

Harsányi Gergely – Lukács László István – Ormos Mihály –
Sisa Krisztina – Szedlák Krisztina – Veress Attila

EPSAS: befektetés a jövőbe

A közösségi költségvetési számvitel jelene és jövője

ÖSSZEFOGLALÓ: A költségvetési számviteli standardok jelenleg egyetlen nemzetközileg is elismert rendszere az IPSASB (International Public Sector Accounting Standard Board) által fejlesztett IPSAS-ok (International Public Sector Accounting Standards). Az IPSAS-ok alkalmazása nincs kötelezően előírva a tagállamok részére, mégis fontos szerepet kapnak a közösségi költségvetési számvitel fejlesztésében és gyakorlatában. A 2011/85/EU-irányelv elismeri az IPSAS-ok tagállamok közötti összehasonlítást biztosító, teljes körű és megbízható költségvetési adatok uniós költségvetési felügyeletben játszott alapvető szerepét. Az Európai Bizottság döntést hozott arra vonatkozólag, hogy létre kell hozni az unió tagállamaira vonatkozó Európai Költségvetési Számviteli Standardokat (EPSAS), amelyek kialakításához az IPSAS-standardok jó alapot szolgáltathatnak. Dolgozatunk legkomolyabb kontribúciója, hogy összegzi a közösségi költségvetési számvitel jelenlegi európai helyzetét, azaz a tagállamok költségvetési számvitelének gyakorlatát mutatjuk be, valamint az egységesítési törekvések háttérvilágításában körvonalazzuk az EU-s költségvetési számvitel szabályozásának közeljövőben várható változásait.

KULCSSZAVAK: költségvetési számvitel, közösségi költségvetési számvitel, IPSAS, EPSAS, Európai Unió

JEL-KÓDOK: H83, M41, M48

Jelenleg az EU-s tagállamokban a közzsféra számvitele területén jelentősen eltérő gyakorlatokat alkalmaznak. Az E&Y (2012) tanulmánya rávilágít, hogy a pénzforgalmi szemlélettől a pénzforgalmi és eredményszemléletű rendszer kombinációján keresztül a módosított pénzforgalmi szemléletig, illetve a tiszta eredményszemléletig mindenféle megoldás megtalálható az európai országok gyakorlatában. Továbbá a könyvviteli rendszerek széles spektruma használatos a tagállamokban és alig néhány tagállam preferálja az egységes közösségi közzsféra számviteli rendszer bevezetését.

A 2011/85/EU-irányelv elismeri a tagállamok közötti összehasonlítást biztosító, teljes

körű és megbízható költségvetési adatok uniós költségvetési felügyeletben játszott alapvető szerepét. Az EU költségvetési felügyelete az European System of Accounts (a továbbiakban: ESA) 95-ön alapul, ami azt jelenti, hogy a tagállamok a különböző pénzforgalmi vagy elhatárolásszemléletű alapadatokat meghatározott korrekciók segítségével alakítanak át egységes eredményszemléletű információkká.

Ugyanakkor azt senki nem vitatja, hogy az eredményszemléletű számviteli rendszer az egyetlen, általánosan elfogadott rendszer, amely teljes körű és valódi képet ad az egyes kormányzatok pénzügyi és gazdasági helyzetéről, a cégek eszközeinek és forrásainak, valamint a bevételeinek és a ráfordításainak alakulásáról.

Levelezési e-cím: ormos@finance.bme.hu

Ebből következően az Eurostatnak szükséges volt az eredményszemléletű számvitel-lel harmonizáló olyan rendszer fejlesztése, amely képes kiszolgálni az ESA 95 felé történő adatszolgáltatást annak érdekében, hogy a költségvetés alapján gazdálkodó intézmények egységesített adatállománya alapján megvalósulhasson a transzparens, összehasonlítható és valóságnak megfelelő adatszolgáltatás, amely elengedhetetlen feltétele az EU költségvetési felügyeletének, a fiskális monitoringnak és a megalapozott döntéshozatalnak.

A KUTATÁS MÓDSZERTANI HÁTTERE

Tanulmányunkban a szekunder kutatási módszer kap nagyobb hangsúlyt. A kutatás során elsődlegesen nemzetközi tanulmányokra, nemzetközi könyvvizsgáló társaságok (PWC, E&Y és Deloitte) empirikus kutatási eredményeire, továbbá az európai bizottság hivatalos dokumentumaira, határozataira és európai uniós ajánlásaira támaszkodtunk. A kutatás témakörében empirikus kutatást is végeztünk a hazai jogszabályalkotói oldal és a végrehajtói oldal releváns szakembereinek megkérdezésével, amelynek eredményeit a SWOT-analízisben foglaljuk össze. A megkérdezés eredményei és saját szakmai tapasztalataink egyaránt megjelennek a tanulmány végeredményei között.

A KÖZÖSSÉGI KÖLTSÉGVETÉSI SZÁMVITEL JELENE – EGYSÉGESÍTÉSI TÖREKVÉSEK

A költségvetési számvitel szabályozásában és módszertanában is eltérő vonásokat mutat tagállamonként. A költségvetési számvitel területén két jelentős szemlélet uralkodik, az egyik a pénzforgalmi szemlélet, a másik az elhatárolás vagy eredményszemlélet. A két fő szemléletmód ritkán jelenik meg tiszta álla-

potban, így különböző fejlettségi szinteket különböztethetünk meg.¹

Az IPSAS (International Public Sector Accounting Standards)² jelenleg a költségvetési számviteli standardok egyetlen nemzetközileg elismert rendszere. Az IPSAS-okat az IPSASB (International Public Sector Accounting Standard Board) fejleszti ki, amely egy független standardalkotó tanács az IFAC (International Federation of Accountants) támogatása alatt. Az IPSAS-ok egységes alkalmazása nincs kötelezően előírva a tagállamok részére, mégis fontos szerepet kapnak a szektor számviteli rendszerének fejlesztésben.

Az IPSAS-ok jelenleg 38 eredményszemléletű és egy pénzforgalmi szemléletű standardot tartalmaznak, amelyeknek a magánszektorban elterjedt Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS) adják az alapját. A standardok gyakorlati alkalmazásának könnyítése céljából kiadtak három gyakorlati útmutatót, értelmezést is Recommended Practice Guidelines (RPG) néven. Tartalmában a legtöbb IPSAS megegyezik az IAS- (International Accounting Standards) vagy IFRS- (International Financial Reporting Standards) standardokkal, amelyeket alapul vettek a kialakításuknál, bár azt világosan látni kell, hogy amíg az IAS/IFRS elsősorban a vállalkezési szektorra lett kialakítva, addig az IPSAS-ok a közszektort szolgálják ki. (Deloitte, 2015)

Az IPSASB IPSAS-ok létrehozására és bevezetésére vonatkozó munkaprogramjának szakaszait Müller (2013) dolgozata részletesen tárgyalja. Világosan látszik, hogy az IPSAS-ok létrehozásának első szakasza 1997-től 2002-ig tartott és a nemzetközi intézmények pénzügyi támogatásának segítségével megalkotott első számviteli standardok (az „alapkészlet”: IPSAS 1 – IPSAS 20) létrehozására koncentrált. A második szakasz 2003 és 2010 közé esik, amelyben kibocsátásra kerültek az első standardok, amelyek a közszféra speciális szabályaira vonatkoznak (IPSAS 21 – IPSAS

24), azaz komoly konvergencia látszik az államszámvitel és az IAS/IFRS között. A harmadik szakasz napjainkig sem fejeződött be, jól strukturált fogalmi keretelvek kifejlesztésére koncentrált az állami szektorban. Ezen túlmenően az IPSAS-ok EPSAS-okba való átforgatásával – másként fogalmazva kifejezetten – az Európai Unió tagállami szintű költségvetési számviteli szabályok beágyazását célozza; ezzel valójában tovább közelíti a meglévő szabályokat az IFRS-ekhez.

Függetlenül attól, hogy az IPSAS-ok alkalmazása nem kötelező jogszabály erejénél fogva, ezek nagy szerepet játszanak a közösségi költségvetési számvitel fejlődésében. Néhány tagország már bevezette az IPSAS-t, vagy hasonló standardokat, ugyanakkor több ország kifejezte szándékát az adaptálásra. Ezzel együtt, sok nemzetek feletti szervezet, beleértve az Európai Bizottságot, a NATO-t vagy az OECD-t már használnak egy IPSAS-on alapuló pénzügyi számvitelt vagy használni fognak a jövőben. (Európai Bizottság, 2013; Aggestam et al., 2014)

AZ IPSAS-STANDARDOK BEVEZETÉSÉVEL KAPCSOLATOS NEMZETKÖZI FELMÉRÉSEK EREDMÉNYEI

Az elmúlt években különféle tanulmányok, hatásvizsgálatok készültek az IPSAS-ok bevezetésére és a bevezetés hatásaira vonatkozóan. Ezek közül a legjelentősebbek a Deloitte- (2013), E&Y- (2012), PWC- (2013) tanulmányok.

A PWC 2013 májusában publikált tanulmányában 100 ország adatait használta fel. A bevezetési folyamatra vonatkozó legfontosabb eredmények az Európai Unió tagállamainak körében a következők.

▶ Jelentős különbségek tapasztalhatók az államok költségvetési számviteli gyakorlatában, de az eredményszemlélet felé törekvés egyértelmű.

▶ Ezzel szemben a költségvetések nagyrészt pénzforgalmi szemléletben készülnek.

