

Simon József – Fejtszák Tamás – Bernhard Schatz –
Toma Donchev – Miroslav Ivanov

Az eredményszemléletű számvitelre áttérés tapasztalatai számvevőszéki aspektusból

ÖSSZEFOGLALÓ: Napjainkban egyre nagyobb jelentőséggel bír a költségvetési gazdálkodás minősége, valamint a megbízható költségvetési információk rendelkezésre állása. E változások kiemelt területe az államszámvitel folyamatos fejlődése, ezen belül is az eredményszemléletű számvitel alkalmazása. Az európai uniós tagországok eltérő közpénzügyi rendszere miatt az államszámvitel fejlődése országonként eltérő jellemzőkkel rendelkezik. E folyamatot a számvevőszékek, közte az Állami Számvevőszék is folyamatosan nyomon követi. A cikk bemutatja az államszámviteli változások fontosabb területeit, kiemelve a standardok szerepét. Emellett a cikk célja, hogy részletesen bemutassa két ország államszámviteli rendszerének fejlődését, kiemelve a számvevőszéki értékelések aspektusát. Az egyes országok példájának bemutatásán keresztül megjeleníthetők a témában szerzett számvevőszéki tapasztalatok és szempontok. Végül a cikk a hazai államszámviteli rendszer főbb változásait mutatja be, szintén számvevőszéki nézőpontból.

KULCSSZAVAK: eredményszemléletű számvitel, költségvetési számvitel, közszféra ellenőrzései, nemzetközi költségvetési számviteli standardok (IPSAS), számvevőszék

JEL-KÓDOK: H83, M41, M42, M48

Az elmúlt években számos törekvés indult útjára az államháztartási számvitelek reformja és az uniós tagállamok közötti harmonizációja érdekében. E folyamat során az Európai Unió tagállamai között kiemelt témakörre vált az eredményszemléletű elszámolás bevezetése a közsférában. Mindez annak köszönhető, hogy az eredményszemléletű számviteli rendszer mindenre kiterjedő, valódi képet tud adni a kormányzati szektor pénzügyi és gazdasági helyzetéről, és ehhez kapcsolódóan az eszközök és források, a bevételek és ráfordítások értékének alakulásáról. Az elmúlt években

számos ország számvevőszéke, közte az Állami Számvevőszék is, folyamatosan nyomon követte az eredményszemléletű számvitel fejlődését, az ezzel kapcsolatos előnyöket és kockázatokat.

AZ EREDMÉNYSZEMLÉLET NEMZETKÖZI MEGKÖZELÍTÉSBN

Uniós szinten kiemelt jelentőségű az egyes tagállamok gazdálkodási adatainak összehasonlíthatósága. Ezért is támogatja folyamatosan az EU a különböző statisztikai és számviteli módszerek harmonizációját. Mindez először a European System of Accounts 95 bevezetés-

Levelezési e-cím: sijo015@gmail.com

sével és alkalmazásával létrehívott egységes statisztikai módszerek keretében jelent meg. Az elmúlt években azonban hasonló törekvések voltak megfigyelhetők az államszámvitel területén is.

Az egységesítési törekvéseket nehezíti, hogy a tagállamok által használt könyvviteli rendszerek és módszerek számos ponton különböznek egymástól. A legjelentősebb különbséget az jelenti, hogy a pénzforgalmi szemlélettől a pénzforgalmi és eredményszemléletű rendszer kombinációján keresztül a módosított pénzforgalmi szemléletig, illetve a tiszta eredményszemléletig mindenféle megoldás tetten érhető az európai országok gyakorlatában. Abban is jelentős különbség mutatható ki, hogy a tagállamok mennyiben támogatják a közszféra egységes számviteli rendszerének bevezetését az egyes alrendszerek, kormányzati feladatok vonatkozásában. (Simon, 2012)

Továbbá alapvető eltérések tapasztalhatók abban is, hogy milyen módszereket alkalmaznak a számviteli információk előállítására. Mindez úgy is értelmezhető, hogy az adott tagállam mennyire támaszkodik a számviteli standardok alkalmazására. E vonatkozásban is változó a tagországok gyakorlata, a standardok alkalmazásának mellőzésétől kezdve, a saját standardok kifejlesztésén át, a nemzetközi standardrendszer alkalmazásáig.

