

## MIT, MIÉRT, HOGYAN?

Az eredményszemléletű államháztartási számvitel bevezetése Magyarországon a nemzetközi tapasztalatok tükrében

JAKAB ÁRPÁD – BALOG ENIKŐ

*Az OECD országok jelentős részében az 1980-as évektől kezdődő New Public Management irányzat támogatói a magánszektorban alkalmazott technikák adaptálását ösztönözték, ami maga után vonta a közszektor számviteli és beszámolási rendszerének megreformálására irányuló törekvéseket. Az elmúlt 20 év alatt az európai országokban az államháztartási számvitel komoly változásokon ment keresztül. A különböző kormányzati szintek által alkalmazott költségvetési számviteli gyakorlat még mindig heterogén képet mutat, ennek ellenére a legtöbb európai ország átállt, vagy éppen átállási folyamatban van az eredményszemléletű számviteli rendszerre. Hazánkban a bevezetésére 2014. január 1-jével került sor, melynek keretében az egész államháztartási rendszer az új eredményszemléletű számvitelt alkalmazza. Az átállás a nemzetközi gyakorlathoz képest rövidebb idő alatt zajlott le, ezért a bevezetés az érintett szereplők részéről nagyon komoly és intenzív munkát igényelt és igényel a továbbiakban is. A reformok csak abban az esetben tekinthetők sikeresnek, ha az eredményszemléletű számvittel előállított adatok beépülnek a tervezésbe is.*

### 1. BEVEZETÉS

A modern korban az állami szerepvállalás egyre szélesebb körre történő kiterjedése jelentős anyagi terheket jelent, az egyre növekvő kiadások kigazdálkodása nagy kihívás elé állítja a közösségi döntések meghozataláért felelősöket. Ezért nagyon fontos arra törekedni, hogy az állami feladatokat a szűkös erőforrások minél hatékonyabb, eredményesebb és gazdaságosabb felhasználásával lehessen végrehajtani. Ahhoz viszont, hogy gazdaságilag megalapozott döntések születhessenek, szükség van egy olyan számviteli rendszerre, ami a működéshez szükséges információkat biztosítja. A tanulmányunk célja, hogy bemutassuk az európai országokban lezajlott költségvetési számviteli reformok legfontosabb vonásait, kiemelve a legfontosabb hasonlóságokat és különbségeket és ezt követően összevessük azt a hazánkban bevezetett új rendszerrel.

Egy jó minőségű számviteli és pénzügyi információs rendszer elengedhetetlenül szükséges a megalapozott döntéshozatalhoz, illetve az elszámoltathatóság biztosításához. A közsféra államszámviteli rendszere évszázadokon keresztül pénzforgalmi szemléletű volt, ami azt jelentette, hogy az alapvető cél a költségvetési bevételek felosztása volt a különböző kiadások között, csak a tranzakciók pénzügyi teljesítésére koncentrálna, hatékonysági mutatókkal kevésbé törődve. Az OECD országok jelentős részében az 1980-as évektől kezdődő New Public Management „mozgalom” komoly hatást gya-

korolt a közpénzügyi menedzsmentre, és egyre többen a közszektor hatékonyságának, eredményességének növelését tűzték ki célul. Az irányzat támogatói a magánszektorban alkalmazott technikák adaptálását ösztönözték, ami maga után vonta a közszektor számviteli és beszámolási információs rendszerének megreformálására irányuló törekvéseket is [Hood, 1995].

Abban a kérdésben konszenzus volt és van a szakértők körében, hogy a pénzforgalmi szemlélet – bár az alkalmazása és értelmezése nagyon egyszerű – nem felel meg azoknak a követelményeknek, amelyeket egy modern információs rendszerrel szemben támasztanak [Pályi, 2015]. Abban viszont, hogy mi lenne a legmegfelelőbb helyette az államháztartási szektorban, már kevésbé van egyetértés. Az államháztartási számviteli gyakorlatok hiányosságaira az elmúlt évtizedben számos tanulmány felhívta a figyelmet, többek között amiatt, hogy azok a magyarországi önkormányzatok 2006 utáni eladósodási hullámának fenntarthatatlanná válásában is komoly szerepet játszottak: a pénzforgalmi szemléletmód hozzájárult az önkormányzati gazdálkodás problémáinak elfedéséhez, és megnehezítette a szektor eladósodásának a kimutatását [Vigvári, 2010]. Gondoljunk például az eladósodási hullám legfontosabb instrumentumára, a hosszú lejáratú, átlagosan 3-5 év törlesztési türelmi idővel kibocsátott kötvényekre, amelyek segítségével egészen addig, amíg esedékessé nem vált a törlesztés, jobb színben tudták az illetékes önkormányzatok feltüntetni a pénzügyi helyzetüket, mint amilyen az valójában volt [Halmosi, 2013]. Természetesen a számviteli rendszer radikális átalakítása nélkül is van lehetőség olyan szabályozók alkalmazására, amelyek a hosszú távú kötelezettségeknek a költségvetés készítésekor történő bemutatására és figyelembe vételére készítetik az önkormányzati alrendszer szereplőit. Ilyen szabályozó már működött hazánkban az államszámviteli reformok előtt is, hiszen a Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló 2011. évi CXCV. törvény 10. §-ának (5) bekezdése előírja, hogy „az önkormányzat adósságot keletkeztető ügyletből származó tárgyévi fizetési kötelezettsége az adósságot keletkeztető ügylet futamidejének végéig egyik évben sem haladhatja meg az önkormányzat adott évi saját bevételeinek 50 százalékát”. Tehát már az eredmény szemléletű számvitel bevezetése előtt is be kellett mutatniuk a helyi önkormányzatoknak a hosszú távú kötelezettségeik ütemezését a hitel felvételekor ugyanúgy, mint az éves költségvetések tervezésekor.

Az eredmény szemléletű számvitel adaptálásának nem az az egyetlen előnye, hogy segítségével valamennyi kötelezettségét naprakészen ismeri az adott szervezeti egység, hiszen ez pénzforgalmi szemléletben is biztosítható, különféle analitikus nyilvántartások vezetésével. Az állam és az államháztartás szervezeteinek a feladata azonban több annál, minthogy a kiadásait meggondoltan szervezik meg. A hangsúlynak a hatékony irányításra kell kerülnie, olyan politika folytatására, amellyel a gazdasági növekedést is elő lehet segíteni, a teljesítményalapú gondolkodásra kell átállni a költségvetési kontroll helyett, ezt pedig a pénzforgalmi szemléletű számvitel nem képes támogatni [Simon 2012].