▶ A kormányzatban érdekelt feleknek hasznos információkat nyújthatnak az IPSAS-ok vagy más eredményszemléletű standardok alkalmazása.

▶ Jobban áttekinthetővé válnak a folyamatok, jobban érvényesül az elszámoltathatóság.

▶ Az eredményszemléletű IPSAS átvételéhez több mint három év szükséges.

▶ A legfőbb kihívásokat a képzett szakemberek hiánya és a nem megfelelő informatikai rendszer adja.

Az E&Y 2012-es kutatásában az EU akkori 27 tagállamában mérte fel, hogy a jövőben melyik állam milyen szinten venné át az IPSAS-okat. Az adatok összesítve és tagállamonként is kiértékelésre kerültek, ebben felmérték, hogy az országok számára milyen szempontok a meghatározók, ha az IPSAS-ok bevezetését tervezik. A kutatás legfontosabb eredményei a következők. (Lásd 1. táblázat)

▶ A tagországok 23 százalékának nem elsődleges célja az IPSAS-ok bevezetése, más számviteli problémák megoldását helyezik előtérbe.

▶ 21 százalék úgy nyilatkozott, hogy a bevezetés költségei miatt nem vezetnék be az IPSAS-okat.

▶ 16 százalék szerint az IPSAS-ok még kiforratlanok, nincsenek befejezve, vannak területek, amiket még nem jól szabályoznak.

▶ 11 százalék szerint túl összetett a rendszer, utólagosan sok információt igényel.

▶ 11 százalék szerint az IPSAS-ok túl elméletiek, gyakorlatba nehezen átültethetők.

▶ 18 százalék pedig egyáltalán nem hajlandó bevezetni az IPSAS-okat.

Az eredményszemléletű számviteli rendszer az egyetlen olyan számviteli rendszer, amely képes átfogó és megbízható képet nyújtani egy ország gazdasági helyzetéről, teljesítményéről. Az eredményszemlélet megjelenésével egy komplex számviteli információs rendszer

SWOT-ANALÍZIS AZ IPSAS-OK HARMONIZÁCIÓJÁRÓL

Erősség	Gyengeség
<ul style="list-style-type: none"> • hatékonyságot, eredményességet és teljesítményt mérő számviteli információs rendszer • IPSASB függetlensége és segítségnyújtása (objektív szabályalkotás) 	<ul style="list-style-type: none"> • az IPSAS-ok nem fedik le a közszféra minden specialitását • túlzottan bonyolult szabályok • az áttérés időtartama és költségei
Lehetőség	Veszély
<ul style="list-style-type: none"> • eredményszemléletű költségvetés • összehasonlíthatóság • átláthatóság • elszámoltathatóság 	<ul style="list-style-type: none"> • az IPSASB-nek nincs felhatalmazása a bevezetésre • az IPSAS-ok átvétele nem teljes körű

Forrás: saját szerkesztés

áll rendelkezésre, amely képes információs bázisul szolgálni a közpénzek felhasználásának gazdaságosságát, hatékonyságát és eredményességét mérő mutatószámrendszerhez, illetve államháztartási számviteli statisztikai rendszer működtetéséhez.

A költségvetési számviteli standardokat alkotó IPSASB egy független standardalkotó testület, amely függetlenség egyrészt biztosíthatja az objektív szabályrendszer kidolgozását, másrészt lehetővé teszi a szakmai segítségnyújtást és tanácsadást is.

Ugyanakkor az IPSAS-ok alkalmazásában rejlő erősségeket ellensúlyozandó, hogy a jelenleg rendelkezésre álló számviteli standardok többsége még nem fedik le a közszeaktor gazdálkodásából és finanszírozásából fakadó sajátosságokat, a vagyonelemek értékelési specialitáit. Az eddig elkészült empirikus kutatások azt bizonyítják, hogy az áttérés folyamata 3–5 éves intervallumot vesz igénybe, amely nagyon megnöveli az időszak során felmerülő költségeket, jelentősen megterhelve ezzel a központi és helyi költségvetést. Az átállás nehézségeinek két fő ok jelölhető meg, az egyik az informatikai rendszer átalakítása, illetve annak egysé-

gesítése, a másik a szakemberhiány. Az átállás során a nemzetközi számviteli standardokat és gyakorlatot jól ismerő, releváns szakmai tapasztalattal rendelkező és az újításokra nyitott, kellően innovatív, proaktív és motivált szakemberekre van szükség. Ugyanakkor az IPSAS-szabályok jelenlegi formájukban túlságosan bonyolultak és összetettek, azok további egyszerűsítése és egyértelműsítése javasolt, ami megkönnyítheti az állami igények kielégítését és a standardokkal együtt dolgozó szakemberek tudásszintjéhez, tapasztalataihoz is jobban illeszkedik.

A közszféra éves költségvetése a legfontosabb pénzügyi eszköz a kormányzásban. A közszféra elszámolási rendszerével foglalkozó kutatásokban egyértelműen látszik a hangsúlyeltolódás az eredményszemlélet alkalmazásának irányába, ami kiváló lehetőséget teremthet az eredményszemléletű költségvetés (*accrual budgeting*) kidolgozására a számviteli rendszer és az éves költségvetés-tervezés összhangjának megteremtésén keresztül. Az IPSAS-ok alkalmazása lehetőséget teremthet az alkalmazó országok közötti összehasonlíthatóságra is. A testület a standardok nem-

zetközi szintű bevezetésével az egységességre, elszámoltathatóságra és az átláthatóságra törekszik. Az átláthatóság különösen fontos a közpénzek felhasználási útjának nyomon követése és a közpénzek felhasználásáról döntők, a legfőbb döntéshozók felelősségre vonása tekintetében.

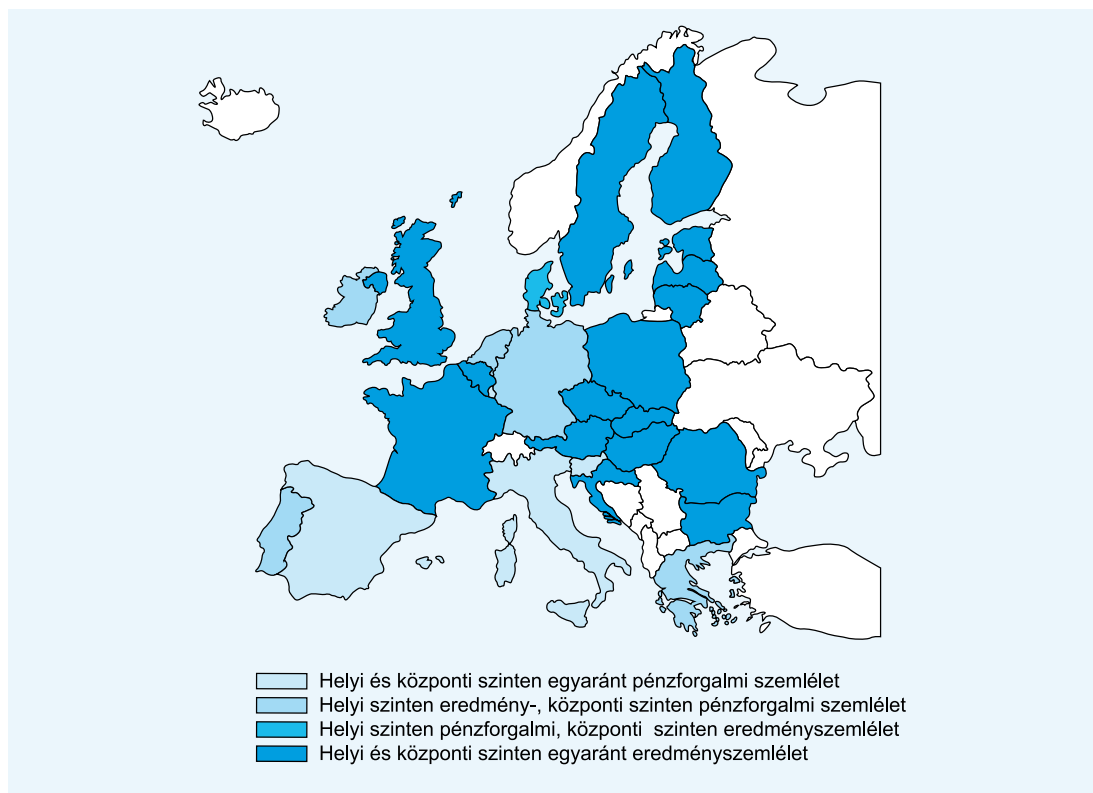
Az IPSAS-ok elterjedésének egyik lehetséges korlátja, hogy az áttérés jelentős időigénye és költségei mellett jelenleg a testület nem rendelkezik felhatalmazással a standardok kötelező érvényű és hatályú bevezetésére vonatkozóan. Az IPSAS-ok átvételére vonatkozóan a Testület kizárólag ajánlást fogalmazott meg, így számos ország a meglévő számviteli szabályaival együtt használja azokat, ami egyúttal feltételezi az adott ország számviteli rendszerében jelenlévő IFRS-alkalmazást is.