Az EU-tagállamok államszámvitele állandó fejlődési folyamaton ment keresztül az elmúlt években. E változásokat jelentősen támogatta a nemzetközi számviteli standardok előretörése. Emellett az Európai Bizottság által indított European Public Sector Accounting Standards (a továbbiakban EPSAS) projekt is számos feladatot és kihívást rejt magában.

A számviteli változások, különösen az eredményszemlélet terjedése a tagállamok számvevőszékei számára is fontos területet jelentenek, amelyre e témakör jelentőségénél fogva kiemelt figyelmet kell fordítaniuk. Az európai uniós számvevőszékek Kapcsolattartó Bizottsága

EPSAS-munkacsoportjában elhangzottak alapján a számvevőszékek döntő többsége támogatja az eredményszemléletű számvitel bevezetését az államháztartásban, elismeri annak előnyeit.

A SZÁMVITELI FEJLESZTÉSEK ALAPJAI

Az EU-tagállamok közötti harmonizáció lassan halad előre a jelentősen különböző számviteli rendszerek és az egyes országok eltérő fejlesztési elképzelései miatt. (Harsányi et al., 2016) A tagállamok kormányai és a számvevőszékek is folyamatosan nyomon követik az államszámvitel fejlődési folyamatát.

Az országok két fő kategóriába sorolhatók az államszámviteli fejlesztések alapját tekintve. Az első körbe tartoznak azon, amelyek az államszámviteli rendszerüket eredményszemléletű számviteli és egyben standard alapokon fejlesztik. Ezen országok közé tartozik Ausztria, Bulgária, Csehország, Dánia, Észtország, Finnország, Franciaország, Lettország, Írország, Lengyelország és Málta.

Jelenleg az International Public Sector Accounting Standards (a továbbiakban IPSAS) a költségvetési számviteli standardok egyetlen nemzetközileg elismert és alkalmazott rendszere. Az IPSAS-okat egy független standardalkotó tanács, az International Public Sector Accounting Standard Board fejlesztette ki az International Federation of Accountants támogatása mellett. Az IPSAS-ok fontos sajátossága, hogy folyamatosan bővül a standardok száma és felülvizsgálatuk folyamatos.

Az IPSAS-ok egységes alkalmazása nincs kötelezően előírva a tagállamok részére, mégis fontos szerepet kapnak a közszféra számviteli rendszerének fejlesztésében. Az IPSAS-ok jelenleg 38 eredményszemléletű és egy pénzforgalmi szemléletű standardot tartalmaznak és alapjukat a magánszektorban elterjedt Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS) adják. (Christiaens-Ortmann, 2015)

A közsféra koncepcionális számviteli keretrendszerének fejlesztése, továbbá a közszerát érintő specifikus problémákra való fókuszálás és a standardok továbbfejlesztése jellemző napjainkban is.

Jól mutatja az IPSAS-ok alkalmazásának hatásait, hogy 2004-től kezdődően az IPSAS-ok bevezetését követően a kormányzati szektorba tartozó szervezetek összesített, könyviteli mérlegben megjelenő eszközeinek és kötelezettségeinek értéke jelentősen emelkedett. Mindez a valós értékelés, valamint az értékelési módszerek változásának, fejlődésének következménye.

Az IPSAS-ok megújítása átfogó koncepció szerint történik, a közsféra speciális vonásai egyre inkább beépülnek a standardokba. A fejlesztési program bizonyos területeken párhuzamos vonásokat mutat az IFRS-ek fejlesztésével, ugyanakkor például a szociális támogatások, az infrastrukturális eszközök, valamint az öregségi ellátások kapcsán egyedi értékelési módszerek kerültek kidolgozásra. A viszonzás nélküli állami szolgáltatások elszámolásánál is új standardokat adtak ki (például a felsőoktatási hallgatóknak juttatott ösztöndíj-támogatás vagy az egyéb egészségügyi támogatások vonatkozásában). Az IPSAS-ok középtávú fejlesztési programját is kialakították, amely a 2019–2023 közötti időszakra határozta meg a központi témákat.