## 2. AZ EREDMÉNYSZEMLÉLET TERJEDÉSE AZ ÁLLAMHÁZTARTÁSI SZÁMVITELI GYAKORLATBAN

A nemzetközi szakirodalomban nem nehéz az eredményszemléletű költségvetési számvitel mellett és ellen érvelő tanulmányokat találni. Az eredményszemléletű számvitelt az alábbi SWOT elemzés keretében jellemezzük, összefoglalva a legfontosabb előnyeit és hátrányait, a bevezetésével elérhető jövőbeli hasznokat, valamint a lehetséges veszélyeket (1. táblázat). Az eredményszemléletű számvitel legnagyobb előnyének azt tartják, hogy megbízhatóbb képet kaphatunk az állami szereplők gazdasági teljesítményéről, mivel ebben a rendszerben minden gazdasági esemény már a felmerüléskor rögzítésre kerül. A megbízható és valós összképet biztosító információk ismeretében pedig a döntéshozók tisztábban láthatnak, ami végső soron a közösségi források hatékonyabb felhasználásához vezethet [Pályi, 2015]. Például ha egy szervezet ismeri a feladatainak a költségeit, könnyebben tud dönteni arról, hogy saját szervezetten keresztül vagy esetleg piaci szereplő bevonásával oldja meg azt. Természetesen a táblázatban felsorakoztatott előnyöket nem vonja automatikusan maga után az elszámolási technika megváltozása. A módszertan megváltoztatásán kívül legalább ennyire fontos (ha nem még fontosabb) az a kérdés is, hogy az előállított információkat kik, hogyan és milyen mértékben fogják tudni hasznosítani. Önmagában abból még nem származik gazdasági előnye egy szervezetnek, hogy ismeri a pontos és aktuális könyv szerinti értékét az eszközeinek, vagy a feladatainak a költségigényét. Ellenben, ha például szeretnénk valamilyen formában hasznosítani egy adott eszközünket és ehhez hatékonysági mutatókat számolni, nélkülözhetetlenné válik ez az információ. A tárgyi eszközök értékcsökkenésének nyilvántartása is csak abban az esetben jelenthet előnyt, ha van valamilyen következménye az adott szervezet gazdálkodásával kapcsolatosan, például készül valamilyen terv arra vonatkozóan, hogy az elhasználódott vagyont milyen forrásból tudják pótolni, esetleg a hatósági árak kialakításakor az amortizációs költségeket is figyelembe veszik [Simon, 2012]. Ha azonban a gyakorlati hasznosítás nem valósul meg, csak egy nagyon drága, és felesleges információs rendszernek tekinthető. Ezzel kapcsolatban a veszélyforrások között meg kell említenünk, hogy a nemzetközi tapasztalatok azt mutatják, hogy azokban az országokban, ahol megmaradt a pénzfogalmi szemléletű költségvetési számvitel is az eredményszemléletű mellett, kevésbé tudta átvenni a fő információs rendszer szerepét a több szakértelmet igénylő értelmezése miatt, így az előállított információk gyakorlati alkalmazása is csekély [Carlin, 2005].

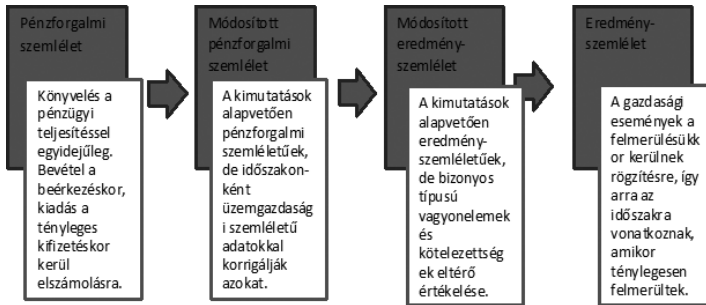
1. táblázat: Az eredményszemléletű számvitel SWOT elemzése

Erősségek	Gyengeségek
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nagyobb átláthatóságot és elszámoltathatóságot biztosít.</li> <li>• A hangsúly a költséghatékonyságon van, a felhasznált erőforrásokkal való jobb elszámoltathatóság jellemzi.</li> <li>• Nagyobb figyelmet fordít a tárgyi eszközökkel való gazdálkodásra (pl. értékcsökkenés figyelembevétele). <ul style="list-style-type: none"> <li>• Naprakész információt nyújt a vevői követelésekről és a szállítói tartozásokról a teljesítés szemlélet érvényesülése miatt.</li> <li>• Többéves rálátást biztosít a pénzügyi kimutatásokban az állami szerv pénzügyi pozíciójára és a döntéseinek a hosszú távú hatásaira.</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• A profit az állami szektorban nehezen értelmezhető teljesítménymérő eszköz - számos közfeladat ellátása során nem cél a minél nagyobb profit elérése.</li> <li>• Vagyonelemek szélesebb spektrumon mozognak, mint a magánszektore, melyeknél nem minden esetben alkalmazhatók az utóbbiaknál alkalmazott értékelési eljárások.</li> <li>• Nagyfokú szaktudást igényel, bevezetése és működtetése időigényes és költséges.</li> <li>• A pénzforgalmi szemléletben elfogadott költségvetési keretszámok teljesítésének ellenőrzését önmagában kevésbé képes biztosítani.</li> </ul>
Lehetőségek	Veszélyek
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Összehasonlíthatóvá teszi a felhasznált erőforrások költségét az elért eredményekkel, és elszámoltathatóvá teszi a döntéshozókat a nyújtott teljesítményükkel kapcsolatban.</li> <li>• Jobban támogatja a gazdasági döntések meghozatalát, a jobb minőségű információ hatékonyabb gazdálkodáshoz vezethet.</li> <li>• Az egységes nyilvántartásoknak köszönhetően hatékonyabb pénzügyi ellenőrzést tesz lehetővé. <ul style="list-style-type: none"> <li>• A politikák hatásának jobb megértésének köszönhetően szigorúbb politikai ellenőrzést tesz lehetővé.</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• A tapasztalatok azt mutatják, hogy a bevezetésével elért eredmények ellentmondásosak, és nincs empirikus bizonyíték arra, hogy valóban javult a döntéshozók és az egyéb érdekhordozók számára nyújtott információk minősége.</li> <li>• Ha párhuzamosan működik pénzforgalmi szemléletű költségvetési számvitel az eredmény-szemléletű mellett, nem veszi át a fő információs rendszer szerepét, így az előállított információk alkalmazása csekély.</li> </ul>

Forrás: Carlin [2005] és Európai Bizottság [2008] alapján saját szerkesztés

Ezen érvek és ellenérvek ellenére a gyakorlatban egyre inkább az eredményszemléletre való áttérés trendje figyelhető meg, ugyanis a világon mindenütt egyre nagyobb az igény egy olyan számviteli rendszerre, ami a politikai döntések összes gazdasági hatását képes megjeleníteni [OECD, 1993]. Habár nemzetközi összehasonlításban elég széles spektrumon mozog a különféle államháztartási számviteli rendszerek alkalmazása, az egyes gyakorlatok mégis alapvetően négyféle kategóriába sorolhatók, a legkevesebbtől a legnagyobb információtartalommal bíró felé haladva: pénzforgalmi szemléletű; módosított pénzforgalmi szemléletű; módosított eredményszemléletű; és eredményszemléletű számviteli rendszerekről beszélhetünk (1. ábra).

1. ábra: A különféle államszámviteli rendszerek



Forrás: PWC [2015] alapján saját szerkesztés

A két alapvető módszer tiszta alkalmazása nagyon ritka, általában minden országban megjelenik mindkét módszertan valamilyen szinten [Brusca et al., 2015]. A köztes kategóriákra az a jellemző, hogy keverednek a két módszertan elemei, attól függően beszélhetünk módosított pénzforgalmi vagy eredmény-szemléletről, hogy a vizsgált rendszer mely alaptéchnika módszereit alkalmazza leginkább. Emiatt az egyes országok valamelyik kategóriába való besorolása sokszor szubjektívnek tűnik és a tanulmányt készítő értékítéletét tükrözi.

### 3. ÁLLAMHÁZTARTÁSI SZÁMVITEL AZ EURÓPAI UNIÓBAN

Az elmúlt 20 év alatt az európai országokban az államháztartási számvitel komoly megújulási folyamaton ment keresztül. A legtöbb reform az országok saját döntéseinek az eredményeként és nem külső szervezetek nyomására jött létre, éppen ezért a létrejött új számviteli rendszerek számos jellemzője országspecifikus és nem tekinthető egységesnek. Az egyes EU-tagországokban működő államháztartási információs rendszerekről Brusca et al. [2015] munkája alapján az 1. mellékletben található részletes információkat.