EURÓPAI UNIÓS KÖRKÉP – TAGÁLLAMOK ÖSSZEHASONLÍTÓ ELEMZÉSE

Európai uniós szinten jelenleg nincs két olyan tagállam, ahol az államháztartási számviteli gyakorlata, alkalmazott módszertana központi és helyi szinten is megegyezne. Tanulmányunk jelen fejezetében tagállamonként mutatjuk be a költségvetési számvitel fejlődésének egyes szakaszait és a jelenlegi szabályozás legáltalánosabb jellemzőit. Az áttekinthetőség kedvéért a következőkben prezentálunk néhány ábrát (lásd 1–3. ábra), amelyen az egyes tagállamok jelenlegi államszámviteli szabályozásának szemlélete, ezek IPSAS-okhoz fűződő kapcsolata látható (a dolgozat appendixében az összefüggéseket táblázatos formában is bemutatjuk).

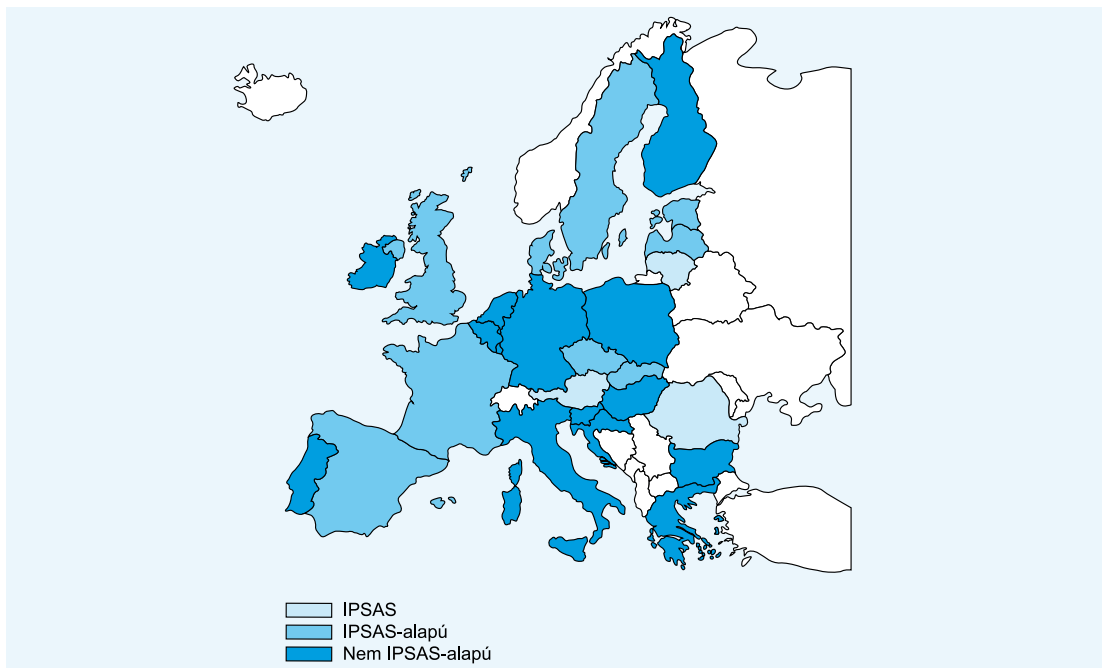
1. ábra

AZ ALKALMAZOTT ÁLLAMSZÁMVITELI SZEMLÉLET



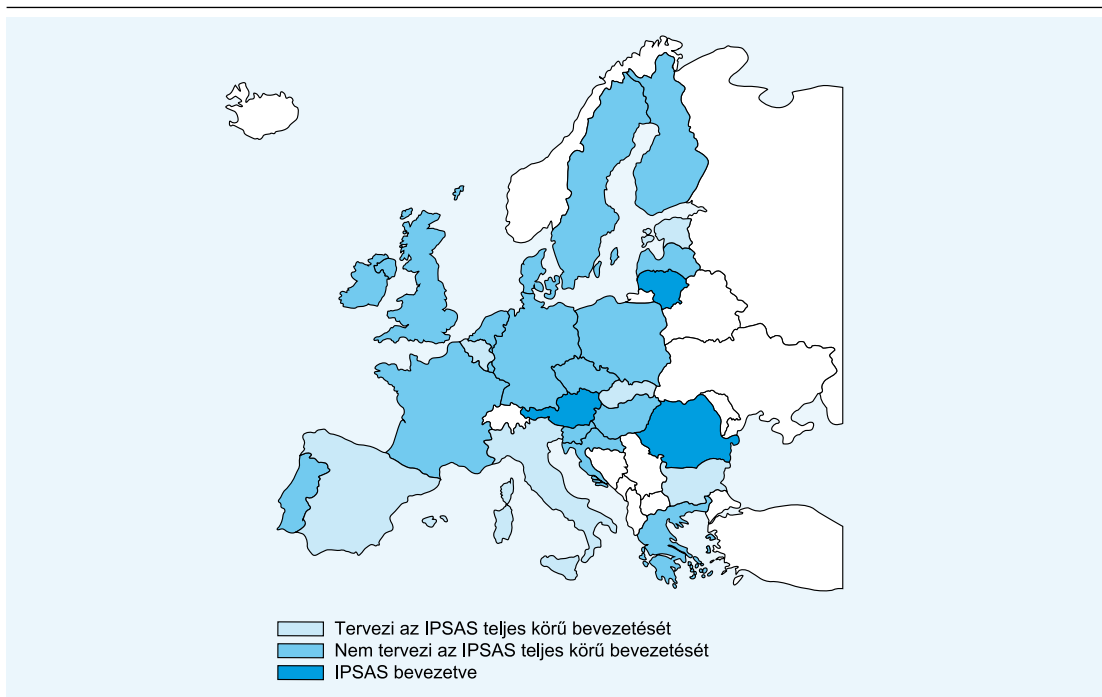
Forrás: saját szerkesztés

AZ ÁLLAMSZÁMVITEL ÉS AZ IPSAS KAPCSOLATA



Forrás: saját szerkesztés

AZ IPSAS BEVEZETÉSÉNEK TERVEI



Forrás: saját szerkesztés

AUSZTRIÁBAN még az 1990-es években is a pénzforgalmi szemléletű kamerális költségvetési könyvvitel volt a jellemző. A 2004-ben létrejött parlamenti reformbizottság javaslataira a 2007-es és 2009-es években elfogadtak államháztartási számvitelt korszerűsítő reformcsomagokat. (Steger, 2013) Az eredményszemléletű számvitelre történő áttérés folyamata 2009-ben kezdődött meg. (E&Y, 2012) Az új szabályozások kialakításánál nagymértékben a svájci rendszert vették figyelembe, de az IPSAS-ok is fontos szerepet játszottak a bevezetési folyamatban. Az új rendszerre történő áttérés 2013. január 1-jével történt meg. (Steger, 2013) Jelenleg központi szinten eredményszemléletű számvitelt alkalmaznak, regionális és helyi szinten pedig módosított pénzforgalmi számvitelt. (Bellanca et al., 2015) 2013-ban a jelenleg hatályos 32 IPSAS-standardból 19 standardot alkalmaznak teljes egészében, 6 standardot csak részben adaptáltak és 7 standardot egyáltalán nem fogadtak el. (Steger, 2013) Az IPSAS-standardok teljes körű átvételének folyamata 2014-ben kezdődött. (Deloitte, 2013)

BELGIUMBAN a legösszetettebb a kép a tagállamok közül. Itt 1991-től 2003-ig tartott a reformfolyamat, amely következményeként eredményszemléletű számvitelt alakítottak ki a közszférában. (E&Y, 2012) Ennek ellenére Belgiumban még jelenleg is többféle szemléletmód és szabályozás él egymás mellett, legjellemzőbb a módosított eredményszemlélet és a teljes eredményszemlélet. Az általános államháztartási számvitel két részből áll, egy pénzforgalmi költségvetési számviteltől és az elhatárolásalapú általános számviteltől, ami a piaci szereplők számviteli rendszerén alapszik. Központi szinten általában a teljes eredményszemléletet alkalmazzák, de a vallon és brüsszeli központi régiókban, a német és francia nyelvterületeken és helyi szinten a módosított eredményszemléletet érvényesül. (Bellanca et al., 2015) Az IPSAS-standardok egyedül csak

a Flamand kormányzat összes szintjén kerülnek alkalmazásra és azokat tekintik domináns szabályozásnak. (Aggestam et al., 2014) Belgium nem fogadja el teljes egészében az IPSAS-standardokat, de terveik között szerepelt, hogy a 2011–2014-es reform végeredményeként 90 százalékban meg fognak felelni azoknak. (E&Y, 2012)

BULGÁRIÁBAN jelenleg az államháztartási számvitel területén már eredményszemléletű számvitelt alkalmaznak mind helyi, mind központi szinten. (Deloitte, 2013) Az állami vállalatok esetében alkalmazásra kerülnek az IFRS-standardok, de költségvetési szinten az IPSAS-standardok nem kerültek átvételre. (E&Y, 2012) A havi, a negyedéves és az éves költségvetési beszámoló pénzforgalmi szemléletben készül, de készítenek negyedéves és éves költségvetési kimutatásokat eredményszemléletű eljárások alapján, annak érdekében, hogy megfeleljenek az ESA makrogazdasági számviteli követelményeinek. (Bellanca et al., 2015) Kezdeményezések már megfigyelhetők az IPSAS-ok átvételére vonatkozólag, de még nincsenek konkrét elképzelések. (E&Y, 2012)

CIPRUSON a központi kormányzat szintjén a módosított pénzforgalmi szemléletű, helyi szinten pedig módosított eredményszemléletű számviteli eljárás a jellemző. (Rainero et al., 2013) A pénzforgalmi IPSAS-standardot adaptálták. (Deloitte, 2013) Jelenleg az eredményszemléletű számvitelre történő átállás tervezési folyamatban van és a célok között szerepel az IPSAS-ok teljes átvétele. (E&Y, 2012; Rainero et al., 2013)