Az IPSAS-ok alkalmazásával kapcsolatban a legjelentősebb probléma, hogy általában kevésbé tudják figyelembe venni a közsféra éves költségvetésével kapcsolatos pénzügyi jellemzőket. (Bellanca-Vandernoot, 2014) Több esetben negatívumként hangzott el a bevezetése kapcsán, hogy az IPSAS rendszere az IFRS-eken alapul, és emiatt túlságosan piaci szemléletű, túlzottan nagy szabadságot ad az értékelési eljárások megválasztásában.

Az Európai Bizottság 2013 márciusában fogadta el jelentését az IPSAS alkalmazhatóságáról. A bizottság megállapította, hogy célsze-

rű az egységes eredményszemlélet az EU-ban, azonban ennek megvalósítására az IPSAS-ok helyett – azok alkalmazhatóságának korlátait, problémáit felismerve – új standardok kialakítását javasolta. Az EPSAS-projekt célja ennek megfelelően a nemzetközi államháztartási számviteli standardok európai változatának kidolgozása, amelyeket valamennyi uniós tagállamban alkalmazni kellene majd. Az EPSAS-ok fejlesztésével kapcsolatosan az a cél, hogy az Európai Bizottság szándéka szerint az uniós tagállamok számára speciális államszámviteli standardok kerüljenek kialakításra.

A második körbe az államszámviteli fejlesztések alapja szerint azon országok tartoznak, amelyek az államszámviteli rendszerüket az eredményszemléletű számvitel valamilyen megközelítése alapján fejlesztik, ugyanakkor nem tervezik az IPSAS-ok vagy saját standardok bevezetését. E kategóriába sorolható – Magyarország mellett – Belgium, Hollandia és Németország.

A TANULMÁNY MÓDSZERTANI HÁTTERE

A következőkben két ország államszámviteli rendszerének fejlődési folyamatát mutatjuk be részletesebben, kiemelve a számvevőszéki értékelések aspektusát. Ezen országok közül az egyik Ausztria, a másik pedig Bulgária. Emellett kitérünk a magyar államszámviteli változások és az ezekkel kapcsolatos számvevőszéki értékelések, tapasztalatok bemutatására.

Jelen tanulmány azt kívánja részletesebben felvázolni, hogy a vizsgált tagállamokban milyen koncepció szerint és milyen mértékben történt meg az eredményszemléletű számvitelre való áttérés. Továbbá a tanulmány kitér az eredményszemléletű számvitel alkalmazásával kapcsolatos speciális tapasztalatok és egyéb fejlesztési elképzelések bemutatására is, jellemzően az adott országok számvevőszékeinek szempontjából.

A tanulmány empirikus hátterét egyrészt az elkészítésében résztvevő számvevőszékek résztanulmányai adják. A tanulmány az eredményszemléletű számvitelre való áttérést elsődlegesen a számvevőszékek szempontjából értékeli, figyelembe véve az egyes országok eltérő sajátosságait.

Az eredményszemléletű számvitel értékelésével kapcsolatban számos tanulmány készült az elmúlt években. A témában született szakirodalom nagy része az egyes tagállamok államszámviteli rendszerének összehasonlításával foglalkozik. Elsősorban azt vizsgálják, hogy a tagállamok az általuk alkalmazott számviteli technikák alapján hol tartanak a pénzforgalmi és az eredményszemlélet közötti átmenet folyamatában. Az összehasonlító jellegű tanulmányok készítésének hajtóerejét jelenti az Európai Bizottságnak a számvitel harmonizálására való törekvése. Ehhez nélkülözhetetlen a tagállamok számviteli helyzetének ismerete. (Deloitte, 2015), (PWC, 2013), (E&Y, 2012)

Az összehasonlító tanulmányok jelentős része – szakmai érdeklődés alapján – az államszámvitel általános jellemzőivel foglalkozik. (Bellanca et al., 2015), (Aggestam et al., 2014), (Irwin, 2014), (Christians et al., 2010) E megközelítések közös sajátossága, hogy szintén a pénzforgalmi és az eredményszemlélet technikáinak gyakorlati alkalmazását elemzik az uniós tagállamokban. Megállapítható, hogy általában átfogóan értékelik az adott tagállamok államszámviteli rendszerét, kevésbé jellemző egy-egy számviteli megoldás részletes összehasonlító elemzése.