#### 3.1. Államháztartási információs rendszerek az Európai Unió országaiban

Az egyes európai országok államháztartási információs rendszereinek a bemutatása során alapvetően két dolgot szeretnénk kiemelni: egyrészt az országok költségvetés készítésének a rendszerét, másrészt az államszámviteli rendszerét mutatjuk be vázlatosan. A párhuzamos vizsgálatot azért tartjuk fontosnak, mert az államszámviteli rendszer alapvető feladata az információk biztosítása, ezt a feladatát viszont nagymértékben befolyásolja az, hogy milyen költségvetési logikát alkalmaznak az egyes országokban [Simon, 2012]. A hagyományos költségvetési szemlélet alapvetően pénzforgalmi szemléletű, a hangsúly a közpénzek felhasználásának éves folyamatán van. Ebben az esetben az államszámviteli rendszer feladata, hogy ennek a nyomon követését biztosítani tudja és

megmutassa, hogy az egyes szervezeti egységek mennyiben tudtak a terveknek megfelelően gazdálkodni. A modern költségvetési szemlélethez azonban, amelyben a teljesítményszemlélet, a szűkös erőforrásokkal való hatékony és takarékos gazdálkodás fontos szerepet kap, nem elegendő egy pénzforgalmi szemléletű államszámviteli rendszer működtetése. Ehhez szükség van arra is, hogy a nyilvántartási rendszer a jövedelmezőség megítéléséhez szükséges információkat is elő tudja állítani, illetve a költségszemlélet is komolyabb szerepet kapjon [Blöndal, 2003b].

Általánosságban az mondhatjuk el, hogy sokkal elfogadottabb, elterjedtebb az eredményyszemlélet használata a számviteli beszámolási rendszerekben, mint a költségvetés készítés során [PWC, 2015]. Azonban számos veszélyt rejthet magába, ha az elszámolási rendszerekbe bevezetik az eredményyszemléletet, de a költségvetésbe nem. A költségvetés ugyanis a legfontosabb dokumentum az államháztartásban, az elszámoltathatóság pedig attól függ, hogy a parlament által elfogadott törvényt mennyire sikerül a gyakorlatban megvalósítani. Ha a költségvetés pénzforgalmi szemléletben készül, ebben a szemléletben fognak a politikusok és egyéb tisztviselők gondolkodni, és fennáll annak a veszélye, hogy az eredményyszemléletben készülő beszámolót pusztán egy számviteli gyakorlatnak tekintik [Blöndal, 2003a; Anessi-Pessina – Steccolini. 2007].

Ez a tendencia figyelhető meg a Brusca et al. [2015] által vizsgált 13 európai uniós országban és Svájcban is: míg az országok államháztartási számviteli rendszereit egyre inkább az eredményyszemlélet alkalmazása jellemzi, a költségvetési rendszerekben kevésbé érvényesül ez a gyakorlat. A vizsgált országokban a központi költségvetést csupán három országban készítik eredményyszemléletben, kettőben módosított eredményyszemléletben, a többi ország pénzforgalmi vagy módosított pénzforgalmi szemléletet alkalmaz. A költségvetés készítési rend jellemzően homogén a vizsgált országokban, a központi kormányzati szint gyakorlatát követik az államháztartás egyéb szereplői is. Az államháztartási számviteli rendszerek ellenben heterogénnek tekinthetők a vizsgálat alanyainál, bár egyre inkább az eredményyszemlélet felé való elmozdulás figyelhető meg valamennyi kormányzati szinten. A központi szint államháztartás számviteli rendszere a vizsgált tizennégy ország közül tízben eredményyszemléletű, további négyben módosított pénzforgalmi szemléletű. A regionális szinten a számviteli rendszer nagyon heterogén képet mutat: előfordul, hogy adott országon belül eltérő számviteli szabályozás van érvényben regionális vagy tartományi önkormányzatoknál (pl.: Ausztria, Belgium, Németország). Helyi önkormányzati szinten a vizsgált tizennégy ország közül nyolcban eredményyszemléletű, kettőben módosított eredményyszemléletű és egyben módosított pénzforgalmi szemléletű számviteli rendszert alkalmaznak. A fennmaradó három országban (Ausztria, Dánia, Németország) nincs egységes szabályozás az összes helyi önkormányzatra vonatkozóan, ezért itt egyszerre többféle számviteli elszámolás működik.

Összességében az alkalmazott számviteli rendszerek nagyon heterogének, különbségek nemcsak az országok között, hanem az egyes országokon belül, a különböző kormányzati szintek között is megfigyelhetők. Jelenleg minden európai ország valamilyen államszámviteli reform különböző szakaszában áll, általános tendenciaként figyelhető meg az elmozdulás az alapvetően pénzforgalmi szemléletű beszámolási rendszer felől a módosított eredményyszemléletű vagy eredményyszemléletű számviteli rendszer felé. Tovább bonyolítja a helyzetet, hogy még abban az esetben is, ha az alkalmazott számviteli

teli módszertan azonos az egyes kormányzati szinteken, mivel az országok többségében nincs egységes szabályozás, az alkalmazott számviteli megoldások a gyakorlatban nagyon különbözhetnek, ezért a harmonizáció a jövőben is kihívást fog jelenteni az uniós országok számára [Rossi et al., 2016].

### 3.2. Az eredményszemléletű számvitelre történő átállás tapasztalatai és a kihívások

Az eredményszemléletű számvitelre való áttérés időigényes, költséges és komoly felkészítő munkát igénylő folyamat, melynek sikerességét jelentős mértékben befolyásolja az, hogy adottak-e hozzá a politikai feltételek, milyen az ország ezirányú felkészültsége, illetve pénzügyi és számviteli kultúrája [Bathó, 2012; Ter-Bogt, 2008]. Az átállás az előzetes tervekhez képest jellemzően jóval több időt vesz igénybe. Portugáliában például már 1990-ben az eredményszemléletű számvitelre való átállás mellett döntöttek, ennek ellenére 2012-ig csekély volt azon államháztartási szervek száma, akik valóban áttértek az új rendszerre [Brusca et al., 2015].<sup>1</sup> 2013-tól indult meg egy újabb reformfolyamat, amelyben a teljes államháztartási szektorban alkalmazandó számviteli rendszer kialakítására törekszenek. Belgiumban majdnem 15 évet vett igénybe az átállás, a 2000 és 2013 között végrehajtott reformoknak köszönhetően tértek át az eredményszemléletű számviteli rendszerre [Bellanca – Vandernoot, 2013]. A hosszú, nehézkes, időigényes bevezetési és átállási folyamat ráirányította a figyelmet az egységes politikai konszenzus hiányára, a tudás és szemléletváltás problémáira mind a politika, mind az alkalmazók körében [Brusca et al., 2015].

Az európai országok többféle módszert alkalmaztak, vagy alkalmaznak az eredményszemléletű számvitel során. Alapvetően három különböző „technikát” különböztethetünk meg az eredményszemléletű számvitel közszférába történő adaptálására [Ernst & Young, 2012; Blöndal, 2003b]:

- „Nagy robbanás”: ezt a megközelítést alkalmazó országok egyszerre reformálják meg az államháztartás valamennyi szintjén (központi, regionális, helyi). Néhány ország, mint például Litvánia és Spanyolország (de ide sorolhatjuk Magyarországot is) ezt a módszert alkalmazta, és egyszerre vezette be az eredményszemléletet az államháztartás valamennyi szektorában. Általában az Európai Unió fiatalabb tagjai<sup>2</sup> követik ezt a metódust.
- „Lépésről-lépésre”: az ebbe a kategóriába tartozó országok fokozatosan vezetik be az eredményszemléletű számvitelt a közszférába. Általában az Európai Unió legrégebbi tagjaira jellemző ez a hozzáállás, amikor a pénzforgalmi szemléletről eredmény-

1 Az 1990-es törvény megkülönböztette a központi kormányzat szervein belül azokat, akik csak adminisztratív feladatokat láttak el azoktól, akik az adminisztratív feladataikon kívül gazdálkodási feladatokat is elláttak (azzal a követelménnyel, hogy a kiadásaik kétharmadát a saját bevételeikből kell finanszírozniuk). Előbbiek számára pénzforgalmi szemléletű, egyszeres könyvvitelt írt elő, míg utóbbiaknak ezt ki kellett egészíteniük egy pénzügyi számviteli elszámolási rendszerrel, ami nagyon hasonló volt a vállalati szférában alkalmazotthoz (elhatárolás alapú, kettős könyvvitel).