CSEHORSZÁGBAN 2010-ben indult egy államháztartási számviteli reformfolyamat, ami 2–3 évet vett igénybe. Jelenleg eredményszemléletű költségvetési számvitelt alkalmaznak, amely jól megfeleltethető az IPSAS-oknak. (Bellanca et al., 2015) Az IPSAS-standardok teljes körű átvételére nem lenne lehetőség, mivel sérti több helyen is a cseh jogrendet és alapelveket, továbbá magas költségekkel járna és E&Y

(2012) kutatási eredményei alapján nem lenne hatékony. (E&Y, 2012)

DÁNIÁBAN központi és regionális szinten is eredményszemléletű számvitelt alkalmaznak, helyi szinten pedig pénzforgalmi szemléletűt. Dániának saját költségvetési számviteli standardjai vannak, amelyek kialakításánál figyelembe vették az IPSAS-okat. Évek óta vita tárgya, hogy az IPSAS-standardok teljes mértékben átvételre kerüljenek-e, de a legnagyobb problémát az jelenti, hogy gyakran elment mondanak az alkalmazott értékelési elvei a dán nemzeti standardoknak. (E&Y, 2012; Rainero et al., 2013)

AZ EGYESÜLT KIRÁLYSÁGBAN 1995-ben vezették be azt az államszámviteli reformot, amely véget vetett a pénzforgalmi szemlélet alkalmazásának, és megjelent helyette az eredményszemléletű államháztartási számviteli rendszer központi és helyi szinten egyaránt. (Bellanca et al., 2015), Az Egyesült Királyság IFRS-alapú számvitelt alkalmaz az államháztartásban (Aggestam et al., 2014; Bellanca et al., 2015), így 95 százalékban megfelel az IPSAS-oknak (E&Y, 2012). A szabályozás első szintjét az IFRS-standardok adják, és azokon a területeken, ahol rendelkezései nem alkalmazhatók, második szintként megjelennek az IPSAS-standardok, ennek ellenére nem tervezik azok átvételét. (Deloitte, 2013)

ÉSZTORSZÁGBAN az államszámviteli reformok már 1991-ben megkezdődtek, amikor függetlenné váltak a Szovjetunió felbomlását követően. 2004-től eredményszemléletű államháztartási számvitelt alkalmaznak, saját szabályokkal rendelkeznek, de kialakításuknál figyelembe vették az IPSAS-standardok iránymutatásait (Bellanca et al., 2015), így több mint 90 százalékban megfelel azoknak (E&Y, 2012). Az IPSAS-standardok teljes körű átvétele jelenleg folyamatban van. (Deloitte, 2013)

FINNSZÁGBAN az eredményszemléletű államháztartási számvitel alkalmazásának az ötlete 1988-ban merült fel. Innentől kezdve

a költségvetési beszámolók elkészítésénél a pénzforgalmi és az eredményszemlélet ötvöztét alkalmazták. 1997-es reformok következtében erősödött az eredményszemlélet. Jelenleg helyi szinten módosított eredményszemlélet érvényesül, és központi szinten módosított pénzforgalmi módszertant alkalmaznak. Jelenleg a költségvetési számvitelt nemzeti szabályok határozzák meg, nincsen tervbe véve az IPSAS-ok átvétele, a Pénzügyminisztérium részéről vita szintjén már felmerült az ötlet. (E&Y, 2012; Bellanca et al., 2015)

FRANCIAORSZÁGBAN 1957-ig pénzforgalmi szemléletű egyszeres könyvvitelt alkalmaztak a közszférában. Ekkor megkezdődött egy reformfolyamat, ami 1960-ban zárult le és áttértek a pénzforgalmi szemléletű kettős könyvvitelre. (Bellanca et al., 2015) 1999-ben felmerült, hogy át kellene térni az eredményszemléletre, és a reformfolyamat 2004-ben el is kezdődött, 2006-ban zárult le. (Bellanca – Vandernoot, 2014) Franciaországban 2006 óta eredményszemléletű számvitelt alkalmaznak a közszférában központi és helyi szinten egyaránt. (Deloitte, 2013) 2008-ban létrehoztak egy testületet a költségvetési számviteli standardok létrehozására. (E&Y, 2012) Saját államháztartási számviteli standardjaik vannak, amelynek a French GAAP, IFRS és IPSAS adta meg az alapjait. (Deloitte, 2013) Nincs terveik között az IPSAS-standardok átvétele. A francia számvevőszék és a minisztériumok úgy vélik, hogy szükséges a költségvetési számviteli standardok európai szintű harmonizációja, de ennek nem adnak jó alapot az IPSAS-ok, mivel vannak olyan területek a közszférában, amelyeket nem jól, vagy egyáltalán nem szabályoznak. (E&Y, 2012)

GÖRÖGORSZÁG költségvetési számviteli rendszerének gyökerei egészen az ókorig nyúlnak vissza, ez az erős történelmi kötelék még mind a mai napig érezhető. Görögország nem követte olyan ütemben a reformokat, mint a nyugat-európai államok. 1980-as években

bevezették kísérleti jelleggel a nullbázisú költségvetési tervezést. (Maggina, 2011) Jelenleg központi szinten a pénzforgalmi számviteli szemlélet érvényesül a költségvetés végrehajtásában, a pénzügyi kimutatások elkészítésénél pedig a módosított pénzforgalmi szemléletet alkalmazzák. Helyi szinten eredmény szemléletű számvitel érvényesül, azon belül is hat különböző rendszer kerül alkalmazásra (például külön a kórházaknak, közintézményeknek, helyi önkormányzatoknak stb.) Jelenleg a legfontosabb cél Görögországban, hogy az átláthatatlan rendszerüket harmonizálják és egységes eljárásokat alkalmazzanak minden területen. (Bellanca et al., 2015) Nincsen arra vonatkozó információ, hogy Görögország az IPSAS-okat alkalmazni akarja-e. (E&Y, 2012)

HOLLANDIÁBAN az elmúlt évtizedekben többször történtek reformok a költségvetési számvitel területén. 1979-ben felmerült az eredmény szemléletű számvitel bevezetése tartományi szinten, 1982-ben helyi önkormányzati szinten, a reformok 1985-ben megvalósultak. A következő reformsorozat 1994-ben indult meg, ekkor központi szinten akarták bevezetni az eredmény szemléletet, majd 2000-ben újra próbálkoztak vele. Hollandiában jelenleg helyi és regionális szinten eredmény szemléletű számvitelt alkalmaznak, központi szinten pedig módosított pénzforgalmi szemlélet érvényesül, azon belül is két rendszert használnak, mert a kötelezettségvállalásokat elkülönítetten vezetik. Központi szinten csak néhány kiemelt területen alkalmaznak teljes eredmény szemléletet. (Bellanca et al., 2015) Az eredmény szemléletű IPSAS-standardok bevezetésével már többször próbálkoztak, legutóbb 2008-ban volt róla parlamenti vita. (Deloitte, 2013) Felmérések és elemzések során arra jutottak, hogy az IPSAS-ok bevezetése nem adna pontosabb információkat, mint a jelenlegi rendszer, és a bevezetés időigényes és költséges lenne. Túl elméletinek tartják, és problémának hozzák fel, hogy sok teret ad a szabad értelmezésre. (E&Y,

2012) Az alkalmazott számviteli módszertanuk 70 százalékban megfeleltethető az IPSAS-oknak, de nem IPSAS-alapú, átvételét nem tervezik. (Bellanca – Vandernoot, 2014)

HORVÁTORSZÁGBAN a 2002-ben életbe lépett reformok következtében a korábbi módosított pénzforgalmi szemlélet mellé belépett az eredmény szemlélet. Jelenleg módosított eredmény alapú államszámviteli rendszert alkalmaznak. Nem tervezik az IPSAS bevezetését, és saját nemzeti standardjaik sincsenek. (Deloitte, 2013; Jovanović, 2013)

ÍRORSZÁGBAN a központi kormányzat szintjén módosított pénzforgalmi szemléletű számvitelt alkalmazna, helyi szinten pedig eredmény szemlélet a jellemző. Számviteli reformok folyamatban vannak, az eredmény szemlélet felé orientálódnak. 2011-ben még nem derült ki, hogy az IPSAS-okat veszik át, vagy saját standardokat alkotnak. (E&Y, 2012; Rainero et al., 2013)

LENGYELORSZÁGBAN eredmény szemléletű államszámvitelt alkalmaznak. Az IPSAS-ok alkalmazását a jelenleg jogszabályi hierarchia nem teszi lehetővé. (E&Y, 2012)

LETTORSZÁGBAN központi és helyi szinten egyaránt a módosított eredmény szemlélet érvényesül, és az eljárásaik IPSAS-kompatibilisek. (Bellanca et al., 2015) A költségvetés végrehajtásánál és az adóknál pénzforgalmi szemlélet érvényesül (Deloitte, 2013), ezért inkább módosított eredmény szemléletről beszélhetünk. Annak ellenére, hogy az eljárásaik megfelelnek az IPSAS-standardoknak, azok átvételét nem tervezik, egyik indokot a bevezetés magas költségei adják. Továbbá úgy tartják, hogy az IPSAS-ok nem megfelelőek a költségvetési szervek számviteli szabályozására, mert értékelési elveiket tekintve a vállalkozói szféra módszereit alkalmazzák. Egy 3–5 éves periódust jósolnak a saját nemzeti standardok kialakítására és bevezetésére. (E&Y, 2012)

