mérésére is eredmény bázisú indikátorokat vezettek be.

A nemzetközi tapasztalatok bemutatását elengedhetetlennek tartom, más országok reformfolyamataiból meríthetünk, szerencsére ugyanis hazánk számviteli reformjában nincs szükség arra, hogy „feltaláljuk a spanyolviaszt”. Rendelkezésünkre áll az a sok ismeret, amit más országok összegyűjtöttek a témában. Nem véletlenül választottam a vizsgált az országokat, mindegyik esetében megjelenik valamilyen specialitás: Új-Zéland esetében a kiváló szervezés és előkészítés, Anglia egy új szemléletű költség-felfogást alakított ki, Franciaország érdekes példát jelent a teljesítménymutatók gondos kiválasztásával kapcsolatosan, és Argentínától érdemes ellesni az informatikai és adatszervezési ismereteket.

Ezen túlmenően kézikönyvszerűen alkalmazható az az ajánlás-gyűjtemény, amit az Államháztartási Bizottság (Public Sector Committee, később IPSASB) állított össze az accruals szemléletre való átállításhoz. A standardalkotó ajánlásait ezért részletesen bemutatom, kitérve arra is, hogy ez mennyiben hasznosítható hazánk esetében, mely

---

<sup>1</sup> Lásd még: Dr. Vigvári András: Bevezetés a közszeaktor kontrollingba. I., Közszeaktor számvitele, 2007.

tényezők jelentenek nagyobb kihívást Magyarország esetében, milyen időszükséglettel számolhatunk az implementálással kapcsolatban, és milyen utakat és ütemezést választhatunk a bevezetés során.

Céлом továbbá, hogy bemutassak egy modellt az átállítás előkészítésére, és megjeleníteni azokat a kulcstényezőket, amelyekben múlhat a kialakított új rendszer sikeres bevezetése. A bevezetés többféle forgatókönyv szerint lebonyolítható, azonban – a nemzetközi tapasztalatokból kiindulva bizonyos tényezőkre mindenképpen figyelemmel kell lenni, így többek között a megfelelő oktatás-képzés témakörére, folyamatos ellenőrző-monitoring tevékenységre, és a felelősségi körök kérdésére. A gyors lefolytatás záloga a közvélemény bevonása és megnyerése a reformnak.

A fentiek alapján elegendő és megfelelő alapot szerzek hazánk számviteli reformlehetőségeinek felvonultatására.

Fontos azonban azzal is tisztában lenni, hogy a számviteli rendszer alapfunkciója a lejajlott gazdasági események vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetre gyakorolt hatásának regisztrálása, és arról szervezett formában információt biztosítani. Így – elvileg – a gazdálkodást csak támogatja. Nem cél, eszköz. Arra azonban fel kell hívni a figyelmet, hogy nemzetközi kutatásokat végeztek a számviteli információs rendszer gazdálkodásra gyakorolt hatásáról, éppen a nemzetközi számviteli standardokkal kapcsolatban. Bebizonyosodott, hogy az alkalmazott elszámolási paradigma *visszahat* a gazdálkodásra. Az IAS/IFRS bevezetése után a gazdálkodási felfogás igazodott a számviteli rendszerhez, ami – kis kulturális és gazdasági leszakadás esetén – pozitív, felhúzó hatást gyakorolt. (Az is megmutatkozott azonban, hogy nagyobb különbség esetén a számviteli rendszer nem tudta betölteni a szerepét, gondolok itt elsősorban harmadik országbeli kutatásokra.)<sup>2</sup>

A dolgozat megírása során, mint az látható, a legfrissebb nemzetközi szakirodalmat használom fel, valamint támaszkodom témavezetőm, Dr. Nyikos László kandidátus úr, és a doktori iskola vezetője, Báger Gusztáv professzor úr szakmai segítségére. Ezúton is köszönöm a támogatást, amit kaptam. Külön köszönöm intézetigazgatómnak, Dr. Vágyi Ferenc Róbertnek a sok szakmai és emberi segítséget.

---

<sup>2</sup> Forrás: Magyar Könyvvizsgálói Kamara: Szakmai előadás „A számvitel nemzeti és nemzetközi szabályozása” címmel. (Dr. Bosnyák János), 2006. Budapest

## 2. Fogalmi alapvetés

### 2.1. A számvitel történelmi gyökerei

Érdekes kérdésselvetést jelent, ha összevetjük az államszámvitel és az üzemgazdasági számvitel kialakulásának legfontosabb fordulópontjait.

Első intézményesült számviteli rendszerként természetesen az államszámvitel alakult ki, ennek csírái már az egyiptomiak idején is létezett.

A számvitel írásos formáinál azonban az egyszerűs könyvvitel volt évszázadokig az egyeduralgó, amikor megjelent az igény a vállalkozások elszámoltatására, ez pénzforgalmi szemléletben valósult meg. Nem is volt törekvés a számvitel reformjára egészen a XV. századig. A vállalkozások körében kiemelt jelentősége van ugyanis a tőkeértéknek, ennek bemutatása, vagyis a vállalat értéke a számvitelben egyre nagyobb érdeklődésre tartott számot.

A kereskedelem fejlődésével ugyanakkor egy idő után a reálfolyamat elszakadt a pénzfolyamattól, így a tőkeérték meghatározására az elszámolási rendszer nem volt alkalmas. Ekkor, a XV. század végén jelent meg a Luca Paciolonak tulajdonított kettős könyvvitel. (Valójában csak rendszerezte és írásba foglalta az ismereteket, amelyeket már az arab világban is alkalmaztak). Ez az új rendszer már alkalmassá vált a teljesítmény elvű elszámoltatásra és a vállalatértékelésre. Látható, hogy ezek az igények az államszámviteltől messze álltak.

Államszámvitelről nincs értelme beszélni a feudalizmus idején, ahol az egyes földesuraknak adómegállapítási joga van, az elszámoltatás heterogén képet mutat.

Hazánkban a változás a XIX. században következett be. 1848-ban készült először költségvetés az 1849-es évre vonatkozóan, bár ez mai szemmel még csak egy kezdetleges próbálkozás volt a tervezés törvényi megjelenítésére.<sup>3</sup>

A közpénzek elszámoltatása még elég kezdetlegesen alakult ki, a kiegyezés után kezdett az államháztartási számvitel erősödni, ekkor hozták létre az első számvevőszéket is, hiszen ekkor vált önállóvá a magyar költségvetési pénzügyi irányítás. Érdekes, hogy

---

<sup>3</sup> 1848. évi IV. törvénycikk, Az országgyűlés évenkénti üléseiről

ekkoriban sokkal szigorúbb szabályok vonatkoztak a beszámolásra, például a jogszabály előírta a részletes leltárt az állami vagyonról.<sup>4</sup>

A számvevőszék funkcióját azonban sokáig nem értették meg a köztisztviselők. (Sajnos egyre inkább tapasztaljuk, hogy jelenleg is vannak félreértések az ÁSZ feladatait illetően, ld. költségvetés ellenjegyzése.) A számvevőszék funkciójának megerősítésére és a köztudat formálására ezért névváltozással létrehozták a Legfőbb Állami Számvevőszéket a XX. század elején.

Szigorú előírások szavatolták az intézmény szakmaiságának megőrzését, jogi és államszámviteli végzettség is kellett az egyes tisztségek betöltéséhez.

A Legfőbb Állami Számvevőszék nevet viselte az intézmény egészen az 1949. évi megszüntetéséig. Jellemző az ezt követő időszak felforgatott jogrendjére, hogy *törvényerejű rendelet* útján történt a megszüntetése.

1930-ban – angol mintára – jelent meg hazánkban a könyvvizsgálat intézménye. Könyvvizsgálót korlátolt felelősségű társaságok esetén *volt lehetőség* megbízni a közbizalom elnyerésére.

A szocializmus időszaka alatt ismét nem működött független ellenőrzés, az aktuális ideológia szerint erre nem volt szükség. Sajnos az intézményi és jogi erózióval párhuzamosan megindult a felfogásbeli torzulás is. 1952-ben létrehozták az Állami Ellenőrző Központot (1952. évi II. törvény), mely közvetlenül a Minisztertanács felügyelete alá tartozott, tehát nem volt független, a demokratikusan választott parlament alá tartozó intézmény. 1955-ben az ÁEK is megszűnt, létrehozták az Állami Ellenőrzés Minisztériumát (1955. évi 27. és 28. tvr.), amely azután ellenőrző szerepét 1988-ig gyakorolta.

A függetlenség problémáját a szocialista rendszerben is felismerték, 1968-ban az ideológiának megfelelően bevezették a „Népi ellenőrzés” intézményét, az 1968. évi V. törvénnyel.

A népi ellenőrzés feladatai:<sup>5</sup>

- ellenőrizze az ország gazdasági, szociális, egészségügyi, kulturális fejlesztésére vonatkozó célkitűzések megvalósítását;

---

<sup>4</sup> 1870. évi XVIII. törvény, Az állami számvevőszék felállításáról s hatásköréről

<sup>5</sup> 1968. évi V. törvény: A népi ellenőrzésről

- ellenőrizze a lakosság életkörülményeivel közvetlen kapcsolatban álló gazdasági, szociális, egészségügyi és kulturális feladatok végrehajtását;
- segítséget nyújtson az állami és állampolgári fegyelem megszilárdításához, a társadalmi tulajdon védelméhez, erősítéséhez és fejlesztéséhez, a munka szervezettebbé és gazdaságosabbá tételéhez;
- küzdjön a korrupció, a felelőtlen, lélektelen ügyintézés, a pazarlás ellen, a visszaélések leleplezéséért, a hivatali beosztással visszaélő személyek hatékony felelősségre vonásáért.

Az intézmény az erőpolitika dominanciája miatt természetesen nem működhetett alapfunkciójának megfelelően, ráadásul, amíg korábban az ellenőröktől elvárták a szakmaiságot, a népi ellenőrzésnél semmilyen szakmai követelmény nem volt, gyakorlatilag bárki az ellenőrök közé kerülhetett, a kiválasztásnál csak politikai szempontok játszottak szerepet. Az intézményt a számvevőszéki törvény szüntette meg a rendszerváltozás időszakában.

1989-ben hozták ismét létre az Állami Számvevőszéket, bár jól látható volt, hogy a politikusok nagy része most sem érzi át a jelentőségét annak, hogy a politikától független, külső szakmai fórum örökjön a közpénzek jogszerű felhasználásán. Sokan nem látták értelmét az intézménynek, arra hivatkozással, hogy ebben az időben még nem létezett az Államháztartási törvény, csak két évvel később, 1992-ben alkották meg, holott alacsonyabb szintű jogszabályok (PM rendeletek) ebben az időben is léteztek, ráadásul a külső kontroll egyébként is szükséges.<sup>6</sup>

A szakmai felügyelet hatékonyságának azonban azóta is folyamatos akadályai merülnek fel. Nagy gondot jelentett a szankcionálhatóság teljes hiánya, amely jellemezte ezt az időszakot egészen a 1992-93-as évekig. Egyre másra tapasztalható, hogy az Állami Számvevőszék kezében csak a szabályozottság vizsgálatára van eszköz. (Ez az ún. compliance audit.)

1991-ben megalkotják a Számviteli törvényt, mely 1992. január 1.-én lép hatályba. Ez tartalmazza a vállalkozások elszámolását, és determinálja az államszámvitel rendszerét is. A követő években az üzleti számvitel szabályozása idomul a nemzetközi elvárásokhoz, és korszerű beszámolási és ellenőrzési elvekhez.

---

<sup>6</sup> Dr. Nyikos László: Tézisek az államszámvitel témaköréből, ÁSZ, 2005. Augusztus

A közpénzügyek területén azonban továbbra sincs igény az ellenőrzési elveknek megfelelő elszámoltatásra. Amíg az üzleti számvitelt törvény szabályozza, az államszámvitel szabályozása továbbra is kormányrendelet útján történik. Ebből következően, az elszámolásra kötelezett gazdasági entitás maga szabályozza önmaga számviteli elszámolási rendjét és ellenőrzési rendszerét, ami nagyon súlyosan ütközik az elszámoltatás alapelveivel.

Az Állami Számvevőszék folyamatosan munkálkodik a nyilvántartási rendszer törvényi szabályozásán. Készülnek előkészítő tanulmányok a megalkotandó Közpénzügyi Törvényhez, a politikai erők azonban szemlátomást nem kívánnak a kezdeményezés mögé állni, az előkészítő tanulmányok valamelyik fiókban landolnak a „megfelelő politikai helyzetet” várva. (Érdemes hozzátenni, újra és újra felmerül a sokszor módosított Államháztartási törvény újrakodifikálása is.)<sup>7</sup>

Módosításra szorul az ÁSZ törvény, olyan funkciókat is hozzárendeltek a szervezethez, amelynek ellenőrzése nem áll hatalmában, így ellenőriznie és ellenjegyeznie kell a költségvetést, más területeken azonban nincs megfelelő jogosítványa.

A konzekvens és átgondolt szabályozás hiányzik a magyar törvényalkotásból. Az államháztartási törvényt gyakran toldozgatják, és sokszor a költségvetési törvényt silányítják saláta-törvénné azzal, hogy felülírnak benne más törvényeket. Ez a jogrendszer elvei miatt megvalósítható ugyan (ius posteriori derogat priori), de ellentétes a költségvetési törvény alapfunkciójával, és rontja a jogrendszer konzisztenciáját.

Meg kell teremteni a módját, hogy a szabályszerűségi ellenőrzésen túlmenően legyen mód a teljesítmény és a hatékony felhasználás vizsgálatára. (Ez az úgynevezett performance audit.) Erre is vannak kezdeményezések, de a fentiekből következően, az egész rendszer oly sok sebből vérzik, hogy az egész paradigmának módosulnia kellene.

Példaként említeném az oktatási rendszer reformját, amelyben folyamatosan szigorítják a pedagógusokra vonatkozó szabályokat, egész komoly képlettel határozódik meg a tanárok és tanítók teljesítménye. Mindez azonban kiváló példa – véleményem szerint – az elhibázott teljesítménymutatóra. A teljesítményt a rendszer ugyanis kizárólag a megtartott órára hegyezi ki.

Ez ugyan már önmagában vitára adhat okot, kiindulásnak jó lehet, viszont az egész folyamatban a kormányzati kommunikáció hibája, a párhuzamosan bevezetett heti két

---

<sup>7</sup> Lásd: például: Dr. Nyikos László: Tézisek az államszámvitel témaköréből, ÁSZ, 2005. Augusztus; Dr. Nyikos László: Az államszámvitel fő kérdései a jelenlegi időszakban Magyarországon, ÁSZ, 2005. Szeptember

„ingyenóra”, illetve a nagyon szoros elszámoltatás, a deklarált kétéves bérstop mind-mind létbizonytalanságot okozott a szférában, és egyre inkább tapasztalható, hogy sok a pályaelhagyó pedagógus. Ez pedig aggasztó, mert hozzá kell tenni az ilyenkor érzékelhető „adverse selection” jelenséget: a munkaerő piacról éppen a jó szakemberek lépnek ki. Őket ugyanis tárt karokkal várják a rokonszakták, így pl. a menedzser-képző intézmények, a szaktanárok viszont a szakjuk szerinti területen tudnak elhelyezkedni. Véleményem szerint ráadásul meg kellene találni a módját a megtartott órákon túli eredményérésnek, így a versenyeken való részvétel, az egyéb tanórán kívüli foglalkozások dotálása, stb.

A teljesítménymutatónak – ez szinte közhely – akkor van értelme, ha az az érdekeltek számára maximálisan átlátható, hiszen csak ebben az esetben éri el a célját, az ösztönzést. Közvetlen tapasztalatom van arra vonatkozóan, hogy sok pedagógus *nem érti* a fenti „teljesítményérés” lényegét.

|  |  |  |
|--|--|--|
| $tik = \frac{ko}{5} \cdot tn$            | $tik = \frac{\frac{ko+ko}{2}}{5} \cdot tn$ | tanítási időkeret = tik                    |
|  |  | ténylegesen teljesített tanítási óra = tto |
|  |  | tanórán kívüli foglalkozás = tkf           |
|  |  | egyéni foglalkozás = ef                    |
| $kno = kn \cdot \frac{ko}{5}$            |  | kieső napok miatt levonható órák = kno     |
|  |  | egyéni órakedvezmény = eo                  |
|  |  | teljesítménymutató = tm                    |
|  |  | heti kötelező óraszám = ko                 |
|  |  | tanítási napok száma = tn                  |
| $tm = [tto + tkf + ef + eo + kno] - tik$ |  |  |

1. ábra: Saját szerkesztés, a Segédanyag a pedagógusok kéthavi tanítási időkeretének megállapításához, OKM, 2006. alapján

Első lépésben az egy napra eső, átlagosan teljesítendő tanórák számát határozzuk meg, majd ezt felszorozzuk a két hónap alatti tanítási napokkal, így kapjuk meg a teljesítendő órákat. Ezt csökkentjük a korrekciós elemekkel, és így kapjuk a teljesítménymutatót. Általános kérdés: mi van akkor, ha valaki megbetegszik? Nem jár neki fizetés...? Holott a képlet alapján erről nincs szó. Érezhető a bizonytalanság és a rossz kommunikáció hatása.<sup>8</sup>

<sup>8</sup> Segédanyag a pedagógusok kéthavi tanítási időkeretének megállapításához, OKM, 2006. alapján

Vannak további próbálkozások az oktatásban a teljesítmény mérésére. A pedagógusok teljesítményét (felkészültség, szakmai hozzáértés) a koncepció szerint az intézményeken belül kellene meghatározni, létrehozva egy „minősítő testületet”, amely a minőségcéloknak megfelelően besorolná a pedagógusokat. Ezzel a szubszidiaritás elve érvényesülne, azok minősítenének, akik ismerik az oktatót. Ebből az látszik világosan, hogy az ellenőrzési elveket nem sikerült teljesen megérteni. Az intézményen belül a hatalmi erővonalak determinálnák a minősítő bizottság kialakítását, és az egyes tanárok munkáját is „szeretjük-nem szeretjük” alapon bírálnák el.

Az oktatásban a tanárok munkájának értékelésére még a legjobb a korábbi szakfelügyelői rendszer lehetne, amelyben külsős szakember figyelte meg az oktató munkáját, és minősítette azt, így ez egy viszonylag objektív mércét adhatna a teljesítményre vonatkozóan, ehhez a minősítőnek az alábbi kritériumoknak kellene megfelelnie az objektív mérce megteremtése érdekében:

- függetlennek kell lennie az adott intézménytől, lehetőség szerint – ahogy például a könyvvizsgálók minőségbiztosításánál bevezették – más megyében/régióban kellene dolgoznia,
- ismernie kell az oktató által tanított szakterületet,
- gyakorló tanárnak kell lennie, hogy ne csak a pedagógiai szakirodalom alapján hozzon döntést.

A performance audit elégtelenségére lehet még további példákat mondani. Néhány éve, egy önkormányzat által alapított vagyongazdálkodó kft. tevékenységének átvilágításában vettem részt. A kft. a város szennyvízrendszerének megépítését koordinálta, melyet a kft.-n keresztül az önkormányzat finanszírozott. Az egész beruházás 500 millió forintba került, és az egész folyamatba bekapcsolták a kft-t – mint megrendelőt –, egy generálkivitelezőt, egy fővállalkozót, egy alvállalkozót és egy al-alvállalkozót. Az okiratokból látszott, hogy a tényleges csatornázási munkát az al-alvállalkozó végezte el, összesen mintegy 230 millió forintból. Felmerült a kérdés: hová tűnt a különbözet?

Az egész folyamatot az Állami Számvevőszék is megvizsgálta, de mivel minden szerződés rendben volt, elkészültek a teljesítmény-igazolások is, lezárták az ügyet. Tipikus példája a compliance-kényszernek.



## 2.2. A számvitel konvergenciájának strukturális kérdései

### 2.2.1. Földrajzi tagoltság

A számviteli szabályozórendszer nemzetközi tagoltsága egy komplex folyamat eredménye. Ennek keretében – bár a gyökerek azonosak – eltérő felfogásban, különböző célok köré szervezett struktúrák alakultak ki.

A közös alapot a kettős könyvvitel szabályrendszere képezi. Ez a rendszer – mint tudjuk – Luca Pacioli nevéhez köthető, de ez csak a formai és rendszerbeli kereteket jelenti, a tartalommal való megtöltés továbbra is a nemzetállamok, illetve a szabályozó testületek kompetenciája.

A számviteli szabályozás konvergenciája tehát érdekes kérdés lehet, természetesen a címzettek igényeiből lehet levezetni ezt a folyamatot. A szabályalkotó célrendszer szempontjából az elszámolás leszabályozása alárendelhető az aktuális adórendszernek.

A másik érdekelt csoport, mely megfelelően nagy szabadságfokkal rendelkezik az elszámoltatást illetően, a tulajdonosi kör. Ez a koncentrációs folyamat azonban az ipari forradalom idején, a XVIII. században gyorsult fel jelentősen, az elszámoltatás nagyobb hangsúlyt kap olyan rendszerben, ahol elválik egymástól a tulajdonosi és vezetői kör.

Ehhez kapcsolódik mindazonáltal a könyvvizsgálói szakma fejlődése is. Tudjuk, hogy az intézmény gyökerei már az egyiptomi időkben léteztek. Ebből az időből származik az „auditor” kifejezés is. A szó önmagában hallgatóságot jelent, írásbeli elszámoltatás hiányában az adószedők szóban, a vizsgálók, az auditorok előtt számoltak be az egyes tartományokban végzett adóbegyűjtésekről. Ebben a korban a rossz előadókat még megkövezéssel büntették...<sup>9</sup>

Az audit azonban szintén az ipari forradalom idején nyerte el mai jelentőségét, ebben az időben vált el a vállalattulajdonos és a vállalatvezetés. Így fontossá vált folyamatosan ellenőrizni, hogy a vállalatvezetők mennyire bánnak gondosan a rájuk bízott vagyonnal. A beszámoltatás már akkor is fontos igény volt, és a könyvvizsgálat keretében már akkor is ezen beszámolók valódiságának megítélése volt a cél.

A nemzetközi tőkeáramlások egyértelműen a számviteli egységesítés irányába hatottak. A vállalati teljesítmények azonban – mint a nagy gazdasági világválság megmutatta – nem voltak megbízhatóan mérhetőek.

---

<sup>9</sup> Forrás: Magyar Könyvvizsgálói Kamara: Szakmai előadás a könyvvizsgálat és ellenőrzés témaköréből (Bary László), 2006. Budapest

Ez csak részben volt az eltérő szabályrendszernek köszönhető, ugyanilyen fontos szerepe volt a gyenge ellenőrzési/minősítési szabályoknak. A hagyományosan kontinentális felfogás ugyanakkor ebben az időben általános volt. Ezt követően – a válság utáni izolacionalizmus hatására is – a szabályozás a világ egyes pontjain homlokegyenest más-más irányba mozdult. Kialakultak a különböző számviteli rendszerek. Ebben az időben kezdték kialakítani teljesen új alapokon az amerikai sztenderdeket. Természetesen a kialakításkor a kor modern felfogásából alakították ki az új rendszert.

A szabályozás eltérése, és a különbségek fennmaradása szempontjából vizsgálándó az érdekhordozói kör. A nemzetközi tőkemozgások, és a kereskedelem indukálja ugyanis leginkább az elszámolásbeli közeledéseket. Így alakulhatott ki, hogy elkülöníthető néhány erőcentrum, amelyek közelében homogén a szabályozás, viszont a különböző nagyobb erőcentrumok között mély és kibékíthetetlen ellentétek vannak. (Kontinentális erőcentrum: az „öreg kontinens” vs. US GAAP standardok) Jellemző, hogy eleinte az egyes szabályrendszerek szerint készült beszámolókat nem fogadják el a másik szabályrendszerben.

A nemzetközi tőkemozgások azonban ismételten katalizálják a közeledési folyamatot. A hazánkban működő, amerikai tulajdonú cégek esetén megoldásként adódik, hogy a kötelezően előírt magyar számviteli szabályrendszer szerint készített beszámoló mellett az anyacég szabályai szerint, a US GAAP struktúrájának megfelelően is beszámolnak. Ennek természetesen hátránya a fokozott leterheltség, a megnövekedett adminisztrációs teher.

A közeledés ennek megfelelően várhatóan a gazdasági erővonalak mentén fog bekövetkezni, és általában a gazdasági nyomás és ráutaltság fog visszahatni a számviteli elszámolásra. Így nagy valószínűséggel arra a kérdésre, hogy a US GAAP vagy az IAS/IFRS rendszere fog-e nyerni a standardok rendszerében, a gazdasági erőfölény ismeretében adható meg a válasz.

Azt azonban el kell ismerni, hogy az IAS/IFRS nagy fejlődésen ment keresztül a számviteli rendszerek között. A szabályozásban ugyanis az ezredfordulón jelentős szemléletváltás ment végbe. Az 1973-as „indulást” követően a standardtestület leginkább csak rendszerbe foglalta a különböző joghatóságok által kialakított szabályozást, ezáltal megengedővé vált a szabályozási szisztéma. 2000-körül kezdődött az intézményi átalakulással kísért reformfolyamat, melynek célja a korábbi „laissez faire” felfogás helyett sokkal szigorúbb előírásokat kialakítani.

Az IAS/IFRS standardok általános elterjedéséhez azonban további standardcsoportot kellett összeállítani a kisebb vállalkozások számára. Ennek hiányában ugyanis ezeknek a vállalkozásoknak túl nagy adminisztrációs terhet jelentene a szabályoknak való megfelelés, ugyanakkor ezek a vállalkozások a gazdálkodóknak nagy hányadát teszik ki.

Természetesen a nemzetközi szabályozási rendszer esetén külön figyelni kell a nemzeti szabályokba való beépíthetőségre. A magyar rendszerben például szerintem hosszú éveknek kell eltelniük, mire a standardok általánosan elfogadottá válnak a jogalkalmazók számára.

A számviteli rendszerek közelítésekor érdekes kérdésfeltevés, hogy önmagában a fejlett számviteli rendszer átvétele hogyan hat a gazdasági folyamatokra. Az értékelési felfogások beemelése és a modern számviteli paradigma esetlegesen jelentősen fellendítheti az ország gazdaságát. Efféle kutatásokat végeztek a harmadik világbeli országok esetében, és bebizonyosodott, ez a felhúzó hatás természetesen csak akkor működhet, ha nincs túl nagy szakadék az országok között, ellenkező esetben az értékelési eljárást sem tudják megfelelően átvenni és alkalmazni.

### **A nemzetközi szabályozási eltérések elemzési szempontjai**

Az egyes számviteli rendszerek elemzése során fontos kritériumot jelentenek a számviteli érdekhordozók, azok igényei, és érdekérvényesítő képességük. Ennek kapcsán érdekes összevetni az amerikai tulajdonosi érdekek megjelenését a szabályozásban, illetve a magyar, alapvetően az állami adóérdekeket segítő magyar számviteli rendet alakító érdekhordozói erővonalakat.

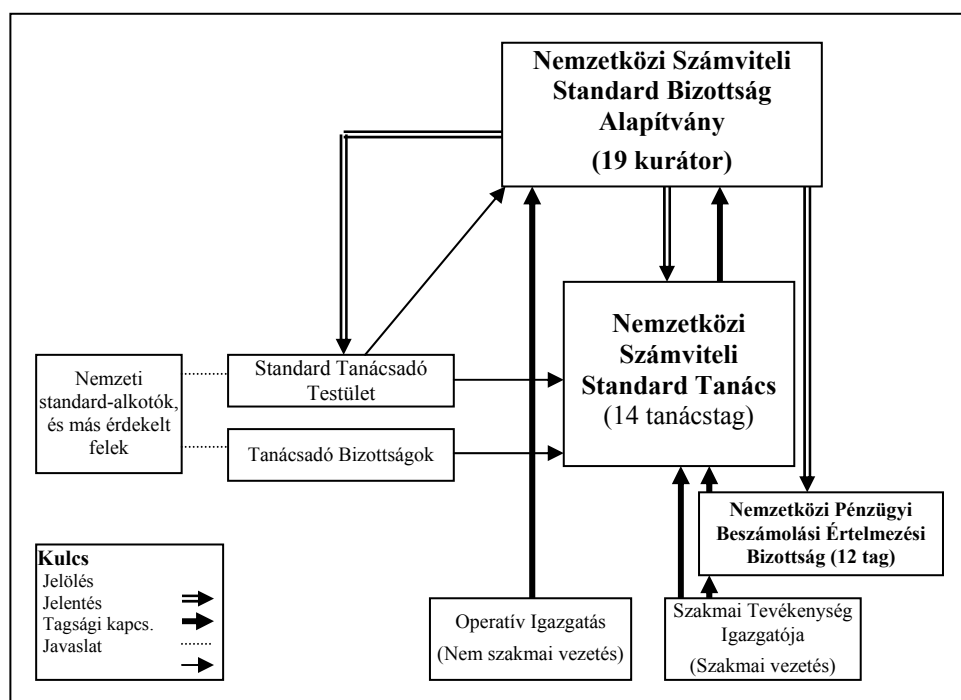
Ennek megfelelően, döntő lehet a beszámolók megbízhatósága szempontjából, hogy milyen kapcsolat van a számvitel és az adózás között. Természetes, hogy ahol az adótörvény a számviteli érték-kategóriákra hivatkozik, nem biztosított a megjelenített információ megbízhatósága, könnyű belátni az „adóoptimalizálás” és a beszámolási adatok torzító hatása közötti összefüggést. Ezen a ponton meg kell jegyezmem, a környező államokban sem általános, hogy összemosódnak az adózási és a számviteli szabályok. (Németországban, de például Romániában is különválasztják az adóalapot a számviteli érték-kategóriáktól.)

A számviteli rendszer kialakulásában, az alapfelfogásban – természetesen – nem elhanyagolható a jogrendszer szerepe. Egészen más szabályozási struktúrát jelent ebből a

szempontból az amerikai US GAAP, amely részletesen tartalmazza a szabályokat. Ezt tételes (rules based) szabályozásnak hívjuk, szemben az európai hagyományoknak jobban megfelelő, keret jellegű (principle based) szabályozással. Ez utóbbi struktúrához tartozik a korábban említett, egyik legfiatalabb komplex szabályrendszer, a 70-es években útjára indított IAS/IFRS szabályrendszer is. Megjegyzendő, hogy a két szabályrendszer közelítése folyamatban van, bár hosszú évek kellettek, hogy az amerikai szabályrendszerben elfogadásra kerüljenek az IAS/IFRS szerint készült beszámolók.

Az utóbbi időben gyors fejlődés következett be a nemzetközi számviteli standardokban, ráadásul a US GAAP rendszerét megrendítette az Enron botrány, amelynek következtében az Európai Unió is az IAS/IFRS rendszerét fogadta el. (Azóta persze az IAS/IFRS esetén is napvilágra kerültek hasonló botrányok, bár ez sokszor inkább a könyvvizsgálati intézmény elégtelen működésének tudható be.) Mindezek eredményeképpen a nemzetközi számviteli standardok beérni látszanak a US GAAP rendszerét. Így egyre központibb téma a számviteli rendszerek közelítése. Már eljutottunk odáig, hogy a megjelenített információt az érintett tőkepiacok kölcsönösen elfogadják, de a legnagyobb kihívást a felfogásbeli különbség jelenti a tételes és a keretjellegű szabályozás között.

Az egyik legérdekesebb kérdést az értékelési módok különbözősége jelenti. Megengedjük-e, hogy a gazdálkodó szabadon értékelhessen mindkét irányban, vagy a magyar rendszerhez hasonlóan, az óvatosság elve szerint aszimmetrikusan történjék az értékelés, leértékelni kötelező, felértékelni általában tilos. A történeti elvtől való eltérésre is csak egy megoldást lettek volna hajlandók elfogadni, ha a historic value jelenik meg a mérleg megfelelő sorában, és külön értékoszlopként jelenítik meg a valós értéket. Megjegyzem, ahogy egy-egy vagyontárgynak többféle értékelési módja van, logikus megoldást jelent, ha az egyes értékelési módoknak megfelelően további oszlopokat képezünk a számviteli mérlegben.



2. ábra. IAS/IFRS standardalkotási folyamat  
 Forrás: Ernst&Young oktatási anyag (www.iasb.org)

1995-ben bekerült a számviteli értékelési lehetőségek közé az értékhelyesbítés, valódi értelme nincsen. A jogszabályalkotók ugyanis úgy szabályozták a fogalmat, hogy gyakorlatilag nincs az a hazai gazdálkodó, amelynél értelme lenne élni ezzel a lehetőséggel. Ahhoz, hogy piaci értékre felértékelve mutassuk ki az eszköz értékét, műszaki szakértőt kell igénybe venni, és amíg a felértékelt eszköz a vállalat tulajdonában van, a beszámoló összeállítása előtt újra el kell végezni az értékelést, ami rendkívül költséges.<sup>10</sup> Azt pedig banki hitelbírálói forrásból tudhatjuk, a hitelbírálat előtt a mérleg rendezését azzal kezdik, hogy kivezetik az értékhelyesbítést, nem fogadják el ugyanis más szakértők értékelését.<sup>11</sup>

Hazánk is mozdul a nemzetközi folyamatoknak megfelelően, már egyes vagyontárgyak esetén lehetőség van a valós értéken való értékelésre, de hazánkban az adó központú érdekeltségének köszönhetően kicsi az érdeklődés a valós érték alkalmazására. (Elég szűk körű egyébként is az alkalmazhatóság, eredményhatékonyan csak a kereskedési célú értékpapírok esetén van mód a valós értéken való értékelésre.)

<sup>10</sup> Az értékhelyesbítés részletes szabályairól lásd: Dr. Horváth Katalin: Számvitel a gyakorlatban, (SALDO, 2004)

<sup>11</sup> Tudni lehet, hogy az értékhelyesbítés állami garanciavállalás miatt került a szabályozásba. Az állam mint garantor jelent meg zöldmezős beruházásoknál, és jótállni volt köteles, amennyiben a saját tőke átfordult negatívba. A beruházás piaci értéke viszont magas volt, így amikor a saját tőke átfordulása bekövetkezett, az értékhelyesbítéssel elérték, hogy egy mesterséges saját tőke elemmel kiigazítsák annak értékét.

Azt is észre lehet venni, hogy a számviteli információs bázisra inkább a nagyobb vállalatok támaszkodnak, a kisebbeknél és gyakran még a közepeseknél sem adott az ismeret, amellyel értelmezni tudnák a beszámoló által szolgáltatott információt. A vezetői számvitelt még kevesebb vállalatnál alkalmazzák, hozzá kell tenni, vannak alternatív megoldások a kétkörös költségelszámoláson túl a költségek további bontására.

### **A nemzetközi heterogenitás bemutatása az értékfelfogás és célrendszer szempontjából**

A számviteli érték kategóriák heterogenitása megragadható ezen, különböző számviteli rendszerek értékfelfogásában.

A kontinentális gyökerekből táplálkozó magyar számviteli rendszer legfontosabb célként a *realizált eredmény* megjelenítését jelöli meg. Ebből adódóan alakult ki a realizációs elv, valamint a történeti elvű értékelés (historic value). Ebben a rendszerben tehát a vagyontárgyak piaci érték – könyv szerinti érték különbsége csak akkor jelenik meg, ha azok értékesítésre kerülnek. A rendszerben a vállalati érték megjelenítése másodlagos jelentőségű. Ehhez – a statikus mérlegelméletnek megfelelően – az eszközök piaci értékét kell csökkenteni az idegen források értékével, ezzel áll elő a tényleges tulajdonosi érték.<sup>12</sup>

A US GAAP számviteli struktúráját a gazdasági világválság után kezdték kialakítani, az elsődlegesen megalkotott komplex célrendszerből kiindulva. A US GAAP számviteli rendszerét hét vezérelv köré szervezték (conceptions). Rendszere sokkal rövidebb múltra tekint vissza, mint a kontinentális jogrendszer számviteli struktúrái. A felépítése az alapoktól, gyakorlatilag a nulláról indult, kifejezetten a pénzügyi (tőzsdei) értékmérési elveknek megfelelően.<sup>13</sup> (Előtte Amerika egyes tagállamaiban is, teljesen inhomogén szabályozás volt érvényben, amit felváltott a mindenki által elfogadott struktúra. Erre utal „az általánosan elfogadott” jelző a megnevezésben.)

A rendszerek elemzésekor fontos szempont, hogy a szabályozás milyen szinten valósul meg. A hagyományos európai rendszer nehezen fogad el alacsonyabb szintű szabályozást, mint a parlamenti jóváhagyással, törvényekkel létrehozott szabályokat.

---

<sup>12</sup> A számviteli rendszerünket egyébként „organikusnak” tekintjük, azaz a realizált eredmény mellett a nettó eszközérték megjelenítését is elvárjuk a struktúrától. Azt azonban érdemes látni, hogy az általános számviteli gondolkodásból hiányzik az érzékenység erre az információra vonatkozóan.

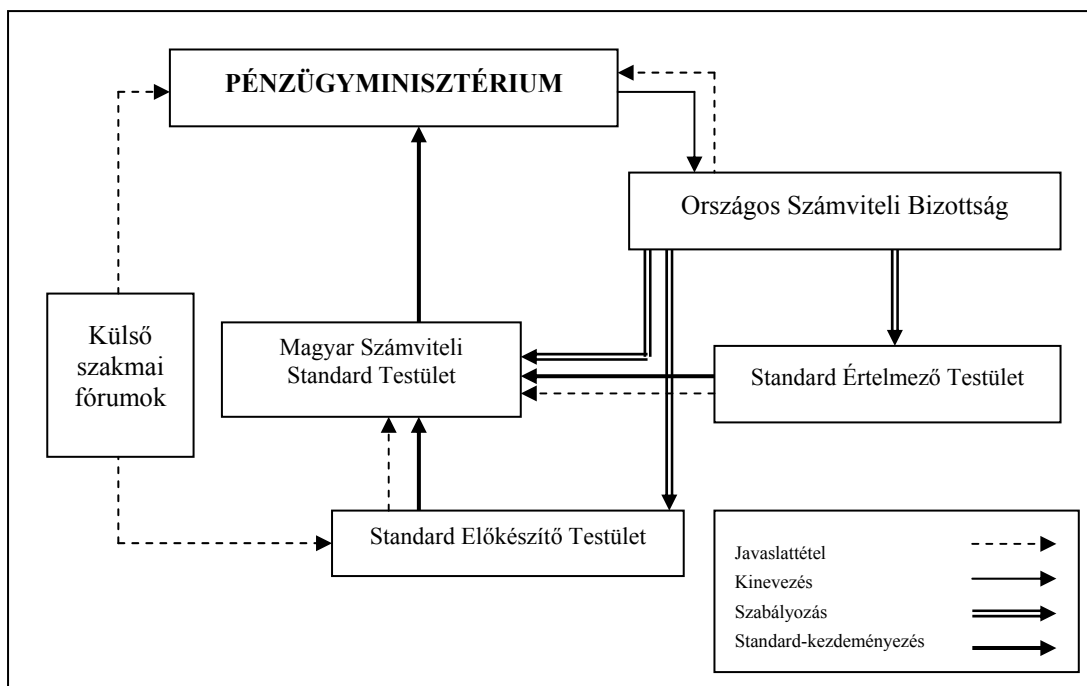
<sup>13</sup> Delaney, Patrick R. – Epstein, Barry J. – Nach, Ralph: Wiley GAAP 2005: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles

Az amerikai szabályrendszerben – csakúgy, mint az IAS/IFRS rendszerében – alacsonyabb szinten, szakmai fórumok kezében van a szabályok megalkotása. Ez az európai hagyományokkal ellentétes, a tendencia azonban ebbe az irányba mutat.