2 2004 után belépők

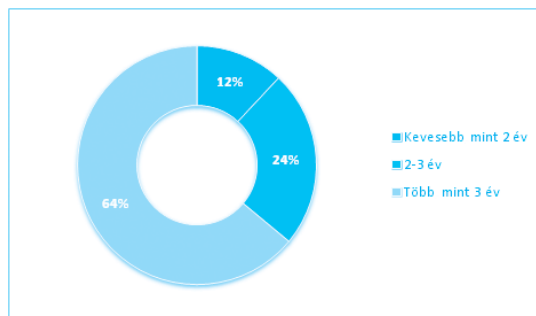


szemléletre váltanak. Ez a fokozatos megközelítés jellemzően a helyi önkormányzati szint elszámolásának a megreformálásával kezd, bár ezt nagyban befolyásolja, hogy milyen típusú önkormányzati modell működik az adott országban. Például Németországban a reformok elsősorban a szövetségi és a helyi szintre irányultak, miközben a központi kormányzat megtartotta a pénzforgalmi szemléletű elszámolási rendszerét [Ridder et al., 2005].

- „Kulisszák mögött”: ebben az esetben az új típusú számviteli rendszert egy bizonyos ideig a régi rendszerrel párhuzamosan tesztelik. A végleges szabályokat pedig a kísérleti időszak eredményeinek figyelembe vételével dolgozzák ki. Például Olaszországban a helyi szint szereplőivel kísérleteztek a bevezetendő reformokkal összefüggésben [Nasi–Steccolini, 2008].

Ebből következően a nemzetközi tapasztalatok azt mutatják, hogy a bevezetés időtartama nagyon eltérő lehet, mivel a reformok köre és végrehajtása nagyon különböző. A legtöbb átállási folyamat több mint három év intenzív munkát igényel (2. ábra), nem számolva az előkészítési szakasszal, ami a tapasztalat szerint szintén két-három évig tart. Az eredmény szemlélet bevezetése ugyanis szemléletbeli változást is magával kell, hogy hozzon. Az átállás folyamata intenzív munkát követel meg egyrészt a szervezetek számviteli részlegeitől, másrészt a teljes szervezettől, hiszen újra kell gondolni a szervezeten belüli folyamatokat és felelősségi viszonyokat is. Az átállási folyamat nem ér véget azzal, hogy a szervezetek elkészítik az első beszámolójukat az új szabályok szerint. Szükség van arra, hogy törekedjenek az információ előállítás minőségének javítására az azt követő években, és hogy az új számviteli gyakorlatok a megszokott ügymenet részévé váljanak [PWC, 2013].

2. ábra: Az átállási folyamat hossza (%) (N=100)



Forrás: PWC [2013: 24]

Az átállási folyamat számos kihívást rejt magában, hiszen mind időben, erőfeszítésben és pénzben jelentős erőforrásokat igényel. Az európai országok a legnagyobb kihívásoknak az átállás során az alábbiakat tekintették [Brusca et al., 2015]:



- Képzett szakemberek hiánya: az eredményszemléletű számvitel sokkal összetettebb rendszer, mint a pénzforgalmi szemléletű, ezért nagyobb szakértelmet igényel, valamint a nem számviteles munkatársak nagyobb mértékű bevonását a döntéshozatalba. Számos európai országban megfigyelhető a politikusok és a köztisztviselők körében egyaránt az alacsony szintű számviteli képzettség (pl. Görögország, Olaszország). Azokban az országokban azonban, ahol az eredményszemléletű számvitelnek komoly hagyományai vannak (pl. Finnország, Svájc, Egyesült Királyság), a közszférában dolgozók számviteli tudása magasabb szintű.
- Információtechnológiai (IT) rendszerek (nem) megfelelősége: az új számviteli rendszer bevezetése gyakran szükségessé teszi új IT rendszerek bevezetését is, ami egyrészt megnehezíti az átállást a felhasználók számára és a reformfolyamatot még költségesebbé teszi.
- Politikai konszenzus hiánya: jelentős számú európai ország számolt be arról, hogy a politikai konszenzus hiánya megnehezítette az átállási folyamatot. A reformok alacsony támogatottságát alapvetően két tényező okozza: egyrészt számos országban a politikusok elsősorban a pénzforgalmi szemléletű költségvetési számvitelre alapozzák a döntéseiket; másrészt a jelenleg alkalmazott számviteli rendszert alkalmasnak tartják az információs szükségletek kielégítésére, így nem látják indokoltnak a további változtatások bevezetését.
- A bevezetés költségigényessége: az IT eszközök adaptációja mellett költséget jelent a közszféra dolgozóinak képzése is. Költségvetési megszorítások időszakában ez egy komoly akadályt jelent a reformok megvalósításában, különösen azokban az országokban, ahol az alkalmazott államháztartási számviteli rendszer nagyon éretlen, így ezek a kiadások még jelentősebbek lennének.

A tapasztalatokat figyelembe véve azt mondhatjuk, hogy az átállás az eredményszemléletű számvitelre egyik ország számára sem volt egyszerű folyamat. A legtöbb 2004 után csatlakozott ország a bevezetés során a „nagy robbanás” módszert választotta, vagyis egyszerre vezette be az új számviteli modellt a teljes kormányzati szférában. Ennek a gyors váltásnak az eredményeként számos ország számol be nehézségekről az eredményszemléletű számvitel alkalmazása során, így a dolgozók további képzésére és egyéb kiadásokra van szükség ahhoz, hogy az átállás sikeresnek legyen tekinthető [Ernst & Young, 2012].

#### **4. AZ EREDMÉNYSZEMLELETŰ SZÁMVITEL BEVEZETÉSE MAGYARORSZÁGON**

A hazai eredményszemléletű államháztartás számviteli rendszer bevezetésére az államháztartás számviteléről szóló 4/2013 (I.11) kormányrendelet (továbbiakban: Áhsz.) 2014. január 1-jei hatályba lépésével került sor. A szabályozás kiterjedt tulajdonképpen az államháztartás egészére: a központi és a helyi önkormányzati szintre. A változás az államháztartás számviteli – könyvvézetési és beszámolási – rendszerére vonatkozóan hozott jelentős változásokat.

#### 4.1. Változások a szabályozásban

A kormányrendelet az államháztartás számvitelt költségvetési és pénzügyi számvitelre tagolja. A költségvetési számvitel alapvetően az előirányzatok, a kötelezettségvállalások és pénzforgalmi teljesítések alakulásával kapcsolatos események hatását ragadja meg, a pénzügyi számvitel pedig a vagyona, illetve a tevékenység eredményére vonatkozóan biztosítja a folyamatos, zárt rendszerű nyilvántartást. Ily módon egy-egy gazdasági eseményt általában rögzíteni szükséges a költségvetési és a pénzügyi számvitelben is, ami tulajdonképpen „kettőször kettős” könyvvitelt eredményez. A költségvetési számvitel hasonlít a korábban, 2014 előtt az államháztartás egészében alkalmazott módosított pénzforgalmi számvitelhez, míg a pénzügyi számvitel a vállalkozási számvitelben használt fogalmakat és megközelítést tükrözi. Habár az Áhsz. szerint a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény rendelkezéseit a sajátosan érvényesülő számviteli alapelveken túlmenően csak akkor lehet alkalmazni, ha azt a kormányrendelet kifejezetten elrendeli, mégis az új számviteli szabályozás a számviteli törvény szemléletét és elszámolási elveit követi [Osgyáni, 2015]. Az Áhsz. jelentős mértékben egységesíti az államháztartás gazdálkodó szervezeteinek számviteli rendszerét. A korábbi szabályozásokhoz képest „szigorúbb” előírásokat fogalmaz meg a könyvvézetés, a bekerülési érték, az egyes értékelési eljárások és a számlakeret, számlarend használatát illetően, lecsökkentve a gazdálkodó számviteli politikájában meghatározandó kérdések körét.