LITVÁNIÁBAN 2005-ben nagy államszámviteli reform indult meg, viták kezdődtek az ered-

ményszemléletre történő áttérésről. (Bellanca et al., 2015) 2007-re megszületett a jogi alap, és 26 nemzeti standardot hoztak (NPSAS, később LPSAS), amik az IPSAS-standardokon alapulnak. 2008-ra elkészült az egységes számlakeret, a számviteli kézikönyvek, a megvalósíthatósági tanulmány az oktatási és IT-rendszerekre vonatkozólag. 2009-től megindult a központi számviteli informatikai rendszer helpdesk szolgáltatása és megkezdődtek a továbbképzések. 2010. január 1-jén ösrobbanás-ként az államháztartás egészére bevezetésre került az új eredményszemléletű rendszer, ez 4500 intézményt érintett. (Muckutė, 2013) Jelenleg a költségvetési szerveknek negyedéves és éves beszámolókat kell készíteniük. Egyedül a költségvetés végrehajtásánál alkalmaznak pénzforgalmi szemléletet. (Bellanca et al., 2015)

LUXEMBURGBAN központi és helyi szinten egyaránt pénzforgalmi szemléletet alkalmaznak. Ez alól csak az állami tulajdonú intézmények képeznek kivételt, ott az eredményszemlélet érvényesül. Luxemburg nem tervezi az IPSAS-standardok bevezetését, és semmilyen fokú egyezőséget sem mutat a szabályozása azokkal. (E&Y, 2012; Rainero et al., 2013)

MAGYARORSZÁG 2014. január 1-jén az új államháztartási számviteli rendszer a módosított pénzforgalmi szemlélet helyett bevezette a módosított eredményszemléletű államháztartási számvitelt. A számviteli rendszer két ketős könyvvitelű alrendszerből áll, egy pénzforgalmi szemléletű költségvetési számvitelből és egy eredményszemléletű pénzügyi számvitelből. Az IPSAS-ok átvétele nincs napirenden.

MÁLTA a tradicionális költségvetési számviteli rendszerét még a brit gyarmati időkből örökölte. (Mason, 2014) 1990-ben elkezdődött egy reformfolyamat, és 1999-ben létrehoztak egy munkacsoportot, amely azt a feladatot kapta, hogy pénzforgalmi számviteli rendszerüket lecserélje eredményszemléletre. 2004-ben az eredményszemléletű számvitel bevezetése megtorpant, az IPSAS-standardokat is

elutasították, egy ideig konkrét szabályozás nélkül maradtak. (Jones – Caruana, 2014) Ennek ellenére 2011-ben Málta mégis úgy döntött, hogy átveszi az IPSAS-standardokat. Az IPSAS-okra történő áttérés folyamata 2013-ban kezdődött – azóta már vannak olyan standardok, amit alkalmaznak – és várhatóan 2019-ben sikeresen le is zárul. A cél a teljes eredményszemlélet bevezetése. (Mason, 2014)

NÉMETORSZÁGBAN módosított pénzforgalmi szemléletű államháztartási számvitelt alkalmaznak központi szinten (Rainero et al., 2013), amely két részből áll: költségvetési számvitelből és egy kezdetleges pénzügyi számvitelből, amelyet a kötelezettségvállalások vezetésére alkalmaznak. (Bellanca et al., 2015) 1990-es években az önkormányzatok szintjén megtörtént az áttérés az eredményszemléletre. Azóta az önkormányzatok pénzügyi tisztviselői megállapították, hogy a bevezetés költségei közép- és hosszú távon megtérültek, még úgy is, hogy a bevezetés magas költségekkel járt. Jelenleg tartományi szinten eltérő értékelési elveket, és kimutatásokat (például cash-flow direkt és indirekt módszerrel) alkalmaznak. (Adam, 2013) Jelenleg a cél a módosított pénzforgalmi rendszerük korszerűsítése és egységesítése. (Bellanca et al., 2015) Egyik német szövetségi államban sem elfogadottak az IPSAS-standardok, vonakodnak a nemzetközi szabálytól. Ennek ellenére indítottak egy kísérleti projektet a bevezetésére vonatkozólag a közepes méretű hatóságok esetében. A projekt keretein belül a költség-haszon elv mentén végzik el az elemzéseiket. A németek legnagyobb hátrányként az IPSAS-ok esetében azt hozták fel, hogy az IFRS-eken alapul, és az ott alkalmazható értékelési eljárásokkal nem értenek egyet a közszektorban. (Adam, 2013)

OLASZORSZÁGBAN az államszámvitelt már hosszú ideje szeretnék megreformálni. Az első reformfolyamat 1992 és 2003 között zajlott. (Rossi – Trequattrini, 2011) Alapjába véve pénzforgalmi szemléletet alkalmaznak, de

megjelent az igény az eredményszemlélet átvételére. A reformok 1997-ben voltak a legintenzívebbek, de az egész meghiúsult. (Bellanca et al., 2015) Az elhatárolásalapú elszámolások csak a jogilag szabályozott esetekben alkalmazhatók (például kötelezettségvállalások). 2009–2010-ben új államszámviteli reform kezdődött az eredményszemléletre történő áttérés érdekében (Rossi – Trequatrini, 2011), a teljes folyamat véghezvitelét hat évre becsülték (Rainero et al., 2013). Jelenlegi állapotában az olasz rendszer elsődlegesen módosított pénzforgalmi szemléletű, de másodlagos módszerként szerepet kap a módosított eredményszemlélet is. Mivel az államszámvitelük nem egységes az államháztartás minden szintjén, ezért a reformok elsődleges célja a harmonizáció. (Rossi – Trequatrini, 2011) Olaszország alapján véve hasznosnak tartja az IPSAS-standardokat, de nem értenek egyet azzal, hogy az IAS/IFRS-standardok lettek tulajdonképpen átültetve a költségvetési szervekre vonatkozólag. A legnagyobb problémájuk ezzel az, hogy így túl megengedővé válnak a szabályok. Jelenleg csak tervezik az IPSAS-ok átvételét, mert legfontosabbnak most a helyi egységesítést tekintik. A nagy reform véghezvitelét követően kezdődhetne csak meg a nemzetközi standardok átvétele. (E&Y, 2012)

PORTUGÁLIÁBAN az eredményszemléletet 1997-ben vezették be, de csak az államháztartásnak bizonyos területeire, de nem az egészére. Jelenleg központi szinten módosított pénzforgalmi szemléletet alkalmaznak, az eredményszemléletet helyi szinten kerül leginkább alkalmazásra. Napjainkban folyamatban van egy számviteli reform, amelynek célja az eredményszemléletre történő teljes áttérés, minden szinten. Nem határolódnak el attól, hogy az IPSAS-standardokat valamikor átvegyék. (E&Y, 2012; Bellanca et al., 2015)

ROMÁNIÁBAN hosszú ideig pénzforgalmi szemléletű egyszeres könyvvitelt alkalmaztak a közszférában, de 1999-ben megkezdődtek

a tárgyalások az európai uniós csatlakozásról, és ennek következményeként számviteli reformokba is kezdtek. 2002-ben a Pénzügyminisztérium által jóváhagyásra kerültek az új módszertani szabályok az IPSAS harmonizáció jegyében. (Măciucă, 2013) 2005-ben az IPSAS-standardok lefordításra kerültek román nyelvre. Románia 2006. január 1-jétől alkalmaz eredményszemléletű kettős könyvviteli rendszert az államháztartásban. (Tudor – Mutiu, 2006) Romániában az IPSAS-ok adaptálása folyamatos, eddig az IPSAS 1, IPSAS 2, IPSAS 4, IPSAS 5, IPSAS 12, IPSAS 17, IPSAS 19, és az IPSAS 24 standardok kerültek átvételre. (E&Y, 2012) Továbbá tervezik az IPSAS 6 adaptálását és a korábban átvett standardok átalakítását, a saját standardjaikba történő beépítését. (Deloitte, 2013)

SPANYOLORSZÁGBAN 1986 és 1990 közti időszakban kezdődtek meg a reformok, a cél az volt, hogy az államháztartási számvitel közeledjen a vállalati szféra számviteli módszertánához. Jelenleg eredményszemléletet alkalmaznak, amely két részből áll, költségvetési számvitelből és pénzügyi számvitelből. (Bellanca et al., 2015) Az eredményszemléletre történő áttérés jegyében az IPSAS-kézikönyv spanyolra fordítása megtörtént, és az átvételüket 2011-ig tervezték megvalósítani (Deloitte, 2013), bár ez máig nem valósult meg teljes körűen.