Hozzá kell azonban tenni, hogy a szakmai hozzáértés és a reakcióidő szempontjából valóban előnye lehet egy ilyen rendszernek. A hazánkban az első számviteli törvénnyel létrehozott Országos Számviteli Testület segítségével azonban a parlamentáris szabályozással is elérhető volt a szakmailag megalapozott jogalkotás, ennek a szervnek ugyanis törvényelőkészítési szerepe volt.

Az új tendenciáknak megfelelően azonban Magyarországon is létrehozták a standard-testületeket, amelyeknek célja a Számviteli Törvényt kiegészítő részletszabályok, a számviteli standardok megalkotása volt. Már meg is született három számviteli standard, a számviteli politikáról, a lízingről és a készletekkel kapcsolatos szabályokról. Igaz, ahogy lehetőséget adtak a szakmai szervezeteknek a szabályozásra, rögtön üressé is tették a szabályozást azzal, hogy újra és újra kurtítják a megalkotott szabályok érvényességét, azokat szabályból irányelvvé, majd ajánlássá degradálva.

A testületek máskülönben jól működnek, nagy figyelmet fordítanak a szakmai konzultációra a nemzetközi ajánlásoknak megfelelően.



3. ábra: A magyar számviteli standardalkotás szereplői  
Saját szerkesztés a 202/2003. Kormányrendelet és a 2000. évi C törvény alapján

Nem látszik, hogy működhetne az a struktúra, amely a koncepciót adta, melyben a törvényt még keretjellegűbbé teszik, és egy az egyben jogalkotói szerepkört adnának a standard-bizottságoknak. A politikai döntéshozók láthatóan nem akarják kiadni a kezükből az irányítást, ez újabb megjelenése a cikkcakk-politikának, hiszen a 2003-as koncepció még erről szólt.

### *2.2.2. Szektoriális tagoltság*

Az egyes gazdasági szektorok tekintetében is felfedezhető a megosztottság. Ez a megosztottság a számviteli tagoltság államokon belüli megnyilvánulása, és az alapja a szabályozott szektorok sajátosságainak figyelembevételével kialakított struktúrák különbözősége. A számviteli innovációk itt is az erőteljes közeledés irányába mutatnak.

A tagoltság szempontjából elsődlegesen vizsgálendő az államszámvitel és a magánszektor számviteli szabályainak eltérése. Világos, hogy a különbség itt is alapvetően az érdekhordozói kör, a célrendszer különbözősége és az eltérő hagyományi alapok miatt marad fenn.

Mindez indokolná, hogy a jelenbeli különbségek fennmaradjanak. A célrendszer azonban megváltozni látszik. Az államszámvitel területén is egyre jobban napvilágra kerül a teljesítménymérés és a modern számviteli érték kategóriák megjelenítésének igénye.

Tudjuk, hogy a költségvetési számvitelben – a hagyományoknak megfelelően – a pénzforgalmi szemlélet az egyeduralgoló, tulajdonképpen még a legtöbb országban. A pénzforgalmi szemlélet megváltoztatására érdekében azonban egyre nagyobb nyomás nehezedik a szabályalkotókra, az Európai Unióban is szorgalmazzák a tagállamok államszámviteli reformját. Az eredményszemlélet bevezetése – bár hosszú folyamat –, a szektor teljesítményére is hatást gyakorolhat.

A bevezetéssel kapcsolatban azonban újabb és újabb kérdések merülnek fel, ahogy egyes országokban részlegesen vagy teljesen bevezetésre kerül ez a merőben új struktúra. (Az új rendszer szerint történik az elszámoltatás Új-Zélandon, Angliában, Franciaországban, illetve Spanyolországban, és egyre több országban.)

A legújabban felmerült probléma a teljes illetve részleges eredményszemlélet kérdésköre. A problémát – mint a költségvetési számvitelben általában – az értékcsökkenés elszámolása jelenti. Tudjuk, hogy Magyarországon az értékcsökkenés elszámolása részben azért jelentene problémát, mert nem lehet pontosan meghatározni az



egyres költségvetési intézmények tényleges vagyonát, ráadásul finanszírozási problémák is adódnak.

A vagyon könyvekbe való felvitele ugyanis az első számviteli törvény hatálybalépése után egy évvel, 1993. január 1.-vel történt. A felértékelés azonban nem ment megfelelő eljárások szerint, jelentősen túlértékelték az önkormányzatok vagyontárgyait. Ez nem is jelent problémát, amíg az értékcsökkenés elszámolása nem az időszaki eredményt terheli. A megoldást – mint azt több országban is alkalmazták – az jelenti, hogy csak ún. „részleges eredményszemléletet” vezetünk be. A teljesítmény mérése eredmény-bázison történik, hozam és ráfordítás kategóriákkal. Az értékcsökkenés azonban nem számolandó el, nem jelenik meg ráfordítás-kategóriaként.

Ez a megoldás azonban – véleményem szerint – nem megfelelő. Az összehasonlíthatóságot ugyanis rontja, hogy a tárgyi eszközök bérleti díja terheli az eredményt, ha a vállalkozás megveszi az eszközt, akkor az értékcsökkenés már nem. Könnyű belátni, hogy ez a kozmetikázás kiváló lehetőséget rejti magában.

Az összehasonlíthatóságot azonban biztosítani kellene az egyes intézmények teljesítménye tekintetében. Természetesen bizonyos mutatókkal ez a jelenlegi rendszerben is biztosított, ám a kifizetések elcsúsztatásával – köszönhetően a pénzforgalmi elszámolásnak – befolyásolni lehet a pénzforgalmi eredményt.

Az állami intézmények teljesítményét igazából akkor lehetne megítélni, ha volna lehetőség ezen szervezetek működését összehasonlítani versenyszektorbeli megfelelőjükkal. Azt persze figyelembe kell venni, hogy az állami, piacot pótló funkció esetén óvatosan kell bánni a profit-kritériummal, nem lehet elvárni ugyanis, hogy egy alapvetően szociális alapon működő intézmény nyereséget termeljen. Esetenként tehát más jellegű mutatókat kell képezni. Mindez azonban pénzforgalmi szemléletben nem valósulhat meg. (A realizációs elvhez ragaszkodni kell!)

További célként merülhet fel a nemzetközi értékrendnek való megfelelés. Ez a folyamat azt jelenti, hogy az államszámvitel területén igazodnak az intézmények számviteli elszámolásában a nemzetközi államszámviteli elvekhez (International Public Sector Accounting Standards). Ez azonban még valószínűleg sokáig várni fog magára.

### *2.2.3. Az államszámviteli sajátosságok, elvárások*

Az államháztartás számviteli rendjét módosított teljesítmény szemléletű pénzforgalmi könyvelésnek nevezzük. A módosított teljesítmény-szemlélet lényege, hogy a

költségvetési szerveknek szigorú előirányzati kötöttségük van, ezeket a korlátokat be kell tartaniuk, és az elszámolási rendszernek is megfelelő alapot kell biztosítania az előirányzat-teljesítések nyomon követésére.

Ezt az elszámolási rend egymásra tolt állomány, előirányzati és előirányzat-teljesítési számlák segítségével teszi lehetővé.<sup>14</sup>

A költségvetési számvitelben nem a költségeket rögzítjük, hanem a kiadásokat, azokat azonban mindig kétféle szemléletben: közgazdasági tartalom szerint és funkcionális osztályozás szerint. Az osztályozás rendszerének meg kell felelnie a beszámolási-beszámoltatási struktúrának.

A számviteli elszámolás tartalmazza az előirányzatokat (nyitáskor kell felkönyvelni ezeket), az előirányzat-teljesítéseket, valamint az állományi adatokat. Azt is mondhatjuk tehát, hogy a költségvetési számvitelben a vállalkozói számvitel szerinti elszámolásnak megfelelő, háromsíkú könyvelés zajlik.

A költségvetési számvitel számlatükre a fenti csoportosításoknak köszönhetően sokkal komplexebb, mint a vállalkozói számvitel esetén, ráadásul sokkal kisebb mozgástér van a rendszer kialakításakor.

Arra azonban nincsen mód, hogy még ezeken túlmenően a teljesítményt is külön vizsgálhassuk. Ahhoz ugyanis az elszámolási rendszer fundamentumán kell változtatni.

A rendszernek komoly hiányosságai vannak. A pénzmozgáshoz kötöttségből következően ugyanis nincsen lehetőség a különböző évek adatainak az összehasonlítására. A visszanyert adatokat ugyanis jelentősen torzítja, ha valamely tételeket „átolnak” a következő üzleti évre.

Az 1990-es években született meg az igény a pénzforgalmi szemlélet megváltoztatására. Ennek az okait az alábbiak szerint foglalhatjuk össze:

- A pénzforgalmi szemléletben nincs megfelelő pénzügyi teljesítmény-mérés, a rendszer nem tud megbízható eredmény-adatot produkálni. Ez rányomja a bélyegét az intézmény gazdálkodási szemléletére is.
- Ebben a rendszerben nem lehet megfelelő az erőforrás-kihasználás, hiszen a számvitel nem képes eredményágon kezelni az állóeszközök elhasználódását. Ehhez kapcsolódik az a probléma is, hogy jelentős visszaélésre adhat módot a kizárólagos pénzforgalmi elszámolás a tevékenységi körből kivont vagyontárgyak

---

<sup>14</sup> A struktúrát a 6. fejezetben részletesen bemutatom, a szabályairól lásd például: Borzáné Botka Erika – Dömötörfy Józsefné – Gubányi Lászlóné – Nagy Katalin – Papp Julianna – Szabó Mária: Számvitel és Elemzés II/A - (Egyes gazdálkodók beszámolóinak sajátossága), MKVKOK, 2003.

értékesítése, ahol a tranzakció eredményhatása nem jelenik meg, hozzátevé, hogy az accruals szemléletben – az értékcsökkenés manipulálásával – ez az eredmény ugyancsak torzítható.

- A nyújtott szolgáltatások árai nem hasonlíthatók össze a versenyszektorral.
- Az államháztartási számvitel nem képes megfelelően jelezni a kormányzati politika hosszú távú működtethetőségét.
- A pénzforgalmi szemlélet elavult elszámolási mód, melyet a kormányzati szektorban is fel kell hogy váltson az eredményszemléletű elszámolás.
- A teljesítmény elvű elszámolás sokkal jobban alátámasztja a pénzügyi irányítást.
- A vezetői teljesítmények a pénzforgalmi szemlélet szerint sokkal nehezebben mérhetők és ellenőrizhetők.

Az eszközök teljeskörű nyilvántartása és egzakt kezelése a módosított eredményszemléletben nem lehetséges, az eszközállományban bekövetkező változások, értékcsökkenések, kockázatok nem jeleníthetők meg a jelenlegi struktúrában. Ez a vezetői döntéshozatalt nem segíti, a számviteli eredmény nem érzékeny ezekre a tényezőkre.

Nagyon kellemetlen folyamánya a követelés-kötelezettség kezelés megbízhatatlanságának, hogy nem lehet megbízhatóan felmérni a gazdálkodó likviditási helyzetét, amire esetenként – például az önkormányzati szektor egyre romló pénzügyi pozíciójának egzakt áttekintéséhez – feltétlenül szükség lenne. Az accruals szemlélet meghonosításával lehetővé válna a hosszabb távú tervezés is.

Stabilabb működést biztosít, ha lehetőséget nyújt a nyilvántartási rendszer felmérni, hogy az adott időszakban várhatóan keletkező bevételek mennyiben nyújtanak fedezetet a tárgyidőszaki programokra és nyújtandó szolgáltatásokra. (Ez egyértelműen a programköltségvetés bevezethetősége irányába mutat.)

### **2.3. A nyilvántartási rendszer lehetséges irányai<sup>15</sup>**

Tekintsük át, milyen számviteli elszámolási móddal találkozhatunk az egyes gazdálkodóknál, és az egyes elszámolási módoknak az előnyeit illetve hátrányait. A legáltalánosabb elkülönítés szerint a számviteli nyilvántartás pénz bázisú és eredmény bázisú is lehet. Ezen belül azonban további bontással négyféle elszámolási módot különböztetünk meg:

---

<sup>15</sup> Ld. még: Dr. Vígvári András: Bevezetés a közszeaktor kontrollingba. I., Budapest, 2003

### *2.3.1. Tisztán pénz bázisú elszámolás*

Ez az elszámoltatási mód nem hatékony, csak pénzmozgást könyvelünk.

A tiszta pénzforgalmi szemlélet a legrégebben alkalmazott elszámolási technika. Jelentősége az áru és pénzfolyamatok elválása előtt volt igazán nagy. Miután megjelent a kereskedelmi áruhitel, a vagyon felmérésére már nem alkalmas. (Ez után nőtt meg a jelentősége a Pacioli nevéhez kötött kettős könyvvitelnek.)

Mivel a követelés-kötelezettségállomány kimutatására nem képes, nem alkalmas ez az elszámolási mód a likviditás felmérésére illetve az eladósodottság értékelésére sem.

### *2.3.2. Módosított teljesítés szemléletű pénzforgalmi elszámolás*

Ebben az elszámolási rendszerben szintén pénz bázison könyvelünk, de mindemellett állományi adatokat is nyilvántartunk. Hazánk nyilvántartási rendszere is ilyen elszámolási rendet alkalmaz.

Köztes megoldást jelent tehát, a tiszta pénzbázishoz képest több információt szolgáltat, de általában lényegesen bonyolultabb elszámolási mód. A kormányzati kommunikáció szempontjából azonban nagy előnye a rendszernek, hogy könnyű megérteni a pénzmozgáshoz kötött elszámolást, ebben az esetben ugyanis az átlagember is megérti az elszámolás alapját, a hozam-ráfordítás bázist sokkal nehezebb áttekinteni.

Arra azonban érdemes tekintettel lenni, hogy a pénzbázisú elszámolásnak az előnyei miatt máig komoly szakmai érvek szólnak a módosított teljesítés szemléletű pénz bázis megtartása mellett, hiszen ezt lehet a legkönnyebben értelmezni és illeszteni, a továbbra is általánosan elterjedt pénzforgalmi szemléletű költségvetéshez. A disszertációmban mindazonáltal ezzel nem foglalkozom, hiszen a realizációs elv szerint megjelenített információ és a zárt rendszerben megjelenített vagyon információs értéke olyan érv a teljesítmény elv mellett, amely véleményem szerint messze meghaladja a pénz bázis előnyeit és az áttérés költségigényét.

### *2.3.3. Részleges eredményszemléletű elszámolás*

Ebben az esetben az elszámolás a realizációs elv figyelembevételével történik, mindenben az összemérés elve szerint, a részlegesség az értékcsökkenési leírás és tárgyi eszköz megtérülés eredménysemleges elszámolásában nyilvánul meg.

A részleges eredményszemlélet egy köztes lépcsőfok a teljes eredményszemlélet felé, a költségvetési számvitelben különös jelentősége a finanszírozhatóság szempontjából van, a tőkeérték meghatározása korrekten történik, a tárgyidőszaki eredménynél viszont az összemérés elve csak részlegesen érvényesül. A későbbiekben az értékcsökkenés elszámolásának hatásaival még részletesen foglalkozom.

#### 2.3.4. Teljes eredményszemlélet

A vállalkozásoknál is alkalmazott elszámolási mód, elszámoljuk az értékcsökkenést, ezáltal maradéktalanul alkalmazzuk az összemérés elvét. Ez az elszámolási mód adja a legkorrektebb eredményt, alkalmazása esetén a költségvetési szerv eredménye összehasonlítható a versenyszektorral, itt a legkevesebb a torzító tényező. A nemzetközi ajánlások egyértelműen ezt az elszámolási módot preferálják.

1. táblázat

|                      | Tisztán pénz bázisú elszámolás | Módosított teljesítés szemléletű | Részleges eredmény szemlélet | Teljes eredményszemlélet |
|----------------------|--------------------------------|----------------------------------|------------------------------|--------------------------|
| Szemlélet            | Pénzforgalmi                   | Pénzforgalmi                     | Realizációs elv              | Realizációs elv          |
| Vállalatértékelés    | Nincs                          | Korlátozott                      | Van                          | Van                      |
| Értékcsökkenés       | Nincs                          | Nincs                            | Nincs                        | Van                      |
| Információ torzítása | Lehet                          | Lehet                            | Korlátozott                  | Elvileg nem lehet        |
| Tervezés támogatása  | Nincs                          | Korlátozott                      | Korlátozott                  | Van                      |
| Eredmény-kategóriák  | Bevétel/kiadás                 | Bevétel/kiadás                   | Hozam/ráfordítás             | Hozam/ráfordítás         |

A nyilvántartási paradigmák egyes vizsgálati aspektusai

Forrás: Saját szerk. Dr. Vígvári András: Bevezetés a közszektor kontrollingba. I. alapján

A fenti táblázatban látható, hogy a tisztán pénz bázisú paradigma esetén nincs mód a vállalatértékelésre, hiszen a vagyomból a követelések teljesen kimaradnak, így a vállalatérték az elszámolási mód kezdetlegességéből adódóan nem mutatható ki.

A vállalatértékelés azonban a módosított teljesítés szemlélet esetén sem megbízható. Ebben az esetben ugyanis – bár megjelenítjük a követelés-kötelezettség elemeket a beszámolóban –, ezeket általában időszak végén, tőkeváltozással szemben,

*feladás alapján* mutatjuk ki. Nincs tehát meg a garancia ezen elszámolások pontosságára, nem használjuk ki a kontrollra a kettős könyvvitel adta lehetőséget, hiszen például a tőkeváltozás helyes értékének az egyeztetésére nincs lehetőség. (Tudjuk, sokszor ezek kezelése milyen gondossággal történik...)

A vállalatértékelést viszont az eredményszemlélet mindkét formája, a módosított és a teljes eredményszemlélet is jól támogatja, a nem pénzforgalmi bevételek kimutatása révén már a követelés-kötelezettség jellegű tételek kontrolláltan kerülnek be a nyilvántartásba, a kettő között – mint korábban említettem – az értékcsökkenés eredményhatékony elszámolásában van különbség.

Az értékcsökkenés elszámolása nem jelenik (nem jelenhet) meg a pénz bázisú elszámolásnál, a módosított pénz bázisnál és a részleges eredményszemléletnél viszont csak „korrekciós” tételként, tehát szintén az eredménytartalékkal szemben könyvelendő. Ezáltal a vagyon a helyes értéket mutatja, de mint értékcsökkenés kikerüli a nyilvántartási rendszert.

Az információ torzulása/torzíthatósága nyilvánvalóan a tiszta pénz bázisnál a legjelentősebb, itt a bemutatott eredményt már az is torzítja, ha valamit készpénz helyett halasztottan, utalással egyenlítünk ki. Ehhez képest a torzítás lehetősége sokkal kisebb a módosított teljesítés szemléletnél, hiszen – elvileg – a vagyonban megjelenik a követelés/kötelezettség, így az eszközoldalunk a helyes eredményt kellene hogy mutassa. A ferdítés az eredményoldalon jelentkezik, hiszen a kiadás/bevétel kategóriák közepette sok költségvetési intézmény él annak a lehetőségével, hogy kiadások és bevételek időszakok közötti mozgásával a pénzforgalmi eredményt torzítsa.

A jövedelmi helyzet már a részleges eredményszemlélet alkalmazása esetén sokkal nehezebben ferdíthető. Meg lehet találni azonban azokat a kikapukat, amelyek a bemutatott információt mégis eltérítik a valóságtól. (Erre példa lehet az értékcsökkenés ill. bérleti díj közötti átjárhatóság, de erre később még visszatérek.)

A teljes eredményszemlélet – mint a táblázatban is látható – elvileg nem torzítja az eredményt. (Csak „elvileg”, arra ugyanis érdemes felhívni a figyelmet, hogy a „kreatív könyvelés” okozta torzítást nem lehet teljesen kiküszöbölni.) A kreatív könyvelés egyébként általában leginkább ott érhető utol, ahol becslési eljárásokat alkalmazunk. Ilyen eset fordul elő a különböző leírások alkalmazásakor, és ilyen az értékcsökkenés elszámolása is, amely ezzel finanszírozási terhet is jelent.

A tervezést egy számviteli rendszer akkor támogatja, hogyha megbízható adatok jelennek meg a bázisul szolgáló években, maradéktalanul érvényesül az összemérés elve, ekkor ugyanis a bevétel-ráfordítás egyensúlya kivetíthető a tervévre. Ennek megfelelően a pénz bázisú elszámolásnál egyáltalán nem hagyatkozhatunk a tervidőszakban a bázisévi adatokra, mert azokhoz képest túl sok egyéb tényezőre kell tekintettel lenni. A módosított eredményszemléletnél, ha figyelembe is vesszük a bázisévi adatokat, tekintetbe kell venni az évek közötti csúsztatásokat. A módszertani ajánlások ugyan próbálnak támpontot adni a tervezéshez (költségvetésbe beépülő/nem beépülő tételek, alapelőirányzat + előirányzati többlet)<sup>16</sup>, de ezek nem adnak valódi választ a problémára, hogy **maga a bázisadat megbízhatatlan**. A részleges eredményszemlélet is torzít, bár itt a torzító tényező már kézben tartható és kontrollálható. Természetesen a legjobb ebből a szempontból is a teljes eredményszemlélet.

Fontos szempont a beszámoló információtartalmával kapcsolatban, hogy nem helyes irány, ha a beszámolási rendszer hiányosságait az egyéb, kiegészítő információk körének bővítésével egyensúlyozzuk. Ez könnyen a mellékletek parttalan szaporodásához vezethet, másrészt nagyobb leterheltséget jelent a szükséges információ előállítása, és nem feltétlenül veszik figyelembe a költség-haszon összevetésének elvét. A kiegészítő információk szaporodása egyben rontja a könnyű áttekinthetőséget, ellenőrizhetőséget és az értelmezést. A probléma ilyen áthidalására találhatunk példát napjainkban, a intézmények beszámolására letölthetők a Pénzügyminisztérium honlapjáról a nyomtatványgarnitúrák, amelyek évről-évre egyre több mellékletet tartalmaznak.

Az eredménykategóriák megjelenítését azért tartottam fontosnak, mert még szakmai körökben is hallani ezen kifejezések keveredését, eredményszemléletben gyakran hallunk kiadásokról, pénzforgalmi szemléletben költségekről.

### *2.3.5. A számviteli rendszer hatékonysága*

A számviteli rendszer alapfeladata az érdekhordozók információval való ellátása. Ennek megfelelően, a hatékonyság legfontosabb kritériuma, hogy megfelelő struktúrájú és megfelelő megbízhatóságú információt adjon, lehetőleg minél alacsonyabb költség mellett.

---

<sup>16</sup> Alapelőirányzat: bázis évi előirányzat + szerkezeti változás + szintrehozás, előirányzati többlet a többletfeladatok illetve a színvonalemeléssel

A megfelelő struktúrájú információ annyit tesz, hogy a megjelenített adatoknak illeszkedniük kell a korszerű elemzési és tervezési szabványokhoz, ezáltal megfelelő adat álljon rendelkezésre a gazdálkodó vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről.

Fontos azt is figyelembe venni, hogy az információnak megbízhatónak kell lennie. Emiatt az egész rendszert kell úgy megszervezni, hogy az információ minél kevésbé torzulhasson. Ennek érdekében be lehet iktatni ellenőrzési pontokat, de a többszörös feldolgozás kiküszöbölése is ezt a célt szolgálja.

Az alacsony költség a számviteli törvényben is megjelenített „költség-haszon elv” kritériumát jelenti. Ez az elv tette elérhetetlenné az IAS/IFRS standardrendszert a kisebb vállalkozások számára. A számvitel – bár a vállalkozás szemléletét alakítja –, a tevékenységet kell hogy szolgálja, ha túl sok erőforrást emészt fel, a gazdálkodó működését is veszélyeztetheti.

Világosan látszik, hogy az állami intézmények esetén éppen a túlzott adminisztráció (vagyis a költség-haszon elv figyelmen kívül hagyása) okozza a legtöbb hatékonysági problémát.

### *2.3.6. Az elszámolási bázis és a nyilvántartás kapcsolata*

Fontos azzal is tisztában lenni, hogy az elszámolási bázis és a nyilvántartási rendszer nem feltétlenül áll közvetlen kapcsolatban. Amíg az egyszeres könyvvitelt lehet kizárólag a pénzforgalmi szemlélethez kötni, hiszen ennek lényege, hogy az elszámolási tétel egyik oldalán mindig a pénzeszköz áll, a kettős könyvvitel lehet pénzforgalmi és teljesítésszemléletű is. Az előbbire a példát éppen a költségvetési számvitel jelenti, de sajátos kettős-pénzforgalmi elszámolása van az egészségpénztáraknak is.

Persze általános a kettős könyvvitel esetén a teljesítésszemlélet, de valójában a kettős könyvvitel lényege, hogy eszközök-források-eredmény kategóriákban gondolkodunk.



### **3. Az átállítás folyamata a nemzetközi ajánlások szerint<sup>17</sup>**

A nemzetközi számviteli konvergencia-folyamatban egyre nagyobb hangsúly helyeződik az államszámviteli rendszerek eredményszemléletűvé tételére. Az accruals bázisra áttérés azonban olyan paradigmális változtatással jár, amelyre nincs általános recept, hiszen nagyon sokféle forgatókönyv képzelhető el. A korábbi váltó országok tapasztalatait a Public Sector Committee részletes tanulmányban foglalta össze annak érdekében, hogy új országok áttérését megkönnyítse.

A teljesítménymérés reformja többféle szinten valósulhat meg. A legkevesebb változtatással, ugyanakkor a legkisebb hatékonysággal az jár, ha a meglévő struktúrát kiegészítjük oly módon, hogy a szükséges információ kinyerhető legyen a rendszerből. A rendszert úgy is át lehetne alakítani, hogy lehetővé váljon a konverzió a két elszámolási rendszer között. Ez ütközne egyébként a legkisebb ellenállásba, de a támasztott követelményeknek nem felelne meg, és az adminisztratív terhek folyamatosan növekednének.

Más lehetőségként adódik, hogy a meglévő számviteli rendszerbe integrálnánk egy további elszámolási szintet, amely a teljesítmény-orientált elszámolást segítené. Ezzel folyamatában követni lehetne a teljesítményalakulást. A megoldás legnagyobb hibája, hogy tovább bonyolítaná a meglévő elszámolási rendszert.

A legtöbb átszervezést és a legnagyobb fokú reformot igényli az a megoldás, hogy a szemléletet teljesítményorientáltra alakítjuk át. Ennek ajánlott előfeltétele, hogy a költségvetés tervezése és összeállítása is teljesítmény-szemléletben történjen, de legalább is, hogy megteremthető legyen a megfeleltetés a költségvetés és a beszámoló adatai között.

Mégis, ezt a módozatot követi a nemzetközi gyakorlat, hiszen már ki vannak dolgozva azok a számviteli elvek, amelyek a költségvetési szféra elszámoltatására vonatkoznak. Az alkalmazásukhoz azonban az országon belül kell támogató bázist találni a rendszer átállításához. Az államháztartás számviteli rendszerére vonatkozó nemzetközi standardok (IPSAS) a magánszektorból átvett szabályokra alapozva építi fel az államháztartás működtetésének elveit. A disszertáció későbbi fejezetében bemutatom ennek a szabályrendszernek a logikáját.

---

<sup>17</sup> Lásd még: Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities (Second Edition) IFAC, 2003. December

Az áttérésre vonatkozó ajánlások – bár bizonyos tekintetben részletekbe menőek – más szempontból meglehetősen általánosak, hiszen a reform előírásait függetlenítették az aktuális gazdasági és politikai berendezkedéstől.

A továbbiakban tehát összefoglalom az accruals paradigmára való áttérésre vonatkozó legjobb gyakorlatot (best practice).

### **3.1. Politikai berendezkedés**

A nemzetközi ajánlásokban fontos tekintettel lenni arra, hogy minden állam egyéni joghatósággal rendelkezik, tehát tiszteletben kell tartani az államok szuverenitását. A PSC azonban ajánlásaiban messzemenően igyekszik ezt figyelembe venni. Azonban külön problémát jelent, hogy nehéz általános receptet mondani az átállításra, rendkívül sok tényezőtől függ a folyamat levezényelhetősége, valamint az egyes államokban a reformot dinamikájában is érdemes áttekinteni.

Sokszor magának a számviteli nyilvántartásnak az átalakítása egy sokkal szélesebb körű folyamatnak a része, és ekkor ezek a részfolyamatok természetesen befolyásolják egymás irányát és a lefolyás sebességét. Fontos az is, hogy milyen fejlődési stádiumból indult az illető ország. Mint az a nemzetközi példákról szóló részben is világossá válik, amelyik országban a költségvetési intézmények nincsenek megszilárdulva, esetleg a beszámolási/beszámoltatási kultúra más szinten valósul meg, sokkal könnyebben, „fájdalom-mentesebben” lehet a rendszert átalakítani, és szinte egyik napról a másikra meg lehet valósítani az átállást. Más országokban, ahol a hagyománytisztelet sokkal erősebb, különösen, ha a politikai mozgástér sokkal kisebb (például hazánkban), a reform gyakorlatilag gigászi küzdelemnek lehet csak eredménye. Azt is hozzá kell azonban tenni, hogy a jól működő eredményszemléletű nyilvántartáshoz rengeteg információra van szükség többek között az eszközállomány összetételéről, a követelések/kötelezettségek állományáról. Ahol ezek nem állnak megfelelő színvonalon rendelkezésre, sokkal hosszabb előkészítő szakaszra van szükség a reform megvalósításához.

További kérdésként merülhet fel a hatalom és erőforrás centralizáció/decentralizáció. Szinte minden esetben együtt jár a paradigmaváltás ennek az erőternek az átalakításával. Kapcsolódó téma a reform kiindulása és lefolyása, ez ugyanis végbemehet alulról fölfelé irányuló folyamatként (bottom-up reform), illetve ellentétesen, felülről lefelé irányultan (top-down). A top-down reform előnye, hogy a jogszabályok által körbe lehet bátyázni a folyamatot, ezáltal sokkal biztosabb az irányultsága, jobban

koordinálható. A bottom-up reform azonban sokkal jobb a résztvevők mozgósíthatósága szempontjából. Hazánkban elég speciális bottom-up lépésnek tekinthetjük, hogy az Állami Számvevőszék – gyakorlatilag egyedüliként – a költségvetését már accruals szemléletben készítette el. (Gyorsan hozzá lehet tenni: nekik könnyű...)

Mivel az áttérő országok sokféle politikai és gazdasági helyzetben lehetnek, a további vizsgálódáshoz át kell tekinteni, milyen alaptípusok képzelhetők el a politikai berendezkedés és fejlettség szerint.

Az általános felosztást itt is használhatjuk, amely szerint megkülönböztetünk fejlett országokat, rendszerváltó gazdaságokat és fejlődő országokat.

A fejlett országokban általában sokkal inkább adott az átálláshoz szükséges anyagi erőforrás, és a szakértelem is rendelkezésre áll. Ami azonban már sokkal problémásabb, a politikai rendszer, amely a leggyakrabban gátjává tud válni a változásoknak. (Közhely, hogy a reform lebonyolításához leghatásosabb az önkényuralom.) A demokratikus berendezkedés szétfutó érdekei nem támogatják a konzekvens lépéseket.

A fejlett országokat ezért célszerű tovább tagolni a politikai hatalom típusa szerint, így megkülönböztetünk elnöki rendszereket és parlamentáris rendszereket. Az elnöki rendszerekben egy demokratikusan választott elnök áll az ország élén, ő hozza a döntéseket napi szinten, és a mandátuma lejártáig a helyén marad, korábbi eltávolítása csak különleges körülmények között lehetséges.

Az átmeneti gazdaságok esetén a gazdasági/politikai rendszer gyökeres átalakulásával állunk szemben. Ezekben a gazdaságokban sokszor már „megvan a rutin” a változások lebonyolítására, illetve valószínűleg nincsenek évszázados intézményi hagyományok, mint esetenként egy fejlett országban.

A politikai oldal ebben az esetben viszont általában sokkal nagyobb problémát jelent, hiszen maga a demokratikus kultúra nem tudott meggyökeresedni, illetve elcsökevényesedett egy szovjet blokkból szabadult ország esetén, ami a politikai párbeszéd korlátozását, esetleg teljes akadályát jelenti, és így a reformfolyamatot teljesen ellehetetleníti.

A számviteli reform ebben az esetben általában része egy szélesebb körű átalakulási folyamatnak.

Az átmeneti gazdaságok előnye, hogy legtöbbször a politikai váltás után készül egy összeírás az állam tulajdonában álló eszközökről, így ezek integrálása a rendszerbe később sokkal egyszerűbb. Bár a nyilvántartási módot és az értékelést legtöbbször revideálni kell, az alapadatok ehhez rendelkezésre állnak.

Fejlődő országok esetén a legérzékenyebb pont az erőforrások és a szükséges szakértelem megléte. Az erőforrások szűkössége általában a fokozatos bevezetés irányába hat. Megfigyelhető, hogy a fejlődő országok esetén a reform legtöbbször külső ajánlásra (vagy feltételként) indul, és általában szélesebb körű folyamat részeként következik be. Ez maga után vonja azt is, hogy igen gyakran pénzbeli támogatást vehetnek igénybe ezek az államok, máskor szakértőgárdát bocsátanak rendelkezésükre.

A politikai rendszer itt külön segítséget jelent, hiszen a demokratikus intézmények nem hátráltatják a reform véghezvitelét, bár egyben hiányzik is a kontroll a folyamat megfelelő mederben tartásához.

2. táblázat

| Tényező             | Fejlett országok          | Átmeneti gazdaságok     | Fejlődő országok |
|---------------------|---------------------------|-------------------------|------------------|
| Szakértelem         | Van                       | Lehet                   | Általában nincs  |
| Erőforrások         | Van                       | Általában nincs         | Nincs            |
| Politikai támogatás | Van                       | Általában nincs         | Van              |
| Hatalommegosztás    | Jellemzően decentralizált | Jellemzően centralizált | Centralizált     |
| Reform iránya       | Top-down vagy bottom-up   | Ált. top-down           | Csak top-down    |

A reformok tényezői az egyes országsoportok esetén  
 Forrás: saját szerkesztés, önálló kutatás, más országok tapasztalatai alapján

### 3.2. Az átállítás ütemezése

Amennyiben megszületik a politikai akarat az államháztartási rendszer átállítására, a következő lépésben ki kell dolgozni a megvalósítási lépéseket. Erre a nemzetközi gyakorlat több változatot ismer.

A teljesítmény elvű elszámoltatás bevezetésekor az egyik legfontosabb kérdés az, hogyan ütemezze azt a kormányzat, az elszámolási rendszernek ugyanis mindenekelőtt a folyamatosságot kell biztosítania. Ez egyértelműen az ellen szól, hogy az egész államháztartási szférára egyszerre alkalmazzák az új elszámolási szabályokat.

Sokkal célszerűbb lehet, ha ehelyett a költségvetési szervek egyre nagyobb csoportját vonják be az új elszámolásba. Ez rövid távon áthidalhatja a betanítás és az infrastruktúra-átállítás problémakörét. Az is megoldható lehet, hogy a költségvetési

szervek az első időkben választhassanak a pénzforgalmi és a teljesítmény-szemléletű elszámolási módok között, ez ugyanis jobban sietteti a belső reformlépések megtételét, a munkatársak motiválttá válnak a reformban, és ez a változások könnyebb befogadását és elmélyülését is segíti. Ebben az esetben külön gondot jelent az államháztartási konszolidált beszámoló elkészítése, hiszen azonos ágazati intézmények más-más bázison készíthetik el pénzügyi kimutatásaikat.

A fokozatos bevezetés egyik módja lehet, hogy szektorról szektorra haladva vezetik be az új rendszert, mindenki számára világosnak kell lennie az ütemezésnek, és a betanítást is ennek megfelelően kell időzíteni. További lehetőség, hogy az átállítást az önálló vagy részben önálló költségvetési szervekkel kezdjük, ezeknek ugyanis már önálló ráhatásuk van a kezelt erőforrásokra, és szeparáltak a nagyobb számviteli rendszerektől, így könnyebben átlátható és kezelhető a nyilvántartásuk. Mégis, ez a módszer segíthet abban, hogy a lépésről-lépésre szembesüljünk az átállítás lehetséges nehézségeivel, és az átállított intézményeknél kialakulhat egy olyan szakértői mag, amely a további reformok zavartalanabb lebonyolításához elengedhetetlen.

Az is elképzelhető, hogy a reform lebonyolításában szelektálunk az intézmények között, és a nagyobbakat bevonjuk a tervezési folyamatba, esetleg a saját információs struktúrájuk kialakításába, míg a kisebbektől megköveteljük, hogy a központilag diktált rendszert vegyék át. Ezzel a módszerrel a nagyokat megnyerjük és a reformok oldalára állítjuk, elkerüljük ugyanakkor, hogy a sok bevont személy által az egész folyamat követhetetlen legyen.