Hasonlóan más uniós tagállamokhoz, a tanulmányban szereplő országoknál megfigyelhető, hogy az államszámviteli változások vizsgálata az elmúlt évek költségvetési gazdálkodási reformja keretében történt. (Schatz, 2017), (OECD, 2017), (Steger, 2013), (Steger, 2010), (Hawkesworth et al., 2009) A lezajlott költségvetési reformokon belül az államszámviteli reform központi jelentőséggel

bírt. Jellemző, hogy a költségvetési gazdálkodás fejlődésében egyre nagyobb teret kapott az a kérdés, hogy miként lehet a teljesítményszemléletű adatokat minél szélesebb körben biztosítani. Ezért is fontos, hogy részletesebben bemutatásra kerüljön a vizsgált tagállamok államszámviteli rendszerének fejlődési folyamata.

AZ EREDMÉNYSZEMLÉLETŰ SZÁMVITEL BEVEZETÉSÉNEK TAPASZTALATAI AUSZTRIÁBAN

Ausztriában úgy döntöttek, hogy a végrehajtási időszak a 2007–2013 közötti időszak legyen, amely a nemzetközi példákkal összehasonlítva meglehetősen rövid idő. Ennek oka, hogy az Osztrák Szövetségi Kormány eléggé kifinomult és teljes körű informatikai rendszert tudhatott magáénak, és az eszközök és források minden típusáról viszonylag rendszeresen frissített nyilvántartásokat vezetett. Ezekre a kedvező körülményekre tekintettel lehetséges volt aránylag rövid reformidőszakkal számolni és a reformok kifulladását elkerülni.

Az Osztrák Számvevőszék (ACA) egyrészt a pénzügyminisztérium állandó partnereként szolgált az eredményszemléletű számviteli reform végrehajtásának tervezésénél, másrészt ugyanakkor az eredményszemléletű számvitel határozott szószólójaként lépett fel, ami fokozott átláthatóságot biztosított, különösen a parlament számára.

Az osztrák számviteli reform folyamatát az *1. táblázatban* foglaljuk össze. A táblázat elemeit a következőkben ismertetjük.

Tervezési fázis és időkeret

A folyamat kezdetén van egy olyan időszak, amikor a reform szükségességét kell megvizsgálni. Ezt az aktuális számviteli rendszer és a

AZ OSZTRÁK SZÁMVITELI REFORM ÁTTEKINTÉSE

	Tervezési fázis	Megvalósítási fázis	Fenntartási fázis
Stratégia/ Megközelítés	Az eredmény szemléletű számviteli reform végrehajtása Az államháztartás irányításának általános célkitűzései	Pragmatizmus, a megoldások 80 százaléka a nyitómérleget tartja szem előtt Bizonytalanság csökkentése a legfőbb ellenőrző intézménnyel való együttműködés segítségével	Fokozatos javulás Alacsonyabb szintű elvárás ne legyen általános Az ellenőrzés során érintett területek javítása
Kihívások	Konszenzus elérése Új elemek integrálása a munkafolyamatokba és a döntéshozatalba Jogszabályok és rendeletek kidolgozása	A költségvetés és az időkeret betartása A tökéletlenség elfogadása Rangsorolás	Türelem és kitartás A fejlesztés egy folyamatos tevékenység, nem pedig egy új reform A politikai támogatás gyengül
A legfőbb ellenőrző intézmény szerepe	A jelenlegi pénzügyi irányítási rendszer kezelendő hiányosságainak ismerete A hivatkozási alapul szolgáló nemzetközi jó gyakorlatok és szabványok meghatározása	Annak biztosítása, hogy a rendelkezésre álló forrásokat a legfontosabb és leglényegesebb kérdések megoldására fordítsák Megfelelő alap biztosítása a döntéshozatalhoz döntési helyzetekben	Az új rendszer fokozatos fejlesztésének és használatának biztosítása a költséghatékonyság jegyében

Forrás: Osztrák Számvevőszék

tervezett új rendszer közötti réselemzéssel lehet megvalósítani. A réselemzés területei lehetnek a számviteli standardok, a szükséges informatikai rendszerek és a szervezeti eljárások között felmerülő eltérések.