SVÉDORSZÁGBAN már több mint 20 éve eredményszemléletű számviteli rendszert alkalmaznak az államháztartás központi és helyi szintjén egyaránt. A számviteli rendszerükre nagy hatást gyakoroltak az IPSAS-standardok és más hasonló szabványok, ezért azzal nagy összhangban van. Mindezek ellenére Svédország nem tervezi az IPSAS-ok teljes körű átvételét a magas bevezetési költségek miatt. (E&Y, 2012; Bellanca et al., 2015)

SZLOVÁKIÁBAN központi és helyi szinten is már alkalmazásra kerül az eredményszemlélet, de további reformok vannak folyamatban

a teljes eredményszemléletű államháztartási számvitelre való áttérésre vonatkozólag. Céljaik között szerepel az IPSAS-ok teljes körű átvétele. (Bellanca et al., 2015)

SZLOVÉNIÁBAN módosított pénzforgalmi szemléletet alkalmaznak a közszektorban, de a pénzügyi kimutatások összeállításánál van, hogy eredményszemléletű megoldásokat is érvényesítenek. (Bellanca et al., 2015) A jelenlegi rendszerüket felülvizsgálják, megfontolják az teljes eredményszemléletre történő áttérést. A szemléletváltásra két lehetséges megoldáson gondolkodnak: vagy azonnal, egyszerre vezetik be minden szinten, vagy fokozatosan térnek át. (Jovanović, 2013) Jelenleg nem tervezik az IPSAS-ok átvételét. (Deloitte, 2013)

Mind a fenti ábrák, mind a tagországok részletes bemutatása, valamint a 2. táblázat kettő jól elkülöníthető klasztert mutat a 2004 előtt és után csatlakozott tagállamokhoz kapcsolódóan, amelyek nagyban egybeesnek az egyes tagországok kulturális, gazdasági berendezkedésével és árulnak el komoly összefüggéseket az Európai Unió tagországainak államszámvitelhez való viszonyáról.

A 2004 előtt csatlakozó és alapító tagállamok, az EU-15-ök közül mindössze hat országot találunk, amelyek felvállalták a teljes átállást az eredményszemléletre. Ugyanakkor ez a „mindössze” hat ország alkotja együttesen az EU teljes népességének csaknem harmadát (32,6 százalék), míg adja az EU teljes GDP-jének 41 százalékát. Többnyire nem tervezik az IPSAS átvételét a 15-ök közül azok a tagországok, akik már elkezdtek az átállást, de jelenleg nem teljes az áttérés a helyi és a központi szinten – idesorolható a közösség központi részén található országok zöme – Németország, Hollandia, Ausztria, Dánia.

Külön csoportot alkotnak az újonnan csatlakozott tagországok (a 2004 után csatlakozó országok), amelyek lényegében a teljes államszámviteli rendszerüket átállították eredményszemléletű elszámolási rendszerre – ez alól az

egyetlen valódi kivétel Szlovénia, hiszen Ciprus, valójában a görög rendszerrel való egyezőség jegyében nem alkalmazza az egységes megközelítést. Érdekes motivációk munkálhattak tehát a posztoszocialista országokban, az elvárásoknak való megfelelés jegyében.

Ugyanakkor tegyük hozzá, hogy e megfelelési vágy egy sokkal áttekinthetőbb, világosabb és megbízhatóbb számviteli információs rendszert eredményezett. Gondoljunk csak bele, hogy vajon Görögország, Spanyolország, Portugália vagy éppen Olaszország által közölt államháztartási adatokban mekkora bizodalma lehet az olvasónak, miközben nap mint nap azt hallja, hogy ezen országok lesznek azok, amelyek várható nemzetgazdasági válságaik hatására magukkal rántják az egész unió gazdaságát.

Összességében tehát állíthatjuk, hogy a pénzforgalmi szemlélet valamely változata még mindig sok tagállamban jelen van, de egyre több ország dönt az eredményszemlélet irányába történő elmozdulásról. Az IPSAS-standardok teljes körű felhasználására még egyik tagállamban sem történt meg, de jól látható, hogy a tagállamok többségében a standardok hosszú távon meghatározó szerepet játszanak majd a jogalkotásban.

A KÖZÖSSÉGI KÖLTSÉGVETÉSI SZÁMVITEL (EPSAS) JELENE – A KÖLTSÉGVETÉSI SZÁMVITEL „EURÓPAISODÁSA”

Az Európai Unió Tanácsa 2011. november 8-án fogadta el a 85/2011/EU-irányelvet a tagállamok költségvetési keretrendszerére vonatkozó követelményekről (a továbbiakban: irányelv). Ez kimondja, hogy az uniós költségvetésben jelentős szerepe van a tagállamok összehasonlíthatóságát biztosító költségvetési adatoknak. Az irányelv szükségesnek tartja az egységesen érvényesülő eredményszemléletű költségvetési számviteli standardok létrehozását és rámutat

**A 2004 ELŐTT ÉS UTÁN CSATLAKOZÓ TAGÁLLAMOK
ÁLLAMSZÁMVITELI SZEMLÉLETE**

Ország	Belépés	Népesség	GDP (millió USD)	Pénznem	Eredményszemlélet az államszámvitel minden szintjén	Nem teljes eredményszemlélet az államszámvitel minden szintjén
Belgium	1958	11 258 434	534 230	euró	x	
Franciaország	1958	66 352 469	2 833 687	euró	x	
Olaszország	1958	61 438 480	2 147 744	euró		x
Luxemburg	1958	562 958	65 683	euró		x
Hollandia	1958	17 155 169	880 716	euró		x
Németország	1958	81 089 331	3 874 437	euró		x
Dánia	1973	5 653 357	342 362	saját deviza		x
Írország	1973	4 625 885	250 814	euró		x
Egyesült Királyság	1973	64 767 115	2 950 039	saját deviza	x	
Görögország	1981	10 846 979	237 970	euró		x
Portugália	1986	10 374 822	229 948	euró		x
Spanyolország	1986	46 439 864	1 406 538	euró		x
Ausztria	1995	8 581 500	437 582	euró	x	
Finnország	1995	5 471 753	272 649	euró	x	
Svédország	1995	9 790 000	570 591	saját deviza	x	
Ciprus	2004	847 008	23 263	euró		x
Csehország	2004	10 419 743	205 270	saját deviza	x	
Észtország	2004	1 313 271	26 506	euró	x	
Magyarország	2004	9 855 571	136 989	saját deviza	x	
Lettország	2004	1 986 096	31 972	euró	x	
Litvánia	2004	2 921 262	48 288	euró	x	
Málta	2004	429 344	10 514	euró	x	
Lengyelország	2004	38 005 614	547 894	saját deviza	x	
Szlovákia	2004	5 403 134	99 869	euró	x	
Szlovénia	2004	2 062 874	49 570	euró		x
Bulgária	2007	7 202 198	55 824	saját deviza	x	
Románia	2007	19 861 408	199 093	saját deviza	x	
Horvátország	2013	4 225 316	57 073	saját deviza	x	

Forrás: saját szerkesztés

arra is, hogy a költségvetési számlák elsődlegesen csak a pénzforgalmat mutatják, ami nem ad megfelelő információt az eredményszemléletű ESA 95 módszertan számára, ezért az Eurostat az államháztartás minden gazdálkodó egysége esetében ajánlja az ESA-val összhangban álló eredményszemléletű számviteli standardok használatát. Jelenleg az unióban tagállamonként eltérő költségvetési számviteli gyakorlat létezik, ezért a harmonizáció érdekében szükséges a tagállamok állami számviteli rendszerének egységesítése. (Európai Bizottság, 2013; Aggestam et al., 2014) Az irányelv 16. cikkének (3) bekezdése is előírja a Nemzetközi Költségvetési Számviteli Standardok tagállamok számára való megfelelőségének értékelését.

Az EU tagállamainak kormányzati és szubszuverén kormányzati szinten alkalmazott számviteli eljárásai rendkívül diverzifikált képet festenek, ami megnehezíti az összehasonlítást a tagállamokon belül és a tagállamok között. Ugyanakkor az államadósság-válság ráirányította a figyelmet arra, hogy a kormányoknak egyértelműen és egységesen számot kell adniuk pénzügyi stabilitásukról és a költségvetési adatokról szigorúbb és átláthatóbb módon kell beszámolni. A 2011/85/EU-irányelv elismeri a tagállamok közötti összehasonlítást biztosító, teljes körű és megbízható költségvetési adatok uniós költségvetési felügyeletben játszott alapvető szerepét.

Az E&Y (2012) kutatása a 27 EU-tagállam közreműködésével készült; a tagállamok véleményéből egyre valószínűbbnek látszik, hogy az IPSAS-t nem lehet a mostani formájában az EU minden tagállamában bevezetni. A standardok nem írnak elő egy kötelezően követendő számviteli gyakorlatot, számos választási lehetőséget biztosítanak, ami korlátozza a harmonizációt. Az IPSAS-ok nem minden költségvetési folyamatra adnak teljes körű leírást, amely szintén az összehasonlíthatóságot és az alkalmazhatóságot vonja kétségbe, de ettől függetlenül az IPSAS-alapokon kidolgozott

Európai Költségvetési Számviteli Standardok valószínűsíthetően megoldást jelenthetnek a közösségi költségvetési számvittel kapcsolatos elvárásoknak.

Az Eurostat 2012-ben az E&Y felkérésével kérdőíveken gyűjtötte be a tagországok jelenlegi könyvvezetési, beszámolási és auditálási rendszerére vonatkozó szabályozási és gyakorlati információkat. Az empirikus vizsgálat alapján egyértelművé vált, hogy nem lehet az IPSAS-standardokat egységesen bevezetni minden tagországban, ezért új, kvázi az IPSAS-standardokra épülő, de mégis más „európaibb” standardok létrehozására van szükség (EPSAS-ok). 2013-ban a PriceWaterHouseCoopers (PWC) készített újabb felmérést az Eurostat megbízásából a tagállamok könyvvezetési, beszámolási és auditálási rendszerére vonatkozóan abból a célból, hogy a tervezett EPSAS-standardok implementációja mit jelentene az egyes tagországoknak.