A beszámolási kötelezettség tartalma megváltozott (2. táblázat). A jogszabály tételesen felsorolja és mellékleteiben meghatározza a beszámoló költségvetési számvittel és pénzügyi számvittel alátámasztó részeit. A költségvetési számvitelhez kapcsolódó költségvetési jelentés a költségvetési bevételek és kiadások, valamint a finanszírozási bevételek és kiadások előirányzatainak, kötelezettségvállalásainak és teljesítésének adatait tartalmazza külön űrlapokon. A maradványkimutatás pedig a költségvetési és finanszírozási bevételek, valamint kiadások teljesítési adatait tartalmazza alaptevékenységre és vállalkozási tevékenységre szétbontva.

2. táblázat: A költségvetési beszámoló részei, és alátámasztó számviteli rendszerei

Költségvetési számvitel	Pénzügyi számvitel
<ul style="list-style-type: none"> <li>• költségvetési jelentés</li> <li>• maradvány kimutatás</li> <li>• adatszolgáltatás a személyi juttatások és a foglalkoztatottak, választott tisztviselők összetételéről</li> <li>• adatszolgáltatás a társadalombiztosítás pénzügyi alapjaiból folyósított egyes ellátások és támogatások tervezett összegeiről és teljesítéséről</li> <li>• önkormányzati alrendszer sajátos gazdálkodásához kapcsolódó elszámolások</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• mérleg</li> <li>• eredménykimutatás</li> <li>• költségekről és megtérült költségekről szóló kimutatás</li> <li>• kiegészítő melléklet</li> </ul>

Forrás: Áhsz. alapján saját szerkesztés

A beszámoló pénzügyi számvittel alátámasztott része a mérleg, ami a gazdálkodó vagyoni helyzetét mutatja be, az eredménykimutatás, ami az adott időszak tevékenységének eredményét számszerűsíti. A költségekről és megtérült költségekről szóló kimutatás szakfeladatonként határozza meg az egyes tevékenységek önköltségét, megtérült és meg nem térült önköltségét, a kiegészítő melléklet az eszköz oldalon található vagyonelemek alakulására és értékvesztésére vonatkozóan ad kiegészítő információkat.

#### 4.2. Hazai bevezetés sajátosságai, értékelése

Az alapvetően pénzforgalmi szemléletű államháztartás számviteli rendszer hiányosságai – úgymint adott időszak tevékenysége eredményének meghatározása, az időbeli elhatárolások kérdésköre, az értékcsökkenés eredményre gyakorolt hatása, vagy a vagyonertékelés és vagyonszármazás számbevétel körüli bizonytalanságok stb. – jó ideje ismertek szakmai körökben, éppen ezért az eredményszemléletű számvitelre történő áttérés gondolata sem teljesen új keletű [Vigvári, 2006; Kovács, 2014]. Ugyanakkor a közpénzügyi reformok részeként megfogalmazott eredményszemléletű számvitel bevezetéséről szóló szakmai vita és társadalmiasítás folyamata csak 2012-ben gyorsult fel igazán, melyben a Nemzetgazdasági Minisztérium mellett jelentős szerepet vállalt az Állami Számvevőszék. A Számvevőszék közreműködésével konferenciák, konzultációk, előadások kerültek megrendezésre, melyek központi eleme a meglévő módosított pénzforgalmi szemléletű államháztartás számviteli rendszer gyengeségeinek feltárása volt, és ezzel együtt az eredményszemléletű számvitelre való átállás szükségességének a hangsúlyozása [Pályi, 2015].

Maga az államháztartás számviteléről szóló kormányrendelet 2013. január 11-én került kihirdetésre, és 2014. január 1-től lépett hatályba. A hatályba lépéssel párhuzamosan szükség volt az államháztartás rendszerének folyamatait és gazdálkodását meghatározó jogszabályok, különösen az államháztartási törvény és annak végrehajtására vonatkozó kormányrendelet módosítására. A módosítások alapvetően koherens módon összehangolják, és egységes fogalomhasználattal látják el a jogszabályokat, többek között az egységes rovatrend kialakításával, a költségvetési és pénzügyi könyvvezetéssel, a beszámolóval és zárszámadással, vagy a vagyonszármazásokkal kapcsolatban; az államháztartásról szóló törvény több esetben hivatkozik az államháztartás számviteli kormányrendeletre és fordítva. Ahogy azt korábban kifejtettük, a nemzetközi tapasztalatok azt mutatják, számos fejlett országban az eredményszemléletű számvitel bevezetésénél gondot okozott az egységes és az államháztartás egészére kiterjedő szabályozás hiánya. Sőt az országon belüli egységes és világos szabályozás hiánya a költségvetési, a számviteli és beszámolási rendszerek divergenciájához vezet az egyes alrendszerek (központi, regionális/tartományi, helyi) között. A hazai szabályozás egységesnek tekinthető, az államháztartás alrendszerében a sajátosságokat figyelembe vevő rendelkezéseken kívül nincsenek eltérő szabályozások, vagy eltérő számviteli standardok, sőt a korábbi gyakorlathoz képest kevesebb a számviteli politikában meghatározandó módszerek, előírások és eljárások köre.

Ahogy az a vizsgált országok példáján megfigyelhettük, számos országban csak az államháztartás bizonyos alrendszerénél történt meg az átállás; van olyan ország,

ahol az eredményszemléletű számvitel bevezetése központi szinten valósult csak meg, de van példa arra is, hogy alulról jövő kezdeményezéseknek köszönhetően a helyi szint áttérése előrehaladottabb állapotban van, mint a központi alrendszeré. E tekintetben a hazai eredményszemléletű számvitel bevezetése pozitívan értékelhető, hiszen az átállás egyszerre érintette az államháztartás központi és önkormányzati alrendszerét. A nemzetközi tapasztalat azt mutatja, hogy az egységes politikai konszenzus hiánya jelentős mértékben akadályozhatja az eredményszemléletű számvitel bevezetését. Hazánkban a központi alrendszer mellett az önkormányzati alrendszer is támogatta az átállást: mind a Megyei Jogú Városok Szövetsége, mind a Települési Önkormányzatok Országos Szövetsége kinyilvánította elkötelezettségét az eredményszemléletű számvitel bevezetésével összefüggésben.

Az eredményszemléletű számviteli rendszerre történő áttérés egyik kritikus pontja a bevezetés előkészítése, végrehajtása és időbeni ütemezése volt. Ennél a pontnál több kérdés felmerül, ezek közül a legfontosabbak:

- a bevezetés az államháztartás mely alrendszerét érintse;
- az eredményszemlélet bevezetése néhány költségvetési szervre, vagy az egész alrendszerre vonatkozzon;
- megmaradjon-e az új számvitel mellett „kifutó” rendszerben a régi számvitel alkalmazása;
- mennyi a szükséges jogszabályok elkészítésének időigénye;
- mennyi időt kell biztosítani a felkészüléshez és adaptációhoz.

Mint láttuk, hazánkban 2014-től kötelező az új államszámvitel alkalmazása az államháztartás mindkét alrendszerében, az alrendszerek minden szereplője számára, úgy, hogy a korábban használt számvitelt már nem lehet alkalmazni<sup>3</sup>. A nemzetközi tapasztalatok és ajánlások a bevezetés előkészítésére 2-3 éves felkészülési időt javasolnak, és legalább ennyire fontos a tényleges adaptáció időszaka, amihez szintén 2-3 évre van szükséges. A hazai szakirodalomban viszonylag kevés elemzés jelent meg az eredményszemléletű számvitelre történő áttérés mikéntjéről, egy, a témával foglalkozó tanulmány [Bathó, 2012] a nemzetközi tapasztalatokhoz hasonló időszükséglettel számol. Az új államháztartás számviteli kormányrendelet kihirdetése (2013. január 11.) és hatályba lépése (2014. január 1.) között hozzávetőlegesen eltelt egy év szolgált a felkészülésre, amit tovább nehezített, hogy a tényleges könyvelési szabályokat rögzítő 38/2013. (IX.19.) NGM rendelet 2013. szeptember közepén jelent meg, illetve a kormányzati funkciók és szakszolgálatok használatának rendjéről szóló 68/2013. (XII.29) NGM rendelet 2013. decemberének legvégén került kihirdetésre. Ezek a tények nemcsak az államháztartás számvitelt alkalmazók körében okoztak gondot a felkészülésben, hanem az új számviteli rendszer technikai hátterét biztosító informatikai, fejlesztő és szolgáltató cégeknek is<sup>4</sup>. A

3 A 2013. évi beszámolót még a régi szabályozás szerint kellett elkészíteni, továbbá az áttéréshez szükség volt a beszámoló adatainak rendező tételeket könyvelni és rendező mérleget készíteni, hogy az új jogszabálynak megfelelő nyitó adatokat lehessen előállítani.