Az új számviteli környezet előnyeit és felhasználását illetően hasznosnak bizonyulhat a reform szélesebb kontextusának felmérése. Melyek az elszámoltathatóság és a döntéshozatal azon kulcsfontosságú területei, amelyeket a keletkezett jobb pénzügyi információknak érinteniük kell? Ausztriában az volt a fő cél, hogy a döntéshozóknak ne csak a pénzforgalmi információkat, hanem eredményalapú elszámolásra vonatkozó információkat is biztosítsanak, és hogy az állami eszközök és forrá-

sok jellege és értéke, valamint ezek változásai átláthatóbbak legyenek.

Figyelembe kell venni a jövőbeli beszámolókat készítő szervezetek munkafolyamatainak és informatikai rendszereinek szükséges változtatásainál azok jelenlegi számviteli és informatikai érettségét. Ez magában foglalja az adatgyűjtést (például az ingatlanok, gépek és berendezések nyilvántartása, a társult szervezetek nyilvántartása, a pénzügyi eszközök nyilvántartása, a létszám nyilvántartása stb.), az adatok átalakítását számviteli információkká (főkönyv, analitika stb.), valamint az ezen információk alapján készített jelentéseket (például pénzügyi beszámoló). Kiemelt figyelmet kell fordítani a szükséges csatlakozó felületekre, amelyek egyszerűsíthe-

tők, ha minden adminisztratív egység ugyanazt az informatikai rendszert használja. Ennek a megoldásnak az a hátránya, hogy magasabb költségeket jelent az informatikai rendszer számára. Alternatív megoldás lehetne több informatikai rendszer működtetése, de ez esetben biztosítani kell az interoperabilitást a fő informatikai rendszerrel.

A tervezési szakaszban egy másik fontos döntés a konszolidáció. Ezt a döntést vertikálisan (kormányzati szintek) és horizontálisan (minisztériumok, ügynökségek, társult szervezetek) lehet meghozni. A konszolidáció horizontális vetülete tekintetében gyakran felmerül az a kérdés, hogy az „irányítási/ellenőrzési koncepciót” kövessük-e az eredményszemléletű számviteli standardokban meghatározottak szerint, vagy a „piaci/nem piaci” koncepciót tekintjük irányadónak a nemzeti számviteli rendszerek eredményszemléletű elszámolási rendszerében megjelenített formában. Közben az első koncepció lehetővé teszi, hogy a közigazgatás irányítása/ellenőrzése alatt álló egységek működését egyetlen műveleti egységként mutassuk be, a második lehetőség akkor bizonyul előnyösnek, amikor az eredményszemléletű számviteli információkat a nemzeti elszámolási rendszerben alkalmazott információkká alakítjuk át.

Mindezen megfontolások után még egy szempontot mérlegelni kell: ez pedig a végrehajtási időszak. Itt két lehetséges megközelítés létezik: az úgynevezett lejárati határidő, ami azt jelenti, hogy minden szervezet köteles az összes releváns standardot egy bizonyos időpontig bevezetni, a másik pedig fokozatos végrehajtást tesz lehetővé, amely bizonyos standardkészletek fázisonkénti bevezetését vagy bizonyos csoportok számára történő fokozatos bevezetését teszi lehetővé.

A fő motiváció Ausztriában a pénzforgalmi szemléletű számvitel és költségvetés hagyományos hiányosságainak kezelésében rejlett, amit Ausztriában „költségvetési illúzióknak”

neveztek. Ezen illúziók egyike a „most venni, később fizetni modellek” alkalmazása volt, ami azt jelenti, hogy a szervezetek hosszú távú finanszírozási megállapodásokat kötnek az éves pénzkidásaik csökkentése érdekében, ezzel növelve azoknak a tevékenységeknek a körét, amelyekre az adott pénzforgalmi alapú költségvetésükben fedezettel rendelkeznek. Az „eszközértékesítés” egy másik ilyen illúzió volt, amely a pénzforgalmi alapú rendszerben alapvetően csupán megjelenítette a pénzbeáramlást az eszközvesztés kimutatása nélkül. Általában egy pénzforgalom alapú környezetben aszámvitel és a költségvetés lényege tekintetében „a jövőbeli kötelezettségeket nem látjuk”, ami azt jelenti, hogy például a jövőben kifizetendő, de az adott év folyamán megszolgált munkavállalói juttatások nem jelennek meg a számviteli rendszerben a kifizetés időpontjáig.