### **3.3. A reform lépései**

#### *3.3.1. Állományi adatok felvétele*

Első lépésben fel kell mérni pontosan, milyen eszközök és kötelezettségek állnak a költségvetési szerv tulajdonában. Ez könnyebben végrehajtható magánszektorral szembeni rövid lejáratú követelések és kötelezettségek körében (pl. vevők, szállítók), ezek a szereplők ugyanis jelentősebb érdekérvényesítési dinamikával rendelkeznek a követeléseik behajtására (tekintettel versenyszektorbeli tevékenységükre és kemény költségvetési korlátaikra).

A befektetett eszközök állományának nyilvántartását valószínűleg felül kell vizsgálni, az új rendszerben egészen más követelményeknek kell megfelelni, más lesz az

értékelési paradigma is, mint korábban. Meg kell tehát fogalmazni az új nyilvántartási rendszerrel szembeni követelményeket, és az értékelési eljárásokhoz szükséges adatokat. Meg kell határozni a potenciálisan felveendő eszközcsoportokat.

Az eszköznyilvántartást érdemes egységesíteni és integráltan kezelni a költségvetési szerveknél. Ezzel szükség szerint aggregálhatjuk a nyilvántartott adatokat, és nyomon lehet követni az egyes eszközök mozgását az államháztartási szférában, ezzel javítva a rendszer transzparenciáját.

Csak a nyilvántartási rendszerrel szembeni elvárások megfogalmazása után van értelme a tételes felvétel megkezdésének. Az eszközállomány felvételének ütemezése változó lehet, ez függ az eleve rendelkezésre álló adatoktól, és az egyéb hozzáférhető nyilvántartásoktól. (Pl. ingatlan-nyilvántartás) Fontos a tételes leltárfelvétel, sok esetben a nyilvántartások nagyobb része nem naprakész. Azonban külön problémát jelent a felvétel során az értékelési folyamat lebonyolítása is.<sup>18</sup>

Az ingatlanok értékelése kapcsán problémát jelenthet a műemlék-jellegű épületek érték-meghatározása, de amennyiben nem műemlék-jellegű az épület, piaci ára akkor sem biztos hogy van (például speciális rendeltetésű katonai létesítmények), ezeket – mint látni fogjuk – a nemzetközi ajánlások gyakran „ki is emelik” az ingatlanok közül.

A nemzetközi ajánlások általában egyeznek a magyar szabályokkal a tárgyi eszközök esetében. A költségvetési szférában azonban további nyitott kérdés az infrastruktúra (úthálózat, csatorna, stb.) kezelése. Alapvetően ebben az esetben célszerű történeti elvű értékelést alkalmazni, viszont a felvétel során mindenképpen érdemes ezeket szakaszokra bontva kezelni.

A készletek számbavételekor több területen különleges értékelési problémával szembesülhetünk:

- katonai eszközök, lőszer, fegyverek;
- közösségi szolgáltatásokhoz használt eszközök;
- stratégiai energiakészlet (leltárfelvétel alapján, készletértékelési modell szerint);
- ki nem bocsátott pénz kérdése (elvileg a legjobb az önköltséges értékelés, a címletérték és az önköltség különbsége – a seniorage – hazánkban a Magyar Nemzeti Banké);

---

<sup>18</sup> Argentínában külön értékelő bizottságot hoztak létre, mely a leltárfelvétel során rögtön az átértékelést és a leíráshoz kapcsolódó egyéb becslési eljárásokat is elvégezte.

- állami monopóliumként gyártott, forgalomba nem hozott értékcsikk (pl. illetékbélyeg, hasonló a ki nem bocsátott pénzhez);
- földterület;
- biológiai eszközök;
- aranykészlet (értékelése, mint az értékpapíroknál, ill. FIFO vagy csúsztatott átlagáron).

Következő kérdés az eszközök azonosítása során a teljesítésre szóló követelések (készletekre, beruházásokra, immateriális javakra adott előlegek), ezek az ügyletek a költségvetési szerveknél nagy értéket jelenthetnek.

A költségvetési szerveknél a követelések számbavételekor egyaránt figyelemmel kell lenni a más költségvetési szervekkel szembeni követelésekre, illetve a versenyszektorbeli gazdálkodókra is. Ami a jellegzetességet jelenti, hogy az államszámvitelben nem csak ellentételezett ügyletből származik követelés, jelentkezik adó jellegű követelés, illetve az önkormányzati szférában lehet bevétel bírságokból és egyéb hatósági díjakból is. Más költségvetési szervektől igényelhet a gazdálkodó viszonzatlan transzfert, amely bár versenyszektorban is megjelenhet, volumene egyértelműen nagyobb az állami szférában.

A követelések számbavétele elvileg nem jelenthet problémát egy költségvetési szervnél, tekintettel arra, hogy a módosított teljesítmény szemléletű nyilvántartásból adódóan ezeknek a gazdálkodóknak kötelező legalább negyedévente a követelés- és kötelezettségállományt – a tőkeváltozással szemben – felvenni a mérlegbe. Ennek ellenére, találkozhatunk olyan költségvetési szervekkel, ahol ez a megjelenítés egyáltalán nem működik, illetve a követelések nyilvántartása sem megfelelően kidolgozott.

Szerencsés egyébként a követelés-menedzsmentre hangsúlyt fektetni, és konzisztens nyilvántartásban megjeleníteni külön az adó jellegű követeléseket, és az áruszállításból, szolgáltatásnyújtásból származó követeléseket. (Fontos, hogy a vevői követeléseknél az óvatosság elvét érvényesíteni kell, tehát csak nem vitatott követelés mutatható ki ezen a jogcímen.) Kezelnit kell ezen túlmenően a követelések körében a leírásokat is, hiszen a költségvetési szférában ez is sokkal hangsúlyosabban van jelen. (Gondoljunk például a bírság-elengedésekre.)

Az eszközök megfelelő kezelésével gyors hatékonyság növekedést lehet elérni. Más országokban az eszközállomány megfelelő felvétele jelentős hibákra világított rá. Ekkor derül fény az állami szférában általában tapasztalható rendkívül gyenge

eszközmenedzsmentre, a fölösleges eszközök racionalizálási lehetőségeire, a téves vezetői információkra, a helyenként teljesen elhasznált eszközállományra, a gazdaságtalan eszközök folyamatosan veszteséges használatára.

A kötelezettségek felvételekor hasonlóan kell eljárunk, mint a követeléseknél, elvileg ezeket analóg módon, negyedévente kell passzíválni a magyar szabályozás szerint a költségvetési szerveknek a tőkeváltozással szemben.

Ezekben belül itt is találhatunk fizetendő adókat, termékvásárláshoz és szolgáltatáshoz kapcsolódó és hosszabb lejáratú kötelezettségeket. Fontos az accruals paradigma tekintetbevétele, vagyis a már megszolgált kötelezettségeket, fizetendő kamatokat, illetményeket és béreket nyilvántartásba kell venni.

A költségvetési szerveknél itt is lehetnek sajátos tételek, így például a szociális jellegű kiadások, segélyek, stb.

Vannak egyéb más különlegességek is, így a költségvetési szerveknél felmerülhetnek teljesítésre szóló kötelezettségek, például a környezeti kockázatok kezelése, amelyek nagyrészt a környezetvédelemhez illetve környezetgazdálkodáshoz kapcsolódnak, így területfeltöltés, fertőzött területek rekultivációja, stb. Ilyen tételek nagyon gyakran megjelennek költségvetési szerveknél, sokszor a területet rekultiválásra kapják meg (pl. városi szeméttelp, bányavidék, stb.). Ezeket a tételeket a nemzetközi ajánlások szerint ugyancsak a kötelezettségek között kell megjeleníteni. A hazai terminológia szerint a környezetvédelemhez kapcsolódóan céltartalék-képzés van, esetleg mérlegen kívüli tételt kell rá képezni. Csak abban az esetben számít kötelezettségnek, ha konkrét teljesítéshez kapcsolódik.

Ahhoz, hogy ezeket a kötelezettségeket számításba vegyük, fontos azonosítani a helyreállítandó területet, a károsodás mértékét, a helyreállítás várható költségeit, az időszükségletet és a költségfelmerülés ütemezését.

### *3.3.2. Ütemezés*

Ha a teljesítmény szemléletű elszámolással párhuzamosan teljesítmény elvű költségvetést is kidolgoznak, annak érvénybe lépését a számviteli elszámoltatással össze kell egyeztetni. Fontos azonban, hogy a szigorú ellenőrzést és elszámoltatást csak néhány periódussal a bevezetés időszakát követő időszakokra szabad ütemezni. Ez az időkorlát biztosítja azt, hogy az új elszámoltatási rendszerben a szerzett információ megfelelő bázisadatokkal összeegyeztethető legyen.



Az átállítás időszükséglete sok tényező függvénye, a hazai gyakorlatnak megfelelően a legfontosabb faktorként a politikai támogatottságot említeném. Ezen túlmenően azonban további tényezők befolyásolják a reform-periódus hosszát: a reform előkészítettségétől, valamint a bevont költségvetési szervek számától is nagyban függ az időszükséglet.

A nemzetközi gyakorlat szerint az átállítás három-hat évet vesz igénybe. A reform túlságosan gyors lefolyása magában hordozza annak a veszélyét, hogy a tervezést vagy az implementálást nem megfelelő alapossággal bonyolítják le. Ha a reformot túlságosan elhúzzák, az a kezdeti lendület elvesztéséhez, és így a folyamat kifulladásához vezethet.

Annak érdekében, hogy a kormányzati akarat érvényesüljön a hivatalnoki réteg körében, érdemes az egyes költségvetési szerveknek kulcsdátumokat és részcélokat kijelölni (mérőföldkövek). Az egyes egységeknek így bizonyos rész-készültséget a meghatározott időpontokban igazolniuk kell. Ezzel el lehet kerülni a folyamat elhúzódását, és a teljesüléseket is objektíven nyomon lehet követni. Ezek az előkészületi munkák leginkább információ-gyűjtésre vonatkozhatnak (követelések, kötelezettségek, eszközök), amelyek meg kell hogy előzzék az elszámolási rendszer átállítását. Ennek az előkészítésnek a színvonala determinálja a problémamentes átállítást.

A teljesítmény-elvű elszámoltatás szép példáját láthatjuk Új-Zélandon, az Egyesült Királyságban, de ügyes megoldásokat láthatunk Argentínában és Dániában is. Ezek tanulságait (a félresikeredett Francia reformfolyamattal együtt) a Nemzetközi tapasztalatokról szóló 4. fejezetben mutatom be.

Látható, hogy a folyamat elején meg kell kapni a szükséges politikai felhatalmazást, amit – természetesen – előzetes hatástanulmánynak kell megelőznie, különben nem lehet meggyőzni a döntéshozókat. Ezek után ki kell jelölni azt a testületet, amely a koordinációs feladatokat fogja ellátni, és közvetlen felelőse lesz az operatív lebonyolításnak (projekt operatív bizottság).

Következő lépésben meg kell határozni a rendszerrel szembeni követelményeket, természetesen kiindulva a jelenlegi információs igényből. A folyamatnak egy része már az előzetes tanulmányban is kidolgozható, de – mivel a további tevékenységek ettől közvetlenül függenek – részletesen ebben a szakaszban kell megvalósítani, ennek külön jelentősége van a felelősség telepítése miatt is.

4. ábra

|  |  |  |                                    |                                     |                                    |                                  |  |                          |
|--|--|--|------------------------------------|-------------------------------------|------------------------------------|----------------------------------|--|--------------------------|
| Előkészítő tanulmányok és hatásvizsgálat | Jogszabályi megalapozás<br>(→ legitimáció) | Lebonyolításért felelős testület felállítása | Rendszerrel szembeni követelmények | A bevezetés ütemezése, mérföldkövek | Erőforrás-szükséglet meghatározása | Rendszer-szervezés és fejlesztés | Tesztelés, adatmegfelelés, alkalmazhatóság | Implementálás megkezdése |
|  |  |  | Koordinálás                        |                                     |                                    | Oktatás, képzés                  |  |                          |
| Folyamatos monitoring                    |  |  |                                    |                                     |                                    |                                  |  |                          |
| Szakmai konzultációk                     |  |  |                                    |                                     |                                    |                                  |  |                          |

#### A reform előkészítésének sematikus forgatókönyve

Saját szerkesztés, a Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities (Second Edition) IFAC, 2003. December és más államok tapasztalatai alapján

Ezután kerülhet sor a döntéshozatalra a bevezetés ütemezéséről, döntést kell hozni a bevezetés módjáról (fokozatos vagy egyidejű átállás), meg kell határozni a bevezetés szakaszolását, és az egyes szakaszok lezárásának határidejét (méröldkövek).

A következő lépésben – a szakaszolás ismeretében – lehet meghatározni az áttérés erőforrás-szükségletét, amelynél figyelembe kell venni, hogy a szükséges anyagi és személyi erőforrás időben rendelkezésre tudjon állni.

Az egész folyamattal párhuzamosan működni kell a monitoring-tevékenységnek. Más országok tapasztalatai alapján érzékeny pontja az accruals átállásnak ez a funkció.

Ennek okai:

- a folyamat elején a politikai döntéshozókat könnyebb meggyőzni, ha biztosítjuk a folyamatos kontrollt;
- az erőforrás-felhasználást nyomon kell követni, ennek hiányában az utólagos értékelés, felelőség megállapítása nem lehetséges;
- mivel közpénzekekről van szó, az erőforrás-felhasználásra különösen oda kell figyelni;

- fontos kommunikálni a nyilvánosság felé is, hogy a közpénzek kezelése megfelelő gondossággal történik, és a későbbiekben is inkább a könnyebb elszámoltathatóságot hivatott a rendszer biztosítani.

A nemzetközi tapasztalatok alapján elengedhetetlen, hogy a közvélemény számára „eladjuk a reformot”. Ennek különös oka egyrészt a legitim megvalósítás miatt van, hiszen a kezdeti lendület után könnyen ellaposodik a folyamat. A közvélemény egyes érdekcsoportjainak ellenzése esetén a politikai erőtér is átrendeződhet, jól bevezetett kampánnyal jobban fel lehet pörgetni az egész folyamatot.

Az oktatás-képzés különösen fontos tevékenységet jelent, melyet szintén tervezni kell, és ütemezni az egész átállítással párhuzamosan. Ennek során fel kell mérni azokat az ismereteket, amelyeket az új rendszer megkövetel a régivel szemben, és ezekre kell fókuszálni a képzés során. Meg kell határozni az egyes betöltött posztokhoz szükséges ismeretanyagot, és az ismereti szinteknek megfelelően kell a képzést megvalósítani.

Egyes posztokon az elvárt ismeretanyag megegyezik a versenyszektorbeli elvárásokkal, ilyen esetben széleskörű toborzást lehet indítani, más esetekben viszont kifejezetten szükség lehet az államháztartási tudásanyagra ill. tapasztalatra. Ezeket a vonatkozásokat egy szélesebb költségvetési szektorral rendelkező országban hosszabb távon, stratégiaileg is át kell tekinteni, fontos, hogy a prioritásokat (olcsóbb kivitelezés / munkaerő megtartás) már az elején tisztázni és rögzíteni kell, a kormányzati cikk-cakk a reformfolyamatot és a közalkalmazottak biztonságérzetét egyaránt tönkre teheti. Hazánkban sajnos egyébként is hajlamosak vagyunk ebbe a csapdába esni, eklatáns példaként említeném a '90-es évek privatizációs politikájában a tőkebevonás és a magyar tulajdonszerzés eltérő igénye miatti inkonzekvens eljárást. Jelenleg, az egészségügyi reformban tapasztalhatunk hasonló folyamatot, amikor szeretnénk a magántőkét bevonni az egészségügybe, ellenben folyamatosan nyitva hagyjuk a kiskaput a visszavonuláshoz. A törvény elkészült, de kissé üres, hiszen egyre-másra csak hivatkozásokat tartalmaz különböző jövőben elkészítendő jogszabályokra.

Ki kell fejleszteni egy oktatási stratégiát, a rendszernek nem elég elkészülnie, a közalkalmazottaknak tudniuk kell kezelni az új struktúrát. Le kell tudni küzdeni az ellenállást az alsóbb szintű munkavállalókkal, illetve meg kell tenni mindent a vezetők bevonására.

A nemzetközi tapasztalatok alapján érdemes az egész oktatást egy nagy stratégiai keretbe foglalni, amelyben megtalálható a hagyományos osztálytermi jellegű, frontális képzés, melynek előnye a közvetlen visszacsatolás és a közösség egészének megnyerése a reformnak. Lehet alkalmazni a számítógépes, multimédiás programokat és a munkacsoportok képzését is.

### **3.4. Az eredményszemlélet megszervezése**

Az eredményszemléletű elszámoltatás működtetésekor célunk az összemérés elvének konzekvens alkalmazása. Ennek megfelelően törekedni kell arra, hogy minden adott időszakot illető bevétel, és adott időszakot terhelő ráfordítást megjelenítsünk az eredménykimutatásban, alkalmazva az elhatárolásokat. (cut off)

A rendszer megszervezésekor érdemes példát venni az amerikai US GAAP standardrendszer kialakítási elveitől, ahol az első lépésben meghatározták az elvart információs igényt, és ennek mentén alakították ki először a számviteli rendszer outputját, a pénzügyi beszámolót, majd ennek megfelelően építették fel a rendszert.

A bevételek között érdemes különbséget tenni viszonzott és viszonzatlan bevételek között. (Lásd: IPSAS-ok rendszere, 5. fejezet) Viszonzatlan tételek között szerepelnek a közvetlen és közvetett adók, az illetékek, díjak és bírságok, amelyeknél közvetlen ellenszolgáltatás vagy egyáltalán nincsen, vagy – a díjak és illetékek esetén – annak összege nem áll közvetlen kapcsolatban a szolgáltatás értékével.

A felosztásra azért van szükség, mert ezen bevételek egy részénél lehet alkalmazni az összemérés elvét, mivel azonosítható, hogy az adóztatott jövedelem mely időszakban keletkezett. Erre azért is szükség lenne, mert a konjunktúraciklusok egyébként torzítják a pénzügyi kimutatásainkat. Természetesen látszik, hogy úgy korrekt a beszámoló, ha az adókövetelést is ennek megfelelően mutatjuk ki.

A költségek kezelésekor általában ilyen problémával nem szembesülünk, ezeknél a tételeknél sokkal könnyebben azonosítható a vonatkozási időszak. A felosztás a klasszikus „közgazdasági osztályozás” szerint működhet: személyi jellegű kiadások, igénybevett szolgáltatás, leírások, fenntartási költségek, fizetett kamatok, transzferkifizetések, árfolyam-különbözetek, stb.

A felállított rendszerek – tapasztalatok szerint – általában nem térnek el egymástól, mégis, a hozamok és ráfordítások csoportosítása a kialakult hagyományok függvénye.

Fontos azonban a konzekvens szabályozás, és a rendszernek be kell tudnia sorolni minden felmerülő/felmerülhető hozamot és ráfordítást.

### **3.5. Könyvvizsgálat a reformperiódus alatt**

A könyvvizsgálat során a könyvvizsgálónak meg kell bizonyosodnia arról, hogy a pénzügyi kimutatást *az alapul szolgáló alapelvek és szabályok szerint* készítették el. Ahhoz tehát, hogy könyvvizsgálatról beszélhessünk, eleve meghatározandó az a szabályrendszer, amelynek meg kell felelni a pénzügyi beszámoló összeállításakor.

Az általános ellenőrzési elvek érvényesítése az alapvető célunk, így a külső kontroll mindenképpen szükségszerű. Ráadásul a könyvvizsgálattal egyben azt is elérjük, hogy a versenyszektorbeli elvárásokat behozzuk a költségvetési szférába. A tapasztalat azt mutatja, hogy a külső kontroll már a folyamat legelején, az eszközök és kötelezettségek felvételénél is hatékonyan segít. Az eszközök tételes felvételekor, az azonosítás és értékeléskor számos hiba adódhat, amelyet a külső kontroll képes kiszűrni.

A problémát sokféleképpen lehet orvosolni, így a legjobb lehetőség, ha előírjuk az auditált beszámolót az eredeti szabályrendszer szerint a reform teljes időtartamára. A megoldás hibája, hogy nagy leterheltséget jelent, hiszen a reform későbbi fázisaiban már készül accruals szemléletű beszámoló is, így ez párhuzamos folyamatokhoz vezet, ami kapacitáshiányt (vagy a későbbi időszakokra) túlzott kapacitásbőséget eredményez.

Elképzelhető az is, hogy folyamatosan készülnek auditált beszámolók a régi paradigma szerint, viszont az új rendszer „próbaüzeme” alatt készült beszámolókat nem auditálják.

Azt azonban egyértelműen ki kell nyilvánítani, hogy az elkészült beszámoló mely szabályrendszer szerint készült. (A könyvvizsgálat első lépése is a szabályozási környezet azonosításával indul.)

A belső ellenőrzés rendszerét jelentősen revideálni kell, a célokat át kell fogalmazni. Amennyiben döntés született a teljesítménycélokat illetően, a belső ellenőrzésnél ezeknek kiemelt prioritást kell nyerniük.

## 3.6. Előkészítés kérdései

### 3.6.1. *A politikai akarat*

Ahhoz, hogy a reform eredményes és tartós legyen, sok egyéb követelménynek is teljesülnie kell. Első, és egyben talán a legfontosabb kérdés, hogy a reformokat megfelelően legitim politikai erőnek kell kezdeményeznie. Hosszú megvalósulási folyamatról van szó, amelynek eredménye sok évet (kormányzati ciklust) követően mérhető. Természetesen előfeltétel, hogy legyen kollektív akarat a megvalósításra. Ebbe beletartoznak a központi szervek, valamint a politikai és intézményi „kulcsemberek” is.

Véleményem szerint ez jelenti a legnehezebben kezelhető tényezőt, viszont egyben ez a legfontosabb is. Minél nagyobb az országban a politikai feszültség és a legitimitás hiánya, annál könnyebben fullad a reformfolyamat „radikális pótcselekvésbe”. Egy idő után a visszarendeződés is megindulhat, sokszor a politikai szavazatháború keretében, tekintettel arra, hogy az adminisztrációban dolgozók fontos szavazóbázist jelentenek. Ezzel szemben a reformok odázása nem jelent szavazatvesztést, hiszen a szakmai kérdés nem kap publicitást, és a széles társadalmi réteg körében maga az elszámoltatási probléma sem ismert ebben az aspektusában.

A nem demokratikus elven szerveződött államokban kevésbé jelentős ez a probléma, illetve, ahol a politikai berendezkedés stabil, ott csökken a politikusok rövid távú érdekeltsége, és hajlandóak belemenni a változtatásba.

### 3.6.2. *Erőforrások*

A reform többletköltséggel is jár. A számviteli rendszer átállítása az informatikai rendszer átalakítását is maga után vonja. Ezen túlmenően szervezési és egyéb anyagi többletköltséget is eredményez. Az intézményi dolgozók átképzése további jelentős terhet róhat a költségvetési szervek működésére.

Ezekon az anyagi és személyi erőforrásokon kívül szükség van további ismeretekre is, amelyek fontos előfeltételei a reformdöntések hatékony meghozatalának. Megfelelő személyekre van szükség, akik az átalakítást le tudják bonyolítani az intézményeknél. Ezen emberek projekt- és változásmenedzseri ismeretekkel egyaránt rendelkezniük kell. Olyan szakemberekre van szükség, akik ismerik a számviteli szabályokat, és azok rendszerbeli követelményeit.

Az egész folyamatot fel kell tudni bontani részfolyamatokra, és ezen részfolyamatok egymásra épülését, párhuzamosítását át kell tudni tekinteni. Ehhez megfelelő számítástechnikai támogatásra és folyamatos dokumentálásra van szükség. Meg kell tervezni az egyes folyamatok erőforrásigényét, gondoskodni kell ezek rendelkezésre állásáról.

A reform hosszú távon pozitív jelenértékű befektetéssel jár. Ennek megfelelően az anyagi erőforrások problematikáját uniós forrásokkal, illetve világbanki kölcsönt lehetne igénybe venni hozzá. A számviteli mérés módszertanának egységesítése nem öncélú. A fejlődő országokban ugyan támogatják a változtatásokat, ezeknek a középpontjában azonban legtöbbször a gazdasági berendezkedés áll.

Alapelv, hogy az erőforrások mindig szűkösek, így ezeknek a felhasználásában törekedni kell a maximális erőforrás-hatékonyságra. A reform folyamatában a plusz köröket ki kell hagyni, a célmeghatározásban kellőképpen konzekvensnek, az egymásra épülő folyamatok megtervezésében megfelelően alaposnak és gondosnak kell lenni. Figyelembe kell venni a relatíve szűkös erőforrások rendelkezésre állását, a meglévő erőforrás mennyisége érzékenyen befolyásolja a reform sebességét.

### *3.6.3. Irányítás*

Olyan szakértő-csoportok kell kialakítani, akik átlátják a projekt egyes lépéseit. Fontos, hogy a szakértőgárda összetételét is meg kell tervezni, és ragaszkodni kell a megfelelő kompetenciával rendelkező csoporttagok összegyűjtéséhez. Sajnos gyakran a csoport munkája is átpolitizált, ami gyors bukás előjele lehet.

Egyéb ismeretekre is szükség lehet, így például rendelkezni kell a kialakítandó pénzügyi irányítási rendszer működtetéséhez szükséges tapasztalattal, stb.

A sikeres lebonyolítás feltétele a megfelelő irányítás. Az egész folyamat szakértelemmel kell lebonyolítani, amihez fontos, hogy megfelelően dokumentálni kell a már elvégzett, és még elvégzendő feladatokat. Ehhez kiindulásként egy megfelelően kifejtett végrehajtási ütemtervet kell készíteni. A tervnek lehetőség szerint foglalkozni kell a felelősség telepítésével, a szerepek és kulcsszereplők kiválasztásával.

Foglalkozni kell a mérföldkövekkel és a megvalósítás ellenőrzésével (monitoring). Meg kell határozni azt is, hogy az egyes kulcsdöntések (tesztelés, bevezetés) meghozatalára ki jogosult, külön foglalkozni kell eközben az egyes szerepkörök megfelelő leválasztásával.

Meg kell szervezni a koordinációs és információs csatornát a bevont intézmények között. (Rendszeres szakmai konzultációk.) Világosan meg kell jelölni, és el kell különíteni a rendelkezésre álló erőforrásokat.

A koordinációs problémákra annál inkább oda kell figyelni, minél összetettebb az intézményi struktúra, és minél több konszolidációs szint van beépítve a rendszerbe. Ez az előállítandó információval szembeni fokozott elvárásainkat mutatja, egyben komoly kockázati faktort képez. Itt ismét hangsúlyozandó a helyes célmegjelölés, már a szervezés legelején tudnunk kell, milyen információt várunk a rendszertől.

#### *3.6.4. Rendszerfejlesztés*

A teljesítményszemlélet kialakításával jelentősen átalakulhat az egész informatikai és technológiai struktúra. A számviteli rendszer maga után vonja a tervezést, költségvetés-készítést, bérelszámolást, stb.

Folyamatosan gondoskodni kell a szükséges informatikai kapacitás biztosításáról. Figyelembe kell venni, hogy a meglévő rendszerekkel szemben milyen elvárások vannak. Ezeket az igényeket az új rendszernek is ki kell tudnia szolgálni. Azonban azt is tekintetbe kell venni, hogy milyen új igények jelentkeznek a reform eredményeképpen. Arra a rendszer kialakításakor ügyelni kell, hogy a szervezési kérdésekre inkább nagyobb hangsúlyt kell fektetni, semhogy később a nem megfelelő integráltság nehézkességet, többletterhet eredményezzen. Érdekes minél több információt centralizáltan kezelni, ezzel szélesebb körben válik képessé a rendszer információt biztosítani. (Erre láthatunk jó példát Argentína esetében, ld. később.) A redundancia erőforrás-pazarlást jelent, amit mindenképpen el kell kerülni, csak akkor fogadható el, ha kifejezetten oka van a fenntartásának, pl. ellenőrzési funkciója van. Ebben a fázisban sokszor vetődhet fel a kérdés, hogy a jelenlegi struktúra módosítható, vagy teljesen új rendszert kell kialakítani.

Az információs bázis megfelelő színvonalú megteremtése nagyon érzékeny pontja a reformnak, rossz alapozás esetén a korrekció rengeteg anyagi és személyi erőforrást emészt fel, az információs rendszer instabil működése megrengeti a bizalmat, és az előállított információt esetlegesen nem merik majd a későbbiekben felhasználni. (Az információs technológia gyengesége volt az egyik oka a francia reform kudarcának.) Az informatikai rendszer lehetséges átalakítását részletesen bemutatom a 6.4-es fejezetben.



### *3.6.5. Politikai mozgástér*

A reform végrehajtásakor annál könnyebb a változtatás, minél nagyobb politikai támogatottság van mögötte. Ezért nem mindegy, hogy kormányrendelet vagy törvény ad-e felhatalmazást az új rendszer bevezetésére.

A törvényi rendezés deklarálja a parlament általános akaratát, és sokkal legitimebbé teszi a meghozott intézkedéseket. Ha konszenzusos döntést lehet hozni, az jó előjele lehet a tartós folyamatnak, és csökkenti az esetleges visszarendeződés veszélyét.

## **3.7. Az átállás várható előnyei**

Mint látható, ez a rendszer az államháztartási szektor szolidaritási felfogását (non profit) ötvözi a versenyszektor racionális rendszerszemléletével. Ezt a módszert adaptálva megvalósítható lenne hazánkban is a költségvetési szervek megfelelő költségszintű, hatékony működtetése.

Egy példával élve, az egészségügy helyrehozása is „magától menne végbe”, hiszen azok a vezetők szüntetnék meg a pazarlást, akik egyébként is a legjobban átlátják a rendszert, viszont a profitorientált elemet is ki lehetne küszöbölni, amit a kórházprivatizáció hozna magával. Azt is mondhatjuk tehát, hogy szakítani lehetne azzal a régi közhellyel, amely szerint „az állam rossz tulajdonos”.

További problémát jelent, hogy Magyarországon teljes pénz-bázisú szabályozás működik, amelynek megváltoztatásához elég nagy ellenállást kell leküzdeni. Nagy rendszerek reformfolyamataiban szinte kódolt az ellentétes folyamatok megindulása, amely a visszarendeződés irányába hat. A visszarendeződés ellen úgy lehet hatékonyan védekezni, ha megfelelő kommunikációval „eladjuk” a reformot, és minél nagyobb társadalmi bázist nyerünk meg az új rendszernek.

A cél ugyanis világos: a közfeladatokat pontosan számbavenni, és az előállításukhoz szükséges erőforrásokat minimalizálni. Az ilyen kérdésfeltevés és racionalizálás sajnos idegen az államháztartási rendszer jelenlegi paradigmájától.

Azt kell tehát megoldani, hogy a rendszer erőforrásait úgy csoportosítsuk, hogy a „kibocsátás” racionalizált legyen. Ennek megfelelően az általános gazdasági racionalitás kell, hogy érvényesüljön. (Minél nagyobb output meghatározott inputfelhasználásra, illetve minimális input a meghatározott output-termeléshez.) A teljesítmény azonban nem lehet a gazdasági profit.

Arra azonban nagyon fontos ebben a rendszerben odafigyelni, hogy itt nem működik az a kontroll, ami a versenyszférában jelen van. Ha egy költségvetési intézménynél a támogatást és az elfogadott költségszintet ahhoz mérjük, hogy milyen kibocsátást ér el adott időszakban, ez akár drámai következményekkel járhat az elvégzett feladatok minőségét illetően. Ennek megfelelően gondoskodni kell a monitoring rendszerről is, valamint a kibocsátást megfelelően definiálni kell az egyes területeken működő költségvetési szerveknél, nem lehet elégszer hangsúlyozni (a politikusok időnként tévedésbe esnek), non-profit orientációról van szó.

### **3.8. Teljesítménymutatók képzése<sup>19</sup>**

A kidolgozandó teljesítménymutató rendszernek fontos kritériumoknak kell megfelelnie, különben az intézmények tevékenysége kimerül a mutatókkal való manipulációban.

A teljesítménymutatónak közvetlenül a költségvetési intézmény elsődleges céljához kell kapcsolódnia. Ez közvetlenül az alapfeladat ellátása. Erre szemléletes példa az egészségügy, amelynek a finanszírozásában régóta a HBCS (Homogén Betegcsoport) és a német pontrendszer van érvényben, az OEP ez alapján támogatja a kórházakat.

Vigyázni kell arra, hogy a teljesítménymutatóra legyen befolyása az adott intézménynek, ha az extern tényező a költségvetési szerv szempontjából, egyrészt nem érünk el célt, másrészt finanszírozási problémák lépnek fel, és visszaesik a kiszolgálási színvonal.

A teljesítménymutatót pontosan meg kell határozni. A nem megfelelően meghatározott teljesítménymutató – nem kezel bizonyos helyzeteket – nem korrekt, újabb és újabb viták forrása lesz. Ennek következtében a költségvetési szerv döntéshozói elveszítik a bizalmukat a rendszerben.

A teljesítményméréshez szükséges adatokat az elszámoltatási rendszernek tudnia kell szolgáltatni. Nagy hiba, ha túl nagy procedúra árán lehet eljutni a célszámig, ez általában mutatja a nem világos célmeghatározást is. (Ld. bevezetés, pedagógusi teljesítmény-mérés.) A mérés teljesítményadatainak pontosságát szavatolni kell, és meg kell teremteni az utólagos ellenőrizhetőség lehetőségét.

---

<sup>19</sup> Lásd még: The Whole Truth: Or Why Accruals Accounting Means Better Management, Public Audit Forum, 2002. november

Hiba, ha a teljesítménymutató egyedi az intézményekre vonatkozóan. Örök vita forrása lesz, és nehéz koordinálni. Fontos, hogy a homogén és konzisztens rendszer lehetőséget adjon a különböző költségvetési szervek összehasonlítására.

Viszont ha az eredményszemlélet már működik, nagy a valószínűsége, hogy az intézmények nagy része veszteséget fog termelni. Bár nem cél, hogy egy intézmény nyereséget termeljen, viszont azért, hogy kimutadjuk a veszteséget, és komparatív módon minden intézménynél azonosan mutadjuk ki a veszteséget, már objektív mérce lesz a kezünkben az egyes gazdálkodók működésének összehasonlítására.

A hatékonyság mérésekor az elsődleges szempont a „pénzért értéket” elve kell hogy legyen. Meg kell ennek alapján határozni az egyes intézmények által végzendő szolgáltatásokat, a gazdálkodó „kibocsátását”. Ezt követően meghatározandó az előállított közszolgáltatás önköltsége. Ez már összehasonlítható kell hogy legyen a hasonló tevékenységet végzők esetén.

Ahhoz, hogy a kibocsátás önköltsége mérhető legyen, természetesen az eredményszemléletnek már működnie kell. Adott ugyanakkor az az elv, hogy minden mérhető, csak a megfelelő mérési alapot kell meghatározni.

***Ezzel belátható, hogy a teljesítménymutatók kialakíthatók és kialakítandók.***

Ezzel a hatékonyságot már lehet mérni a költségvetésből gazdálkodó intézmények esetében.

A mérési egység az intézmény által meghatározott kibocsátás alapegysége. Ennek azonban úgy kell előállnia, hogy figyelembe vegyünk a mutató kijátszásának kockázatát. A korábbi, iskolai teljesítmény mérésekor, ha azt a letanított órák alapján mérjük, könnyű produkálni plusz órákat, hiszen több órát úgy is lehet teljesíteni, ha kisebb csoportokban folyik az oktatás, stb. Ezért ebben az esetben a mérés alapja lehet az egy tanulóra eső tanítási óra.

## 4. Nemzetközi tapasztalatok

Az államháztartási számviteli rendszer átalakításakor mindenképpen érdemes áttekinteni a nemzetközi tapasztalatokat, ezzel az elkövethető hibás lépéseket ki lehet kerülni.

Érdemes megvizsgálni első lépésben az eredményszemléletű elszámolás tendenciáit néhány ország példáján keresztül.<sup>20</sup>

- Egyesült királyság: Teljes körű eredményszemlélet működik már kormányzati szinten, az adatok ezek után összesítésre kerülnek (Whole of Government Accounts), az új költségszemlélet miatt a továbbiakban részletesen bemutatom.
- Kanada: Minden kormányzati egység, tulajdonolt vállalkozás eredményszemlélettel számol be a központi kormánynak.
- Amerikai Egyesült Államok: a 24 vezető ágazati részleg auditált pénzügyi beszámolót készít.
- Olaszországban az államháztartási elszámolás „kötelezettség-központú”. Az 1997-ben elfogadott törvény eredmény-szemléletű költségelszámolást ír elő. Eredmény-szemléletű költségvetés csak belső használatra készül, nem hivatalos dokumentum. Helyi szinten éves jelentés készül, mely mérleget és bevételi kimutatást is tartalmaz, valamint érdekeltség-szemléletű pénzügyi beszámolót.
- Hollandia: törekvések vannak a széles bázison alkalmazott eredményszemléletű számvitel bevezetésére. Jelenleg nem készül mérleg, amely a hatályos számviteli előírásoknak ellent mondana.
- Spanyolország: a pénzügyi stabilitás érdekében 2001. decemberében fogadtak el új költségvetési törvényt. A „Fehér Okmány”, amely a számviteli reformot tűzte ki célul, 2002-ben látott napvilágot. Ez az okmány előírja a központi és a helyi szint számára kereskedelmi számviteli standardok átvételét, megfelelően adaptálva, átvéve annak racionalizálásra irányuló törekvéseit. Az esetlegesen szükséges konszolidáció megfelelő szinten meg kell, hogy valósuljon, így a központi, a regionális és a helyi szintű beszámoló megfelelően harmonizált, és a pénzügyi kimutatás széles körben felhasználható.

---

<sup>20</sup> Attard, Ronald, Partner – Ernst&Young: Implementation of accruals accounting, 2003. április

- Svédország: Minden államháztartási egység eredményszemlélet szerint számol be, amely alapján Államháztartási Éves Jelentés készül, tehát teljes körű, eredményszemléletű konszolidált beszámoló is készül.
- Finnország: részleges eredményszemlélet, néhány költségvetési szerv van bevonva az eredményszemléletű beszámolásba.
- Dánia: a közvállalkozások<sup>21</sup> eredményszemlélettel számolnak be, de ezeket a beszámolókat már pénz bázison összesítik, kormányzati szinten nem valósul meg az eredményszemlélet.
- Írország: az államháztartás szervei pénz bázisú elszámolást alkalmaznak, az adatokhoz olyan információkat is mellékelnek, amelyek az eredményszemléletű számbavételt elősegítik.
- Svájc: minden költségvetési szerv pénz bázist alkalmaz, nincs is semmiféle összesítés eredmény-szemlélet szerint.
- Portugália: alapvetően pénz-bázison történik az elszámolás, vannak automatikus elszámolási rendszerek, amelyek képesek bizonyos konverziós műveletek segítségével eredményszemlélethez közelebbi összesítéseket készíteni.
- Németország: nem foglalkoztak a költségvetés megreformálásával, továbbra is mindent pénz bázison számolnak el.