4 Az informatikai rendszerekkel összefüggő problémákra az Állami Számvevőszék is felhívta a figyelmet

könyvelő programok érdemi átalakítását ténylegesen szeptemberben lehetett megkezdeni, úgy, hogy decemberben már szükség lett volna az azokban történő munkavégzésre. Ráadásul az államháztartás számviteli biztosító szoftverek nem egyszerű könyvelést, hanem integrált gazdálkodást (könyvelést, készletgazdálkodást, tárgyi eszköznyilvántartást stb.) biztosító programok, ezért a modulok közötti kapcsolat megteremtése még bonyolultabbá tette az átalakítást.

Arra a kérdésre, hogy érdemes volt-e bevezetni a közzsférába az eredményszemléletű számvitelt, például egy költség-haszon elemzés segítségével adhatjuk meg a választ. Ennek az elvégzése azonban korántsem egyszerű feladat, hiszen még az eredményszemlélet alkalmazásában úttörő szerepet betöltő európai országok sem sok elemzést készítettek arról, mennyibe került az új módszertan alkalmazása. Jellemzően egy-egy területet átfogó költségbecsléseket találhatunk csak, ilyen például a munkaerőköltség, a hardver és szoftver eszközök beszerzésének költsége és a továbbképzések költsége [Simon, 2012]. Még ennél is nehezebb feladat lenne a hasznokat megbecsülni, legfőképp amiatt, mert hazánkban az új módszertan alkalmazása még gyerekcipőben jár, így a költségek jelenleg még hangsúlyosabbak, mint az elérhető hasznok, ami tovább torzítaná az elemzés eredményét.

Bár a bevezetés tényleges költségigényét nehéz lenne megbecsülnünk, az információtechnológiai eszközök adaptációja mellett hazánkban komoly költséget jelentett a közzsféra dolgozóinak képzése is. Utóbbi fontosságát támasztja alá, hogy számos országban az eredményszemléletű számvittel kapcsolatos korlátozott ismeretek hozzájárulnak annak be nem vezetéséhez, vagy csak korlátozott módon történő adaptációjához. Hazánkban a Nemzetgazdasági Minisztérium és a Magyar Államkincstár kezdeményezésére és közreműködésével számos előadás, szakmai fórum zajlott le 2013-ban, melynek célja az eredményszemléletű számvitelre történő felkészítés és felkészülés volt. A Magyar Államkincstár honlapján külön oldalt hoztak létre, ami az új számviteli rendszerrel kapcsolatos információkat, oktatási és szakmai segédleteket tartalmazza. Ennek ellenére a közzsféra dolgozóinak felkészülésére és felkészítésére szintén rövid idő állt rendelkezésre, hiszen az érintettek a 2014. évi gazdasági események tényleges könyvelési szabályait a 38/2013. (IX.19) NGM rendelet kihirdetésekor ismerhették meg, illetve ehhez az NGM rendelethez kapcsolódó könyvelési segédletek csak 2014 szeptemberében kerültek fel az erre a célra rendszeresített kincstári honlapra. Természetesen a szakmai ismeretek elsajátításán, egységes értelmezésén és használatán túlmenően szükség van egyfajta szemléletváltásra, az eredményszemlélet elsajátítására is, ami a szakirodalom szerint általában hosszabb időt igényel<sup>5</sup>. A fentebb kifejtettek következtében az államháztartás központi és önkormányzati alrendszerében 2014-ben komoly problémát oko-

---

egy a 2013. évi zárszámadás és rendezőmérleg kapcsán, illetve az önkormányzati alrendszerben végzett ellenőrzése és vizsgálata során [Benedek et al., 2014].

5 A bevezetésnél különös jelentőséggel bír a szabályozások és előírások helyes alkalmazása. Az egységes jog és számviteli gyakorlatok kialakítására, terjesztésére és fejlesztésére több országban (pl. Svédország, Finnország, Olaszország) működik erre a célra létrehozott szakmai intézmény. Hasonló szervezet hazánkban is elősegíthetné az adaptációt, továbbá közreműködhetne a mindenkori államháztartás számviteli standardok, gyakorlatok kialakításában és terjesztésében.

zott a jogszabályban előírt adatszolgáltatási kötelezettség határidőre történő és pontos teljesítése [Dancsó, 2014].

Fontos ugyanakkor hangsúlyozni, hogy az új számviteli rendszer bevezetése nem érintette az államháztartás szervezeteinek költségvetés készítési gyakorlatát, a költségvetés szerkezete, felépítése és logikája megmaradt a korábbi módosított pénzforgalmi szemléletben. Nemzetközi viszonylatban ez nem tekinthető egyedi sajátosságnak, hiszen láttuk, hogy a vizsgált tizenöt ország közül mindössze ötnél készül a költségvetés eredményszemléletben, vagy módosított eredményszemléletben, de ezt erősíti meg egy 140 országra kiterjedő vizsgálat, mely szerint az eredményszemléletű számvitelt alkalmazó országok 40 százaléka készíti a költségvetését ugyanilyen szemléletben [PWC, 2013]. Ugyanakkor a szakirodalom szerint ez több szempontból problémát okozhat. Az eltérő tervezés és beszámolási gyakorlat egyrészt bonyolultabbá teszi az adatok összehasonlítását és értelmezését, másrészt fennáll a veszélye annak, hogy a döntéshozók a „régiről” szemléletben hozzák meg a döntéseiket. A költségvetés ugyanis az államháztartás legfontosabb dokumentuma, ráadásul a beszámolás a költségvetés elfogadását követő aktus. Hiába jelenik meg például beszámoláskor, hogy mekkora volt a gazdálkodó eszközeihez kapcsolódó amortizáció, ha tervezéskor a vagyon pótlására vonatkozó külön előirányzat nem lett elkülönítve. Előfordulhat bizonyos kötelezettségvállalások esetén, melyek hatása tárgyvetet követően jelenik meg, hogy a döntéshozók utólag, beszámoláskor szembesülnek a kötelezettségvállalások tényleges pénzügyi hatásával. Az új számviteli rendszernek köszönhetően a korábbi szabályozáshoz képest pontosabb és naprakészebb adatok állíthatók elő többek között a gazdálkodó követelés és kötelezettségállományával összefüggésben, az egyes vagyonelemek számbevétele kapcsán, vagy a tárgyi eszközök állapotát, amortizációját illetően. A kormányzati funkciók és szakfeladatok kialakításával számszerűsíthetővé válik a gazdálkodó adott kormányzati funkcióra vonatkozó kiadása és bevétele, illetve adott szakfeladatához kapcsolható tevékenységének eredménye, megtérülése, így végső soron az egyes tevékenységek összehasonlíthatóvá válnak. A kérdés inkább az – s e tekintetben a bevezetés egyik legnagyobb veszélyének fogható fel –, hogy az eredményszemléletű számvitellel előállított adatok mennyiben válnak ténylegesen információvá, és ezek az információk beépülnek-e a későbbiekben a tervezésbe.

A hazai bevezetés sajátosságainak nemzetközi tapasztalatokkal történő összehasonlítását és értékelését az alábbi SWOT elemzés összegzi (3. táblázat).