A PWC egy 12 hónapot felölelő kutatást közölt 2013 májusában, amely márciusban fejeződött be. Eredetileg 140 országot szerettek volna bevonni a felmérésbe, de végezetül 100 ország adatait tartalmazza az eredmény. 2012. december 17–18-án Brüsszelben rendeztek egy konferenciát, ahol az előzetes eredményeket prezentálták a 43 ország 200 delegáltjának. A kutatás 10 kulcsüzenetet helyezett előtérbe, amelyek által az eredményeket mutatják be. Ezek közül a témához szorosan kapcsolódó megállapítások a következők.

- Nagy diverzifikáció figyelhető meg a számviteli gyakorlatban, de az eredményszemléletű számvitel felé haladó irány egyértelmű.
- A fejlődő országoknál leginkább elvárt az elmozdulás az eredményszemléletű számvitel felé, IPSAS-kiszolgálással.
- A költségvetési tervezés jórészt pénzforgalmi szemléletben marad.
- Az IPSAS-ok vagy az eredményszemléletű standardok felé történő áttérés hasznos lehet a kormányzatban érdekelt feleknek.

➤ Nagyobb áttekinthetőség és felelősségre vonhatóság, az eszközök és kötelezettségek széles körű leltározása és értékelése a legfőbb előnyök.

➤ Átlagosan több mint 3 év szükséges az eredményszemléletű IPSAS-ok átvételéhez.

➤ A szakképzett emberi erőforrás hiánya és a bevezetéshez szükséges IT-rendszerei követelmények a legfőbb kihívások.

Mindezen hatások eredőjeként az Európai Bizottság döntött az unió tagállamaira vonatkozó Európai Költségvetési Számviteli Standardok (EPSAS) megalkotásáról, amelyek kialakításához az IPSAS-standardok jó alapot szolgáltathatnak.

AZ EPSAS-STANDARDALKOTÓ FOLYAMAT FŐBB ÁLLOMÁSAI

➤ Az Európai Bizottság 2010 őszén elkészítette az európai gazdasági kormányzásról szóló jogszabályi csomagjavaslatot, amely keretében 2011 novemberében elfogadásra került a 2011/85/EU-irányelv.

➤ 2013 márciusában elfogadták a Bizottság jelentését az IPSAS alkalmazhatóságáról, amely alapján megállapították, hogy vannak előnyei az egységes eredményszemléletnek az EU-ban, de erre az IPSAS-standardok nem a legalkalmasabbak, így azok alapján lére kell hozni az EPSAS-standardokat.

➤ 2013 májusában konferenciát tartottak Brüsszelben, ahol az EPSAS növekvő politikai támogatottságot kapott.

➤ Az Eurostat két munkacsoportot szervezett az EPSAS kialakításának előkészítésére. Az egyik munkacsoport az EPSAS jövőbeni irányítási rendszeréről, alapelveinek kialakítása céljából jött létre, a másik munkacsoportban a javasolt számviteli standardok inkább technikai és szakmai jellegű megbeszélése folyik majd. (Fejszák, 2014)

Bár az EPSAS-standardoknak mindenkép-

pen harmonizálniuk kell bevezetésénél az IFRS-alapokon kidolgozott IPSAS-okkal, de véleményünk szerint az EPSAS-ok létrehozásakor az IFRS- és IPSAS-standardokat fenntartásokkal kell kezelni, mert nem alkalmasak minden esetben a közszféra specialitásainak kiszolgálására.

AZ EPSAS JELENLEGI ÁLLAPOTA

2015-ben jelentős lépések történtek az EPSAS-standardok létrehozásával kapcsolatosan. Márciusban megalakult az EPSAS Irányító testület (*EPSAS Governance Task Force*) és EPSAS Standard Alkotó Testület (*EPSAS Standards Task Force*), továbbá létrejött az EPSAS Munkacsoport. Az EPSAS Munkacsoport egy olyan szakértői csoport, amely feladatai közé tartozik – többek között – a kulcsfontosságú kérdések megvitatása, az EPSAS-struktúrák és -követelmények kialakítása, a standardok kidolgozása, valamint a jövőben várhatóan feladata lesz az EPSAS-ok bevezetéséhez kapcsolódó tanácsadás. (Európai Bizottság, 2015a; 2015b; 2015c)

ÖSSZEFOGLALÓ MEGJEGYZÉSEK

A 2011/85/EU-s direktíva elvárásai alapján, 2012-ben az Európai Bizottság kibocsátotta általános konzíliumát az IPSAS-ok létjogosultságáról, amely konzílium jelenleg a nemzetközi költségvetési számviteli standardok egyetlen elfogadott állásfoglalása. A konzultáció rámutatott arra, hogy néhány tagállam költségvetési számviteli rendszere szemléletben vagy információszolgáltatásában IPSAS-elveken alapul. A konzultáció véleménye alapján az IPSAS-standardok nem egyszerűen illeszthetők a tagállamok szabályozó rendszeréhez, de rámutattak egy potenciális egységes EU-s költségvetési számviteli rendszer felállításának szükségességére (EPSAS-ok).

Az egységesítés azért is fontos, hogy közösi szinten biztosítható legyen a közpénzekkel való gazdálkodás átláthatósága, az adatok összehasonlíthatósága, az egységes, európai szintű közpénzügyi statisztikai rendszer kiépítése. A szakmának el kell fogadnia és fel kell készülnie arra, hogy az Európai Unió szintű egységesítés elkerülhetetlen.

A Bizottság szerint az EPSAS-nak kezdetben a tagállamok által elfogadott IPSAS elveinek és gyakorlatának adaptálásán javasolt alapulniuk. Továbbá a Bizottság jelezte, hogy az eredményszemléletű EPSAS bevezetéséhez szükséges feltételeket, mint az erős politikai támogatást, a közös projekt felügyeletet meg

kell teremteni még azoknak a tagállamoknak is, amelyekben jelenleg pénzforgalmi szemléletű költségvetési számviteli rendszer van. Egyértelmű tehát, hogy az EPSAS fejlesztése és adaptálása erős EU-s kormányzás mellett valósítható csak meg.

Az EU-tagállamok számára az EPSAS kétségkívül az első olyan számviteli harmonizációs folyamat, amely jelentősen befolyásolja majd a pénzügyi és számviteli információs rendszerüket és egy globálisabb egységet kövacsol Európában. A harmonizáció elkövetkezendő 5 évében jelentős fejlemények várhatók, amelyek Magyarország költségvetési számvitelét is meghatározó mértékben befolyásolják.

KÖSZÖNETNYILVÁNÍTÁS

Ormos Mihály köszönetét fejezi ki az MTA Bolyai János Kutatási Ösztöndíj programjának, a tanulmány a Bolyai János Kutatási Ösztöndíj támogatásával készült.

JEGYZETEK

¹ A négy számviteli szint a következő: Pénzforgalmi szemlélet, Módosított pénzforgalmi szemlélet, Módosított elhatárolási, vagy módosított eredmény-szemlélet és Teljes elhatárolási, vagy eredményszemlélet. Az egyes könyvvezetési technikákról részletesen

lásd például: Báger 2011; Simon 2012; Ormos – Veress 2012; Sisa 2014

² Nemzetközi Költségvetési Számviteli Standardok

IRODALOM

ADAM, B. (2013): The need for harmonised, accruals-based European Public Sector Accounting Standards from a German perspective <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/1001617/1012817/full-paper-Adam.pdf> (letöltve 2015.11.05.)

AGGESTAM, C. – BRUSCA, I. – CHOW, D. (2014): Constructing a European Governance Space: The case

of harmonised Public Sector Accounting Standards for European Union Member States <http://openarchive.cbs.dk/bitstream/handle/10398/8919/Aggestam%20er%20al.pdf?sequence=1> (letöltve 2015.09.10.)

BÁGER G. (szerk.) (2011): A hagyományos nemzeti számlarendszer és az alternatív értékelési módszerek, indikátorrendszerek. ÁSZ Kutatóintézet. Budapest