Látható, hogy néhány kivételtől eltekintve, általában megkezdődött mindenhol az a folyamat, amelynek eredményeképpen a hagyományosan pénz bázison alapuló államháztartási számbavételt felválthatja az eredményszemlélet alkalmazása.

A továbbiakban bemutatom a reformfolyamatokon átment Új-Zéland, Franciaország, Anglia és Argentína államháztartási reformjának célkitűzéseit, folyamatát és legfontosabb tapasztalatait.

Minden ország reformfolyamatából bemutatom azt a momentumot, mely különösen figyelemre méltóvá teszi az adott ország számviteli szemléletváltását. Ennek megfelelően Új-Zéland esetén az előkészítés és lebonyolítás példás színvonalára helyezem a hangsúlyt. Anglia egyedülálló az új számviteli felfogás, az input bázis koncepciójának megalkotásában. Franciaország esetén felvázolom az előkészítő folyamatot, majd a némileg hibás megvalósítást.

---

<sup>21</sup> Közvállalkozás: azon vállalkozások, amelyekben döntő befolyással rendelkezik az államháztartási szféra valamely gazdálkodója

Az argentin folyamat legnagyobb erénye az ügyes szervezés, ennek megfelelően itt az információs bázis felépítését érdemes áttekinteni, majd röviden bemutatom az ausztrál rendszerben a programkölségvetés (accruals szemléletű kölségvetési tervezés) kialakításának legfontosabb indítékait és a kialakítás elveit.

#### **4.1. Új-Zéland számviteli reformja<sup>22</sup>**

Az Új-zélandi gazdaságban a reformfolyamat irányába tett első lépések már a nyolcvanas években megtörténtek. A pénzügyi elszámoltatás hiányosságai, az államszámvitel hibái már ekkor nyilvánvalóvá váltak. Ezeket a problémákat összefoglalták elemző publikációkban, amelyek a későbbi reform fontos bázisává váltak.

A nyolcvanas évek elején az Új-zélandi gazdaságban központosított erőforrás-elosztás volt érvényben, kincstári előírások, és a közszolgáltatásokra vonatkozó utasítások által. Ez vonatkozott a szállításra, irodai berendezésekre, számítógépekre, járművekre.

Az államháztartási rendszerben a pénzmozgás egy pénzforgalmi számlán keresztül bonyolódott, amely fölött a felügyeletet a kincstár gyakorolta. A kifizetéseket is a kincstár ellenőrizte, és a tranzakciókat rögzítette a nyilvántartási rendszerében.

Az elszámoltatási folyamatokban azonban óriási lyukak tátongtak. A kölségvetéshez kööttséget nem lehetett elvárni, egyes támogatási programok esetében különösen nagy problémát jelentett a központosított kezelés és szabályozás következtében, hogy nem volt kapacitás a rendszert egész struktúrájában áttekinteni. Ennek következtében a gazdasági folyamatokat nem lehetett kézben tartani, és a kifizetéseket sokszor mindenféle ellenőrzés nélkül teljesítették.

A rendszer hibáit áttekintve, kidolgozták azt a pénzügyi-elszámoltatási rendszert, mely alkalmas az egész nyilvántartási és ellenőrzési folyamat megfelelő kézben tartására. A cél az volt, hogy a kormányzati elképzeléseket le lehessen bontani konkrét cselekvési programokra, és folyamatosan információt lehessen szolgáltatni a döntéshozóknak.

Fontos tényező volt a szektorban működők felelősségre vonhatóságának kérdésköre is, ezáltal sokkal hatékonyabbá tenni a működést. Ezen túlmenően, egy folyamatosan megújulni képes rendszert képzeltek el a szisztéma kidolgozói.

---

<sup>22</sup> Lásd még: Carlin, Tyrone M. – Guthrie, James: A Review of Australian and New Zealand Experiences with Accrual Output Based Budgeting, Third Bi-annual Conference of the International Public Management Network (IPMN), Sydney, Australia, 4–6 March 2000.

Az egyes osztályok élére „főigazgatókat” (Chief executives) neveztek ki, ezzel is a piacgazdasági szemlélet előmozdítása irányába tettek lépéseket. Ezek a főigazgatók magas szintű vezetői hatáskörrel rendelkeznek. A főigazgatók által elérendő teljesítménycélokat a szaktárca vezetője (miniszter) köteles meghatározni és ellenőrizni.

1989-ben született meg az a törvény, amely az egész rendszer paradigmájának megváltoztatására szolgált. Ennek a jogszabálynak fontos eleme, hogy a szükségtelen, ugyanakkor teljesen hatástalan adminisztratív szabályozási korlátokat megszüntesse, és meghatározza azokat az elérendő kimeneti célokat (outputok), amelyek a teljesítménymérés alapjául szolgálnak. A főigazgatók a jogszabály által teljeskörű felelősséget kaptak az általuk felügyelt részleg pénzügyi gazdálkodásáért.

A jogszabály ezen túlmenően bevezette az egyes részlegekre vonatkozó, és a konszolidált beszámolás intézményét. A cél az volt, hogy a felelősséget megfelelően telepítsék, tehát a főigazgatók azért (és csak azért) legyenek felelősök, amire befolyással rendelkeznek.

A teljesítménycélokat évente felülvizsgálták, és az egyik legfontosabb tényező az volt, hogy a részleg teljesítménye megfelelő legyen, akár a kormányzat részére végez tevékenységet, akár harmadik feleknek. Más részről a teljesítménycélok megfogalmazásakor a szolgáltatások „árát” is figyelembe vették, így a tárca vezetője, mint tulajdonos is felülvizsgálta a részleg működését.

A szolgáltatás értékének megvizsgálásakor minden tényezőt figyelembe vettek, és mint „piacon kialakult árat” vetették össze a más részlegek vagy esetlegesen a piacon kialakult szolgáltatások árával. Ezzel konkrét piaci versenyszituációt alakítottak ki a kormányzati szektorban.

A részlegek valódi tulajdonosa azonban továbbra is a kormányzat maradt! Tulajdonosi érdekeinek előmozdítására szolgált, hogy a részlegvezetőkkel egyeztetve, a tárcavezető hatáskörébe tartozott a stratégiai célok kijelölése a részlegre vonatkozóan. A részlegek működése során fenn kell tartani a kapcsolatot, amely a rendszer integritása szempontjából elengedhetetlen. Az integritás elvesztésével a részlegek önállósodnak, amely az egész rendszer szétesésével fenyeget.

A kormányzat érdeke, hogy a részlegeknek biztosítsa a fenntarthatóságot, amely a folyamatos működés, így a stabilitás előmozdítására feltétlenül szükséges. Szintén ezt a célt szolgálja a hosszú távú költséghatékonyság megteremtése is.

Ezeknek a követelményeknek való megfelelés biztosítja, hogy a teljesítmény-elvárások világosabbak legyenek. A kormányzat tehát egyszerre tulajdonos és fogyasztó

szerepkörben is megjelenik, ami ismételten a nyilvánvalóan hatékony piaci szemlélet felfogását erősíti.

Új-Zélandon ezzel egyidőben bevezették a teljes eredményszemléletet. Ez biztosítja a kormányzati tulajdonosi érdeket, hiszen ekkor megjelenik a befektetett tőkeérték a beszámolóban. Ez a nyilvántartási paradigma biztosítja ugyanakkor a számviteli eredménymérés megbízhatóságát, ráadásul a szakmai vezetés hatékonysága szempontjából is fontos az accruals bázisú költség-megjelenítés és az auditált beszámoló a megfelelő színvonalú döntéshozatalhoz.

Új-Zélandon is meg kellett birkózni a politikai és a bürokrata réteg érdekeivel, jó példát láthatunk itt ennek a problémának a kezelésére. Az elszámoltatási rendszer átalakítása hosszú távon (ha megfelelő alapokon, jól viszik véghez a paradigmaváltást) mindenkinek jó. A problémát a politikusi rövid távú érdekelttség, és a bürokrata rugalmatlanság jelenti, melyekhez általában információhiány és ennek következtében félreértés és rossz előítélet társul.

Erre megoldást jelent, ha minden szereplőnek rövid távon valamilyen hasznot kínálunk. Új-Zélandon a vezető bürokratákat rá lehetett venni a reformok támogatására, hiszen a korábbi kötött szabályozástól megszabadították őket, és a részlegük vezetését a „földről való belenyúlás” nélkül tudták a továbbiakban irányítani.

A politikai vezetők (miniszterek) előnye a könnyebb átláthatóság lett, ebben az időben készültek az 1991-évi költségvetés elkészítésére.

Más szempontból az Új-zélandi átalakulás rávilágított számos problémára, amelyet szem előtt kell tartani. Egyrészt, fontos pontosan előre ütemezni a megvalósítási lépéseket, ellenkező esetben a nyilvántartás-elszámoltatás folyamatában rés adódik, így a közpénz pazarlása – vagy ami még rosszabb – „magánosítása” valósul meg. Új-Zélandon a korábbi, centralizált elszámoltatást a legvégső fázisig fenntartották, így a megelőző, elszámoltatási szempontból bejártatott csatornán keresztül teljesítették a kifizetéseket, egészen az új rendszer teljes implementálásáig és végső teszteléséig.

A másik fontos tényező, amit ez a példa sugároz számunkra, hogy az egész folyamat csak teljes nyilvánosság mellett, a közvélemény megnyerésével bonyolítható le zökkenőmentesen. Ahhoz, hogy ez megvalósuljon, szükség van egy intenzív tájékoztató kampányt is indítani, rádióreklámokkal, bemutató előadásokkal, szakmai fórumokkal.

A jogalkotói szilárdság és konzekvens hozzáállás ugyancsak kulcstényezője nem csak a reform gyors lebonyolításának, de elengedhetetlen ahhoz is, hogy elkerüljük a rendszer visszarendeződését. A jogalkotói tevékenységnek azonban soha nem szabad



foglalkoznia a részletes teendők szabályozásával, ebben az esetben ugyanis könnyű elveszni az apró eljárási szabályokban. Ehelyett ezeket a részletes szabályokat szakmai csoportok irányítása alá kell helyezni.

Új-Zélandon ezért két jogszabályban rögzítették a reformfolyamatot, az egyik az Államháztartási törvény (State Sector Act, 1988), a másik a Közpénzügyi törvény (Public Finance Act, 1989)

A rendszer alsó szintjén a bevezetés az intézmények választásának megfelelően ment végbe. Az intézményeknél a számviteli elszámolás és a strukturális átalakítások párhuzamosan mentek végbe. Az átalakulás során kialakították azokat az intézmény-specifikus teljesítménymutatókat, amelyek mentén később az elszámoltatás történt. Az intézmények a számviteli rendszerüket teljes eredményszemléletre állították át, és ezek után kötelesek havonta pénzügyi kimutatást készíteni a szaktárca miniszterének, a kincstárnak, a parlamentnek, és az egész nyilvánosságnak. A megküldött információ konzisztenciájáért és valódiságáért a főigazgatók váltak felelőssé.

Az átállással a költségparadigmát is meg kellett változtatni. Ennek megfelelően külön hangsúlyozni kell az összemérés elvét. A kibocsátást vetették össze a szükséges, kapcsolódó ráfordításokkal, kimutatva az általános költséget, és – ami hazánkban úgy tűnik nem valósítható meg – az értékcsökkenési leírást és a tőkeköltséget.

Új-Zélandon módosították a pénzkezelést is, bevezették az intézményi számlákat, és a főigazgatókat tették teljes felelősévé a pénzgazdálkodásnak.

Az egész folyamatban a legfontosabb központi koordináló szerepe a kincstárnak volt, így az információáramlást is ez a szerv volt hivatott biztosítani. A központi pénzügyi rendszer átalakítása is a kincstár feladatai közé tartozott. Új-Zélandon a banki funkciót nem tették állami kézbe, mint hazánkban, tender keretében elnyerte az egyik bank a teljes állami pénzügyi rendszernek a működtetését. Ezen a ponton nem értek egyet a döntéshozókkal, láthatóan megoldható az állami intézményrendszeren belül is a pénzfolyamatok kezelése, véleményem szerint hazánkban a pénzforgalom kezelése sokkal költséghatékonyabban működik.

A kincstár feladata volt továbbá a számviteli rendszernek a leszabályozása is, valamint, a koordináció keretében át kellett tekintenie az egyes intézményeket, hogy megfelelően felkészültek-e a rendszer teljes adaptálására.

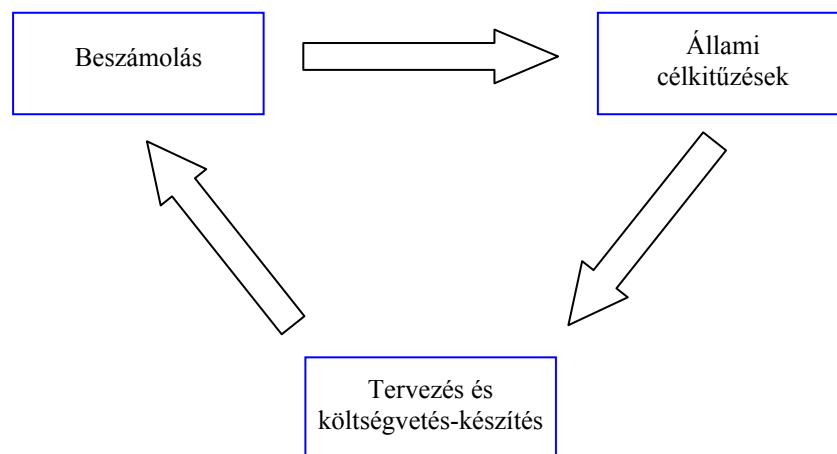
A legmagasabb prioritása a vezetők szemléletváltásának volt, ezért az általános tájékoztatási kampányon túlmenően, helyi specialitásokkal foglalkozó szakértőket nem bocsátottak rendelkezésre, ezt a vezetőknek maguknak, saját hatáskörben kellett

megoldaniuk. Ahogy a vezetők ráébredtek a reformfolyamat véglegességére és megtanulták az új játékszabályokat, szépen lassan érezni kezdték a nyomást a változtatásra vonatkozóan, és az egész rendszerben megindult egy alulról vezérelt folyamat, amelyben az egyes intézmények kialakították saját teljesítményrendszerüket, hiszen nem akartak lassúnak tűnni az új környezetben.

A módszer hatékonyságát jól demonstrálja, hogy amíg a jogalkotásban a szemléletváltás több mint két évet vett igénybe, az intézmények esetében ez gyakran egy éven belül, legfeljebb 18 hónap alatt lezajlott.

#### 4.2. Az Egyesült Királyság államszámviteli reformja<sup>23</sup>

Az Egyesült Királyságban az államszámvitel átalakítása szintén sajátos módon zajlott le, és melyet a RAB betűszóval (Resource Accounting and Budgeting) fémjeleztek. Ez egy komplex számviteli és elszámoltatási rendszert takar, melyben egyrészt megvalósul a parlament felügyelő funkciója, de egyben az input-szemléletből áttevődik a hangsúly az outputra, és hangsúlyosabbá válik a hagyományos állami gazdálkodási célrendszer, a gazdaságosság, hatékonyság, eredményesség (3E → efficiency, effectiveness, economy) megvalósulása.



5. ábra: A RAB logikai ábrája.

Forrás: Full Implementation of Resource Accounting and Budgeting, Her Majesty's Treasury, 2001

<sup>23</sup> Lásd még: Delivering the benefits of accruals accounting for the whole public sector, HM Treasury, 2005. December

Az egész rendszerben megfogalmazandó az általános cél: növelni az állami kibocsátást. A részletes feladatokat megfogalmazták és publikálták 2001-ben, kézikönyv formájában.<sup>24</sup>

A rendszer lényege, hogy az állami, kormányzati célkitűzéseknek megfelelően kell kialakítani az ágazati/intézményi stratégiát és költségvetést, majd ennek megfelelően beszámolni a parlament felé, a hatékonyság és eredményesség bázisán.

#### *4.2.1. A RAB története*

Az angol gazdaság a nyolcvanas évek előtt hazánkhoz hasonlóan pénz bázison végezte a költségvetési tervezést, és a beszámolást is minden területen. A beszámoló minden évben, egy komplex dokumentum formájában került nyilvánosságra, és a parlament elé.<sup>25</sup>

Bár az eredményszemlélet már korábban bevezetésre került az állami kézben lévő vállalatok, az önkormányzatok és az egészségügy területén, a központi költségvetésben a tervezés és a beszámoltatás a kilencvenes évek elejéig pénzforgalmi szemléletben zajlott.

Az új rendszer, a RAB kihirdetése 1993. novemberében történt, amikor a pénzügyminiszter nyilvánosságra hozta az új költségvetést.

1994-ben megjelent a kormányjavaslat, mely az új rendszer konkrét elemeit tartalmazta. (Ez volt az ún. „Green Paper”: Jobb elszámoltatás az adófizetők pénzéről.)<sup>26</sup>

Ebben a javaslatban vázolták fel az új rendszer legfontosabb előnyeit: jobb, teljesebb információ szolgáltat a minőségibb vezetői döntésekhez, és így hatékonyabb erőforrás-felhasználással tudják támogatni a kormányzati célkitűzéseket. A korábbi rendszer gyengeségei különösen a befektetett eszközökkel kapcsolatban körvonalazódnak, amelyekre – az értékcsökkenés kikapcsolása miatt – a pénz bázisú elszámoltatás nem ad lehetőséget.

Ezt követte az ún. „White Paper” 1995-ben, mely már kifejezte az állami elkötelezettséget a RAB adaptálására. Ezzel együtt az állami vállalat is tartalmazta, az accruals teljes bevezetésére.

A White Paper azt a célkitűzést tartalmazta, hogy legkésőbb 1999-2000-évre az új rendszer szerint készül a költségvetési tervdokumentum. Ezt követően, az első „költségjelentés” (Spending Review) 2000-ben jelenik meg, majd ezt követően két évente készül ilyen kimutatás a költségvetés helyzetéről és az állami szféra teljesítményéről. 2001-2002-

---

<sup>24</sup> Full Implementation of Resource Accounting and Budgeting, Her Majesty's Treasury, 2001

<sup>25</sup> Public Expenditure Survey (PES)

<sup>26</sup> Green Paper: Better Accounting for the Taxpayer's Money: Resource Accounting and Budgeting in Government

ben készül egy teljes RAB szerint összeállított teljesítménybecslés a gazdasági kibocsátásról. (Ezek a tervek maradéktalanul teljesültek.)

A Zöld Könyvben megfogalmazott előnyökön túlmenően a számvevőszék kinyilvánítja az új szabályozás további előnyeként, hogy ez a rendszer jobban szolgálja az egyes ágazatok teljesítményéről bemutatott kép megbízhatóságát, és azt, hogy megfelelő számvetés készülhessen a rendelkezésre álló erőforrásokról és kötelezettségekről.

A RAB teljeskörű életbelépésével jelentős ágazati átalakulások és összeolvadások indultak. 1999-2000-ben 42 ágazati költségvetés készült, mind az új szisztéma szerint.

#### *4.2.2. A RAB lényege*

A „resource accounting” rendszerét Angliában az accrual alkalmazására találták ki a központi költségvetés területén és a nyugdíjrendszerben. A rendszer az elszámolási periódusban felhasznált erőforrásra összpontosít, függetlenül a pénzmozgástól.

Hangsúlyt kell fektetni a paradigma szerint az ágazati szolgáltatás érdekében történő felhasználásra, kiemelt figyelemmel a periódus végén állományban lévő eszközökre, így különösen alkalmas például az állóeszköz-használat terheinek számbavételére és a tőkeköltség megjelenítésére.

A számviteli nyilvántartás kezelésére a kincstár kiadta a részletes szabályokat (RAM, Resource Accounting Manual), amelyeket követni kell. A RAM első működő változata 1997-ben látott napvilágot, mikor a jogalkotók átvizsgálták az érvényes üzleti számviteli szabályozást, alkalmazhatóság és helytállóság szempontjából. A szabályozás középpontjában a nem profit orientált környezet, a költségvetéshez kötöttség és a parlamenti ellenőrzési elvárás áll.

Az RAM új változatai minden egyes költségvetési évre külön publikálásra kerültek, figyelembe véve az angol számviteli rendszer (UK GAAP) változását.

Ebből is látszik, hogy az alapkonceptió Angliában is az volt, hogy az üzleti számviteli szabályokat alkalmazzák a költségvetési szektorban, ennek megfelelően az Accounting Standards Board által kiadott, helyi számviteli szabályokat tekintették mankónak.

A fő szempont ebben az esetben is a központi kormányzat és az intézmények, valamint a magánszektor számviteli konzisztenciájának megteremtése volt, így jutottak arra a következtetésre, hogy a General Accepted Accounting Practice jelentheti azt a vázat, amely mentén ki lehet alakítani a költségvetési szektor szabályozását.

Felvetődött annak a lehetősége, hogy ne legyen a költségvetési standardoknak külön testülete, hanem a UK GAAP szabályait alkalmazzák rögtön a költségvetési szervekre. Ez azonban nem valósulhat meg, hiszen a költségvetési szférában is vannak külön szabályozandó területek (így a UK GAAP profit szemléletű, az állami költségvetés erőforrás-szemléletű), az üzleti számvitelben viszont szabályoznak olyan területeket, amelyekre egyáltalán nincs szükség az államszámvitelben.

Így maradt a külön standardalkotó testület a költségvetési szabályozásban, hozzáátéve, hogy az alapot bár a UK GAAP képezi, a standardalkotó az államszámvitelt eltérítheti ettől a szabályrendszerrel a sajátosságoknak megfelelően, illetve, további előírásokat fűzhet a szabályokhoz, vagy kidolgozhatja az államszámviteli szabályozási előírásokat.

Annál is inkább, mert a UK GAAP leginkább az irányítás fogalmával operál, ezzel szemben az államháztartásban a tervezés és az ellenőrzés a kulestényező a tulajdonosi érdekek csorbítatlan érvényesítésére. Ez alapvető paradigmális eltérést jelent a szabályrendszerek között.

A költségvetési standardok az alábbi kimutatásokat írják elő az egyes költségvetési szervek teljesítményének mérésére:

- Erőforrás-hozam kimutatás (Summary of resource out-turn), mely a kibocsátást állítja szembe az előzetes tervekkel
- Jelentés az erőforrás-felhasználásokról (Statement of resources by departmental aim and objectives)
- Üzemi költség jelentés (operating cost statement), mely a UK GAAP „Profit and loss account” kimutatásának adaptálása
- Szintén a standardból adaptált „statement of recognised gains and losses”
- A könyvviteli mérleg (Balance sheet)
- Cash-flow kimutatás

A mérlegben az alapkoncepció a használati érték „value in use”, amelyen az eszközt értékelik. A használati érték koncepció lényegében az általánosan használt diszkontált cash-flow kategóriájának feleltethető meg, természetesen nem profitorientált körülmények között. Az ajánlásokban a használati érték hozzávetőlegesen a piacon kiváltható értéknek felel meg, amit csökkenteni kell a potenciális alternatív felhasználás értékével.

Az államszámvitel Angliában az alábbi elveket tartalmazta a zöld könyv szerint:

- vállalkozás folytatásának elve (going concern)
- összemérés elve (matching/accruals)
- összevethetőség elve (consistency)
- óvatosság (prudence)
- fontosság (materiality)

A számviteli rendszer 2000/2001-es felülvizsgálatakor némileg átdolgozták az elveket is, ennek megfelelően az összevethetőséget és az óvatosságot kivették a standardból, és az alábbi elveket vezették be:

- fontosság (relevance)
- megbízhatóság (reliability)
- összehasonlíthatóság (comparability)
- érthetőség (understandability)

A fentiekén túlmenően a standardrendszerben megjelenik a magyar szabályozással egyezően a tartalom elsődlegessége a formával szemben elve (Substance over form). Fontos igény a közkiadások ellenőrzése, így külön elvárás, hogy a számviteli rendszer támogassa a közkiadások parlamenti ellenőrzését.

Értékelési alapelvként a módosított történeti elvű értékelést<sup>27</sup> választották az angol rendszerben. (MHCA – Modified Historic Cost Accounting) Ez lényegében piaci értéket jelent, figyelembe véve a használati értéket, a realizálható értéket, valamint a pótlási értéket.

A fogalmi költségmegjelenítés a jellemző, tehát törekednek arra, hogy minden költség hozzá legyen kapcsolva a tevékenységhez, még ha pénzügyi realizálás egyáltalán nem is történik.

#### *4.2.3. Az államszámviteli standardok kialakítása*

Angliában az államszámvitel szabályozását az első nézetek szerint kizárólagosan a Kincstárnak kellett volna ellátni. Ezt követően azonban hosszas szakmai vita bontakozott

---

<sup>27</sup> A magyar számviteli rendszerben történeti elvű értékelés van, azaz, az alapkoncepció szerint a bekerülési érték van a középpontban, és ezt korrigáljuk az érték csökkenésekor, felértékelésre – eredményhatékonyan – csak különleges esetben van lehetőség (valós értékelés alkalmazásakor)

ki az államszámviteli standardalkotásban szintén alkalmazandó, külső kontroll bevezetéséről. Erre azért is szükség van, mert a beszámolók külső érdekelt feleket is érintenek, ezáltal az érintettek információs szükségletét ki kell elégíteni, tehát őket is be kell vonni a szabályok kialakításába.

*„Parliament and other users of the accounts, auditors and professional bodies should also play a part in the setting of these requirements.”<sup>28</sup>*

A független külső kontroll megteremtése érdekében létrehozták a Pénzügyi Beszámoló Tanácsadó Testületet (Financial Reporting Advisory Board), hogy segítségére legyen a Kincstárnak a számviteli standardok alkalmazásában és a részletes előírások (RAM) megalkotásában is.

Az új elvárásoknak megfelelően, 2002 óta az évenként kiadott számviteli szabályokat összevetik az aktuális IPSAS-okkal is, és részletesen leírják az eltéréseket. Általában azonban ki lehet jelteni, hogy a két szabályrendszer megegyezik. Egyes definíciókban van csak apróbb eltérés.

### **4.3. Államszámviteli reform Franciaországban<sup>29</sup>**

A francia példa azért külön érdekes, mert a reform előkészítése tulajdonképpen már a nyolcvanas években elkezdődött, a konkrét akciótervek azonban csak a kilencvenes évek végén készültek el, ekkor állították fel ugyanis a munkacsoportot az új számviteli rendszer kialakítására. A teljes implementálásra kerekén hét évet szántak, és a modernizációs folyamat felénél kissé kezdett félresiklani a reform. Ezen a példán lehet tehát megfigyelni a monitoring rendszer fontosságát, valamint, az eredményszemléletben kulcsjelentőséggel bíró teljesítménymutatók rossz kialakításának következményeit.

#### *4.3.1. A reformfolyamat tervezése*

A francia költségvetési rendszer elemei a 60-as évekre vezethetők vissza, ekkor rakták le a jogszabályi alapokat.

---

<sup>28</sup> C&AG (Comptroller and Auditor General – ti. számvevőszék) jelentése, 1995.

<sup>29</sup> Lásd még: Caumeil, Alain, MINEFI – Direction générale de la Comptabilité Publique: La réforme comptable et la preparation de la certification des comptes de l'état en France, OCDE - Le 6 février 2006

1982-ben lényegesen megnőtt a helyi önkormányzás szerepe, ekkor történt ugyanis egy jelentős hatáskör és erőforrás decentralizáció, a helyi önkormányzati törvény (La loi sur l'administration locale) megjelenésével, ami maga után vonta a technikai és pénzügyi erőforrások áthelyeződését, viszont megnőtt a helyi ellenőrzés szerepe is. Helyi szinten ezért hirtelen felértékelődött a nyilvántartási rendszer, és már ekkor megjelent az igény egy üzleti számvitelhez hasonló elszámoltatási rendszer adaptálására, és megkezdték az új államháztartási számviteli rendszer alapjainak megalkotását.

A korábbi rendszer legnagyobb hibája az volt, hogy nem lehetett megfelelően szabályozni, csak formális szabályoknak való megfelelést tett lehetővé, nem volt mód a teljesítményellenőrzésre. A szabályozás csak ex-ante, a költségvetés elfogadásakor volt lehetséges, de az utólagos korrekció lehetősége csak korlátozottan volt adott.

Az egész rendszerben folyamatos hatékonysági problémák voltak jelen, az állami gazdálkodóknak elemi érdekük volt mindent elkölteni, így a következő évre is rendelkezésre állt ugyanaz a forrás. Ilyen szisztéma Magyarországon is jelen volt, ennek lényege, hogy ha az intézmény megtakarított a költségvetéséből, a pénz- ill. előirányzat maradványt elvonták tőle, és a követő évben a költségvetésében kevesebb forrásból kellett ugyanazt a feladatot megoldania.

A reform tervezése az egész rendszer elemzésével indult, mely a gazdasági szereplők érdekeinek és érdeklődésének áttekintésével kezdődött. Ezen információ az új rendszerrel szemben támasztott követelmények feltérképezéséhez volt elengedhetetlen.

Így kiemelt prioritást élvező szempont – a parlamentáris ellenőrzés támogatására – a ráfordítások kezelésének transzparenszé tétele volt, ennek érdekében tehát elsődleges igény jelentkezett a költségvetési struktúra átalakítására.

Következő tényező a célorientáltság megteremtése volt. („Tegyük vezetővé a vezetőket.” ti. „Make the Managers Manage”).

Ezen túlmenően további igény, hogy a vezetőknek nagyobb szabadságuk legyen a szervezetben belül. („Let the Managers Manage”)

A reform eredményeképpen létre kell hozni állami missziókat (közérdekű feladatokat), amelyek átfedések nélkül tartalmazzák a teljes állami feladatkört. A missziókat tovább lehet bontani programokra, majd azokat alprogramokra.<sup>30</sup> Az erőforrás elosztás az egyes programokon belül teljes egészében az azt vezető menedzsernek a

---

<sup>30</sup> 34 missziót alakítottak ki, ezen belül mintegy 150 programot hoztak létre.



hatáskörébe tartozik. Az erőforrás-elosztási szabadságot azonban kemény határok közé szorítják az ún. „aszimmetrikus helyettesíthetőség” által. Ez a személyi jellegű ráfordítások programok közötti átcsoportosíthatóságát jelenti, viszont anyagi jellegű ráfordítások nem csoportosíthatók át a személyi jellegűek közé. Ezzel a személyi jellegű kiadások mint kemény korlátok jelentkeznek a rendszerben.

#### *4.3.2. Teljesítménycélok*

A teljesítménycélok meghatározásakor egy hármas osztatú indikátor-rendszert dolgoztak ki, a felosztást az érdekhordozók igényei szerint alakították ki. A teljesítményt a civil lakosság körében a társadalmi és gazdasági hatékonyság jelenti, az állami szolgáltatást igénybevevők számára a nyújtott szolgáltatások minősége, az adófizetők számára pedig az eredményesség mutatja.

A teljesítmény felmérése az éves teljesítmény-értékelés alkalmával történik, amit a zárszámadási törvényhez csatolnak, és amelyet a parlament a követő évi költségvetési törvény előtt el kell hogy fogadjon.

#### *4.3.3. A számviteli rendszer reformja*

A számvitel accruals szemléletben zajlik, és a cél az üzletviteli szabályokat ráhúzni az államszámviteli rendszerre, figyelembe véve a sajátosságokat. Az accruals szemlélet azonban Franciaországban sajátosan érvényesül, a költségvetési év során a könyvelés módosított pénzforgalmi szemléletben zajlik, kiegészítve egy átmeneti, 20 napos időszakkal, mellyel mintegy „megtoldják” az üzleti évet.

Ezzel megtartják a pénz bázisú elszámoltatás előnyét, vagyis a pénz bázisú költségvetés végrehajtását folyamatosan nyomon lehet kísérni, viszont az év végére „átfordítják” a pénz bázisú elszámolást eredményszemléletűre, vagyis a beszámoló információtartalma már az általános elvárásoknak megfelelő lesz.

Az eredményszemléletű költségvetési tervezés azonban nem szerepel a tervekben, annak bevezetését túl költségesnek látják.

#### *4.3.4. A vezetési struktúra átalakítása*

Az államigazgatási struktúra is revízióra szorult. Az újonnan kialakított programoknak megfelelően kellett a szervezetet is átalakítani, és be kellett illeszteni az új „programvezetői” szerepkört. Ennek megfelelően olyan rendszer vált szükségessé,

melyben az adott miniszter felelős a program teljesüléséért a parlamentnek, a programvezetőnek pedig beszámolási kötelezettsége van a miniszter felé.

Új vezetői elvárásként megjelenik ugyanakkor a célorientáltság és a teljesítmény-megegyezés. Szükség van az állami teljesítményt lebontani a konkrét programra, hiszen program szinten kell a konkrét teljesítménycélt meghatározni. A miniszter szemszögéből ekkor teremődik meg az elszámoltathatóság lehetősége.

#### *4.3.5. A bevezetés folyamata*

A konkrét megvalósítási törvény 2001. augusztusában jelent meg, a teljes rendszerimplementációt 2006. januárjára tervezték. Bebizonyosodott, hogy kevés az idő az átállásra. A bevezetés csak 2002 végén kezdődött, egy évet vett igénybe, míg beazonosították az új rendszer alapjait képező missziókat és programokat, a második évben a teljesítménymutatókkal foglalkoztak.

2006-ra át kellett volna térni az új rendszerre, viszont újabb és újabb hibák merülnek fel a működéssel kapcsolatban. Így például a technológiai tesztelés nem zajlott le megfelelően, ezért a számítógépes környezet nem támogatja hatékonyan a számviteli rendszert.

Ezen túlmenően a programok kialakítása sem lett tökéletes, elnagyoltak a célkitűzések, és a teljesítménymutatókat is hibásan jelölték ki. A státuszba kerülő programvezetőkre sokszor irreális elvárások hárulnak, ami a helyzetüknek a megrendülését, illetve a rendszerbe vetett bizalom elvesztését vonhatja maga után.

Azt mondhatjuk tehát, hogy a francia példa nem sikertörténet, láthatóan jók az elképzelések, de a megvalósítás felületes volt.

### **4.4. Argentína számviteli reformja<sup>31</sup>**

Az argentin reformfolyamat legfigyelemreméltóbb erénye az új rendszer konzisztens és jól átgondolt megszervezése. Ennek során olyan információs vázat építettek fel, mely maradéktalanul kiszolgálja az érdekhordozók igényeit, tetszőleges aggregálási szintet építve be a nyilvántartási rendszerbe.

Argentínában az államháztartási rendszer 1993 előtt nem volt megfelelően szabályozott. Bár az állami nyilvántartásokat már 1870 óta a kettős könyvvitel

---

<sup>31</sup> Lásd még: The Governmental Accounting System in Argentina, IFAC, Occasional Paper No. 7., 2004. január

rendszerében vezetik, az egyre növekvő külső és belső államadósság nyilvántartása még nem volt megoldott. Nem volt ismeretes az állami vagyon értéke, és az állami kötelezettségek és garanciavállalások kezelése sem működött.

Az államszámvitel pénzforgalmi szemléletű volt, ami az erőforrásfelhasználások megjelenítésére alkalmatlan.

Az állami intézményrendszerük fejletlensége egyben az előnyükké is vált, hiszen a reformfolyamatokban kvázi tiszta lappal indulhattak. A rendszer – melyben az informatikai és szervezési innováció egyaránt helyet kapott – olyan hatékonynak bizonyult, hogy mára a Dél-amerikai régióban önálló standard-alkotói szerepkörrel rendelkeznek a rendszer kidolgozói, és a globális költségvetési standardalkotó testületben (PSC majd IPSASB) is helyet kaptak.

#### *4.4.1. A reform megvalósítása*

A reform 1992-ben kezdődött, a Világbank nyomására és támogatása mellett. A szükséges lépések megtételében az országon belül segítséget nyújtott a Gazdasági Minisztérium (Ministry of Economy), a pénzügyminiszter és a költségvetési államtitkár.

A reform kiterjedt a központi költségvetés, az elkülönített alapok, a felsőoktatási intézmények és az állami vállalatok elszámolási rendszerére, és ennek első eredményeként javult a pénzügyi irányító rendszer hatékonysága is.

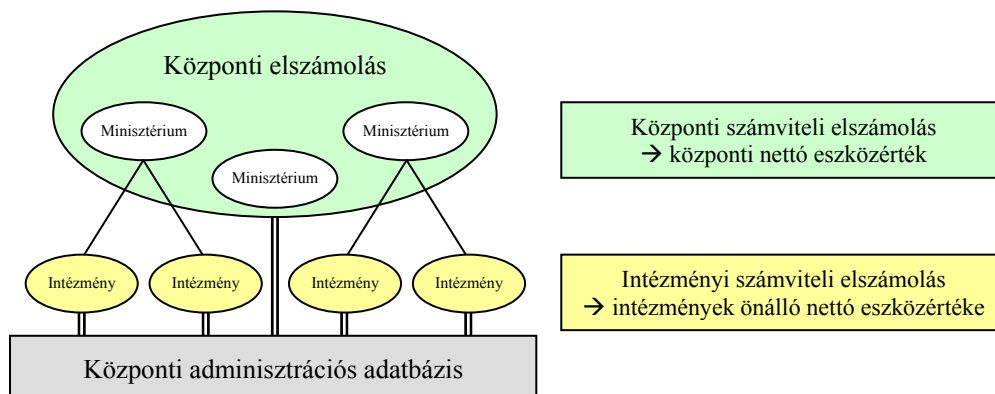
Létrehozták a Nemzeti Számviteli Irodát, melynek célja a számviteli rendszer kialakítása és folyamatos fejlesztése. A cél egy konzisztens számviteli szabályozás megteremtése volt, amely minden állami szektorban működő gazdálkodóra egyaránt alkalmazható, és egységesített elszámolást jelent az egyes gazdálkodókra és az államháztartási nemzeti számlákra vonatkozóan. Folyamatosan nyomon kell tudni követni a pénzfolyamatokat a Kincstárban és az intézményeknél. Fontos, hogy a költségvetés és az elszámolási rendszer azonos, accruals bázisú számbavételi és elszámolási elvek és terminológia szerint működjön.