3. táblázat: Az eredményszemléletű számvitel hazai bevezetésének SWOT elemzése

Erősségek	Gyengeségek
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Az átállás mindkét (központi és önkormányzati) alrendszerben egységesen megtörtént.</li> <li>• Alapvetően egységes politikai akarat megkönnyítette a bevezetést, időben nem húzódott el.</li> <li>• Pontos, naprakész, nagy mennyiségű adatállomány a gazdálkodó pénzügyi, vagyoni helyzetéről (pl.: naprakész vevői, szállítói állomány, tárgyi eszközök állapota stb.).</li> <li>• A gazdálkodó egyes tevékenységeinek számszerűsítése (COFOG és szakfeladat rend).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Áttérésre rendelkezésre álló rövid idő, mind az alkalmazók, mind az informatikai szolgáltató cégek vonatkozásában.</li> <li>• Az új számviteli rendszer bevezetésének és működtetésének idő- és költségigénye.</li> <li>• A költségvetés továbbra is módosított pénzforgalmi szemléletben készül.</li> </ul>
Lehetőségek	Veszélyek
<ul style="list-style-type: none"> <li>• A nagyobb mennyiségű adatállományból jobb minőségű információt lehet előállítani, ami hatékonyabb gazdálkodáshoz vezethet.</li> <li>• Az előállított információk hasznosíthatósága tervezéskor (pl. költségvetés tervezés, beruházási döntés tervezése stb.).</li> <li>• Teljesítménymérés a COFOG és szakfeladat rendnek köszönhetően az egyes tevékenységek valódi erőforrásigénye és eredménye számszerűsíthető.</li> <li>• A naprakész nyilvántartásoknak köszönhetően a pénzügyi ellenőrzés hatékonyabbá válhat.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• A bevezetésre rendelkezésre álló rövid idő következtében megkérdőjelezhető az előállított adatok megbízhatósága, főként az átállás időszakában.</li> <li>• A költségvetés tervezése megmaradt módosított pénzforgalmi szemléletben, az előállított adatok és információk kis mértékben kerülnek felhasználásra tervezéskor.</li> <li>• Az egyszerre pénzforgalmi és eredmény-szemléletű számvitel párhuzamos alkalmazása miatt az eredmény-szemlélet nem veszi át a fő információs rendszer szerepét, így az előállított információk alkalmazása korlátozott.</li> </ul>

Forrás: saját szerkesztés

## 5. KONKLÚZIÓ

Fontos, hogy az eredményszemlélet tovább erősödjön nemcsak az államháztartás számvitelt alkalmazók, hanem (ami még fontosabb) a döntéshozók szintjén is. Az alapvetően pénzforgalmi szemléletben készülő költségvetés és azt ezt alátámasztó költségvetési számvitel mellett, az eredményszemlélethez kapcsolódó pénzügyi számvitel alkalmazása ne csak egy szükséges jogszabályi kötelezettség teljesítése legyen, hanem annak információs rendszeréből nyerhető adatok ténylegesen figyelembe vételre kerüljenek egy-egy döntés meghozatalakor, és végső soron hozzájáruljanak az erőforrások eredményes, hatékony és gazdaságos felhasználásához rövid és hosszú távon egyaránt.



Hazánkban az átállás a nemzetközi gyakorlatokhoz képest rövidebb idő alatt zajlott le, ennek következtében a bevezetés és alkalmazás nagyon komoly és intenzív munkát követelt és követel meg az államháztartás számvitelben érintett valamennyi szereplő részéről. Az eredményszemléletű számvitel bevezetése megtörtént, ugyanakkor az eredményszemléletre történő átállás, ezáltal a jogszabályok helyes értelmezése és alkalmazása nem megy egyik napról a másikra, az adaptációhoz hosszabb idő szükséges<sup>6</sup>. Mivel a kezdeti nehézségek miatt az új rendszerből származó információk megbízhatósága jelenleg még alacsony mértékű és így a gyakorlati hasznosításuk is korlátozott, ezért fontos, hogy az újonnan keletkező információkat folyamatosan teszteljék, és idővel fokozatosan építsék is azokat be a döntéshozatalba. Ugyanígy fontos tanulni a nemzetközi tapasztalatokból is, hiszen ezek hozzásegíthetnek egy „best practice” megtalálásához. Csak ilyen formában biztosítható, hogy egy teljesítményalapú szemléletmód alakuljon ki, és a közösségi forrásokat hatékonyabban, eredményesebben és gazdaságosabban használják fel.

## FELHASZNÁLT IRODALOM

- Anessi-Pessina, E. – Steccolini, I. (2007): “Effects of Budgetary and Accruals Accounting Coexistence: Evidence from Italian Local Governments” *Financial Accountability & Management* 23(2): 113-131.
- Bathó F. (2012): “Melyik úton, merre tovább? Az eredményszemléletű számvitelre történő áttérés elvi programja” *Pénzügyi Szemle* 57(4): 426-443.
- Bellanca, S. - Vandernoot, J. (2013): “Analysis of Belgian Public Accounting and Its Compliance with International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 1, 6 and 22” *International Journal of Business and Management* 8(9): 122–133.
- Benedek M. – Szenténé Tubak K. – Farkas M. R. (2014): *Az eredményszemléletű számvitelre áttérés tapasztalatai az önkormányzatoknál*. <http://www.penzugyiszemle.hu/tanulmanyok-eloadasok/eredmenyszemleletu-szamvitelre-atteres-tapasztalatai-az-onkormanyzatoknal> Letöltve: 2017.07.11.
- Blöndal, J. R. (2003a): “Accrual Accounting and Budgeting – Key Issues and Recent Developments” *OECD Journal on Budgeting* 3(1): 43-49.
- Blöndal, J. R. (2003b): “Budget Reform in OECD Member Countries: Common Trends” *OECD Journal on Budgeting* 2(4): 7-26.
- Brusca, I. – Caperhione, E. – Cohen, S. – Manes Rossi, F. (2015): *Public Sector Accounting and Auditing in Europe*. Palgrave Macmillan, Basingstoke.

---

6 A nemzetközi gyakorlatban több esetben előfordult, hogy csak bizonyos típusú költségvetési intézménynél vagy többféle költségvetési szervnél minta jelleggel, előzetes teszt üzemmód alkalmazásával történt az átállás. Ennek a módszernek az az előnye, hogy a teszt üzemmódban feltárt problémákat nem utólag, hanem még a rendszerszintű bevezetés előtt korrigálni lehet, megkönnyítve az áttérést. Habár a hazai átállással kapcsolatos feladatok lényegében végrehajtásra kerültek, érdemes lett volna egy hasonló forgatókönyvet komolyan fontolóra venni.

- Carlin, T. M. (2005): "Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector" *Financial Accountability & Management* 21(3): 309-336.
- Ernst & Young (2012): *Study on Public Accounting and Auditing*. <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/study-on-public-accounting-and-auditing-2012.pdf/5ad43e2b-2ba7-4b05-afab-d690fc2ad9dd> Letöltve: 2017.07.11.
- Európai Bizottság (2008): *Az EU számviteli rendszerének korszerűsítése*. [http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/modern\\_accounts/modernising\\_EU\\_accounts\\_hu.pdf](http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/modern_accounts/modernising_EU_accounts_hu.pdf) Letöltve: 2017.07.11.
- Halmosi P. (2013): "A gazdasági válság hatása az OECD országok önkormányzataira" *Pénzügyi Szemle* 58(3): 296-309.
- Hood, C. (1995): "The „new public management” in the 1980s: Variations on a theme” *Accounting, Organisation and Society* 20(2-3): 93-109.
- Kovács Á. (2014): *Vázlatos betekintés a közpénzügyi döntéshozatal alapjaiba*. Oktatóiskutató és Fejlesztő Intézet, Budapest.
- Nasi, G. – Steccolini, I. (2008): "Implementation of accounting reforms. An empirical investigation into Italian local governments” *Public Management Review* 10(2): 175-196.
- OECD (1993): *Accounting for What? The Value of Accounting to the Public Sector. Occasional Papers on Public Management*. OECD, Paris.
- Osgyáni J. (2015): "A számviteli törvény államháztartási vonatkozásai I. rész” *Számvitel, adó, könyvvizsgálat* 57(10): 461-462.
- Pályi K. Á. (2015): "A Számvevőszék hozzájárulása a jó kormányzáshoz és a számvitel megújításához” *Pénzügyi Szemle* 60(4): 536-556.
- PWC (2013): *Towards a new era in government accounting and reporting*. <https://www.pwc.com/gx/en/psrc/publications/assets/pwc-global-ipsas-survey-government-accounting-and-reporting-pdf.pdf> Letöltve: 2017.07.11.
- PWC (2015): *Towards a new era in government accounting and reporting, 2nd edition*. <http://www.pwc.com/gx/en/industries/government-public-services/public-sector-research-centre/publications/government-accounting-and-reporting-pwc-global-ipsas-survey.html> Letöltve: 2017.07.11.
- Pongrácz É. – Kuszinger A. (2014): *Az eredményszemléletű számvitel bevezetésének problémái a zárszámadási ellenőrzés tapasztalatai alapján*. <http://www.penzugyiszemle.hu/tanulmányok-eloadasok/az-eredmenyszemleletu-szamvitel-bevezetesenek-problemai-a-zarszamadasi-ellenorzes-tapasztalatai-alapjan> Letöltve: 2017.07.11.
- Rossi, F. M.– Cohen S. – Caperchione, E. – Brusca I. (2016): "Harmonising public sector accounting in Europe: thinking out of the box” *Public Money & Management* 36(3): 189-196.
- Ridder, H-G. – Bruns H. J. – Spier, F. (2005): "Analysis of public management change processes: the case of local government accounting reforms in Germany” *Public Administration* 83(2): 443-471.
- Simon J. (2012): *Az államháztartási számvitel alapjai és a közpénzügyi információs rendszer*. CompLex Kiadó, Budapest.