- BELLANCA, S. – VANDERNOOT, J. (2014): International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Implementation in the European Union (EU) Member States <http://www.davidpublishing.com/davidpublishing/Upfile/4/2/2014/2014040269633729.pdf> (letöltve 2015.10.15.)
- BELLANCA, S. – CULTRERA, L – VERMEYLEN, G. (2015): Analysis of Public Accounting Systems in the European Union <http://www.sciedu.ca/journal/index.php/rwe/article/view/7834/4664> (letöltve 2015.10.15.)
- FEJSZÁK T. (2014): Uniós számvevőszékek véleménycseréje az európai államháztartási számviteli rendszerek harmonizálásáról <http://www.aszhirportal.hu/hu/nemzetkozi-hirek/unios-szamvevoszek-velemenycserije-az-europai-allamhaztartasi-szamviteli-rendszerek-harmonizalasarol> (letöltve 2015.08.10.)
- JONES, R. – CARUANA, J. (2014): Central Government Accounting Reform In Malta: Is It Just An Illusion? <https://www.bov.com/documents/bov-review-issue-49---paper-3> (letöltve 2015.10.28.)
- JOVANOVIĆ, T. (2013): Public Sector Accounting Reform http://www.nispa.org/files/conferences/2013/papers/201304102049310.Public%20sector%20accounting%20reform-Jovanovi%C4%87.pdf?fs_papersPage=9 (letöltve 2015.11.08.)
- MĂCIUCĂ, G. (2013): Seven years since the implementation of accrual accounting in public sector from Romania <http://www.wseas.us/e-library/conferences/2013/Chania/AEBDA/AEBDA-42.pdf> (letöltve 2015.10.01.)
- MAGGINA, A. (2011): Public Sector Accounting and Accountability in Greece: A Discussion <http://www.macrothink.org/journal/index.php/jpag/article/view/685/479> (letöltve 2015.11.05.)
- MASON, P. (2014): A Closer Look At: Malta <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/A-Closer-Look-at-Malta.pdf> (letöltve 2015.10.28.)
- MUCKUTĖ, I. (2013): Public Sector Accounting System Reform in Lithuania: Experience, *Lessons and Challenges*
- MÜLLER – MARQUÉS BERGER (2013): Global IPSAS Adoption – A snapshot of GAAP differences between IPSAS and IFRS <http://www.fmi.ca/media/380280/Thomas%20M%C3%BCller-Marqu%C3%A9s%20Berger%20EN.pdf> (letöltve 2015.09.10.)
- ORMOS M. – VERESS A. (2012) A felsőoktatás számviteli beszámolásának átfogó vizsgálata és egy javaslat. *Pénzügyi Szemle*, 2012/2 246–266. oldal
- RAINERO, C. – SECINARO, S. – INDELICATO, A. (2013): The European Process of Accounting Harmonization: Current Status and Future Developments. The Case of Italy http://www.ijhssnet.com/journals/Vol_3_No_13_July_2013/3.pdf (letöltve 2015.10.15.)
- ROSSI, N. – TREQUATRINI, R. (2011): IPSAS and Accounting Systems in the Italian Public Administrations: Expected Changes and Implementation Scenarios <http://www.davidpublishing.com/davidpublishing/Upfile/3/3/2012/2012030310586648.pdf> (letöltve 2015.08.09.)
- SIMON J. (2012): *Az államháztartási számvitel alapjai és a közpénzügyi információs rendszer*. CompLex Kiadó. Budapest
- SISA K. A. (2014): Települési önkormányzatok tervezési módszereinek továbbfejlesztése. Elmozdulás a stratégiaorientált menedzsment szemlélet irányába. *Doktori disszertáció*. Kaposvár
- STEGER, G. (2013): Accrual Accounting and Budgeting: Why and How? Austrian Reform Experiences. <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/1001617/1012817/paper-G-Steger-Austria.pdf> (letöltve 2015.11.05.)
- TUDOR, A. T. – MUTIU, A. (2006): Cash versus Accrual Accounting In Public Sector. <http://www.>

researchgate.net/publication/228304514_Cash_Ver-
sus_Accrual_Accounting_in_Public_Sector (letöltve
2015.09.01.)

DELOITTE (2013): IPSAS in your pocket. <http://www.iasplus.com/en/publications/public-sector/dt-ipsas-summary-2013> (letöltve 2015.07.25.)

DELOITTE (2015): IPSAS in your pocket. <http://www.iasplus.com/en-gb/publications/public-sector/ipsas-in-your-pocket-2015> (letöltve 2015.10.17.)

EURÓPAI BIZOTTSÁG (2013): A Bizottság jelentése a Tanácsnak és az Európai Parlamentnek, A harmonizált költségvetési számviteli standardok tagállami végrehajtása felé, A Nemzetközi Költségvetési Számviteli Standardok (IPSAS) alkalmazása a tagállamok számára <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=CELEX:52013DC0114&from=HU> (letöltve: 2015.08.08.)

EURÓPAI BIZOTTSÁG (2015a): EPSAS Priorities 2015–2016 <https://circabc.europa.eu/webdav/CircaBC/ESTAT/EPAS/Library/Working%20Group%20EPAS/Agenda%20item%204%20-%20Priorities%20for%202015-2016.pdf> (letöltve 2015.11.05.)

EURÓPAI BIZOTTSÁG (2015b): DRAFT Terms of Reference <https://circabc.europa.eu/sd/a/11d21329-72d3-406c-a221-acd9df3df739/Agenda%20item%202%20-%20Terms%20of%20reference%20WG.pdf> (letöltve 2015.11.05.)

EURÓPAI BIZOTTSÁG (2015c): EPSAS Cell on First Time Implementation <https://circabc.europa.eu/sd/a/6b88a9d5-6697-49ef-892f-01b2d47137a7/Agenda%20item%208-%20Interim%20report%20from%20EPSAS%20Cell%20FTI.pdf> (letöltve 2015.11.05.)

E&Y (2012): Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/study-on-public-accounting-and-auditing-2012.pdf/5ad43e2b-2ba7-4b05-afab-d690fc2ad9dd> (letöltve 2015.07.06.), <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/1001617/1012817/session3-Ingrida-Muckute-MF-Lithuania.pdf> (letöltés 2015.11.05.)

PwC (2013): Towards a new era in government accounting and reporting <https://www.pwc.com/gx/en/prsc/publications/assets/pwc-global--ipsas-survey-government-accounting-and-reporting-pdf.pdf> (letöltve 2015.08.08.)

FÜGGELÉK

Megnevezés	Alkalmazott államszámviteli szemlélet	Kapcsolata az IPSAS-standardokkal
Ausztria	Központi szinten eredményszemlélet, helyi és regionális szinten módosított eredmény szemlélet	Alkalmazza az IPSAS-standardokat, teljes körű átvétel folyamatban
Belgium	Módosított eredményszemlélet és teljes eredményszemlélet	Nem elfogadott még, de tervezik az átvételét, egyedül a Flamand kormányzat alkalmazza elsődleges szabályként
Bulgária	Eredményszemlélet központi és helyi szinten	Kezdeményezések már vannak az átvételre
Ciprus	Központi szinten módosított pénzforgalmi, helyi szinten módosított eredményszemlélet	A pénzforgalmi IPSAS-t adaptálták, cél az eredményszemléletű standardok átvétele
Csehország	Eredményszemlélet mindkét szinten	Nem vették át az IPSAS-okat, de nagyarányú a megfelelés

Megnevezés	Alkalmazott államszámviteli szemlélet	Kapcsolata az IPSAS-standardokkal
Dánia	Központi és regionális szinten eredményszemlélet, helyi szinten pénzforgalmi szemlélet	IPSAS-alapú nemzeti standardok, teljes átvételt nem tervezik
Egyesült Királyság	Eredményszemlélet mindkét szinten	IFRS-en alapuló hazai standardok, IPSAS-okat nem veszik át, de nagyarányban megfeleltethető
Észtország	Eredményszemlélet mindkét szinten	IPSAS-alapú nemzeti standardok, teljes átvétel folyamatban
Finnország	Központi eredmény szemlélet, helyi eredményszemlélet	Az IPSAS-ok átvételét nem tervezik, de szakmai vita szintjén már felmerült
Franciaország	Eredményszemlélet központi szinten, módosított eredmény helyi szinten	IFRS- és IPSAS-alapú nemzeti standardok, a teljes körű átvételt nem tervezik
Görögország	Központi szinten módosított pénzforgalmi szemlélet, helyi szinten eredményszemlélet	Nem IPSAS-alapú, nem tervezik az átvételt
Hollandia	Központi szinten módosított pénzforgalmi szemlélet, helyi és regionális szinten módosított eredményszemlélet	A bevezetéssel többször próbálkoztak, jelenleg nincs a terveik között
Horvátország	Módosított eredményszemlélet mindkét szinten	Nem IPSAS-alapú, nem tervezik az átvételét
Írország	Központi szinten módosított pénzforgalmi szemlélet, helyi szinten eredményszemlélet	Még nem döntöttek az átvételről
Lengyelország	Eredményszemlélet mindkét szinten	Nem tervezik az átvételét, nem IPSAS-alapú
Lettország	Módosított eredményszemlélet mindkét szinten	Nagymértékű megfelelés az IPSAS-nak, de nem tervezik az átvételét
Litvánia	Eredményszemlélet mindkét szinten	IPSAS-alapú nemzeti standardok
Luxemburg	Módosított pénzforgalmi szemlélet mindkét szinten	Nem IPSAS-alapú, nem tervezik az átvételt
Magyarország	Eredményszemlélet mindkét szinten	Nem IPSAS-alapú, nem tervezik az átvételt
Málta	Módosított eredményszemlélet központi szinten, módosított eredmény helyi szinten	IPSAS-alapú és az átvétel folyamatban
Németország	Központi szinten módosított pénzforgalmi szemlélet, helyi szinten eredményszemlélet	Jelenleg nem tervezik az átvételét és nem IPSAS-alapú
Olaszország	Módosított pénzforgalmi szemlélet mindkét szinten	Csak a helyi és központi szint eredményszemléletre történő harmonizációját követően tervezik az átvételét.
Portugália	Központi szinten módosított pénzforgalmi szemlélet, helyi szinten eredményszemlélet	Nem döntöttek még az átvételről és nem IPSAS-alapú
Románia	Eredményszemlélet mindkét szinten	Az IPSAS teljes körű átvétele folyamatban
Spanyolország	Eredményszemlélet mindkét szinten	Átvétel folyamatban és a jelenlegi rendszer már IPSAS-alapú
Svédország	Eredményszemlélet mindkét szinten	Nagyarányú megfeleltethetőség, az átvételt nem tervezik
Szlovákia	Módosított eredményszemlélet mindkét szinten	Átvétel folyamatban és már IPSAS-alapú
Szlovénia	Módosított pénzforgalmi szemlélet mindkét szinten	Nem tervezik az átvételét és nem is IPSAS-alapú