A Nemzeti Számviteli Iroda feladata volt ezen túlmenően az is, hogy a rendszer alapjául szolgáló adminisztrációs adatbázist kézben tartsa és fejlessze.

A pénzforgalmi szemléletet csak az adóbevételek rögzítésekor tartották meg, ezek teljesítmény-elvű bemutatását – az adózandó jövedelem/vagyon nehézkes meghatározása miatt – nem tartották pontosnak és megbízhatónak.

#### 4.4.2. A rendszer működése

A rendszer alapelemeit azok az egységek alkotják, melyek az egész államháztartási rendszeren belül önálló jogi személyi státusszal rendelkeztek. (Saját név, saját működési forrás és önálló számviteli apparátus.) Ezek az egységek nyilvántartási feladataikat saját rendszeren belül végzik el, az előállított információ azonban a központi elszámolási adatbázisban kerül feldolgozásra, a Nemzeti Számviteli Iroda felügyelete mellett. Ebben az adatbázisban az elemi adatok szerepelnek, melyek azután megfelelően csoportosíthatók és összevonhatók, így egységes nemzeti számlát alkotva megbízható államháztartási információ állítható elő.



6. ábra: az argentin nyilvántartási rendszer felépítése

Saját szerkesztés, The Governmental Accounting System in Argentina,  
Occasional Paper No. 7, January 2004 alapján

Az elszámolást tovább finomították azzal, hogy létrehozták központi szinteken a számbavételi egységeket, amelyek köré az intézmények csoportosíthatók. (Minisztériumok, egyéb központi hivatalok, stb.) A hozzárendeléseket követően külön ki lehet mutatni az egyes szakterületek adatait és az egész államháztartás teljesítményét. Ezen túlmenően – nem mellékesen – a számviteli paradigmát is átállították teljesítmény szemléletűre.

Az argentin elszámolási rendszerben eképpen fogalmazták meg az accruals szemléletet:

*“Reconocimiento de las Transacciones”*: “...la concurrencia de hechos económicos-financieros motivo de las transacciones que afecten a los entes, las que determinan modificaciones en el patrimonio como así también en los resultados de las operaciones, deben ser reconocidos, a través de las registraciones contables, en el momento que se devengan...”<sup>32</sup>

(A gazdasági/pénzügyi eseményt okozó tranzakciónak az előidéző számviteli elszámolási egységnél bemutatásra kell kerülnie a számviteli nyilvántartásban, csakúgy, mint a működés eredményére gyakorolt hatásnak, a felmerülés pillanatában.)

A bevételek és ráfordítások kezelésében a ráfordítások felmerülése viszonylag könnyen azonosítható, ehhez hazánkhoz hasonlóan költségvetési felhatalmazásra van szükség. A bevételek bemutatása azonban komplexebb problémát jelent. Világos, hogy ebben az esetben is alkalmazni kellene az összemérés elvét, tehát a bevételeket is arra az időszakra kellene elszámolni, amellyel kapcsolatban felmerültek. A megoldás világos lehet tehát az adóbevételekre is: arra az évre vonatkozóan kellene ezeket is bemutatni, amely évnél a jövedelmét terheli. Ezzel korrekt képet lehetne kapni az egyes időszakokban realizált eredményről, ráadásul a konjunkturális ingadozások torzító hatásától is megtisztítaná a beszámolót.

Sajnos azonban a beszámoló összeállításakor nem áll rendelkezésre megfelelő adat az alapul szolgáló jövedelem becslésére, és a végleges adóbevétel és a tényleges befizetés gyakran nagy eltérést mutat. Így éppen a bemutatott információ megbízhatósága érdekében az adóbevételek csak a befizetések megtörténtekor kerülnek rögzítésre a számviteli rendszerben. Hozzá kell tenni, bár már kitűzték a standardalkotók a célt az adókövetelések rendszeren belüli azonosítására és korrekt bemutatására, úgy tűnik, az adóévhez rendelés megoldására még várni kell.

További érdekes kérdést vet fel az államháztartás rendszerében szereplő eszközök azonosítása. Létrehozták a Nemzeti Értékelő Hatóságot (National Assessment Tribunal), melynek elsődleges célja az ingatlanvagyon értékelése.

---

<sup>32</sup> Forrás: PSC: The Governmental Accounting System in Argentina, Occasional Paper, January, 2004.

Az állami vagyon feltérképezése megkezdődött, olyan nyilvántartást alakítottak ki, melynek segítségével naprakészen ki lehet mutatni az állami ingatlanvagyon értékét, és az értékelő testület segítségével az átértékelést és a várható használati időt rögtön meg lehet állapítani. A létrehozott ingatlan-nyilvántartás alapul szolgálhatott ezek után, hogy a számviteli rendszerben – a Nemzeti Számviteli Iroda felügyelete mellett – jól dokumentáltan alátámassza a pénzügyi kimutatásban megjelenő adatokat.

A tárgyi eszközök értékelésekor – hazánkhoz hasonlóan – elsődlegesen a történeti elvű értékelést alkalmazzák, így azok „vásárlási” illetve „előállítási” költségen kerülnek a nyilvántartásba. Ahol ez az érték nem áll rendelkezésre, vagy nem alkalmazható, további lehetőséget jelent az adóhivatal által alkalmazott, becsült érték alkalmazása, esetleg külső szakértő bevonásával lehet a felértékelítést elvégezni.

#### *4.4.3. Költségvetési rendszer*

A költségvetési tervezés folyamatba integrálása külön vizsgálandó téma, a nemzetközi ajánlások alapján – mint korábban említettem – az a legszerencsésebb, ha azonos (accruals) paradigma szerint készül a költségvetési tervezés. Ennek ellenére, akadnak „vegyes rendszerek”, amelyekben a költségvetési tervezés pénz bázison maradt. Ezek közé tartozik Argentína is, ezért is figyelemre méltó a két szemlélet ötvözésének rendszerbeli megvalósítása.

A pénzügyi információs rendszert úgy alakították ki, hogy a tervezési funkció is be legyen építve a rendszerbe. Az egész nyilvántartás egy komplex egységet alkothat, melyet Integrált Pénzügyi Információs Rendszernek kereszteltek.<sup>33</sup>

A koncepció középpontjában az egyetemlegesség és az egységesség van, vagyis, minden költségvetési bevétel és kiadás helyet kell hogy kapjon a költségvetési dokumentumban, és egy komplex egységes költségvetést kell készíteni, mely aggregáltan tartalmazza az összes alapegység tervadatait.

A gazdasági események bekövetkezésekor az bekerül az elszámoltatási rendszerbe, és beazonosításra kerül az eredményszemléletű lába is. Ha pénzbeáramlásról van szó, azt besorolja a rendszer, mint folyó bevételt, eszközértékesítést vagy kötelezettség növekedést. A pénzkiadás ezzel szemben lehet folyó ráfordítás, eszközvásárlás vagy kötelezettség csökkenés. Az integráltságnak azonban fontos eleme, hogy minden tranzakció egyszer kerül rögzítésre, és két szemlélet szerint beazonosításra. A fenti

---

<sup>33</sup> Sistema Integro de Información Financiera, SIDIF

módszerrel tehát megvalósították a konvertálhatóságot a pénzforgalmi szemléletű tervezés és az eredményszemléletű nyilvántartás és beszámoló között.

Az egyes évek végén azonban további kérdés a „zárszámadás” megvalósítása, azaz, az előzetes pénzforgalmi tervhez kell hozzáilleszteni a tervmegvalósulást. Erre szolgál az ún. „kontraszt tábla” (Contrast table), amely bemutatja a költségvetési egyenleg (mint pénzforgalmi eredmény) és a számviteli eredmény összefüggéseit.

#### *4.4.4. További reformtervek*

Az argentin elszámoltatási rendszerben még további változtatásokat is kitűztek célul. Így a költségstruktúrát kell továbbfejleszteni, ezáltal pontosítva az egyes tevékenységek ráfordításait. Ezen túlmenően a decentralizált intézményeknél a számviteli elszámoltatás folyamatos pontosításával megfelelő szintre kell emelni a konszolidált államháztartási beszámoló információs színvonalát. Ennek érdekében előirányoztak egy széleskörű oktatási programot az államháztartási dolgozók számára, a Buenos Aires-i egyetem keretein belül.

A teljesítmény szemlélet megvalósítása után a következő cél a nemzetközi államháztartási beszámolási standardok meghonosítása, különös tekintettel arra, hogy a nemzetközi szakértői szervezet, a standardrendszer koordinátora az új argentin rendszer szakmai elismeréseként állandó jelleggel tagjai körébe fogadta a szisztéma bevezetőit.

### **4.5. A programköltségvetés szempontjai Ausztráliában<sup>34</sup>**

Ausztráliában a '90-es évek végén ismerték fel, hogy a költségvetési tervezés bázisa erősen visszahat a reálfolyamatokra és a pénzügyi irányításra, és célul tűzték ki a központi költségvetés elszámolási alapját eredményszemléletűre átalakítani. Így ún. output bázisú tervdokumentációt készítettek.

Az elmélet középpontjában az állt, hogy az elszámolási mód és a tervezés formálja az erőforrás-felhasználást is, és amennyiben a hatékonyság mérhetővé és kimutathatóvá válik a pénzügyi kimutatásokban, ez maga után vonja a gazdasági folyamatok

---

<sup>34</sup> Carlin, Tyrone M. – Guthrie, James: A Review of Australian and New Zealand Experiences with Accrual Output Based Budgeting, Third Bi-annual Conference of the International Public Management Network (IPMN), Sydney, Australia, 4–6 March 2000.

illeszkedését is. (Ez annyit tesz, hogy a számviteli elszámolás nem csak a megtörtént folyamatok leírására szolgál, hanem visszahat a folyamatra.)<sup>35</sup>

Ausztráliában régen érezhető a folyamat, amely a korábbi, GFS rendszerű, pénz bázisú költségvetési beszámolás eredményszemléletűvé alakítására irányul, a kibocsátásra helyezve a hangsúlyt.

A folyamat fontos célja az volt, hogy az egyes vezetők között versenyhelyzetet teremtsenek, és a rendelkezésre álló forrásokat a mért teljesítményeknek megfelelően osszák szét. A költségvetési felfogás megváltoztatásakor abból indultak ki, hogy a tervezés fundamentuma és összeállítási metódusa befolyásolni fogja a kibocsátási célokat.

A kialakítandó tervezési struktúra középpontjában a kibocsátás, és az eredmény kell hogy álljon, ezen túlmenően fontos jellemzője kell legyen a rendszernek, hogy a realizálást veszi alapul, szemben a pénzforgalmi szemlélettel.

Az elgondolás itt is hasonló volt, mint más országoknál, ha a tervezés középpontjában a teljesítmény áll, máris orientálja a vezetőket a versenypiaci menedzsmentfelfogás átvételére, ami felhúzza az állami intézmények, így az egész kormányzati szektor teljesítményét, a közszolgáltatások hatékony nyújtását.

Az ausztrál nemzetközösségben komoly nehézséget jelentett a reformok véghezvitele, hiszen már jól meggyökeresedett rendszerben folyt a költségvetési tervezés, amelyet az egyes szövetségi tagállamok egységesítettek. Különösen azért érdekes ez, mert az új rendszert leginkább a központi költségvetés tekintetében kívánták megvalósítani. Vertikális pénzügyi egyensúlytalanságok alakultak ki, a központi költségvetésben más volt a mérés alapja, mint a részköltségvetésekben, és a döntéshozók ilyen környezetben kellett volna hogy helytálljanak. Nem volt igazán más választás, mint egyelőre visszaállni a pénz alapú, GFS rendszerű beszámolásra.

A legtöbb ausztrál államban lezajlott azóta a költségvetési reform, és rögtön változott a szemlélet. Amely intézményben áttértek a teljesítmény alapú tervezésre és monitoring rendszerre, a költséggazdálkodásában is teljesítményorientálttá vált.

A szemlélet abban is megváltozott, hogy az intézmények ügyfélorientálttá váltak, és a szolgáltatás színvonalára jobban odafigyeltek. A működés a teljesítmény elvű erőforrás-felhasználás irányába mozdult, és jelentősen javult a belső erőforrásallokáció.

---

<sup>35</sup> Ez a gondolatmenet játszott szerepet abban a harmadik világbeli megfigyelésre, mely a számviteli rend és a gazdaság egymásra hatását vizsgálta, ld: 2.2 fejezet.



A fenti példákat természetesen lehetne még folytatni, csak azon országok átállítási tapasztalatait mutattam be, melyek valamilyen különösen jellemző újdonságot tartalmaztak. Véleményem szerint ezek felhasználásával lényegesen lehet csökkenteni hazánk számviteli átállításának politikai kockázatát, hiszen a politikai kommunikációt és a társadalmi konszenzus megteremtését Új-Zéland példáján meg lehet szervezni. A gazdasági kockázatot az országokban tapasztalt, elkövetett hibák figyelembevételével lehet redukálni. (Gondolok itt a teljesítménymutató-képzésre vagy a felelősségi körök meghatározására.)

Ezzel – véleményem szerint – belátható a tézisként megfogalmazott állítás

***A nemzetközi tapasztalatok felhasználásával jelentősen csökkenteni lehet hazánk számviteli reformjának gazdasági és politikai kockázatát.***

## 5. Az IPSAS-ok rendszere, mint a best practice megjelenítése<sup>36</sup>

### 5.1. Az IPSAS fejlesztése

#### 5.1.1. A fejlesztő testület

Az IPSAS standardokat az International Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB) fejleszti. Ez a testület a Public Sector Committee-ből jött létre egyszerű névváltoztatással, 2004. novemberében.

A testületet az IFAC (International Federation of Accountants) hozta létre 1996-ban. Az IFAC fő célja a számvitel világméretű fejlesztése és közelítése. Ennek egyik ágaként az új testület volt hivatott a költségvetési szervek egységes számviteli szabályait kifejleszteni.<sup>37</sup>

Ennek alapján az IPSASB fő feladata magas színvonalú standardokat alkotni, ezáltal hozzájárulni az általánosan érthető, átlátható pénzügyi kimutatások elkészítéséhez, mind az egyes kormányzatoknál, mind azok szervezeteinél.

Az IPSASB független standardalkotó testületként működik az IFAC védnöksége alatt. Fő feladatai között szerepel az IPSAS-ok fejlesztésén túlmenően azok értelmezése és adaptálása, valamint tanulmányok és vitairatok megjelentetése a költségvetési beszámolás fejlesztése érdekében.

Az IPSASB 18 főből áll, melyből 15 tagot az IFAC tagjai, további három tagot más testületek választanak. Minden tagnak egy szavazata van. A tagokat három évre választják, a kinevezés további három évvel meghosszabbítható. Minden tag egy tanácsadót is igénybe vehet a testületi üléseken, a tanácsadónak – természetesen – nincs szavazati joga. A testület jelenlegi elnöke Mike Hathorn, 2007. januárja óta tölti be ezt a tisztséget.

Az IPSAS-oknak (hasonlóan az IAS/IFRS standardokhoz) legfontosabb előnye a nyilvánosság bevonása. Ennek érdekében a testületi üléseken részt vehetnek megfigyelői és küldötti státuszban az érdekelt szervek szakemberei is, természetesen szavazati jog nélkül. (A megfigyelői illetve a küldötti státuszt azonban a standardalkotó testületnek jóvá kell hagynia.)

---

<sup>36</sup> A standardok szövege: 2007 IFAC Handbook Of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements

<sup>37</sup> 2007 IFAC Handbook Of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements

### 5.1.2. A standardok fejlesztésének menete

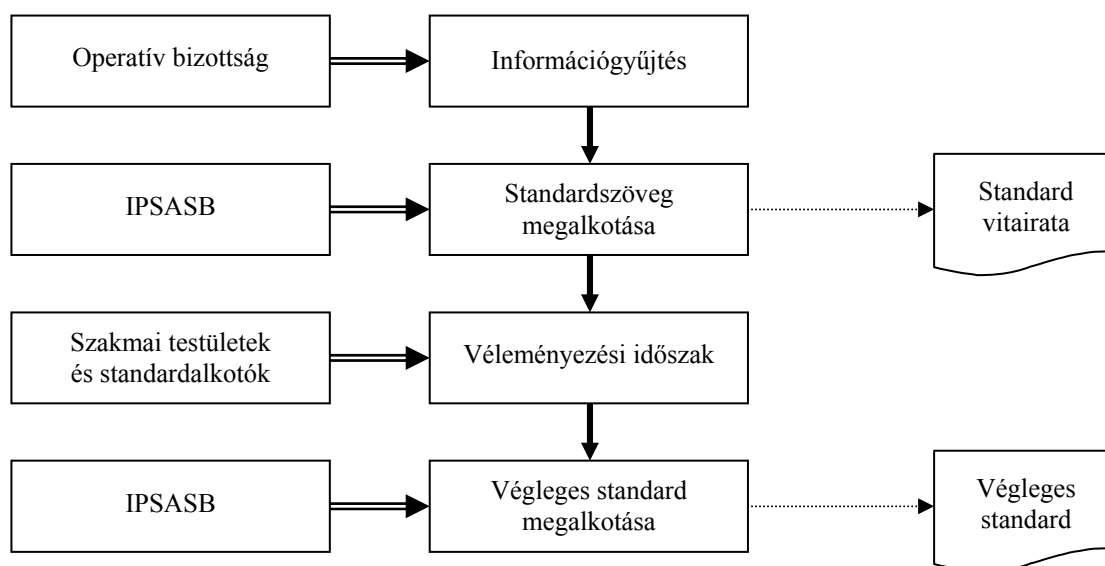
Az egyes standardok kifejlesztéséhez először az egyes nemzeti megoldások és gyakorlat megvizsgálására, majd a nemzeti jogalkotókkal való szakmai vita lefolytatására kerül sor. Áttekintik ezen túlmenően a Nemzetközi Számviteli Standard Testület jelentéseit, és kikérik a könyvvizsgálói szakmai szervezetek és egyéb érdekelt felek véleményét a szabályozandó területről.

Létrehozzák azt az operatív bizottságot (tanácsadó bizottságot, albizottságot) amely a standard kifejlesztésekor biztosítja a szükséges háttérinformációs bázist a standardalkotó testület részére. Ezekben a bizottságokban az elnöki tisztség az IPSASB valamelyik tagját illeti. A tagok kikerülhetnek egyrészt a testületből, de tagja lehet külső szakértő is, aki nem tagja sem a standardalkotó testületnek, sem az IFAC szervezetének.

A kifejlesztett standardot – mint vitaanyagot – legalább négy hónapra elérhetővé teszik a testület honlapján, és felkérlik a szakmai szervezeteket a vitaanyag véleményezésére, ezáltal közvetlen visszacsatolást kapnak a jogalkalmazóktól.

A véleményezési idő letelte után a standard visszakerül a testülethez, aki a vélemények figyelembevételével véglegesíti a standardot, amely így a standardszövegben meghirdetett dátumtól válik hatályossá. Ha a vitaanyaggal kapcsolatban jelentős kérdések eldöntetlenül maradnak, a testületnek joga van ismételten vitára bocsátani azt.

Ahhoz, hogy a standardot a bizottság elfogadja, a testületben kétharmados többséggel kell döntést hozni.



**7. ábra: A standardalkotás menete az IPSAS-ok rendszerében**

Forrás: saját szerkesztés a 2007 IFAC Handbook Of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements alapján

### *5.1.3. A standardok alkalmazása*

A standardok tartalmazzák a legjobb gyakorlatot (best practice), amit a nemzeti standardalkotóknak *célszerű* követni.

A standardalkotó testületnek viszont – természetesen – nem áll módjában az egyes nemzeti elszámolórendszereket szabályozni, viszont ösztönzik a szabályalkotókat arra, hogy a saját tapasztalataikkal segítsék a standardok kialakítását, majd világszerte alakítsák a nemzeti szabályozást a költségvetési standardoknak megfelelően.

Ez analóg az üzleti vállalatok esetén érvényes IAS/IFRS standardokkal, hiszen ezek alkalmazása sem kötelező az egyes államokban. Az IAS/IFRS hazánkban „kvázi kötelezővé” vált a 2003/51/EK irányelv (jogharmonizációs irányelv) alapján, tehát a szabályozásunkat át kellett alakítani, egyes gazdálkodókra kötelezővé téve az alkalmazásukat.

Fontos szabály – egyezően az IAS/IFRS standardokkal –, hogy a nemzetállam elszámolási rendszerénél nem szabad deklarálni az IPSAS szerinti elszámolást addig, amíg az összes vonatkozó standardot nem veszi figyelembe az elszámolási rendszer kialakítása és működtetése során.

### *5.1.4. Az IPSAS standardok fejlesztési koncepciói*

A magyar költségvetési dilemmához hasonló problémák minden államban felmerültek. 1996-ban a standardalkotó testület kialakításával az elsődleges cél az volt, hogy az állami szféra szabályozását világszerte összehangolják, és egy olyan fejlődési irányt adjanak, mely kijelölheti az államok igazodási pontjait.

Ezzel eléri azt a célt is, hogy megfelelő alapot teremtsenek az államok teljesítményének összehasonlításához.

Az IPSAS standardok kifejlesztésével el akarták érni, hogy a vállalkozói számviteli standardokhoz közelítsék a költségvetésből gazdálkodók számviteli szabályait, és megteremtsék a lehetőséget a megfelelő színvonalú ellenőrzési rendszer megteremtéséhez. Ezen túlmenően cél volt a nyilvánosságra hozott információk minőségének a javítása.

Az IPSAS standardok alapkonceptiója az 1973-óta fejlesztett nemzetközi vállalkozási standardok (IAS/IFRS) megfelelő adaptálása a költségvetésből gazdálkodók sajátosságainak megfelelően. Fontos fejlesztési cél volt az IAS normaszövegének – ahol

lehet – változtatás nélküli átvétele. Az egyes standardokhoz kapcsolódóan külön kimunkálták a legfontosabb eltéréseket.

Így például a legnagyobb költségvetési sajátosságként kellett foglalkozni a költségvetési információk megjelenítésével, amelyre külön standardot hoztak létre, és ezzel a témakörrel külön foglalkozik a standardrendszer a pénz bázisú szabályozás keretében is.

A standardok teljes, átfogó keretet adnak akár a kormányzat, akár egyes intézményeinek számviteli elszámolásához. Egyúttal az állami szektorba becsempészhető az üzleti szemlélet, viszont azt megfelelően ötvözni kell az állami szektor sajátosságaival. Ennek érdekében továbbra is elő kell segítenie a rendszernek a költségvetési gazdálkodást, egyben azonban sokkal erősebb támogatást kell adnia az ellenőrzéshez és az összehasonlíthatósághoz.

Az IPSAS szerint összeállított pénzügyi beszámolók költség alapú megközelítést tartalmaznak, sokkal jobb átláthatóságot is biztosítva. Ezen túlmenően a – könnyen torzuló/torzítható – pénz bázisú elszámolással szemben megbízhatóbb indikátorokat tartalmaz a követő évek költségvetésének elkészítéséhez. A beszámolókból pénz bázison ugyanis könnyen kimaradhatnak olyan kiadás elemek, melyek az adott évben kiadásként nem jelentek meg. A teljesítmény-szemléletű elszámolásban az elhatárolások (cut off) rendszerén keresztül ezek az elemek is megjelennek, ezáltal stabilabb bázist jelentenek a tervezéshez.

2003-ban – igazodva a jelenleg is pénz bázison működtetett elszámolási rendszerek igényeihez – külön standardot hoztak létre a pénz bázisú elszámoltatáshoz (cash-basis IPSAS), valamint külön állásfoglalás szól az áttérés legfontosabb feladataira vonatkozóan. Jelenleg kidolgozás alatt áll egy új standard a pénz-alapú elszámolásra vonatkozóan.

### *5.1.5. Az IPSAS-ok minőségi garanciái*

A nemzetközi számviteli standardok fejlesztési rendszerében általánosan működtetik a szakmai fórumokat, amelyeknek lényege a minél szélesebb körű szakmai konzultáció megteremtése.

Az IPSAS standardalkotó testülete is támaszkodik a külső szakmai bázisra, így különösen az IASB<sup>38</sup> szervezetére, a nemzeti szabályalkotókra, a számviteli és

---

<sup>38</sup> Az IASB (International Accounting Standards Board) az IAS/IFRS standardok standardalkotó testülete.

könyvvizsgálói testületekre és más szervekre, amelyek a költségvetési szektor szabályozásában érdekeltek.

Ez olyan referenciát jelent, mely feltétlen minőségi garancia például néhány nemzeti szabályalkotó berendezkedéssel szemben.

A standard testületek első lépésben vitairat formájában érhetőek el az IPSASB honlapján, amelyre reagálhat bármely érdekelt partner, majd az észrevételek és javaslatok alapján tett korrekciók épülnek be a szabályrendszerbe. Ezt segíti a standardalkotó által működtetett „Consultative Group”, mely egy elektronikus fórum, amelyen az érdekelt felek kifejtethetik véleményüket a tervezetekkel kapcsolatban.

A koncepció világos, és nagyon szép kezdeményezés. Véleményem szerint a legnagyobb problémát az jelenti, hogy míg a vállalkozói számvitel érdekhordozói sokkal nagyobb erővel tudják igényüket érvényesíteni a számviteli konvergencia irányába, ez az államszámvitel területén koránt sem ilyen egyértelmű.

## **5.2. IPSAS-ok rendszere**

A Nemzetközi költségvetési számviteli standardok között élesen elkülöníthető a teljesítményszemléletű (accruals) IPSAS, illetve a pénzforgalmi szemléletű (cash based) IPSAS. Az IPSAS-ok kifejlesztésekor végső célként az eredményszemléletű elszámoltatást jelölték meg, ennek megfelelően a legnagyobb részt a szabályozásban az eredményszemléletű standardok teszik ki. Ezen túlmenően külön (egyetlen) standard foglalkozik a pénz bázisú elszámolással.

### *5.2.1. Eredményszemléletű standardok*

Az accruals IPSAS-ok rendszere az IAS/IFRS standardokhoz igazodik, figyelembe véve a költségvetési számviteli igényeket.

A szabályozás lényeges eleme ennek megfelelően a teljes összehasonlíthatóság mind a költségvetésből gazdálkodók között, mind az üzleti vállalkozások vonatkozásában.

Az IPSAS-ok – nem véletlenül – a teljes eredményszemlélet mellett teszik le a voksot, igazodva az általánosan alkalmazott összemérés elvéhez. A magyar szabályozáshoz viszonyítva itt is érezhető a valódiság elvének fokozott érvényesülése, ami hazánk szabályozásában még az üzleti vállalkozások tekintetében sem jelentkezik. (A

standardok kapcsán, az Unió nyomására hozták be a magyar számvitelbe is a valós értéken történő értékelés, ún. Fair value lehetőségét.)

Jellemző az output-centrikusság, az egész standardrendszer a kimenet, a beszámoló információtartalmából indul ki.

A standard definíciója az eredményszemléletre (accrual basis) vonatkozóan:

„az az elszámolási bázis, amelyben a tranzakciók és más események akkor kerülnek értékelésre, amikor felmerülnek (és nem akkor, amikor a pénz vagy pénzhelyettesítő átutalásra vagy kifizetésre kerül). Ekként kerülnek az események elszámolásra, és a pénzügyi kimutatásokban bemutatásra, abban az időpontban, amelyikkel kapcsolatban állnak. Az eredmény szemléletű elszámolás kategóriái: eszközök, kötelezettségek, saját tőke, hozam és ráfordítás.”<sup>39</sup>

Az eredményszemlélet szerinti beszámolóknak az alábbi fontosabb elvek szerint kell elkészülnie:

*Érthetőség:* az információ érthető, ha annak felhasználójától ésszerűen elvárható, hogy megérti annak tartalmát.

*Lényegesség:* Az információ lényeges a felhasználóknak, ha alkalmas a múltbeli, jelen, illetve jövőbeni események értékelésére, vagy korrigálja illetve megerősíti a múltbeli értékeléseket. Az információ lényegessége egyben időszerűséget is jelent.

*Megbízhatóság:* a megbízható információ torzítás- és hibamentes. Az információ felhasználóitól ésszerűen elvárhatónak kell lennie, hogy értelmezni tudják a szerepeltetett információt.

*Összehasonlíthatóság:* egy információ a pénzügyi kimutatásban összehasonlítható, ha a felhasználó képes megállapítani az azonosságot és különbözőséget egy másik beszámolóból származó információval.

Érdekesség, hogy az IPSAS más terminológiát használ a pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan: a mérleget a standard „Pénzügyi helyzet kimutatásának”, az Eredménykimutatást (IAS: Income Statement) „Pénzügyi teljesítmény kimutatásának”, a saját tőke jelentést „Nettó eszköz/tőke” kimutatásnak nevezi. Az IAS/IFRS standardok esetén nem tartalmaz a standard sémát a pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan, ezzel

---

<sup>39</sup> Forrás: IPSASB Handbook, 2007

szemben az IPSAS-ok definiálják a kimutatások adattartamát, egyben ajánlást is tesznek az információ megjelenítését illetően.

Ezek a struktúrák fontosak, a költségvetési számvitelből kimaradt „vállalatértékelés” a nemzetközi költségvetési standardok rendszerében megjelenne a kimutatásokban.

### *5.2.2. Pénzforgalmi szemléletű standard*

A pénzforgalmi szemléletű standardot 2003-ban léptették életbe, majd, 2006-ban revíziónak vetették alá, és jelentősen ki is egészítették.

Az IPSAS két részre tagolható. A standard első felében a kötelező előírások szerepelnek, amelyeket be kell tartani, ha általános felhasználású pénzügyi kimutatást készít a gazdálkodó, és deklarálja, hogy alkalmazza a pénz bázisú IPSAS-okat.

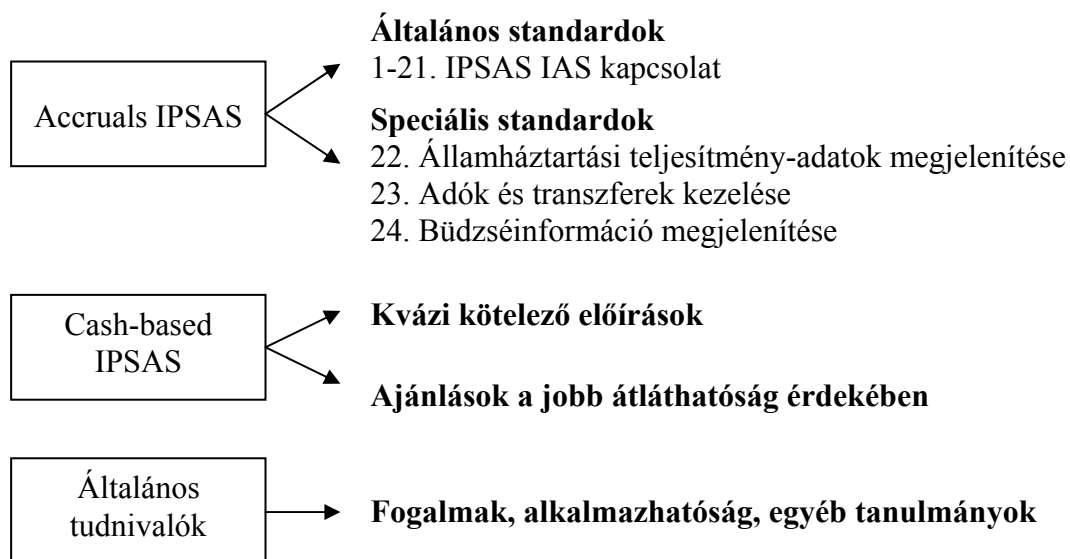
A standard ezen része foglalkozik a pénz bázisú elszámoltatás fogalmával, megfogalmazza a követelményeket a beszámoló információs tartalmát illetően, illetve foglalkozik az egyéb bemutatandó problémákkal.

A standard második fele nem kötelező. További előírásokat tartalmaz annak érdekében, hogy alkalmazása esetén a pénzügyi kimutatás még átláthatóbb és könnyebben értékelhető legyen.

A standard a pénzforgalmi szemléletű elszámolás céljaként megfogalmazza, hogy a pénzmozgások követését és rögzítését úgy kell megvalósítani, hogy megfelelő információ álljon rendelkezésre a jövőben várható pénzáramlásról. Ahhoz, hogy az információ felhasználói megfelelő döntéseket tudjanak hozni, szükségük van megfelelő inputra a pénzmozgások időbeli ütemezését és bizonyosságát illetően.

A pénz bázisú standard kialakításának az volt a célja, hogy átfogó és átlátható pénzügyi kimutatások szülessenek a pénzkiadásokról, pénzbevételekről és a pénzügyi egyensúlyról. Ezen túlmenően biztosítani kell az összehasonlíthatóságot a korábbi időszakok teljesítményével, vagy más gazdálkodókkal, akik szintén a pénz bázisú standard szerint vezetik a nyilvántartásaikat.





### 8. ábra Az IPSAS rendszerének felépítése

Forrás: Saját szerkesztés a 2007 IFAC Handbook Of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements alapján

A standardrendszer szubsztanciáját az output, a pénzügyi kimutatások rendszerén keresztül lehet legjobban megérteni.

## 5.3. Az IPSAS által generált output

### 5.3.1. Pénzügyi pozíció bemutatása

A beszámolóval szemben elvárás, hogy információt szolgáltatson a költségvetési szerv pénzügyi pozíciójáról (financial position). Ez az információ természetesen a könyvviteli mérlegből olvasható ki. (Balance sheet) A költségvetési szerv eladósodottsága a standardrendszer felfogása szerint kiemelt jelentőségű. Ennek megfelelően nagyon fontos elhatárolni a rövid és a hosszú „lejáratú” eszközöket és kötelezettségeket. Látható a szemléletbeli eltérés, a standard szerint a hangsúly nem az eszközök állományán és a vagynon van, hanem az adósságkezelésen.

A szabályozás azt tekinti rövid lejáratú (forgó-) eszköznek, amely az alábbi kritériumoknak megfelel:

- az eszközt a gazdálkodó várhatóan a normál gazdálkodása során adja el vagy használja fel vagy
- kifejezetten értékesítési céllal birtokolja vagy

- várhatóan 12 hónapon belül elhagyja a költségvetési szervet
- pénz vagy pénzhelyettesítő, kivéve, ha valamilyen kötöttség miatt nem vonható be a kötelezettségek rendezésébe, ekkor ugyanis a szabályok miatt nem mutatható ki, mint rövid lejáratú eszköz

Minden más eszközt nem rövid lejáratú (nem forgó-) eszközként kell kimutatni.

A források között ugyanígy elsődlegesen a rövid lejáratú kötelezettségeket definiálja a szabályalkotó:

- várhatóan a gazdálkodó normál működése során kerül kiegyenlítésre
- elsősorban a kereskedési tevékenység során merül fel
- lejárat a beszámoló fordulónapját követő 12 hónapon belül van
- a gazdálkodónak nincs feltétlen jogosultsága arra, hogy a kötelezettség kiegyenlítését 12 hónapon túl elhalassza

Minden más kötelezettséget lehet hosszú lejáratúként kimutatni.

A szabályozásban ezek után bemutatásra kerül, hogy a mérlegnek milyen további elemeket kell tartalmaznia. Ennek az a lényege, hogy nincs kötelező előírás a formátumra vonatkozóan, viszont, csak akkor lehet deklarálni a szabványrendszernek való megfelelést, ha ezen kategóriák mindegyikét tartalmazza a produkált pénzügyi beszámoló.

### *5.3.2. Pénzügyi teljesítmény bemutatása*

Be kell mutatni a gazdálkodó pénzügyi teljesítményét (financial performance – a magyar terminológia szerinti eredménykimutatás). Ebben a fő hangsúly a többlet vagy a hiány kimutatására esik.

A standardrendszer előírja, hogy ebben a kimutatásban meg kell jelennie a tárgyidőszaki hozamoknak, pénzügyi költségeknek. A költségvetési intézményeket – alapesetben – kapcsolt vállalkozásoknak kell tekinteni, ennek megfelelően az általános konszolidálási kategóriákat alkalmazni kell. Így a pénzügyi teljesítmény megítéléséhez a bevont közös vezetésű vállalatok teljesítményét is be kell mutatni, az eredményt az ún. equity módszerrel megjelenítve.

A kimutatásnak tartalmaznia kell a megszűnő tevékenységek miatti eszközértékesítés és kötelezettségkeletkezés miatt realizált nyereséget vagy veszteséget, és végül ki kell mutatni a tárgyidőszakra vonatkozóan az egyenleget.

Véleményem szerint a rendszert jelentősen túlbonyolították a konszolidálási szabályok merev alkalmazásával. Az equity módszer ugyan a kevésbé számolásigényes eljárások közé tartozik, az információ mégis így lesz teljes, csak sokkal nehezebben ellenőrizhető, és megtöri a rendszer általános logikáját. Ugyanígy, a szabályrendszer azt is meghatározza, hogy külön ki kell mutatni a kisebbségi részesedésre jutó hiányt/többletet. Meglátásom szerint a költségvetési szerveknél erre a szemléletre sokáig nem lesznek felkészítve a beszámolók összeállítói, hozzáteszem, eléggé elnagyoltan tartalmazza a szabályozás a konszolidálási alapelveket.

Az azonban az ajánlásban szerepel, hogy a költségeket meg kell bontani tartalom (nature) és cél (function) szerint, ez a hazánkban is alkalmazott kétkörös költségelszámolást jelenti, vagyis, mutassuk ki a költséget közgazdasági tartalma szerint (anyagi, személyi, értékcsökkenés), de legyünk képesek az egyes tevékenységek szerint is csoportosítani.

Külön kimutatást kell készíteni a nettó eszközérték változásáról. Ez lényegében a saját tőke elemeiben bekövetkező változást mutatja, és része a nemzetközi számviteli standardok szerint készített beszámolónak. Hazánkban külön kimutatást nem kell készíteni ilyen tartalommal, de a kiegészítő mellékletben ezt az információt nálunk is szerepeltetni kell.

A beszámolónak része a cash-flow kimutatás, melyet hazánkban csak az éves beszámolóhoz kapcsolódóan kell elkészíteni, és nem külön jelentésben, hanem a kiegészítő melléklet részeként.