- Ter-Bogt, H. J. (2008): “Recent and future management changes in local government: continuing focus on rationality and efficiency?” *Financial Accountability and Management* 24(1): 31-57.
- Vigvári A. (2006): “Közpénzügyi reformok megvalósításának egy lehetséges útja” *Pénzügyi Szemle* 51(2): 127-146.
- Vigvári A. (2010): “Megtelt-e a konfliktuskonténer? Néhány pénzügyi szempont a helyzetértékeléshez és a rendszer átalakításához” *Pénzügyi szemle* 55(3): 465 – 487.

## **JOGSZABÁLYOK**

A számvitelről szóló 2000. évi C törvény

Az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény

Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló 2011. évi CXCV. törvény

Az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet

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

A kormányzati funkciók, államháztartási szakfeladatok és szakágazatok osztályozási rendjéről szóló 68/2013. (XII. 29.) NGM rendelet

## MELLÉKLET

1. melléklet: Nemzetközi kitekintés az európai országokban alkalmazott államháztartási információk rendszerekről

Országok	Költségvetési rendszer	Államháztartás számviteli rendszer	Áttérés ideje/ időigénye	Folyamatban van a nemzeti számviteli standardok harmonizálása
<b>Ausztria</b>	Központi szinten eredményszemlélet, többi módosított pénzforgalmi	Központi kormányzat: Eredményszemlélet Regionális szint: Változó Helyi önkormányzatok: Különböző alapok	2007-2013	Igen
<b>Belgium</b>	Pénzforgalmi	Központi kormányzat: Eredményszemlélet Regionális szint: Régióként különbségek Helyi önkormányzatok: Eredményszemlélet	2000-2013	Régióként változó
<b>Dánia</b>	Pénzforgalmi	Központi kormányzat: Eredményszemlélet Regionális szint: Eredményszemlélet Helyi önkormányzatok: Pénzforgalmi/ módosított eredményszemlélet	2003-2006	Nem
<b>Finnország</b>	Központi szinten módosított ered-mény- szemlélet, helyi szinten ered-ményszemlélet	Központi kormányzat: Eredményszemlélet Regionális szint: n/a Helyi önkormányzatok: Eredményszemlélet	A 90-es évek végén történt meg az átállítás mindkét alrendszerben.	Már megvalósult



<b>Franciaország</b>	Módosított pénzforgalmi	<p>Központi kormányzat: Eredmény-szemlélet Regionális szint: Módosított eredmény-szemlélet Helyi önkormányzatok: Módosított eredmény-szemlélet</p>	A központi szint 2000-2007 között tért át, a helyi szint a '90-es években fokozatosan.	Igen
<b>Németország</b>	Kamerális/pénzforgalmi	<p>Központi kormányzat: Módosított pénzforgalmi Regionális szint: Legtöbb pénzforgalmi szemléletet alkalmaz, néhány eredmény-szemléletet Helyi önkormányzatok: Legfőképpen eredmény-szemlélet, de a (módosított) pénzforgalmi még mindig megengedett</p>	A helyi szint a '90-es évek végétől fokozatosan áll(t) át.	Nem
<b>Görögország</b>	Pénzforgalmi	<p>Központi kormányzat: Módosított pénzforgalmi Regionális szint: Pénzforgalmi/ eredmény-szemlélet a közeljövőben Helyi önkormányzatok: Eredmény-szemlélet</p>	<p>A helyi szint a 2000-es évektől fokozatosan állt áll. 1995 óta elvileg a beszámolót ki kell egészíteni eredmény-szemléletű adatokkal, de nem sok eredményt hozott. A kétféle rendszer a mai napig párhuzamosan működik, nem valósult meg a teljes átállítás.</p>	Igen

<b>Olaszország</b>	Módosított pénzforgalmi	Központi kormányzat: Módosított pénzforgalmi és eredményszemlélet Regionális szint: Módosított pénzforgalmi és eredményszemlélet Helyi önkormányzatok: Módosított pénzforgalmi és eredményszemlélet	1995 óta elvileg a beszámolót ki kell egészíteni eredményszemléletű adatokkal, de nem sok eredményt hozott. A kétféle rendszer a mai napig párhuzamosan működik, nem valósult meg a teljes átállás.	Már megvalósult
<b>Hollandia</b>	Központi szinten módosított pénzforgalmi, helyi szinten módosított eredményszemlélet	Központi kormányzat: Módosított pénzforgalmi szemlélet Regionális szint: n/a Helyi önkormányzatok: Módosított eredmény-szemlélet	Az önkormányzatok, tartományok 1985 óta eredményszemléletűek, a központi szint nem állt át és nem is tervezik.	Nem
<b>Portugália</b>	Pénzforgalmi	Központi kormányzat: Eredményszemlélet Regionális szint: n/a Helyi önkormányzatok: Eredményszemlélet	A reformprojekt 1997-ben indult el, a 2012 utáni újabb reformok keretében állt át a legtöbb államháztartási szerv.	Igen
<b>Spanyolország</b>	Módosított pénzforgalmi	Központi kormányzat: Eredményszemlélet Regionális szint Eredményszemlélet Helyi önkormányzatok: Eredményszemlélet	A '80-as évek óta eredményszemléletű a teljes közszfé-ra számvitele.	Már megvalósult



<b>Svédország</b>	Módosított eredményszemlélet	Központi kormányzat: Eredményszemlélet Regionális szint: n/a Helyi önkormányzatok: Eredményszemlélet	A korai '90-es években fejeződött be az átállás központi szinten, az önkormányzatoknál még korábban.	Már megvalósult
<b>Svájc</b>	Eredményszemlélet	Központi kormányzat: Eredményszemlélet Regionális szint: Eredményszemlélet Helyi önkormányzatok: Eredményszemlélet	A kantonok és önkormányzatok korán, még a '80-as évek elején bevezették az eredmény-szemléletű számvitelt, szövetségi szinten 2007-ben valósult meg teljesen az átállás (2002-2007-ig tartott).	Igen
<b>Egyesült Királyság</b>	Eredmény-szemléletű központi szinten, helyi szinten nincs előírás	Központi kormányzat: Eredményszemlélet Regionális szint: n/a Helyi önkormányzatok: Eredményszemlélet	Az átállás 1995-ben kezdődött, és a 2001-2002-es évre zárult le.	Nagyjából megvalósult

Forrás: Brusca et al. [2015] alapján