A cash-flow kimutatás – mint a „mérleg” logikájából következik – sokkal hangsúlyosabb része a pénzügyi kimutatásnak. A kimutatás azért számít különösen hasznosnak, mert bár historikus adatokat tartalmaz, ki lehet vetíteni a pénzáramokat az elkövetkezendő időszakra, a tervezésben kiváló segítséget nyújtva.

A pénzáramok felosztása során a magyar szabályokhoz hasonló, működési, befektetési és pénzügyi részt különböztetünk meg. A szabályrendszer megengedő az összeállítás logikáját illetően, a direkt és az indirekt módszer is alkalmazható.

Az IAS/IFRS-ekhez – és a magyar szabályozáshoz – hasonlóan az IPSAS-ok rendszerében is szükség van különböző kiegészítő információkra, amelyek részben alátámasztják a többi beszámolóelem adatait, illetve kiegészítik azokat, valamint segít az értelmezésükben.

A nemzetközi számviteli standardok, a magyar szabályozás és a költségvetési standardok logikáját, felfogásbeli különbségeit a beszámolóelemek elnevezésében is meg lehet ragadni.

3. táblázat

| IAS/IFRS            | IPSAS                                     | Magyar szabályok                             |
|---------------------|---|--|
| Balance sheet       | Statement of financial position           | Mérleg                                       |
| Income statement    | Statement of financial performance        | Eredménykimutatás                            |
| Equity              | Statement of changes in net assets/equity | Nincs, de a kiegészítő melléklet tartalmazza |
| Notes               | Notes                                     | Kiegészítő melléklet                         |
| Cash-flow statement | Cash-flow statement                       | Nincs, de a kiegészítő melléklet tartalmazza |

A beszámolók szerkezete az egyes szabályrendszerekben

Forrás: saját szerkesztés, önálló kutatás alapján

## 5.4. Az államháztartási sajátosságok kezelése

### 5.4.1. A költségvetési információk megjelenítése

A költségvetési információs rendszerben a legnagyobb eltérést a tervezés szervezett és részletesen előírt keretei jelentik, amellyel a nemzetgazdaságok nyilvánosságra hozzák a pénzügyi költségvetésüket. A költségvetés az elkövetkező időszak pénzügyi tervét tartalmazza, és a legfontosabb eszközt jelenti a költségvetési irányításnak és ellenőrzésnek.

A költségvetés-készítés szabályozása azonban az egyik legérdekesebb része a standardrendszernek, hiszen ahányféle állami berendezkedés, annyiféle költségvetés készítési metodika van. Többféleképpen történik az elkészült költségvetés nyilvánosságra hozatala, és ez alapján a tényadatok értékelése. Ennek ellenére a szabályalkotók jónak látták ezt is részévé tenni a szabályozásnak, hiszen fontos sajátosságról van szó. Vannak azonban kiskapuk a standardban, hiszen ezen szabályokat csak meghatározott esetekben, meghatározott gazdálkodókra kell alkalmazni.

A költségvetés elfogadása általában – mint nálunk is – parlamentáris funkció, majd, mivel jogforrásként hatályosul, a nyilvánosságra hozatal is fontos tényezője az érvényességnek.

Az IPSAS alkalmazása olyan nemzetgazdasági költségvetési rendszerekre alkalmazható, ahol konkrét összevetési igény van a tervadatokra és a tényszámokra vonatkozóan. Ehhez kapcsolódóan a kormányzat további információt is közre ad.

További kérdés a tervezés és a tényadatok eltérő bázisa esetén, hogy mennyire lehet azonos bázisra átszámítani ezeket az adatokat.

A költségvetés teljesülésének értékelésekor fontos kezelni a tervtől való eltéréseket, akár átcsoportosításból adódóan, akár más okból, pl. természeti katasztrófa vagy egyéb esetekben.

A standard alapján a költségvetésből gazdálkodóknál meg kell jeleníteni az eredeti és a végleges költségvetési információt (hazánkban: eredeti előirányzat, módosított előirányzat), a költségvetés teljesülését (azonos bázison), és foglalkozni kell az eltérésekkel, azok okainak vizsgálatával. Itt külön figyelmet kell fordítani a számviteli adatok és a GFS egyenleg harmonizáltságára.

Módszertannal azonban a standard nem foglalkozik/nem tud foglalkozni, inkább csak összefoglalja azokat a kulcstényezőket, amelyek a best practice szerint a hatékony költségvetési elszámoltatáshoz szükségesek lehetnek (jóváhagyott költségvetés, eredeti költségvetés és végleges költségvetés, valamint tényszámok).

Ahhoz, hogy az elszámoltathatóság működhessen, a standard szerint egy üzleti évre vonatkozóan be kell mutatni az eredeti és a végső költségvetést (a magyar terminológia szerint eredeti és módosított előirányzatot), a tényadatokat a költségvetéssel megegyező bázison, és a két adat eltéréseinek reálgazdasági okait.

A standardban csak áttételesen van benne a hazánkban sokkal szigorúbban értelmezett következetesség elve: az üzleti év értékelésekor vissza kell nyúlni az eredeti tervezési dokumentumhoz, és az eredeti költségvetést kell kiegészíteni a tényadatok oszlopával, amennyiben a tényadat a tervvel azonos bázison van.

Az is megengedett – a szabályozási paradigmával összhangban –, hogy eltérő legyen a könyvelés és a beszámolás bázisa, ekkor az eltérést ebben a formában nem lehet kidolgozni, külön kimutatást kell készíteni az összevetésekről. (Argentínában külön módszertant, ún. áttérési mátrixot dolgoztak ki a konvertálásra.)

Természetesen a beszámolónak először az alsó szintű intézményeknél kell elkészülniük, ezután kerül sor az aggregálásra, amelynek során államháztartási szintre

„konszolidált” beszámolót állítunk össze. Ezen a területen is megengedő a szabályozás, sok országban – hazánkhoz hasonlóan – nem készül az egész államháztartási szférára egységes költségvetés, mert például az önkormányzati szférát kiemelik a rendszerből. A szabályok mégis alkalmazhatóak, mert minden egység megalkotja saját költségvetését, és nyilvánosságra hozza azt, tehát, amely állam deklarálja az IPSAS-oknak való megfelelést, kötelezően alkalmaznia kell.

#### 5.4.2. *A viszonzás nélküli pénzmozgások*

Számviteli szempontból már egyedi tényezőt jelent a viszonzás nélküli bevételek kezelése is, ilyen az üzleti szférában ritkán, *rendkívüli esetben* lehetséges. (Triviálisan ide tartoznak az adóbevételek.)

Ehhez a témakörhöz tartoznak az egyéb viszonzatlan kifizetések, melyek nem minősülnek adóbevételnek. Tipikusan ezek közé soroljuk a transzfer-kifizetéseket, az elengedett kötelezettségeket, a pénzbírságot, a hagyatékot, az adományokat és segélyeket, és a viszonzatlan szolgáltatásnyújtást.

A szabályozás úgy azonosítja a viszonzatlan átengedett összegeket, hogy ezeknél a gazdasági eseményeknél az egyik gazdasági szereplő kap valamilyen vagyoni értéket egy másik gazdasági szereplőtől anélkül, hogy megközelítőleg azonos értéket adna érte cserébe. Eklatáns példa erre az adóztatás, ahol közösségi szolgáltatásokban részesül az adófizető a befizetett adóért „cserébe”, azonban nem lehet „megmérni” az ellentételezésképpen juttatott szolgáltatás értékét.

Általános a transzferek egy részére, hogy egy intézmény valamilyen szolgáltatást nyújt a lakosoknak, amiért legfeljebb névleges ellenszolgáltatást vár. Ezeket a szabályozás „viszonzatlan” tételként azonosítja, tehát a lényeg, hogy a szolgáltatás/ellenszolgáltatás valós értéke („fair value”) nem egyezik meg.

(Egyes esetekben ennek megállapítása bonyolult feladat lehet, az értékesítés főszabály szerint például általában nem számít viszonzatlan átengedésnek, de kérdéses, hogy az ellenérték megfelelő volt-e. Ha árendedményben részesült a vásárló, az történhetett piaci alapon, és már nem esik az ügylet a standard alá.)

Az államháztartási szférában azonban ezekkel a tételekkel mindenképpen külön kell foglalkozni, hiszen az állami intézményeknél általános bevételi forrás az átengedett központi bevétel, vagy például az önkormányzatoknál az adóbevétel, ugyanakkor például a redistribúciós funkcióból adódóan jelentős tételt jelent a transzferkifizetés is.

Érzékelhető, hogy nagyon jelentős államháztartási sajátosságról van szó, ennek ellenére a vonatkozó standard viszonylag újkeletű. A standardalkotó a témakör külön jelentőségére tekintettel 2002-ben állította fel azt a Vezető Bizottságot, melynek feladatává tette a szabályozás megteremtését, természetesen fontos szerephez jutottak a nemzeti szabályozó testületek is. Az első kézirat 2004. novemberében látott napvilágot, majd a végső vitairatot 2006. januárjára alkották meg, a standardot végleges formába csak 2006 végére öntötték.

A standard logikája szerint, amennyiben vélhetően viszonzatlan bevételekről van szó, meg kell vizsgálni, vajon valóban nem kapcsolódik hozzá valamilyen teljesítési kötelezettség. Ez a tényező igen fontos, mert amíg az adóbevételeknél ez természetesen adódik, az illetékbevételek esetén már árnyaltabb a kép, viszont a központi forrásoknál is általában megjelenik valamilyen kötelezettség. Még jobban lehet látni a sajátosságok természetét és a szabályozás elé állított kihívásokat azokban az esetekben, amikor konkrét ellenszolgáltatás nélkül bocsátanak rendelkezésre eszközöket, de valamilyen felhasználási kötöttség, esetleg többletfeladat kapcsolódik az átvételhez, ami Magyarországon is általános.

Ha ténylegesen viszonzatlan átvételről van szó, az eszköz megjelenítésére főszabály szerint a valós értékelést kell alkalmazni, egyezően a nemzetközi számviteli standardok (IAS/IFRS) értékelési alapelveivel.

#### *5.4.3. Stratégiai ágazatok kezelése*

További államháztartási sajátoságként – véleményem szerint – foglalkoznia kellene a standardnak a stratégiai ágazatokkal is, tekintettel arra, hogy ezeknél a teljesítmény és elszámolási kritériumok sajátosan érvényesülnek. (pl. stratégiai energiakészlet)

Amennyiben stratégiai célú készletfelhalmozásról van szó, a standard egyszerűen az általános készletmodellt alkalmazza, és csak érintőlegesen foglalkozik a stratégiai ágazatok különleges helyzetével.

#### *5.4.4. Készletértékelési sajátosságok*

Ezen túlmenően érdekes kérdések merülnek fel a készletek körében. A szabályrendszert illesztették az IAS/IFRS standardokhoz (IAS 2. – Inventories). A vonatkozó standard revíziója 2007-ben fejeződött be, mellyel felváltották a korábbi, 12. IPSAS-t, az új standardot először a 2008. január 1.-et követően kezdődő üzleti évre kell alkalmazni.

A szabályrendszerben megtalálható egyaránt a valós értékelés, a történeti elvű értékelés (historic value), az újrabeszerzési értéken való értékelés és a költségekkel csökkentett realizálható érték.

1. Nyilvánvalóan nem alkalmazható a valós értékelés, ha viszonzatlan átvétel keretében kerül az eszköz a gazdálkodóhoz. Ekkor kell értékelnit az átvételkori valós értéken. (Ez egy specialitást jelent az IAS/IFRS rendszerhez képest, ahol ilyen esetet nem szabályoztak.)
2. Egyébként főszabály szerint a historic value és a nettó realizálható érték<sup>40</sup> különbségén kell bemutatni a készletet.

Külön értékelési problémaként kell kezelni azon készleteket, melyeket „ingyenesen” nyújtott szolgáltatásokhoz használnak fel, illetve, amelyeket úgy szereznek be és tartanak a gazdálkodónál, hogy abból a továbbiakban nem származik jövedelem, viszont szükség van rá valamilyen közösségi szolgáltatás nyújtásához. Ebben az esetben a készletet úgy kell értékelnit, mintha a nyújtandó szolgáltatást a piacon akarná megszerezni.

Érdekes kérdést vet fel a még ki nem bocsátott pénz, valamint egyéb értékcikkek kezelése, így például a postai értékcikkek, illetékbélyegek, stb., amelyeknél állami szervnek van kizárólagos joga a kibocsátásra. Ezen eszközökre – természetesen – a készletekre vonatkozó szabályokat kell alkalmazni, és döntően az előállítási költségen kell ezeket értékelnit és bemutatni.

#### 5.4.5. Az ingatlanok értékelése és mérése

Hazánkban már az 1992-es értékelés kapcsán megmutatkozott a probléma az önkormányzatok **ingatlanvagyonával** kapcsolatban.

Az ingatlanok értékelésekor ott a fő problémát a földhivatali rendszer átláthatatlansága és elhanyagoltsága jelentette. Ezen túlmenően, azonban az értékeléssel kapcsolatban is nehézségek merülnek fel. Gondoljunk csak a közúthálózat értékelésére. Bár itt az egyetlen lehetőséget a *historic value* jelenti a könyvekben való szerepeltetésre, már a nyilvántartásba vétel is érdekes problémát jelenthet.

---

<sup>40</sup> Nettó realizálható érték: az értékesítésig várhatóan felmerülő költségekkel csökkentett eladási ár



Kezelnit kell az infrastruktúrális eszközöket is. Ezek rendkívül sokfélék lehetnek, így a standard azokat sorolja ebbe a körbe, amelyek

1. valamely rendszer vagy hálózat részét képezik,
2. specializált a használhatóságuk,
3. nem elmozdíthatóak,
4. meghatározott elrendezésben vannak használatba véve.

Az eszközök viszonzatlan átvételekor az értékelés ebben az esetben is – a készletekhez hasonlóan – a valós értékelés (fair value) szabályai szerint kell, hogy megtörténjen. Az értékelési szabályok azonban általában megegyeznek a nemzetközi számviteli standardok szerinti, és a magyar szabályozással. (A bekerülési érték, a használati idő, a maradványérték definíciója lényegében azonos.)

A nemzetközi költségvetési beszámolási standardok hazai implementálása szempontjából azonban különösen lényeges, hogy az értékcsökkenési elszámolást a standard nem tekinti sajátosnak az államháztartási szférában. Nem foglalkozik a finanszírozás/finanszírozhatóság kérdésével, a középpontban egyértelműen, kizárólag az általános felfogás szerinti értékelés és a szolgáltatott információ megbízhatósága és minősége áll, ami éppen finanszírozási vonzat és a becslési eljárások hangsúlyosabb jelenléte miatt jobban ki van téve a szándékos ferdtítésnek.

A standardban ugyanakkor sokkal precízebben szabályozottak a terv szerinti értékcsökkenés tényezői, illetve a hasznos élettartam meghatározásának szempontjai:

- várható használhatóság (élettartam, vagy névleges fizikai kibocsátás),
- várható fizikai avulás, amit determinál a leterheltség, műszakok száma, és a javítási-szerelési ciklus,
- technikai és kereskedelmi avulás, mely adódik az iparági technológia fejlődéséből és a piac keresleti változásából,
- jogi használati időtartamból.

Az ingatlanvagyonhoz kapcsolódóan további kezelendő kérdés a **műemlék jellegű ingatlanok** témaköre. Ezeknek az eszközöknek az a specialitásuk, hogy piaci árat nem lehet rendelni hozzájuk, valamint, nincs és nem is lehet piacuk, hiszen forgalomképtelen vagyontárgyakról van szó. A nemzetközi ajánlásokban ezekkel az eszközökkel – deklaráltan – nem foglalkoznak. Hazánkban is általános értékelési szabály, hogy ezeknél

az eszközöknél – mivel értékük az idő múlásával nem csökken – nem számolunk el értékcsökkenést. Világos, hogy az általános eszköz-elvárásoknak azért sem felel meg, mert nincs értelme például használati időtartamot sem rendelni hozzájuk.

Ezen eszközök esetén kezelésével azonban nem oldódott meg a probléma:

- Gyakran ezeknek az eszközöknek van használati értékük, például épületek, építmények (hidak) ebbe a kategóriába tartoznak, ekkor torzul az eredményünk, hiszen a hozamot elszámoljuk, viszont az eszközmegtérülés (amortizáció) zérus.
- Ezekre is kell költeni, amit ezek szerint folyó költségként kell elszámolni, holott a felhasznált erőforrás hatására a használhatóság több elszámolási periódusra kihat. (Elvileg hazánkban is költségként lenne korrekt a felújítást elszámolni.)
- Egyes önkormányzatok esetén különösen nagy arányt képviselhetnek ezek az eszközök az eszközportfólióban.

## **Értékelési módok**

Bár nem célom az értékelési módokat részletesen bemutatni, hiszen ez nem fér bele a témába. Mégis, a nemzetközi számviteli standardok legnagyobb különlegességét az eszközök megjelenítése és mérése jelenti.

Különösen az ingatlanok esetén van fontos szerepe az értékelési eljárásoknak, hiszen ezek teszik ki az államháztartási eszközállomány legnagyobb részét, és ezekben következhet be a leginkább értékváltozás a hosszú élettartam miatt.

A nemzetközi standardok az értékelésre leginkább két módszert ajánlanak, az egyik az értékesítésig felmerült költségekkel csökkentett valós érték (fair value less costs to sell), a másik a használati érték (value in use).

Használatos az előbbieken túl az értékcsökkentett pótlási érték (depreciated replacement cost), melynek lényege, hogy az eszközhöz hozzárendeljük azt a vagyoni értéket, amelyen kicserélhetnénk egy száz százalékos teljesítményű eszközre, levonva belőle az elhasználódás-arányos értékcsökkenést.

Ismeretes továbbá a helyreállítási érték (restoration cost), amelynek lényege, hogy kiszámoljuk a megrongálódott eszköz esetén a rongálódás előtti kapacitás szerinti becsült kibocsátás értékét, és levonjuk belőle a rongálódás helyreállításának a költségeit.

További lehetőségként adódik a szolgáltatási egység alapú értékelési mód, amely során összevetjük a megrongálódott eszköz megmaradt kapacitását a károsodás előtti kapacitással.

## **5.5. Az áttérés nyitott kérdései**

Az új rendszerre való átállás veszélyeiről sem szabad megfeledkezni. Az állami szektorban a reformok véghezvitele soha nem egyszerű, egyrészt az adminisztratív dolgozók nagy száma és érdekérvényesítő képessége miatt, másrészt az állami szektortól eleve idegen innovatív gondolkodás és feltűnő rugalmatlanság miatt.

Az állami szektor nehezen igazodik a felmerülő igényekhez, és különösen gyakori – a szervezeti és az egyéni célok szétválása miatt – a nem megfelelő erőforrás felhasználás, nem megalapozott beruházás, stb.

Az IPSAS standardok azáltal, hogy becsempészik az üzleti szemléletet az elszámolásba, vélhetően elősegítik a szervezet rugalmasságát, dinamikusabb és az igényekhez könnyebben idomuló működését, hiszen az elszámolási rendszer már megfelelő alapot ad a vezetés hatékonyságának mérésére.

Ezen túlmenően – megfelelő indikátorok esetén – alapot adhat az elszámolás a szervezet pénzügyi és szociális teljesítményének mérésére. Az indikátorok kidolgozása központi szinten kell hogy megtörténjen (Vígvári, 2006), ha nem így történik, az a hibás gyakorlat elterjedéséhez, illetve a teljesítménymutatókkal való állandó manipuláláshoz vezet.

Az IPSAS-ok bevezetését az is nehezíti, hogy nem lehet olyan világosan körvonalazni az érdekhordozók számviteli információs igényét, mint az üzleti vállalkozások esetében.

A teljesítménymérés az IPSAS-ok által megvalósulhat, a standardok azonban nem gondoskodnak az általános profitorientációtól eltérő teljesítménymutatókról. Ennek megfelelően az IPSAS bevezetése az államháztartási vagy az általános kimutatására alkalmas lehet, valamint alapot adhat az azonos profilú intézmények összehasonlítására, de önmagában nem ad választ a teljesítménymérés (performance) kérdésére. Szükség lesz továbbra is elkülönülten a teljesítménycélok megfogalmazására. (A nemzetközi tapasztalatokról szóló 4. fejezetben bemutatom, hogy például Franciaországban éppen a teljesítménymutatók felületes kidolgozása miatt került vakvágányra a reformfolyamat.)

Amíg az üzleti vállalkozások esetében megvalósulhatott – bár egyelőre szűk körben – a nemzetközi szakmai szervezet általi szabályozás, ez az IPSAS-ok esetében teljeskörűen nem valósult meg sehol, illetve – véleményem szerint – nem is valósulhat meg, tekintettel arra, hogy az állami elszámolás szabályozását illetően minden ország a saját szuverenitását érezné veszélyeztetve, ha az elszámolási rendszert egy külső szakmai szervezet kezébe adná.

Ezt a standardalkotók is figyelembe veszik, deklarálják is a jogszabályalkotók jogát a standardoknak megfelelő szabályozásról hozott döntés meghozatalára. Ez alapvető paradigmális különbséget jelent a vállalalkozási standardokhoz képest, bizonyos vállalkozások már hazánkban is a nemzetközi szervezet által diktált szabályrendszer szerint kénytelenek pénzügyi beszámolóikat elkészíteni.

Amíg a vállalkozások esetén – az investíció miatt – konkrétan megjelölhető a közös elszámolási szabályok előnye, az állami költségvetési rendszereknél ez korántsem ilyen egyértelmű. Tudjuk, hogy a számviteli szabályok egységesítését is leginkább az országhatárokon átnyúló beruházások indukálták. Bár a költségvetés egységesítésére is hasonló okok vezetnek, a hatás ebben a szektorban csak áttételesen jelentkezik.

Az üzleti szféra dinamikája képes nyomást gyakorolni a politikai akaratra a szabályok módosítása érdekében. Világos ugyanis, hogy inhomogén szabályok között jelentős többletterhet jelent egy transznacionális vállalat működése. Sajnos az államszámvitel területén a nyomás éppen az ellenkező irányba hat. Az államháztartási rendszer minden országban – így nálunk is – átpolitizált. A reformhoz politikai legitimációra és egyetértésre van szükség, annál is inkább, hiszen az IPSASB által kiadott ajánlás szerint is politikai ciklusokon átívelő folyamatot jelent a számviteli paradigma megváltoztatása.

## **5.6. Az IPSAS adaptációs szintjei**

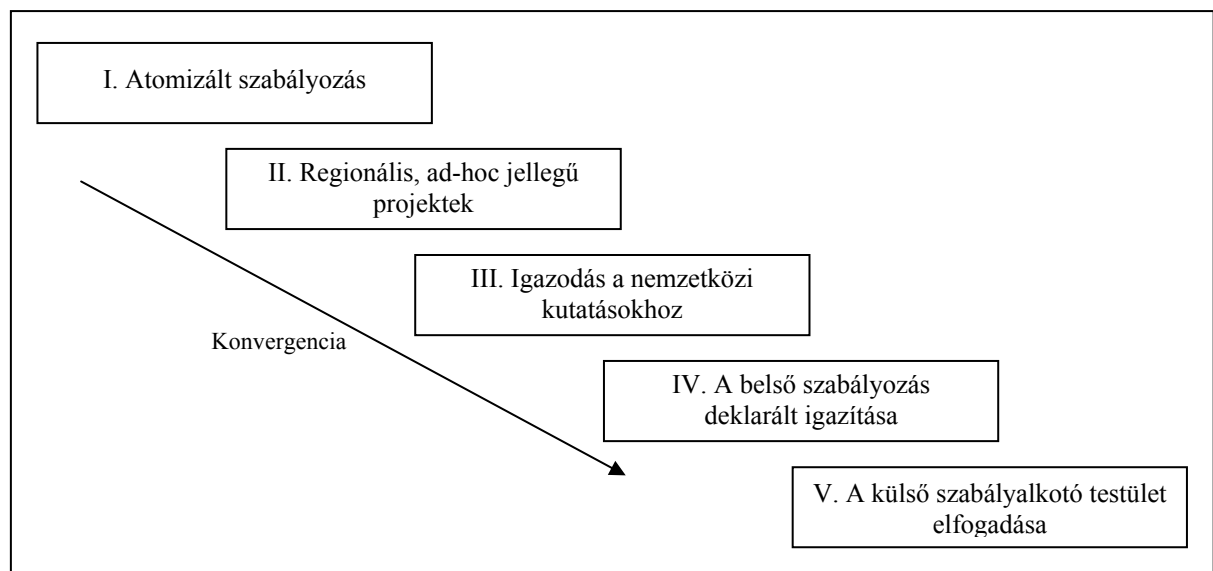
A nemzetközi államszámviteli közelítés több szinten valósulhat meg. A heterogén szabályozás a nemzetközi összehasonlítást teszi nehézkesé, hazánkban is többféle módszertan szerint kell bemutatnia teljesítményét. A Nemzetközi Valutaalap módszertana szerint, pénzforgalmi szemléletben mutatja ki hiányát, a GFS metodika szerint, ebben a rendszerben kerül a költségvetés a parlament elé.

Az első lépés az EU nyomására történt, ugyanis a gazdasági konvergencia indikátorait a teljesítményszemléletű elszámoláshoz találták ki. (Az ESA 95 módszertan szolgál eredményszemléletben az ún. maastrichti deficit kimutatására.)<sup>41</sup>

A best practice meghonosítására a következő szint, amikor nem alkalmazzák az IPSAS-okat hivatalosan, de a számviteli szabályozást a standardokhoz igazítják. Ezzel az ország szuverenitása nem csorbul.

Az ország vezetése választhatja azt a megoldást, hogy deklarálja az IPSAS-oknak való megfelelést, és következetesen a standardokat figyelembe véve alakítja ki számviteli rendszerét. Ekkor azonban – ahhoz, hogy kinyilváníthassa az IPSAS-ok alkalmazását – kötelezően minden vonatkozó standardot be kell építeni a szabályozásba, ez az elv egyébként a nemzetközi számviteli standardoknál is érvényesül, ha az IAS/IFRS rendszerben számolunk be, minden standardot figyelembe kell venni.

A standardok integrálásának legmagasabb szintje az, amikor az állami lemond a számvitel saját hatáskörben való szabályozásáról, és kinyilvánítja az IPSASB joghatóságát a számvitel területén. Ekkor biztosított lesz a tökéletes megfelelés, viszont az állami szuverenitás kerül veszélybe ezen módszer alkalmazásakor, nem is élnek vele a jogalkotók, bár „vállalások” vannak erre vonatkozóan, nem látni, hogy az egységesülés irányába mozdulna a számviteli környezet.



9. ábra: A költségvetési számviteli konvergencia szintjei

Forrás: Saját szerkesztés, Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities (Second Edition) IFAC, 2003. December és saját kutatás alapján

<sup>41</sup> Dr. Nyikos László: Tézisek az államszámvitel témaköréből, ÁSZ, 2005. Augusztus

Véleményem szerint nem várható, hogy az IPSAS-ok hasonló szerepet kapjanak a gazdasági életben, mint az IAS/IFRS szabályrendszer. Nem lesz arra se igény, se hajlandóság, hogy egy az egyben külső szabályozó testület kezében legyen a nemzetgazdaság számviteli rendszerének alakítása. A rendszernek azonban mindenképpen üdvös hatása, hogy orientálja a jogalkotókat, és jelentősen felgyorsítja a konvergencia folyamatát.

Hazánkban azonban a jogalkotói hatáskör egyértelműen – és kissé mereven – a minisztériumi hatáskörben maradt. A fentiek alapján egyértelműnek tűnik, nincs rá esély, hogy egy országhatáron kívül működő testület kezébe kerülhetne az államszámvitel szabályozása.

***Fentiek alapján belátható, hogy hazánkban az IPSAS-ok bevezetése rövid távon nem lehetséges!***

Látható, hogy a parlamenti illetve kormányhatáskörtől eltérő szabályozást Magyarországon egyelőre nem lehet bevezetni. Ezt láthattuk a magyar standard-testületek felállítása és működése során is. A Pénzügyminisztériumban egyszerűen nem ismerték el a standardokat jogforrásként. Nyilván a nemzetközi standardok magyarországi elfogadása még nagyobb akadályba ütközne.

Ebből természetesen az is következik, hogy a jogforrások hazai rendszerét nem lehet felborítani. Bár próbálkozások vannak, a szemléletváltás a jogrendszerünkben még nem következett be.

Ez a probléma tehát túlmutat az IPSAS bevezethetőségének kérdésén, általában támogatott lenne ugyanis, hogy a szabályozás azon a legalacsonyabb szinten valósuljon meg, ahol a legtöbb információ és szakértelem rendelkezésre áll. A standard-testületek hatáskörének a szűkítése azonban azt mutatja, hogy a jogalkotók Magyarországon még nem készültek fel arra, hogy a jogkörüket delegálni tudják.

***Így belátható, hogy célként egyelőre a szabályozás törvényi formáját lehet csak kitűzni.***

## 6. Hazánk számviteli rendszere

### 6.1. Az államháztartási szabályozás részterületei<sup>42</sup>

Hagyományosan a szabályozás során az első lépésként az egész rendszer struktúrájából kell kiindulni. Erre a célra szolgál a költségvetés **szerkezeti rendje** (címrend), melyet az Államháztartási törvény (1992. évi XXXVIII. törvény) szabályoz.

A címrend az egész költségvetési rendszer felépítését, az alá-fölérendeltséget tartalmazza, ennek megfelelően az ellenőrzési funkció is telepítve van a felettes szervnél. A címrend megváltoztatása egy nagy jelentőségű lépés a kormányzati feladatok hatékony elosztása szempontjából, az egyes költségvetési intézményekre vonatkozóan nem befolyásolja az eredményességet, az államháztartásra vonatkozóan azonban igen. Fontos, hogy a költségvetési tervezés a címrendnek megfelelően kerül összeállításra. A címrend megváltoztatása általában együtt jár a reformfolyamattal, azonban ez túlmutat a dolgozatom témáján, ezért mélyebben nem foglalkozom vele.

A költségvetésből gazdálkodó alapegységek – költségvetési szervek – gazdálkodási szabályait is részletesen meg kell határozni, ezen egységek létrehozása, működtetése (gazdálkodása), illetve megszüntetése szintén az Államháztartási Törvény hatáskörébe tartozik, de a részletes előírások megalkotását a parlament nagyrészt a kormány hatáskörébe utalja. Az ÁHT végrehajtási szabályai az államháztartás működési rendjéről szóló kormányrendeletben találhatóak, valamint ehhez kapcsolódik a költségvetésből gazdálkodók belső ellenőrzéséről szóló kormányrendelet is.

A témánk szempontjából azonban kiemelt jelentőségű a költségvetési és beszámolási szabályokat rendező jogszabály, ami – mint korábban említettem – a kormány hatáskörében van.

### 6.2. A célrendszer<sup>43</sup>

Alapvető kérdés, hogy feltérképezzük, mit tud a jelenlegi számviteli rendszer, milyen elvárások adódnak az új struktúrával szemben. Ez jelentheti ugyanis a kiindulópontot a reformhoz, hiszen általában az információs igény nem szokott szűkülni, bár a paradigma

---

<sup>42</sup> Lásd még: Dr. Vígvári András: Bevezetés a közszeaktor kontrollingba. I., Budapest, 2003

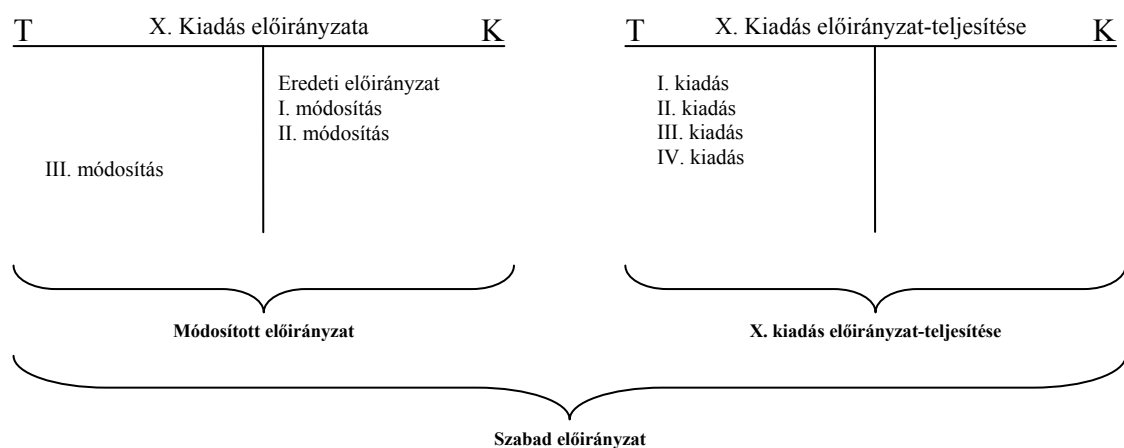
<sup>43</sup> Hazánk költségvetési számviteli szabályai részletesen: Borda [et al]: Könyvvizsgálat és ellenőrzés II. kötet, Szerk. Bíró Tibor, MKVK, 2005.

megváltoztatásával minőségi csere zajlik a rendszer outputját illetően, a döntéshozók ragaszkodni szoktak a korábbi természetű információk körhöz.

Az elszámoltathatóságban a legfontosabb tényezőt az előirányzathoz kötöttség jelenti, vagyis, a költségvetési intézmény nem költhetett többet annál, ami a költségvetésében szerepelt. A költségvetésben az előirányzatok csak meghatározott módon változhatnak, ez jelentheti az egyes jogcímek közötti átcsoportosítást, ilyenkor a bevételi-kiadási főösszeg nem változik, és lehet, hogy – például feladatátvétel vagy -átadás következtében a költségvetési szerv bevételei és kiadásai is megváltoznak.

Az államháztartási szervezetek beszámolási és könyvvézetési kötelezettségeiről szóló 249/2000. kormányrendelet előírja, hogy a költségvetésből gazdálkodóknál az előirányzatot és az előirányzat teljesítést folyamatosan nyomon kell tudni követni. Ennek érdekében vezették be az előirányzati és a teljesítési számlákat, a kormányrendelet 1996-os újrakodifikálásakor. A tervadatok nyilvántartása és kezelése véleményem szerint jól strukturált rendszerben működik.

Az eredeti előirányzatot nyitáskor felvezetik az előirányzati számlára, ellentétes oldali tételként. Az év során, ha előirányzat módosítás történik, azt is analóg módon kezeljük. Az előirányzat teljesítést viszont normál oldali tételként. Így a két számla egyenlege a még felhasználható, ún. szabad előirányzatot tartalmazza.



10. ábra: saját szerkesztés

Az előirányzatok kezelése a magyar költségvetési számvitel rendszerében



Fontos gazdálkodási alapelv, hogy az előirányzati kötöttséget aszimmetrikusan kell értelmezni, vagyis a bevételi előirányzatok *teljesítendőek*, ezzel szemben a költségvetési kiadások *teljesíthetőek*.

A könyvviteli megoldás – bár szellemes – nagyon összetett számlarendet feltételez, és a költségvetési szervek könyvviteli nyilvántartása így sokkal bonyolultabb lett, mint az üzleti vállalkozásoké.

Négy számlatípust különböztetünk meg:

- állományi számlák: ezek szolgálnak az eszköz- és forrásállomány elszámolására
- előirányzat számlák: eredeti és módosított előirányzatok
- előirányzat teljesítési számlák: előirányzat teljesítés elszámolása
- technikai számlák: átvezetési és rendező számlák

Ezek a főkönyvi számlatípusok lényegében úgy tekinthetők, mintha négy normál vállalkozási számlatükröt csúsztatnánk egymásra. A forgalmi adatként a rendszer továbbra is csak pénzforgalmi eredményt ad, és bár alkalmazzák a kétkörös költségelszámolást, ez a pénzforgalom két szempont szerinti elválasztására szolgál, a közgazdasági és a funkcionális osztályozás szerinti megbontásra.

Az elszámolás rendjét tovább bonyolítja, hogy a költségvetési szerveknél a tevékenységek között megkülönböztetünk alaptevékenységet, mely a költségvetési szerv alapító okiratban meghatározott feladata, valamint vállalkozói tevékenységet, amelyet – bizonyos megkötésekkel – a költségvetési szerv az alaptevékenység ellátása érdekében folytathat.

A közgazdasági osztályozás alapján különítjük el a felhalmozási és a működési költségvetést, ez utóbbin belül az anyagi és a személyi jellegű kiadásokat. A funkcionális osztályozás alapján minden kiadást meg kell bontani a szakfeladatnak, illetve alap- és vállalkozási tevékenységnek megfelelően. Látható, hogy a kétkörös költségelszámolással analóg, „kétkörös kiadáselszámolással” van dolgunk.

A bevételeket is ennek megfelelően kell megbontani jellegük – mint közgazdasági osztályozás – szerint, egyben el kell különíteni a szakfeladatnak megfelelően. Ha a költségvetési szerv végezhet vállalkozási tevékenységet, ennek bevételeit is a funkcionális osztályozás keretében választjuk le és mutatjuk ki.

Ezáltal a költségvetési szervnél meg lehet határozni az egyes közgazdasági osztály bevételi- és kiadás-elemeit, egyben a rendszer ki tudja mutatni a vállalt szakfeladatokat, illetve a vállalkozási tevékenység pénzforgalmi eredményét.

Bár az elszámolás pénzforgalmi szemléletű, itt is beszélünk pénzforgalom nélküli tételekről, amelyek a megelőző időszakok tartalékainak és a vállalkozási tevékenység eredményének alapfeladatra való felhasználására szolgálnak.

### *6.2.1. A számviteli információ megjelenése*

Miután látjuk, milyen rendszer szerint tartjuk nyilván a bevételeket és kiadásokat, tekintsük át, mennyiben alkalmas ez a rendszer a kívánt információ előállítására.

A költségvetési információs igényt az alábbi dokumentumok összeállításával kell a rendszernek kielégítenie:

- könyvviteli mérleg,
- pénzforgalmi jelentés,
- maradvány- és eredmény-kimutatás,
- kiegészítő melléklet.

A **könyvviteli mérleg** – a vállalkozási mérleghez hasonlóan – állományi adatokat tartalmaz, megbontása és logikája hasonló az üzleti számviteli mérleghez, bár különbség, hogy az összemérés elvének a sajátos értelmezése, és az időbeli elhatárolások elvének kikapcsolása miatt nincs lehetőség a gazdasági események időszakok közötti felosztására. (cut-off) Ebből kifolyólag aktív és passzív időbeli elhatárolások nem szerepelnek a mérlegben.

Szintén a cash-bázisból adódóan azonban további sajátos elemeket találunk a forgóeszközök és a kötelezettségek között, ezek az aktív és passzív pénzügyi elszámolások, amelyek mindenféle korrekciós pénzforgalmi tételeket tartalmaznak (függő – még nem tudjuk mit terhel, átfutó – továbbutalási kötelezettség, kiegyenlítő – bank-pénztár, pénztár-bank átvezetés)

A mérleget a nyilvántartási rendszer állományi számláiból állítjuk össze. Fontos, hogy a rendszer pénzforgalmi szemléletű, ebből következik, hogy a struktúra csak a pénzmozgással járó gazdasági eseményekre zárt! Ezt azért fontos hangsúlyozni, mert – mivel módosított teljesítés szemlélet van – az állományi adatok nem csak pénzforgalomból származó eseményeknél jelennek meg, hanem negyedévente, feladás

alapján is, így tipikusan (ahogy korábban említettem) a követelések és a kötelezettségek megjelenítésével, a tőkeváltozással szemben.

A hibát a rendszerben ekkor éppen a tőkeváltozás számla jelenti, ennek a számlának a helyes egyenlegére vonatkozóan semmi garancia nincsen, így az egész elszámolás/elszámoltatás rendszerében itt hatalmas rés van. Az üzleti számvitelben minden egyenleget kétoldalról le lehet (és kell) ellenőrizni és leltározni, a költségvetési számvitelben a tőkeváltozás jelenti a fekete lyukat. (Ugyanez a probléma jelentkezik más pénzforgalmi szemléletű gazdálkodóknál. Kettős könyvvitel és pénzforgalmi szemlélet szerint vezetik a nyilvántartásaikat az egészségpénztárak is, ott is találkozunk hasonló problémával, és – nem véletlenül – ott is analóg kategóriákat találunk.)

A **pénzforgalmi jelentés** szolgál az előirányzati kötöttség ellenőrzésére, valamint ebből tájékozódhatunk a költségvetés teljesítéséről. Ennek érdekében, a költségvetésnek megfelelő bontásban tartalmazza az eredeti és módosított előirányzatot (következetesség elve), az előirányzat teljesítést, és – a kettő különbözeteként – a felhasználható, szabad előirányzatot.

A jelentést – természetesen – az előirányzati és az előirányzat-teljesítési számlákból állítjuk össze. A kormányzat ezen jelentések aggregálásával készíti el a zárszámadást.

A **maradvány- és eredménykimutatások** kategóriájába három dokumentum sorolandó:

- eredménykimutatás
- előirányzat maradvány kimutatás
- pénzmaradvány kimutatás

Az **eredménykimutatás** szolgál arra, hogy a költségvetési szerv kimutassa az adott időszakra a kizárólag a vállalkozási tevékenységből származó pénzforgalmi eredményét. Ezeket a tételeket a könyvviteli rendszer rögtön szolgáltatja, ezért van szükség a funkcionális osztályozásra a kiadások esetében. Az eredménykimutatás külön jelentőségét adja, hogy a költségvetési szerveket a vállalkozási tevékenységük után a versenyszektorbeli gazdálkodókhöz hasonló elvonás terheli, tehát kvázi társasági adót fizetniük kell, amennyiben azt ebben az időben nem forgatják be az alaptevékenységbe. Fontos, itt is pénzforgalmi szemléletű eredményről beszélünk.

Az **előirányzatmaradvány-kimutatás** szolgál a kincstári körbe tartozó intézmények fel nem használt előirányzatának kimutatására. Ennek megfelelően a dokumentum egyik legfontosabb adata a szabad kiadási előirányzatok és bevétel előirányzatok különbsége, ezt korrigálva az ún. pénzforgalom nélküli tételekkel kapjuk a módosított kiadási megtakarítást.

A korábban említett pénzforgalom nélküli tételek közé soroljuk a különböző tartalékok felhasználását, így az előző időszakok tartalékainak felhasználását és a vállalozási tevékenység alaptevékenységre felhasznált – az elvonást korrigáló – értékét.

A **pénzmaradvány kimutatás** a nem kincstári körbe tartozó költségvetési szerveknél keletkező megtakarítás, ezen költségvetési szervek esetén a pénzforgalom nem a központosított kincstári egységes számlán keresztül bonyolódik. (Az önkormányzatok és az önkormányzati intézmények tartoznak ebbe a körbe, azaz ezen intézmények pénzforgalma bankszámlán keresztül bonyolódik.)

Ennek a kimutatásnak a logikája ellentétes az előirányzat maradványával, melynek az az oka, hogy itt a kiindulópont a költségvetési szerv tényleges pénzkészlete, amit korrigálni kell a tartalékokkal, és az aktív-passzív elszámolásokkal. Ezek után korrigálni kell a vállalozási tevékenység pénzforgalmi eredményével.

A kimutatás összeállításakor arra kell odafigyelni, hogy

- csak a pénzforgalmat érintő tételek szerepelhetnek benne
- csak a tárgyidőszaki teljesítmény szerepelhet benne
- csak az alaptevékenység eredményét mutathatjuk ki

A fenti problémákat azért kell külön kezelni, mert a költségvetési szervnek csak egy bankszámlája lehet, amelyen így halmozva jelentkezik az alap- és a vállalozási tevékenység eredménye, illetve a nyitó pénzkészlet is torzíthatja az elszámolást.

A **kiegészítő melléklet** tartalma első megközelítésben egyezik az üzleti számvitel szerintiével. Ebben a dokumentumban is meg kell jeleníteni a befektetési tükröt, egyeztetni kell a pénzforgalmat és az előirányzatokat, be kell mutatni a támogatásokat jogcímek szerint, stb.

## **A rendszer bonyolultságát két metszetben kell vizsgálni:**

### *1. A könyvviteli rendszer komplexitása*

Ez a kötelező kétkörös „kiadás- és bevétel-elszámolásban” és az előirányzatok és előirányzat teljesítések főkönyvi szintű megjelenítésében ragadható meg. Ez a főkönyvi szintű nyilvántartás 1996 óta kötelező, és bár a számviteli megoldása véleményem szerint szellemes, a struktúrát – a plusz főkönyvi osztályozási szint miatt – jelentősen megbonyolítja. A könyvviteli rendszer tehát sokkal komplexebb, mint az üzleti vállalkozások esetén.

Ami pedig különösen problémás, hogy ennek ellenére a nyilvántartott információ, sajnos már deklaráltan: kevés, rossz szerkezetű, nem korszerű, stb.

### *2. A beszámoló információtartalma*

A jelentések információtartalmát évről évre kiszélesíti a Pénzügyminisztérium, ez igaz a költségvetésre, de igaz az éves beszámolóra vonatkozóan is, azon belül a kiegészítő mellékletbe újabb és újabb egyeztető táblákat szerkesztenek. (A költségvetés űrlapjait minden évben a honlapon kell megkeresni, és kitöltve beküldeni.)

Ezek a kimutatások – véleményem szerint – nem adnak átfogó és megbízható képet a szféra működéséről. A sok kiegészítő információ, a nem zárt vagyon-feladás, a többszörös feldolgozások az aggregálás folyamatában mind világossá teszik, hogy a jelenlegi rendszer nem felel meg az általam a 2.3 fejezetben is meghatározott hatékonysági követelményeknek.

***Ezek alapján belátható az a tézis, mely szerint a jelenlegi hazai államszámviteli rendszer nem hatékony, változtatásra szorul.***

Egy széleskörű reformot előbb-utóbb mindenképpen végre kell hajtani, amelyben az informatikai rendszer megfelelő működtetésével éppen a jelenleg működő, ún. szigetrendszerű feldolgozást lehetne megszüntetni, amely az erőforrások pazarló felhasználását okozza. Ráadásul az újabb és újabb kézi feldolgozás károsan befolyásolja a megjelenített információ megbízhatóságát.

Meggyőződésem, hogy ki lehetne fejleszteni olyan központosított számítógépes tervezési és beszámolási rendszert, amely biztosítja, hogy az adatokat csak egy helyen, a költségvetési szerveknél kelljen megadni, az informatikai rendszer ezek után teljes fokú aggregálást tenne lehetővé.

Az informatikai megoldások megfelelő alkalmazásával kapcsolatban Argentína rendszeréről lehetne példát venni, melyről a nemzetközi tapasztalatokról szóló 4. fejezetben olvashattunk.

### **6.3. Reformkilátások**

Hazánkban a részleges eredményszemléletű elszámoltatás felé törekszünk. Ez a realizációs elvet figyelembe vevő, eredményszemléletű elszámoltatást jelenti, az értékcsökkenés és a tárgyi eszköz megtérülés elszámolása nélkül.

Mit is jelent ez a gyakorlatban?

A magyar költségvetési elszámolásban megkülönböztetünk működési költségvetést és felhalmozási költségvetést. A működési költségvetés lényege, hogy a folyó kiadásokat (dologi és személyi jellegű kiadások) finanszírozza.

A felhalmozási költségvetés szolgál arra, hogy finanszírozza a költségvetési szervnél az összes bővítő és pótló beruházást. Ennek megfelelően, az értékcsökkenés elszámolására nincs mód, hiszen ez képezné az alapját a későbbi pótló beruházásoknak azáltal, hogy a működés során az eszköz átadja értékét a működésnek. Érdekesség, hogy a magyar költségvetési számviteli szokvány szerint az értékcsökkenést elszámoljuk kiadásként, majd ezt követően rögtön átvezetjük a tőkeváltozásra, tehát véglegesen nem lesz/nem lehet hatása a pénzforgalmi eredményre.

Az eredmény bázisú elszámolás esetén a teljesítési szemlélet szerint számoljuk el az erőforrás-felhasználást. Ha ebben a rendszerben a működés terhére elszámolnánk a tárgyi eszköz elhasználódást, azzal pontosabb képet és könnyebb összehasonlíthatóságot lehetne elérni az egyes költségvetési szervek között.

Gondoljuk el, hogyan alakul két költségvetési szerv eredménye, ha az egyik a működéshez szükséges ingatlant bérlő – terhelve ezzel a működési költségeit –, a másik ezzel szemben megvásárolja az ingatlant, innentől a beruházás nem hat az eredményére, mert az értékcsökkenést kiemeltük a költségei közül, amelyen keresztül a beruházás rontaná az eredményt az összemérés elvének megfelelően.

A teljes eredményszemlélet esetén azonban az értékcsökkenés elszámolása miatt a tárgyi eszköz pótlás folyamatos finanszírozási terhet jelent, amelyet évről-évre ki kell gazdálkodni. Ekkor a felhalmozási költségvetést csak a bővítő beruházás fogja terhelni. Ez a rendszer sokkal egzaktabb információs bázist jelent a tervezéshez.

A részleges eredményszemléletben a működés finanszírozása könnyebben megoldható, hiszen a tárgyi eszköz megtérülés nem jelent tárgyidőszaki finanszírozási terhet, időszakosan, a felhalmozási költségvetésben kell keretet teremteni az összes pótló és bővítő beruházásra. Ez a rendszer sokkal rugalmasabb, a pótlásra akkor kerülhet sor, amikor „keret van rá”. Ez azonban magában hordozza annak a veszélyét, hogy túl sokáig odáznak egyes pótló beruházásokat, amelyek miatt a költségvetési szerv kiszolgálási színvonala fog drámaian zuhanni. (Mint ezt a kórházak és a közlekedési infrastruktúra esetén láthatjuk is.)

További érvek merülhetnek fel a teljes eredményszemlélettel szemben. A 249/2000. kormányrendelet szabályozza a költségvetési szervek értékcsökkenési leírási kulcsait, ezek alapján a gépjárművek öt év alatt, a számítástechnikai berendezések három év alatt használnak el. A számviteli törvény újrakodifikálásakor lezárult a vita a tárgyi eszközök értékelésével kapcsolatban. A vita eredményeként a törvény deklarálja, hogy a tárgyi eszközök elhasználódását *nem lehet* pusztán a használati évek alapján meghatározni, egy képzett kulcs segítségével. Nem felel meg a számviteli törvény szabályainak még az sem, ha a gazdálkodóra bízunk az értékcsökkenés vállalaton belüli részletes szabályozását. Az elvek szerint minden eszközt egyedileg kell értékelni, és a kialakított leírási mód minden eszköz esetén egyedi becslés eredménye kell hogy legyen. Nyilvánvaló, hogy az lenne a tökéletes megoldás, ha minden beszámolónál egyedileg felértékeltenénk legalább a nagyobb értékű eszközöknél, hogy a vizsgált időszak végén mennyit ér az eszköz, így a tárgyidőszaki tényleges értékcsökkenés jelenik meg eredményrontó tételként.

A kormányrendeletben deklarált kulcsok alapján az intézmény által használt három éves gép pótlását finanszíroztatnánk a költségvetéssel, pedig valójában ezeket a gépeket még nem szükséges lecserélni. Erre lenne megoldás a maradványérték meghatározása, a vállalkozásokkal analóg módon, ez pontosabb elszámoláshoz vezet. A maradványértéket viszont adminisztratív alapon nem lehet meghatározni, minden esetben egyedi becslés alapján áll elő. Ha tehát előírjuk az értékcsökkenés finanszírozását, az esetenként a hatékonyság rovására történne. Arról nem is beszélve, hogy – elvileg – a lineáris leírási

módnál sokkal jobb a degresszív módszer, az erkölcsi avulás (különösen a számítástechnikai berendezéseknél) a használati idő első felében a legnagyobb.

Példaként tegyük fel, hogy egy költségvetési szerv járművet vásárol. A jármű bekerülési értéke ötmillió forint. A kormányrendelet alapján az évi leírási kulcs 20%-os, tehát a jármű pótlását a költségvetés évről évre egymillió forintban finanszírozza. A használat ötödik évére a jármű teljes vételárát megfinanszírozta a költségvetés. Ekkor számvitelileg a jármű értéke zérus, miközben piaci értéke még jelentős lehet, a költségvetési szerv valószínűleg még sok évig fogja használni az eszközt. Megoldás lehet a számvitelben is alkalmazott maradványérték bevezetése, ezt azonban nem lehet egzaktan, jogszabályilag szabályozni, tekintettel arra, hogy ez az érték egyedi becslés eredménye, a költségvetési szervek viszont ezt ki tudják használni, a maradványérték alacsony – vagy nulla – értékű megállapításával.

Az IPSAS-ok esetén az amortizációs problémát azzal hidalják át, hogy az értékcsökkenéshez kapcsolódó becslést – amennyire csak lehet – próbálják leszabályozni, kezdve a hasznos élettartam meghatározásával, a maradványérték becslési eljárásáig. Ez véleményem szerint azonban még mindig nem korlátozza a leírás ténylegesnél nagyobb ütemű elszámolását, hiszen a pótlást a központi költségvetés finanszírozza, így ez a manipuláció alapvető érdeke lesz a költségvetési szervnek.

Elvi lehetőségként felmerül, hogy a beszámolóban bevezetjük a teljes eredményszemléletet, csak a finanszírozásnál emeljük ki az értékcsökkenést. A megjelenített információ színvonala elvileg ebben az esetben maximális lenne, és a finanszírozhatósággal sem lenne probléma. Ami azonban ezt a megoldást kivitelezhetetlenné teszi, hogy éppen ezzel a lépéssel kerül a struktúra önellentmondásba, hiszen ha elfogadja az értékcsökkenést az elszámolt értékben, nehéz kommunikálni, hogy miért nem finanszírozza. Ha azt kommunikálja, hogy nem fogadja el azt, az információ helyességét kérdőjelezi meg, ami az új rendszerben a legfontosabb prioritás volt.

***A fentiek alapján alátámasztottnak látom az előzetes állításomat, hogy hazánkban a részleges eredményszemlélet bevezetése javasolt.***

Hozzá kell azt is tenni, hogy az eredményszemlélet meghonosításával további kérdésként merül fel a pénzügyi irányítás személyi kérdésköre. A korábban már említett



szakértelmi problémát meg kell oldani. A pénz bázisú elszámolásnál az intézmény vezetőjének nem kell pénzügyi-számviteli szakembernek lennie, a pénzalapú elszámoltatást könnyű átlátni, legfeljebb a folyamatot kell megérteni. Az új rendszerre való átállással párhuzamosan azonban az intézményvezetőknek át kell venniük legalább minimális szinten a korszerű vezetői gondolkodásmódot, ekkor lesznek képesek helyt állni az új struktúra szerint. Véleményem szerint ez nem baj, bár kétségkívül nagy megmérettetés lesz az intézményvezetőknek.

## **6.4. Informatikai vonatkozások**

Az elszámoltatási rendszer komoly revíziója feltétlenül szükséges lesz előbb-utóbb. Az eredményszemléletre való átállással együtt érdemes ezt is megoldani, hiszen egyébként is újra kell gondolni a szoftvermegoldásokat az accruals nyilvántartás bevezetésével, az államszámviteli rendszerek jelen pillanatban nincsenek felkészítve az eredményszemléletre. Jelen fejezetben nagyvonalakban bemutatom az informatikai szervezés legfontosabb strukturális fejlesztési kérdéseit, és felvázolom a kialakításkor a legfontosabb szempontokat.

### *6.4.1. A struktúra átszervezése*

Meg kell teremteni a hardver- és szoftverköörülményeket a jelenlegi, ún. szigetrendszerű számítógépes rendszerek integrálttá tételére. Ennek egy szélsőségesebb példáját láthatjuk Argentína esetében, ahol egy közös adatbázisba dolgozik minden intézmény.

Egyfelől az argentin megoldás hatékonynak tűnik, de nem szabad megfeledkezni az efféle integrált rendszerek hátrányairól sem. Jelen fejezetben bemutatom az általam elképzelhetőnek tartott informatikai megoldásokat az adatállomány és az egész folyamat megszervezésére vonatkozóan, bemutatom az egyes kialakítási lehetőségek előnyeit és hátrányait. Céлом, hogy megfelelően megalapozott megoldást kínáljak a sokszor ellentétes számítástechnikai irányvonalak között.

Az első probléma, amit a jelenlegi rendszerben kezelni kellene, a decentralizált adatkezelés és inhomogén adatstrukturálás. Tudjuk, hogy központosított rendszerek általában nincsenek, az önkormányzati kör viszont teljesen le van választva a központi szinttől. Ez egyébként problémát jelentett a maastrichti költségvetési hiány-kritérium képzésénél is, a központi költségvetésben korábban kimutatásra kerülő deficit nem tartalmazta az önkormányzatok hiányát.

Be kell azonban látni, hogy az önkormányzatok is közpénzből gazdálkodnak, nem látom indokoltnak, hogy elszámolásukban le legyenek választva a központi adminisztrációról. Hangsúlyozni szeretném, a gazdálkodási függetlenségüket ez nem érinti, viszont a számviteli rendszer egységesítésével megvalósítható lehet a teljes államháztartás transzparens kezelése. Nem szabad megfeledkezni arról, hogy az alrendszerek között állandó, folyamatos erőforrás-mozgatás van, amit jelen formájában nem lehet megfelelően nyomon követni.

Az önkormányzatok jelenleg szabadon hozzák meg a döntéseiket a nyilvántartási rendszerük, az alkalmazott tervezési, nyilvántartási és kontrollingszerek tekintetében, és a beszámolás alkalmával van csak lehetőség az ellenőrzésre, szemben a kincstári körbe tartozó gazdálkodóknál, ahol elvileg folyamatba épített ellenőrzés működik a Kincstári elszámolási forgalomban.

***Fentiek alapján – véleményem szerint – nyilvánvaló, hogy a sziget-rendszereket fel kell váltania centralizált struktúrának.***

#### *6.4.2. A kommunikációs kapcsolat megszervezése*

A következő kérdést a nyilvántartás integráltságának foka jelenti. A két végletet a jelenlegi, sziget-rendszerű elszámolás és az argentin teljesen integrált struktúra jelenti. Mindkettőnek megvannak ugyanakkor a hátrányai.

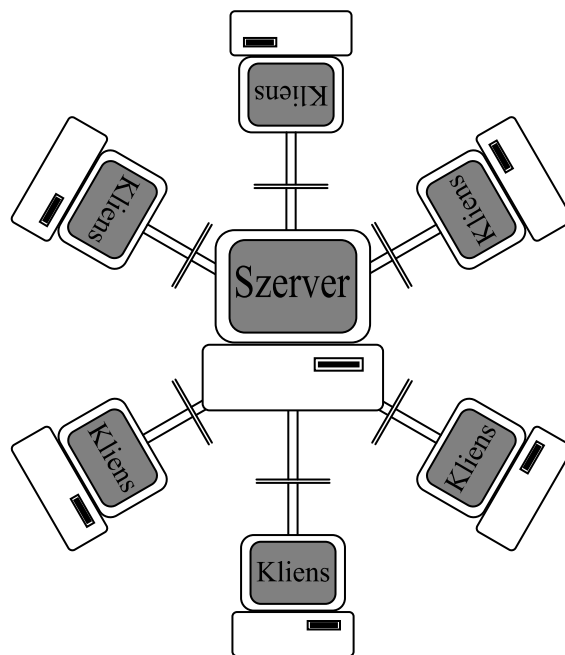
A szigetrendszerű működés hátrányai:

- nincs lehetőség adat-aggregálásra
- minden adat jelentős késéssel érkezik a döntéshozókhoz
- ugyanazon adatok más-más kapcsolatban megjelennek a rendszer különböző pontjain
- többszörös adatfelvitel, ami többletterhet jelent az adminisztrációban
- a többszörös adatfelvitel során nagyobb a veszélye a hibának, főképpen az utólagos javítás esetén (redundancia)

A teljesen integrált rendszernek is vannak jelentős hátrányai:

- a külső interfészekon keresztül folyamatos az adatforgalom, ami az illetéktelen behatolás veszélyét jelentősen megnöveli
- nagyobb kárt tud okozni az adatbázis sérülése
- a folyamatos többirányú hozzáférés miatt sokkal nagyobb az adatsérülés kockázata
- a többszörös adatfelvitelnek van egy kontroll funkciója is, ami így kiiktatásra kerül
- a megosztott kapcsolatok miatt az adatforgalom időnként drámaian lelassulhat

Látható, hogy sem az egyik, sem a másik megoldás nem megfelelő. Ennek alapján javasolható, hogy ne legyen on-line kapcsolat. Ami azonban könnyebben kivitelezhető, a batch processing, azaz „kötegetelt feldolgozás”, vagyis az elszigetelt, de adattartalomban és struktúrában harmonizált rendszerekből időközönként kerülnek az új tételek átszivattyúzásra a központi adatbázisba. Ezzel – véleményem szerint – optimálisan kivédjük a végletek okozta hibalehetőségeket.



11. ábra: A hálózat sematikus ábrája

Forrás: saját szerkesztés, illusztráció

***Fentiek alapján megalapozottnak látom azt a kijelentést, hogy a leghatékonyabb a batch folyamat keretében centralizált adatszerzés.***

Az eddigiekben azonban egy nagyon fontos elemet adottnak tekintetem, ez pedig a kompatibilis adatszerkezetek kérdése. A kormányrendelet már most kemény megkötések tartalmaz például a számlatükörre vonatkozóan. Ahhoz azonban, hogy a rendszer az előbbi, félig megosztott formában működhessen, kötelezővé és teljesen centralizálttá kell tenni több adattáblát, ennek megfelelően a számlakeret-tükör teljes szinkronizáltsága is megoldandó. Olyan egységes, de megfelelően részletezett számlarendet kell kidolgozni, mely applikálható minden költségvetési szervre. Természetesen a számlatükört a későbbiekben lehet módosítani, ehhez azonban mindenképpen csak központi szinten szabad jogosultságot adni, a költségvetési szerveknél megfogalmazott igényeknek megfelelően. A törzsállományok egységesítése a legtöbb rendszerben érzékeny pont, ezek a legkurrensebb adattáblák, szinte minden adatfolyamatban szerepet kapnak, általában közös helyen találhatóak, esetleg külön megosztott tárterületet képeznek, amelyen minden alkalmazás eléri. Sajnos ebben az esetben ez nem megoldott, a fentiekben vázolt okok miatt. Ehelyett minden kliensen javasolt egy időközönként frissített állományt létrehozni, így a munkafolyamatokban nem lesz fennakadás.

A koncepció alapján az egyes költségvetési intézményeknél a könyvelési tételeket a nyilvántartási rendszer „kliens” alkalmazásaiban kellene rögzíteni, a helyben, szinkronizáltan meglévő számlatükörnek és számlarendnek megfelelően. Ehhez a klienseken van mód a partnertörzset is alakítani, illetve az egyéb szükséges táblák kezelése is decentralizáltan történhet (pl. bizonylat-törzs).

Meghatározott időközönként kerülne sor az adatkapcsolat felvételére a központi szerverrel, ekkor kerülnének fel a könyvelési rekordok, a partnertörzsi adatok és egyéb kapcsolódó táblák sorai a központi adatbázisba, és ekkor történne meg a szinkronizáció a számlatükörben is, természetesen a központi adatállomány szerint.

A rendszer működéséhez szükség van arra, hogy megfelelő azonosítóval lássuk el a különböző költségvetési szerveknél rögzített adatokat. Ezzel nincs is probléma, mert az intézmények beazonosíthatósága eddig is adott volt, lehetne alkalmazni az azonosításra egyébként is alkalmazott ún. PIR-kódot (vagy az ÁHT-kódot). A rekord felépítésében tehát a kulcs-mezőben célszerű a költségvetési szerv azonosítóját szerepeltetni. Látható, hogy ezzel az egész rendszer felépíthető úgy, hogy a centralizált adatbázisból elő lehessen állítani *bármelyik* költségvetési szerv könyvelési adatait.

A központi adatbázisban ugyanakkor szükség van egy intézmény-törzs táblára is, ebben tárolódik a rendszerbe bevont összes költségvetési szerv azonosító adata,

besorolása, alaptevékenysége, területi kódja, stb. Ezekkel a széles körben kiszélesíthető adatokkal egyszerű adataggregálási lehetőségünk van, lekereshetjük egy adott ágazat gazdálkodási adatait, az egy területen működő költségvetési szerveket, stb. Ez a módszer a vagyoni vonatkozóan nagyon hasznos lehet. (Hozzá kell azonban tenni, hogy az eredmény bemutatásakor összehasonlításra van lehetőség, az aggregáláskor viszont a halmozódási problémával szembe kell nézni. Ekkor lenne szükség a nemzetközi standardokban is előírt, nagyon konzekvens konszolidálási tevékenység elvégzésére, ami azonban éppen a rugalmasságát venné el a rendszernek.)

Fontos a rendszer megfelelő működéséhez, hogy a centralizált adattáblákban direkt adatírás – a törzsállományoktól eltekintve – nem lehetséges, a tényleges számviteli adatok csak a decentralizált szintről kerülhetnek az adatbázisba. (Ennek okait a későbbiek során részletesen taglalom.)

További kérdésként adódik a kisebb intézmények nyilvántartási rendszerének kezelése. (Részben önálló költségvetési szervek.) Ezeknél a kormányrendelet eddig is előírta, hogy ki kell jelölni egy költségvetési szervet, amely a pénzügyi-gazdasági tevékenységet ellátja. Valószínű, hogy a megfelelő informatikai bázis és adatvédelem szempontjából a számviteli tevékenységet területenként – akár minimálisan – centralizálni kellene.

A legnagyobb ellenállás az önkormányzatok részéről várható, ahol az önkormányzati autonóm működés nagy jelentőséggel bír, melynek gyökerei – mint tudjuk – a XIII. századra vezethetők vissza. Azonban azt egyértelműen meg kell oldani, hogy nyomonkövessük az államháztartási alrendszerek működését, és megteremtsük az egész rendszer transzparenciáját, ellenkező esetben ismételten csak a nálunk általában jellemző „radikális pótcselekvésnek” lehetünk tanúi.

A reformot érdemes lehet úgy kommunikálni, hogy egy megfelelően kialakított, letesztelt, jól működő integrált rendszer bevezetése a cél, amelyet közvetlen tapasztalataim szerint egyik-másik önkormányzatnál egyébként is terveznek bevezetni. Innen már csak egy kis lépés, hogy ha minden önkormányzatnál egységes a program, egységes az adatállomány, a feladatok alkalmával ez aggregálható, és központilag ellenőrizhető.

### 6.4.3. Adatvédelem

Megoldandó kérdés a védelem kiépítése. Ez az alábbi területekre kell hogy kiterjedjen:

- az adatbázis konzisztenciájának sérülése,
- a rendszerhibából adódó „mechanikai” sérülés,
- illetéktelen behatolás, lehallgatás, adathalászat és egyéb manipuláció.

Az adatbázis konzisztenciájának védelmét az adatbázis-definíciók szintjén érdemes elkezdeni, érvénytelen adatot az adatbázismotor ne legyen hajlandó rögzíteni. (Kötelező mezők, a mezők értelmezési tartományának beállítása, stb.) További protokollokat kell azonban kiépíteni a batch processing folyamatába, a könyvelésben ismert összefüggések sérülése a hálózatos adatforgalom következtében nagyobb kockázattal fordulhat elő. (Erre rendelkezésre állnak az eszközök, egyszerű „POST/CANCEL” eljárások szolgálnak a félig lefutott hozzáfűzések kezelésére, de alkalmasint „puffer-táblák” segítségével, előellenőrzéssel a téves rögzítés kockázatát minimálisra lehet csökkenteni.)

Az adatbázis „mechanikai” sérülését jelentheti, amikor valamilyen okból kifolyólag olvashatatlanná válik az egyik tábla, vagy az egész adatbázis. Ilyen esetben általában nem lehet visszaállítani az eredeti állapotot, és adatvesztés következik be. Ennek elkerülésére többféle megoldást is alkalmaznak a gyakorlatban, egyrészt, „tükrözik” a merevlemezt, vagyis azonos gépen, két tárterületre írják az adatokat párhuzamosan, illetve, megoldás lehet több gépen kezelni az adatokat egyidejűleg. Ez a megoldás biztonságosnak tűnik, de valójában sajnos nem az. Előfordul, meglepően gyakran, hogy párhuzamosan „száll el” mindkét tárterület, mert például túláram jelentkezik, stb. Ennek kiküszöbölése a legproblematisabb, de a kárt jelentősen csökkenteni lehet rendszeres archiválással. Az ebből eredő veszélyforrás értékelésekor azonban azzal is érdemes tisztában lenni, hogy az így elveszett adatok a következő szinkronizáció alkalmával „megkerülnek”, hiszen a kliensek pótolják az elveszett rekordokat.

A harmadik védelmi problémát az illetéktelen behatolás jelenti. Ez ellen a legnehezebb a védekezés, gyakorlatilag a jelenlegi, legfejlettebb kriptográfiai megoldások is, deklaráltnak csak „belátható időre” szavatolják az adatok védelmét, a mostani általánosan alkalmazott titkosítási algoritmus az RSA módszer. Mégis, megfelelő védelmi protokollok segítségével – véleményem szerint – minimális szintre lehet csökkenteni az illetéktelen hozzáférés veszélyét.

Ezek után világos, miért kell tiltani a központi adatírást a batch folyamatokon kívül:

- ez segíti a világos, átlátható működést, minden rekord esetén adott a rögzítési hely, telepíthető a felelősség
- elkerülhető az adatmanipuláció
- a sérülések esetén a legfrissebb adathalmaz decentralizáltan mindenképpen rendelkezésre áll

Centralizáltan tárolandó a számlatükör, a bevont egységek törzse, az utolsó kapcsolatfelvétel időpontja, a rekordmutató, azaz, melyik rekordtól kell indítani a következő feltöltést. Ezen túlmenően minden bevont egységre vonatkozóan, a meghatározott rekordig az adatbázisban szereplő sorok „lenyomatát” is meg kell őrizni. Ez utóbbival lehet megakadályozni a már áttöltött sorok manipulálhatóságát akár a szerver, akár a kliens oldalon.

A lenyomat képzésére rendelkezésre állnak ún. HASH algoritmusok. Ezek egyirányú függvények, melyeket gyorsan meg lehet képezni az áttöltés után, a titkosítási algoritmusok speciális alkalmazásával. A lényege, hogy egy adathalmazra akárhányszor lefuttatjuk, ugyan az a lenyomat jön létre, ami – elvileg – tökéletesen egyedi, de a lenyomathoz nem lehet visszaállítani az adathalmazt még részletekben sem. A lenyomatot tárolni kell mind a szerver mind a kliens oldalon.<sup>44</sup>

Ezen túlmenően természetesen a rendszer megszervezéséhez szükséges további törzsállományoknál egyedileg kell eldönteni a centralizálás szükségességét. Mivel a központi témám a számviteli nyilvántartás, az alábbi, 12. ábrán mutatom be az ehhez szükséges legfontosabb törzsek kezelését, azonban az integrált rendszerhez még nagyon sok egyéb állományra is szükség van, amely alapvetően az analitika (bér, tárgyi eszköz, stb.) kezeléséhez szükséges. Az analitikát – véleményem szerint – főszabály szerint decentralizáltan érdemes kezelni.

#### *6.4.4. Kommunikációs folyamat*

A szinkronizálás folyamata az alábbi lehet:

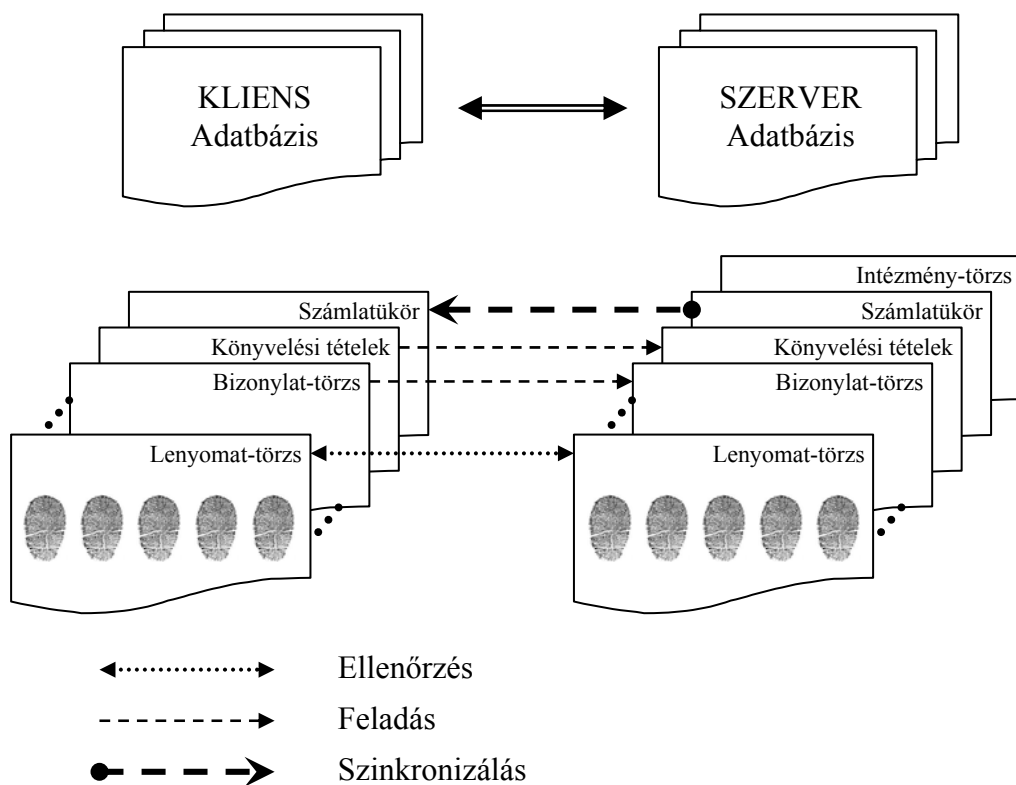
1. A szerver bejelentkezik a kliens gépre.
2. Megképezi a lenyomatot a már feltöltött rekordokról.

---

<sup>44</sup> A HASH algoritmusok alkalmazhatóságáról részletesen: Fóti Marcell: Hash! tech.net magazin, 2001.10.01

3. Összehasonlítja a kliensoldali eltárolt lenyomattal.  
(Ha nem egyezik: manipuláció a szerver oldalon!)
4. Megképezzük a lenyomatot a kliens oldali táblára.
5. Összehasonlítjuk a szerveroldali lenyomattal.  
(Ha nem egyezik: manipuláció a kliens oldalon!)
6. Adatsere, könyvelési rekordok feltöltése a kliensgépről
7. Tükör, egyéb szinkronizálás, kliens oldali frissítés
8. Lenyomat képzése, eltárolása a szerver és kliens oldalon.
9. Az új rekordmutató és a kapcsolatfelvétel regisztrálása a szerveren
10. A változások POST-olása, vagyis véglegesítés, ha megszakadna az eddigiek során a kapcsolat, az újabb kapcsolatfelvételnél az elejétől kezdődhet a folyamat, nem sérül az adatbázis konzisztenciája
11. Kapcsolat bontása

Ez a felsorolás nagyvonalú folyamatleírás, ha mélyebb szintre megyünk, a kriptográfiai elemek szintjén maga a bejelentkezés egy hűzlépeses tevékenységsort takar. (Pl. az SSL biztonságos csatorna kiépítése.)



12. ábra: Adatszervezés, centralizálás-decentralizálás  
Saját szerkesztés, önálló kutatás alapján



## 7. Eredmények bemutatása

A disszertációban minden felvázolt problémakört megvizsgáltam, és az alábbi megállapításokat tettem.

### *1. A jelenlegi hazai államszámviteli rendszer nem hatékony*

A számviteli rendszer hatékonyságának mérésére definiálható egy általánosan elfogadott kritériumrendszer. A számviteli rendszer általánosan elfogadott funkciója az információs szolgáltatás, amit megfelelő hatékonysággal kell hogy betöltsön, azaz, a lehető legkisebb ráfordítással megfelelő színvonalú, pontosságú, szerkezetű információt kell biztosítani. A beszámolókkal szembeni általános igény, hogy az a gazdálkodó vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről megbízható és valós képet adjon.

A disszertációban, a 6. fejezetben vázoltam a jelenlegi államháztartási elszámolási rendszerünket, ez alapján levezethető, hogy a hatékonysági kritériumok nem teljesülnek, hiszen:

- a bemutatott statikus adatok (vagyoni és pénzügyi helyzet) csak korlátozottan jelennek meg,
- a jövedelmi helyzetet a rendszer nem tudja bemutatni, hiszen csak pénzforgalmi eredményt ad,
- a bemutatott információk tekintetében túl nagy az adminisztrációs teher, tehát túl nagy ráfordítást igényel a számviteli rendszer működtetése.

### *2. A részleges eredményszemlélet bevezetése javasolt*

A disszertáció 2.3-as fejezetében bemutattam a számviteli paradigma lehetséges irányait, a tisztán pénzforgalmi szemléletet, a módosított teljesítés szemléletű pénzforgalmi könyvvitelt, a részleges eredményszemléletet és a teljes eredményszemléletet.

Meg kell jegyezni, a jelenlegi, módosított teljesítés szemléletű pénzforgalmi könyvvitelnek is megvannak az előnyei, hiszen:

- a kevésbé hozzáértőknek a pénzforgalmat könnyebb átlátni, a politikai döntéshozók jobban átlátják a struktúrát,

- a költségvetés is pénzforgalmi szemléletben készül, ez alapján komoly érv, hogy a számviteli rendszer szemlélete legyen konzisztens a költségvetéssel,
- a teljesítés szemlélettel külön kezelni kell a finanszírozási problémákat, ami a pénzforgalmi szemlélet esetén könnyebben megoldható,
- elvileg ez az elszámolási mód is ad vagyoni adatot, és az előirányzat és előirányzat-teljesítés nyilvántartása által a költségvetés teljesülését is nyomon lehet kísérni.

Mégis, a disszertációban törekedtem arra, hogy megfelelő súllyal bemutassam a pénzforgalmi elszámolás hibáit:

- nincs lehetőség összehasonlításra az egyes gazdálkodók esetén, így nincs ösztönzés a hatékonyabb működésre,
- könnyű a manipulálhatóság a kifizetések csúsztatásával,
- nincs zárt rendszerű állományi nyilvántartás,
- a pénzügyi helyzetet, likviditást nem lehet megbízhatóan kimutatni,
- a korszerű menedzsment funkciókat nem lehet bekapcsolni a rendszerbe, amíg az általános elemzési eljárásokkal nem tudjuk minősíteni a gazdálkodók működését,
- nincs lehetőség pontosan mérni – pénzforgalmi elszámolásban – a közszolgáltatások önköltségét. Ez viszont visszahat az államháztartási hatékonyságra.

Hozzá kell tenni, elvileg elképzelhető plusz információs szintként bevezetni a pénzforgalmi szemléletű elszámoltatásba is az önköltséget, erre vonatkozóan is vannak kísérletek. A probléma ezzel is, hogy nem lesz zárt rendszerű a nyilvántartás, és további adminisztrációs terhet jelent.

### *3. A teljesítménymutatók kialakíthatók és kialakítandók*

A gazdálkodók működésére megfelelő indikátorokat kell használni. A társadalomnak érdeke, hogy meg lehessen jeleníteni az egyes közszolgáltatások erőforrás-szükségletét. Ezzel maga a működés is hatékonyabbá válna, és minősíteni lehetne az állami és a versenyszektorbeli hatékonyságot.

A teljesítmény méréséhez a legegyszerűbb a versenyszektorbeli felfogás szerint felépíteni a rendszert. Ennek keretében először érdemes a teljesítmény mérési egységét meghatározni, vagyis a gazdálkodó által előállított terméket vagy közszolgáltatást. Ezek

után meg lehet határozni erre az egységre az erőforrás-felhasználást, azaz, a mérési egység önköltségét kell megjeleníteni.

A fenti önköltség meghatározhatóságának feltétele, hogy adott legyen az összehasonlítható bázis, vagyis a rendszert csak accruals szemléletben lehet felépíteni. (Ellenkező esetben „önköltségről” nem is beszélhetünk.)

A teljesítménymutatók képzésénél azonban ügyelni kell a „mutatószám-  
opportunizmus” veszélyére, azaz, a gazdálkodók esetleg megtanulják kijátszani a mutatókat. Ha például egy iskola teljesítményét a letanított órák alapján mérjük, könnyű produkálni plusz órákat, hiszen több órát úgy is lehet teljesíteni, ha kisebb csoportokban folyik az oktatás, stb. Ezért ebben az esetben a mérés alapja lehet az egy tanulóra eső tanítási óra.

#### *4. Hazánkban az IPSAS-ok bevezetése rövid távon nem lehetséges*

A nemzetközi számviteli porondon szemtanúi lehetünk a számviteli egységesítés földrészekben átívelő folyamatának. A nemzetközi standardok rövid idő alatt meghódították a különböző kontinenseket. (A fejlesztésük ugyan már 1973-ban elindult, de a valódi terjeszkedés csak az ezredforduló után kezdődött, mikor a döntően diszpozitív szabályozási felfogást feladva, kialakították az arcukat.)

Az IPSAS-ok kifejlesztése a nemzetközi standardok korrekciójával történt, ez olyannyira igaz, hogy ahol lehetett, ragaszkodtak az IAS/IFRS normaszövegéhez, és a különbözőségeket kimunkálták az egyes standardok végén. Mégis, egyértelmű, hogy az IPSAS egészen más erővonalak mentén terjed. Amíg a nemzetközi standardok esetén kemény érdekek fűződnek a terjesztéshez, a költségvetési standardok esetén csak áttételesen, a szemlélet alakulásán keresztül jelenik meg az igény a szabályozási paradigma átállítására.

A disszertációban részletesen bemutatom, mely fő gátló tényezők vannak az IPSAS-ok terjedésénél, így az államszámvitel szabályozása sokkal érzékenyebb pont az állami szuverenitás megteremtése szempontjából.

Hazánkban rövid távon éppen ebben látom a problémát, valamint, a számviteli értékmérésben még mindig általános a konzervatív, történeti elvű értékelés.

## *5. Célként a szabályozás törvényi formáját lehet csak kitűzni*

Az IPSAS-ok bevezetési nehézségein azonban túlmutat a szabályozási paradigma változatlansága. Nem csak az jelenti a problémát, hogy nem merjük a számviteli szabályozást országhatáron kívülre helyezni, ennél nagyobb gond, hogy a jogszabályi keretet sem tudjuk úgy lazítani, hogy delegáljuk a szabály-alkotást arra a szintre, ahol a legtöbb szakértelem van.

A szabályozás modernizálása láthatóan nem tekinthető sikeresnek hazánkban. Megjelent az igény már a '90-es évek végén, hogy a törvényi szabályozást még keretjellegűbbé tegyük, és a tényleges számviteli szabályokat alacsonyabb szinten, szakértői kézben alakítsuk ki. Ezzel figyelembe vennénk a szubszidiaritás elvét, és sokkal hatékonyabb lenne a számviteli jogalkotás.

Sajnos látható, hogy ez a felfogás a pénzügyminisztériumi döntéshozóknak nem felelt meg. A jogszabály (kormányrendelet) megszületett a magyar standardok létrehozásáról és a feladatkörök lehatárolásáról.<sup>45</sup>

Létrehozták a standard-testületeket, melyeknek célja az új magyar számviteli standardok kidolgozása volt. Ki is alakítottak három standardot: a számviteli politikáról, a készlet-elszámolásról és a lízingről. A Pénzügyminisztérium azonban újra és újra megnyirbálta a testületek jogkörét, először irányelvvé, majd ajánlássá zsugorítva a létrejött standardok hatályát.

Erre alapozom azon véleményemet, hogy hazánkban még nem elfogadott ez a típusú szabályozás, így – ami egyébként megoldást jelentene az előzőekben jelölt problémára – nem látom esélyét hazai költségvetési számviteli standardok kialakításának.

## *6. A nemzetközi tapasztalatok felhasználásával jelentősen csökkenteni lehet hazánk számviteli reformjának gazdasági és politikai kockázatát.*

Az államháztartási paradigma átalakításánál érdemes áttekinteni más országok tapasztalatait. A nyilvántartás átalakítása a rendszer transzparenciáját mindenhol jelentősen javította.

Az accruals folyamatra azonban nem lehet egyértelműen biztos receptet adni. A lebonyolítás menete, időigénye, szükséges lépések, társadalmi konszenzus kérdései egyértelműen függenek az adott ország berendezkedésétől, hagyományaitól, és a meglévő

---

<sup>45</sup> 202/2003. (XII. 10.) Kormányrendelet: a magyar számviteli standardokról, azok értelmezéseiről és a kapcsolódó eljárási rendről

intézmények stabilitásától. Mégis, más országok hibáiból érdemes tanulni. Az előkészítési fázist le lehet egyszerűsíteni, ha más országok előkészítő folyamatát és azok kimenetét vesszük alapul. Ismerjük a lehetséges utakat, akár a reformok körére, akár a szakaszolásra gondolunk. Fel kell tárni, hogy hazánk esetén lehetséges-e a reformot végrehajtani – gondolok itt a leküzdendő társadalmi ellenállásra –, és hogy rendelkezésre állnak-e a szükséges erőforrások.

Akár az is megoldást jelenthet, ha a bevezetést időben elhúzzuk, ezzel a kockázatot tovább lehet csökkenteni, azonban az elfogadhatatlan, ha már az elején „kicsit akarunk lépni”. (Erre mondják azt, hogy két kis lépéssel nem jutunk át a szakadék fölött.) Az informatikai részben bemutatom, hogy milyen elképzelések válhatnak valóra, ha merünk megfelelő elvárásokat táplálni a kialakítandó rendszer iránt.

Azt is érdemes azonban figyelembe venni, hogy a társadalmi ellenállás nem csak hazánk esetében jelent problémát, a visszahúzó erővel más országokban is meg kellett birkózni. A társadalom bevonása azonban a legtöbb helyen sikerült is, ehhez elsősorban megfelelő egységre van szükség a döntéshozó posztokon.

### *7. Az informatikai reform során a sziget-rendszereket fel kell váltania centralizált struktúrájának*

Az államszámvitel rendszerében – véleményem szerint – egyértelműen törekedni kell az atomizált elszámolás átdolgozására.

Jelenleg az államháztartás aggregált adatai az intézmények egyedi beszámolóira épül. Az elkészült beszámolókat később újra feldolgozva készülnek a konszolidált beszámolók, majd az államháztartási szintre összesített beszámoló. Ez az eljárás jelentős többletterhet jelent, ugyanakkor az aggregált adat megbízhatósága is csökken.

Nem hatékony, és rengeteg hibaforrást rejt magában, amikor az információ sok-sok lépésben jut el a központi döntéshozóig, és az aggregálási szintek között nincs közvetlen kapcsolat.

Véleményem szerint meg lehet, és meg kell oldani, hogy az egyes intézmények, és az önkormányzatok illetve önkormányzati intézmények működése is nyomon követhető legyen központi szinten. Az önkormányzatok szintén közpénzzel gazdálkodnak, mégis, láthatjuk, hogy kívül esnek a struktúrán, a pénzgazdálkodásuk sem centralizált, mint a központi szint esetén. Ez egyébként kényes téma az önkormányzati gazdálkodásban, de

éppen a közpénz áramlásának nyomon követésére első körben érdemes lenne ezt az államháztartási egységet is bevonni a kincstári körbe.

A számviteli adatszervezés központosítása lehetne a következő fázis. Ennek keretében el kellene érni, hogy az egyedi könyvelési adatok harmonizált struktúra szerint kerüljön megszervezésre, ami egy adott államháztartási adatbázisba rendezhető lenne.

A centralizált adatszervezéssel az államháztartásban a közpénzek felhasználásának transzparenciája magasabb szinten valósulna meg, pontosan nyomon követhető lenne. Ezzel ugyanakkor azt is elérjük, hogy minden adatot csak egyszer kell rögzíteni a rendszerben. A megszűnő redundancia így az elszámoltatás hatékonyságát is javítaná, hiszen sokkal kisebb ráfordítások árán lényegesen magasabb színvonalú információt szolgáltatna.

#### *8. A leghatékonyabb a batch folyamat keretében centralizált adatszervezés*

Nemzetközi tapasztalatok állnak rendelkezésre a hazánk elszámolásához képest másik végletet jelentő centralizált elszámolási rendszerre.

Véleményem szerint ennél sokkal könnyebben bevezethető, és sokkal alacsonyabb működési kockázatot rejt magában, ha nem teljesen centralizált rendszert alakítunk ki, hanem időszakos frissítéses adattovábbítással jelenne meg a központosított adatbázisban az elemi adat.

Ellenkező esetben ugyanis szembe kell nézni sok nagyon jelentős kockázatforrással, amelyekkel nehezebb megbirkózni:

- a rendszer sokkal sérülékenyebb, egy központi adatbázishiba az egész államháztartási elszámolási rendszert lebénítja,
- sokkal jobban ki van téve a struktúra akár a fizikai, akár a logikai támadásnak, így az adathalászat könnyebben megvalósítható sokirányú on-line kapcsolat esetén,
- a vírusos fertőzésnek is nagyobb a valószínűsége ebben az esetben,
- az adatsérülés esetén végleges adatvesztéssel kell valószínűleg szembenézni, itt legfeljebb az elvesztett adathalmazt lehet csökkenteni időszakos adatmentéssel,
- a centralizált struktúra esetén a hardveres erőforrásokra időszakosan túl nagy terhelés rakódik, ami a védelmi rutinokkal együtt – gyakorlatilag bármekkora névleges hálózati sebesség mellett – az egész rendszer lelassulását, esetleg leállítását okozhatja,

A megoldás ezekre a problémákra az időszakos adatátvitel, azaz a batch processing, amelynek lényege, hogy az egyes kliens-gépek időszakosan továbbítják a központi rendszer felé az újonnan felvitt adatokat. A megoldásnak az is előnye, hogy bizonyos fokig ki lehet mutatni az adatmanipulációt akár a központi adatbázisban, akár a decentralizált tábláknál.

A megoldás hátrányai:

- redundáns adattárolás valósul meg, ami többszörös kapacitást igényel,
- a redundancia miatt az adatbázis adminisztráció sokkal nehezebb, esetleges adattábla frissítés esetén egyenként kell a decentralizált táblákat módosítani.

## 8. Összefoglalás

A számviteli értékmérés szempontjai és a nyilvántartási rendszerrel szembeni elvárások a gazdálkodóknál közelednek egymáshoz mind a földrajzi területek között, mind az egyes szektorokat illetően. A korszerű menedzsment-szemlélet és az általánosan alkalmazott/alkalmazandó elemzési eljárások megkövetelik, hogy a számvitel outputja megfelelő struktúrájú és megbízható legyen, ehhez viszont elengedhetetlen a felhasznált adatok színvonalát erősíteni. Egyre nagyobb szükség van arra, hogy lehessen támaszkodni a számviteli rendszer által szolgáltatott adatokra.

Ebből következően a döntéshozók információs szükséglete közeledik egymáshoz, amivel az egyik legfontosabb érdekhordozói kör vált érdekeltté a számviteli konvergencia megteremtésében. Ennek megfelelően tanúi lehetünk a nyilvántartási rendszerek átstrukturálódásának.

A közpénzből gazdálkodó szervezetek más paradigma szerint számoltak be, a hagyományos pénz bázisú költségvetéshez kötöttség determinálta a nyilvántartási rendszer bázisát is. Az igény, hogy a beszámoló és a nyilvántartás accruals szemléletben működjön, kétféle módszerrel teremthető meg, egyrészt, a konzekvens elszámoltatásnak megfelelően (következetesség elve), a költségvetés eredményszemléletű összeállításával (ezt hívjuk accruals budgetingnek vagy programköltségvetésnek), illetve a hagyományoknak megfelelő pénz bázisú költségvetési tervezés és a nyilvántartási rendszer teljesítés szemléletű vezetésével. A nemzetközi tapasztalatok azt mutatják, hogy az efféle „vegyes” rendszerek is szolgáltathatnak korrekt eredményt, hiszen az accruals szemléletű beszámoló, és a közpénzek transzparens kezelése jelenti a két legfontosabb szempontot.

Hazánkban mindkét elvárás csorbát szenved, hiszen a pénz bázisú elszámoltatás könnyen torzuló/torzítható beszámolási adatait nem tudja ellensúlyozni a módosított szemlélet miatti korlátozott állományi adat, a beszámoló a zárt rendszer hiánya miatt nem ad, nem adhat megbízható és valós képet.

A megoldás a szemlélet átállítása, és a jelenlegi pénz bázisú elszámoltatás megváltoztatása. Folyamatban van – ígéretünk szerint – a szemléletváltás az uniós javaslatnak megfelelően. A gyakorlatban azonban nem látjuk ennek megvalósulását. Évek óta készen vannak a tanulmányok az új közpénzügyi törvényt illetően, nem lehet azonban a Parlamenten átvinni megfelelő politikai akarat nélkül. Mivel azonban alapvetően szakmai kérdéssről van szó, társadalmi támogatást nem lehet szerezni hozzá. Jellemző,



hogy amíg az üzleti számvitelt szabályozó Számviteli Törvényt folyamatosan alakítják a nemzetközi elvárásoknak megfelelően, az államszámvitel területén a rendszerváltozás óta hiába várunk komoly előrelépést. Bár ismerjük az állami elszámoltatás keretében alapelveként alkalmazott 3E (economy, efficiency, effectiveness) igényét, a teljesítmény megjelenítése nélkül nem lehet ezt teljesíteni.

Hazánk államszámviteli rendszere tehát nem felel meg a modern államháztartási paradigma követelményeinek. Mivel maga a rendszer nem tudja az adatot megjeleníteni, rendszeren kívüli információval próbálják ezt az űrt kitölteni. Ez semmiképpen sem nevezhető hatékony megoldásnak. Az aggregált mikroadatokat és a makroadatokat közötti szakadék a rendszer megfelelő megszervezésével áthidalhatóvá válna, ehhez a valódi politikai akaraton kívül más nem hiányzik.

Egyre bővülő tapasztalatok vannak nemzetközi szinten az eredmény szemléletű államszámviteli szabályozás megteremtésére. Nem kell tehát feltétlenül újat alkotni. Applikálni kellene más országok tapasztalatait, és tanulni az ott elkövetett hibákból. A szemléletváltás lebonyolításához igénybe vehetnénk nemzetközi számviteli szervezetek segítségét (IFAC, IPSASB). Ezek a szervezetek legfontosabb céljukként a nemzetközi számviteli konvergencia támogatását tűzték ki azzal, hogy összeszedték és egységes formába öntötték a szemléletváltás folyamatát, valamint folyamatosan dolgoznak a számviteli szabályozás egységesítésén, olyan standardokat alkotva, melyek kijelölik a nemzeti standardalkotók által követendő utat. A nemzetközi tapasztalatok felhasználásával hazánk esetében jelentősen csökkenthetnénk az átállítás kockázatát.

A legnagyobb lépés az accruals szemlélet meghonosítása. Ezt követően dönthetünk a konvergencia különböző fokozatai közül, dönthetünk úgy, hogy önálló számviteli rendszert alakítunk ki, vagy hozzákötjük a szabályainkat a nemzetközi államszámviteli standardokhoz. A lényeg az első lépés megtétele, melynél a legfontosabb szempont a közpénz védelme, így abból kell kiindulni, hogy a kialakított rendszernek az éles működés első percétől gyakorlatilag hibamentesen kell működnie, nem lehet „lyuk” az elszámoltatásban.

A rendszer kialakításakor érdemes már az elején „nagyot álmodni”. Ha a végső elképzeléseinket modellezni tudjuk, az alapköveket kell megfelelően lerakni, aztán a felépítmény kialakításakor és az implementálás alkalmával az információs kört már az aktuális igényeknek megfelelően lehet alakítani. Felvázoltam azt az informatikai vonalat, amely mellett a korszerű rendszerszervezési ismeretek felhasználásával az előállított output színvonalát maximalizálhatjuk, mindemellett az adminisztrációs terhek jelentősen

csökkennének. Ha viszont az alapoknál hibázunk, nem merünk eleget elvárni a rendszertől, a későbbi korrekció sokkal költségesebb, és nehezebben kivitelezhető. Hazánkban erre is számos példát láthatunk, holott a döntés-előkészítés folyamatában véleményem szerint a hosszú távú elvárásokra sokkal nagyobb figyelmet kell fordítani.

Kérdésként merülhet fel a nemzetközi költségvetési beszámolási standardok bevezetése. Az igazodás elkerülhetetlen, ugyanakkor célszerű is, hiszen ezen szabályozórendszer összeállításával éppen a legjobb gyakorlatot, az ún. „best practice”-t öntötték formába. Jóllehet a standardrendszerben már adottak pénz bázisú standardok is, le kell végre mondani erről a hagyományos beszámolási módról, hiszen az üzleti számvitelt a teljesítés szemlélet már több mint ötszáz éve uralja. Nagy kérdés, hogy folyamatosan igazítsuk-e az államszámviteli rendszerünket az IPSAS-okhoz, vagy adjuk át az irányítást a standardalkotóknak.

Felmerülhet lehetőségként magyar standardok kidolgozása is. Ezzel megjelenne a szakmaiság a standardalkotásban, érvényesülne a szubszidiaritás elve a jogszabályok kialakításakor, ugyanakkor megmaradna hazai kézben az államszámvitel szabályozása. További érv a szakmai döntéshozó testületek felállítása mellett, hogy jobban átlátja az egyes szabályok hatását, gyorsabban tudnak reagálni a környezeti változásokra, és nem függenének az államszámviteli szabályok a lobbierdekektől. (Tudható, hogy hosszas szakmai egyeztetés után időnként mégis, mintegy „hirtelen ötlettől vezérelve” megszavaztatnak olyan jogszabály-módosításokat, melyek nincsenek előkészítve. Lásd számviteli törvény, legutóbb a szakmán belül A/C pumpaként is aposztrofált elszámolás visszahelyezése a jogszabályba.)

Hazánkban az elszámoltatási reform legnagyobb akadályát a politikai polarizáltság jelenti. A számviteli reform csak hosszú távon ígér hasznot, ráadásul kizárólag szakmai körökben ismertek a jelenlegi elszámolási rendszer hiányosságai.

Érdemes azonban azt is hozzátenni, hogy a hagyományos pénzforgalmi szemléletnek is megvannak az előnyei, az átlagember számára sokkal plasztikusabb a pénz bázisú elszámoltatás, mint az eredmény szemlélet. A realizációs elvet sokan nem is értik meg, ennek megfelelően – akár célzatosan – félreértelmeznék.

Ilyen körülmények között komoly kétségek merülnek fel a reform elindítására. A politikai széttagoltság, és a reformfolyamat várható 3-5 éves lefolyása mutatja, hogy amíg nincs egybehangzó politikai akarat, a rendszer átállítását fölösleges elkezdeni: ennek a következménye a gyors visszarendeződés, kudarc, elpazarolt erőforrások, és a jelenlegi rendszer hosszú időre való konzerválása lenne. A költségvetési szemléletváltáshoz

társadalmi támogatásra van szükség, ami azonban nem képzelhető el, amíg hazánkban a különböző társadalmi csoportok között kizárt a kommunikáció, ahogy az elmúlt időszakban ez bebizonyosodott. A reform az első időszakban sok embert riasztana vissza, a közalkalmazotti réteg politikai támogatását viszont egyik politikai erő sem kívánja végleg elveszíteni. Emiatt állandósul a „béna-kacsa” effektusnak becézett folyamat.

Tisztázni kell a hatalom és hatáskörmegoszlás kérdéseit, a számvevőszéknek biztosítani kell a szükséges hatáskört, és fel kell ismerni a valódi szerepét. Jelenleg az Állami Számvevőszék vizsgálatai szinte kizárólag a szabályozottság ellenőrzésére korlátozódnak. Eszközt kell adni a teljesítmény mérésére.

Figyelembe kell venni az összeférhetetlenség kritériumait minden helyzetben. Nem engedhető meg, hogy egy gazdasági egység maga legyen hivatott saját beszámolási környezetének meghatározására, ez nyilvánvalóan sérti az elszámoltathatóság alapelveit. Ennek megfelelően a kormány beszámolásáról szóló kormányrendeleteket le kell cserélni, a szabályozás csak törvényi úton valósulhat meg, hiszen az elszámoltatásra is a Parlamentnek van joga.

Hazánk elszámoltatási rendszerében sürgős változtatásra van szükség. Fel kell ismerni a pontos és megbízható nyilvántartás és elszámoltathatóság előnyeit. Az elszámoltathatóság a mai politikai közéletben leginkább mint üres politikai frázis van jelen, a szakmai kérdések háttérbe szorulnak. A számviteli rendet pedig szükségszerűen át kell alakítani, ezzel megteremthető, hogy az állampolgárok – az általuk befizetett közpénzek felhasználásáról – megbízható és valós képet kapjanak. Másrészt, arra is ki kell dolgozni a rendszert, hogy a közszolgáltatások hatékonyságát mérni lehessen. Ehhez a belső ellenőrzési rendszer színvonalát is erősíteni kellene.

A szakértőink – élükön a számvevőszék kutatóival – folyamatosan próbálnak hatni a politikai döntéshozókra, a szemléletmód megváltoztatására. Sajnos túl sok eszköz nincs a kezükben, pusztán a kezdeményezés és a jogszabály-előkészítés. Reméljük, a szakmai kérdések is előtérbe kerülnek hamarosan a politikai csatározások mellett.

## 9. Hivatkozások

### Felhasznált magyar és külföldi publikációk

- Allen, Richard – Tommasi, Daniel: Managing Public Expenditure – A reference book for transition countries, OECD, 2006.
- Attard, Ronald, Partner – Ernst&Young: Implementation of accruals accounting, 2003. April
- Bányai Péter: Elektronikus Aláírás – Kisalföldi Vállalkozásfejlesztési Alapítvány, 2005.
- Dr. Báger Gusztáv – Czakó Erzsébet (szerk.) – A közszféra versenyképessége, Budapest, 2007. május
- Dr. Báger et Al: A közpénzügyek szabályozásának tézisei – Állami Számvevőszék, Budapest, 2007.
- Dr. Báger Gusztáv – Dr. Vigvári András: A programköltségvetés elméleti alapjai és alkalmazásának nemzetközi tapasztalatai, ÁSZ-FEMI, 2005. június
- Bernard, François: Public sector accounting, an obstacle to fair evaluation of the performance of public services?, Santiago de Chile, 2005. november
- Borzáné Botka Erika – Dömötörfy Józsefné – Gubányi Lászlóné – Nagy Katalin – Papp Julianna – Szabó Mária: Számvitel és Elemzés II/A - (Egyes gazdálkodók beszámolóinak sajátossága), MKVKOK, 2003.
- Boston, Jonathan: New Zealand's Model of Public Management: The Promise and the Reality, NIRA Review Spring, 1999.
- Carlin, Tyrone M. – Guthrie, James: A Review of Australian and New Zealand Experiences with Accrual Output Based Budgeting, Third Bi-annual Conference of the International Public Management Network (IPMN), Sydney, Australia, 4–6 March 2000.
- Caumeil, Alain, MINEFI – Direction générale de la Comptabilité Publique: La réforme comptable et la preparation de la certification des comptes de l 'etat en France, OCDE - Le 6 février 2006
- Delaney, Patrick R. – Epstein, Barry J. – Nach, Ralph: Wiley GAAP 2005: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles
- Fóti Marcell: Digital Encryption Standard – Tech.net magazin, 2002.07.01
- Fóti Marcell: Hash! tech.net magazin, 2001.10.01

- Grossi, Giuseppe, PhD and Associate Professor, Estonia Public sector accounting and budgeting reforms in Europe – International Public Sector Accounting Standards, Estonian, Tartu, 2006. April
- Dr. Horváth Katalin: Számvitel a gyakorlatban, SALDO, 2004
- Kyas, Othmar: Számítógépes hálózatok biztonságtechnikája 1998.
- Dr. Nyikos László: Tézisek az államszámvitel témaköréből, ÁSZ, 2005. Augusztus
- Dr. Nyikos László: Az államszámvitel fő kérdései a jelenlegi időszakban Magyarországon, ÁSZ, 2005. Szeptember
- Richard Allen, Daniel Tommasi: Managing Public Expenditure, A Reference Book For Transition Countries, OECD, 2001
- Sadowski, Shane S. B.A., The Politics of avoiding Accountability, Queen's University, 2000. September
- Sík Zoltán: Digitális aláírás, elektronikus aláírás Magyar Távközlés, 2000/4
- Dr. Sztanó, Dr. Eperjesi: IAS vs. US-GAAP (Verlag Dashöfer, 2003)
- Dr. Tóth Mihály – Prof. Randall K. Nichols: Aszimmetrikus kriptorendszerek, Budapesti Műszaki Egyetem, 2000.
- Dr. Vágyi Ferenc Róbert: Ingatlanok az adózásban. Beruházók, kivitelezők, építetők és magánszemélyek adózási és számviteli kézikönyve. ELTE Jogi Továbbképző Intézet, Budapest, 2003.
- Dr. Vígvári András: Bevezetés a közszektor kontrollingba. I., Budapest, 2003
- Dr. Vígvári András: Közpénzügyi reformok megvalósításának egy lehetséges útja. Pénzügyi Szemle, 51. évf. 2. sz. 127-146. o., 2006.
- Dr. Vígvári András (szerk.) – Vissza az alapokhoz!, Stratégiai Kutatások, Magyarország – 2015 MTA, Budapest, 2006.
- Bary László [et al]: Könyvvizsgálat és ellenőrzés I. kötet, Szerk. Bíró Tibor, MKVK, 2005.
- Borda [et al]: Könyvvizsgálat és ellenőrzés II. kötet, Szerk. Bíró Tibor, MKVK, 2005.

**Szakmai szervezetek kiadványai:**

- 2007 IFAC Handbook Of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements
- Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board, 2007, IFAC
- Strategy and Operational Plan 2007-2009, IPSASB, 2007. April

- Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok 2006, A Magyar Számvitel Fejlesztéséért Alapítvány, 2007. Május
- Leading the Global Profession – Thirty Years of Progress, Annual Report, 2006, IFAC
- Segédanyag a pedagógusok kéthavi tanítási időkeretének megállapításához, Oktatási és Kulturális Minisztérium, 2006.
- Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting, IFAC-IPSASB, 2006. November
- Delivering the benefits of accruals accounting for the whole public sector, HM Treasury, 2005. December
- Public Fund Digest – International Consortium on Governmental Financial Management, Washington, D.C., 2005. Augusztus
- Public Sector Committee Update 13, folyóiratcikk, IFAC, 2004. November
- The Governmental Accounting System in Argentina, IFAC, Occasional Paper No. 7., 2004. January
- OECD Journal of Budgeting, OECD, 2003.
- Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities (Second Edition) IFAC, 2003. December
- OECD Journal on Budgeting, OECD, Volume 3, OECD, 2003.
- International Accounting Standards Committee Foundation, Ann. Report, 2003
- The modernization of government accounting in France: The current situation, the issues, the outlook, IFAC–PSC, 2003. January
- The Whole Truth: Or Why Accruals Accounting Means Better Management, Public Audit Forum, 2002. November
- Resource Accounting: Framework of Accounting Standard Setting in the UK Central Government Sector, IFAC-PSC, 2002. June
- IFAC Public Sector Committee – Standards Project Update, John Stanford Assistant Director (CIPFA – United Kingdom), DPEPA/DESA, Workshop on Financial Management, Róma, 2001. November
- Accrual accounting and budgeting practices in member countries: Overview International Accrual Accounting and Budgeting Symposium, Paris, 13-14 November 2000
- Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience, Occasional Paper, No. 1., PSC, 1994. October

### **Jogszabályi hivatkozások**

- 2000. évi C. törvény a Számvitelről
- 1992. XXXVIII. Törvény: az államháztartásról
- 1989. évi XXXVIII. törvény, Az állami számvevőszékről
- 1968. évi V. törvény: A népi ellenőrzésről
- 1952. évi II. törvény: A központi állami ellenőrzésről
- 1952. évi 27. törvényerejű rendelet: Az Állami Ellenőrzés Minisztériumának felállításáról
- 1930. évi V. törvénycikk: a korlátolt felelősségű társaságról és a csendestársaságról
- 1897. évi XX. törvénycikk: az állami számvitelről
- 1870. évi XVIII. törvény, Az állami számvevőszék felállításáról s hatásköréről
- 1870. évi XI. törvénycikk: az 1870. évi államkötségvetésről
- 1848. évi IV. törvénycikk, Az országgyűlés évenkénti üléseiről
- 202/2003. (XII. 10.) Kormányrendelet: a magyar számviteli standardokról, azok értelmezéseiről és a kapcsolódó eljárási rendről
- 193/2003. (XI. 26.) Kormányrendelet: A költségvetési szervek belső ellenőrzéséről
- 249/2000. (XII. 24.) Kormányrendelet: Az államháztartás szervezetei beszámolási és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól
- 217/1998. (XII. 30.) Kormányrendelet: Az államháztartás működési rendjéről
- 25/2002. (BK 18.) BM utasítás: a Belügyminisztérium fejezet Gazdálkodási Szabályzatának kiadásáról

### **Internetes hivatkozások:**

- Az IASB honlapja ([www.iasb.org](http://www.iasb.org))
- A Pénzügyminisztérium honlapja ([www2.pm.gov.hu](http://www2.pm.gov.hu))
- IPSAS Adoption by Governments – IFAC, [www.ifac.org/PublicSector/](http://www.ifac.org/PublicSector/)
- Az Állami Számvevőszék honlapja – [www.asz.hu](http://www.asz.hu)

## 10. Összefoglaló

A disszertáció legfontosabb célja a hazai államszámviteli reform szakmai kihívásainak feltérképezése. Az értekezésben bemutatásra kerül a jelenlegi elszámolási rendszer legnagyobb hiányosságai: az objektív teljesítményértékelés hiánya és a megjelenített adatok szerkezeti, tartalmi és megbízhatósági problémái.

A dolgozatban a szerző bemutatja a lehetséges elszámolási módokat, és levonja a következtetést hazánk leginkább elfogadható elszámoltatási rendszerére vonatkozóan. Nem maradhat ki a disszertációból a „best practice” megjelenítése céljából kialakított, nemzetközi államszámviteli standardrendszer sem. A dolgozathoz megismerhetjük az IPSAS-ok rendszerét, a standardok kialakítási koncepcióját és felépítését. Ezen túlmenően a dolgozat tartalmazza az IPSAS-ok terjedésének legfontosabb gátló tényezőit.

A disszertáció – külföldi szakirodalmakra alapozva – bemutatja egyes számviteli reformon átment országok tapasztalatait, arra helyezve a hangsúlyt, hogy hazánk esetében milyen kihívásoknak kell megfelelni az átállítás során.

A nemzetközi szinten felhalmozott tapasztalatok – kiegészítve szakmai szervezetek tanulmányaival – megfelelő alapot adnak egy lehetséges reform-út kidolgozására. Ennek megfelelően az értekezésben célként kerül megfogalmazásra a rizikó-faktorok feltérképezése, és a sikeres átállítás zálogaként aposztrofált lehetséges forgatókönyv kidolgozása. Ennek során külön jelentőséggel bír az előkészítés, valamint a társadalmi kommunikáció fejlesztése, a reform megfelelő irányítása, és a közpénzek megfelelően gondos kezelése szempontjából a transzparencia folyamatos fenntartása.

Bár az értekezés alapvetően a számviteli-nyilvántartási rendszerről szól, kérdésként merül fel a költségvetési tervezés paradigmális átalakítása is, hiszen az a legideálisabb megoldás, ha a tervezés és elszámoltatás azonos bázison történik. Mindemellett az sem kizárt – mint ahogy ez a dolgozathoz is kiderül –, ha „vegyes rendszerben”, eltérő bázison fut a két folyamat, erre is rendelkezésre állnak más országok tapasztalatai.

Külön kritikai észrevételként jelenik meg a dolgozatban a hazai számviteli beszámolási rendszer jelenlegi inhatékony felépítése, és konkrét javaslatok kerülnek megfogalmazásra az adatszolgáltatás és -aggregálás hatékonyabbá tételére.



## 11. Summary

The dissertation contains the challenges of state accountancy reforms in Hungary. In the essay the candidate aims to examine the most important and questions of the changes in professional accountancy, and to show both the advantages and disadvantages of suggested ways in the reform. The objective is to find out the greatest risk factors according to the introduction of *accruals* in Hungary. Confirming the aims, international experience and recommendations of professional authorities are also used. International standards of state accountancy and the possibility of their introduction in Hungary are shown in the extended essay. Beyond that it consists of suggestions to form basic principles of performance indicators, and the permanent duties of organization and Information Technology, meanwhile.

# NYILATKOZAT

Alulírott **Polyák Imre** (neptun kód: **FQDU2G**) jelen nyilatkozat

aláírásával kijelentem, hogy

## **A költségvetési számvitel „accruals” szemléletének aktuális kérdései, és alkalmazhatósága Magyarországon**

című

### **DOKTORI (Ph.D.) ÉRTEKEZÉS**

(a továbbiakban: dolgozat) **önálló munkám**, a dolgozat készítése során betartottam *a szerzői jogról szóló 1999. évi LXXVI. tv. szabályait*, valamint az egyetem által előírt, a dolgozat készítésére vonatkozó szabályokat, különösen a hivatkozások és idézések tekintetében<sup>46</sup>.

Kijelentem továbbá, hogy a dolgozat készítése során az önálló munka kitétel tekintetében a konzulenszt illetve a feladatot kiadó oktatót **nem tévesztettem meg.**

Jelen nyilatkozat aláírásával tudomásul veszem, hogy amennyiben bizonyítható, hogy a dolgozatot **nem magam készítettem**, vagy a dolgozattal kapcsolatban szerzői jogsértés ténye merül fel, a Nyugat-Magyarországi Egyetem **megtagadja a dolgozat befogadását és ellenem fegyelmi eljárást indíthat.**

A dolgozat befogadásának megtagadása és a fegyelmi eljárás indítása nem érinti a szerzői jogsértés miatti egyéb (polgári jogi, szabálysértési jogi, büntetőjogi) jogkövetkezményeket.

Sopron, 2008. február 12.

---

hallgató

---

<sup>46</sup> **1999. évi LXXVI. tv. 34. § (1)** A mű részletét - az átvevő mű jellege és célja által indokolt terjedelemben és az eredetihez híven - a forrás, valamint az ott megjelölt szerző megnevezésével bárki idézheti.

**36. § (1)** Nyilvánosan tartott előadások és más hasonló művek részletei, valamint politikai beszédek tájékoztatás céljára - a cél által indokolt terjedelemben - szabadon felhasználhatók. Ilyen felhasználás esetén a forrást - a szerző nevével együtt - fel kell tüntetni, hacsak ez lehetetlennek nem bizonyul.