Ausztriában a réselemzés kimutatta, hogy jelentős különbségek voltak az aktuális pénzforgalmi alapú számviteli rendszer és a kívánt IPSAS-alapú eredményszemléletű számviteli rendszer között. Szerencsére sor került egy SAP-alapú informatikai rendszer megvalósítására és bevezetésére az összes szövetségi kormányzati szervnél számviteli célokra körülbelül egy évtizeddel a reform előtt, így a meglévő rendszer elviekben alkalmas volt eredményszemléletű elszámolás készítésére is, amely rövid végrehajtási időszakot tett lehetővé és korlátozott végrehajtási kiadásokat igényelt.

Az informatikai kihívások egyike az összes létező analitika (támogatások nyilvántartása, személyzeti informatikai rendszer, vagyongazdálkodási informatikai rendszer stb.) integrálása, illetve az volt, hogy azok a reform által meghatározott elszámolási és értékelési kritériumok szerint átalakíthatók legyenek az eredményszemléletű elszámolás szerinti adatokká.

A 6 éves végrehajtási időszak és a reformhoz rendelt források alapján nagyon hamar nyilvánvalóvá vált, hogy a teljes konszolidáció, beleértve az állami tulajdonú szervezeteket, nem

valósítható meg. Ezért Ausztria úgy döntött, hogy egy későbbi szakaszban valósítja meg a teljes konszolidációt, és sajáttőke-alapú konszolidációt alkalmazott (ez a társult szervezetek évenkénti értékelését jelenti sajáttőke-részese-
dés alapján), amely lehetővé teszi az ilyen szervezetek működésének nettó hatásának kimutatását a kormányzati elszámolásokban – ésszerű adminisztratív erőfeszítések mellett. A végső határidő 2013 volt, ami azt jelentette, hogy az összes szövetségi kormányzati szervnek 2013. január 1-jéig be kellett vezetnie az alapvető költségvetési törvényben elrendelt teljes eredményszemléletű számvitelt és költségvetést.

Teljesítési fázis és végrehajtási időszak

A következő végrehajtási fázisban az adatgyűjtés és a nyitómérleg összeállítása a legfontosabb megvalósítandó feladat.

Az adatgyűjtést követően a mérési alapot a választott számviteli standardoknak megfelelően kell alkalmazni. Ilyen körülmények között gyakran előfordul, hogy például a bekerülési költségekre vonatkozó információ nem áll rendelkezésre, ezért a vélelmezett költségek koncepcióját kell alkalmazni. Ezzel a módszerrel bekerülési értéként egy helyettesítő érték kerül meghatározásra, feltételezve, hogy az adott eszköz megvásárlása a nyitó mérlegfordulónapon történik, levonva belőle a már eltelt hasznos élettartamot.

A hosszú lejáratú eszközök és kötelezettségek elsőként való kezelése azért fontos, mert azok értéke általában nem változik, és így feltételezhető, hogy ezek a tételek a nyitómérlegben is szerepelni fognak. A többi, rövidebb lejáratú eszközt és kötelezettséget később kell értékelni, mert a nyitó mérlegfordulónapon esetleg már nem léteznek, vagy értékük változhat a végrehajtási időszak alatt, ami hiábavaló erőfeszítéseket eredményez, ha többször kell értékelni azokat.

Az informatikai rendszer fejlesztésével és a nyitómérlegre vonatkozó információ gyűjtésével párhuzamosan minden érintett érdekelt fél (könyvelők, vezetők, politikusok stb.) részére oktatást kell szervezni, hogy biztosítható legyen az új rendszer eredményes működése és használata a véglegesítést követően. Ez általában nagy kihívást jelent, mivel több dolog bizonytalan egy időben, és a képzések nem tűnnek sem eléggé részletesnek, sem eléggé gyakorlatiasnak.

Ausztriában a hosszú lejáratú eszközök, például ingatlanok, épületek, hidak, utak stb. elszámolása és felmérése kihívást jelentett a tekintetben, hogy nem állt rendelkezésre információ a bekerülési költségekről. Így a feltételezett költség-megközelítést alkalmazták az irányító szervezetektől származó adatok felhasználásával (például ingatlankezelő szervezet), vagy az ingatlanra egy adott területen az ilyen típusú földterületek átlagos tranzakciós költségét vették alapul helyettesítő értéként stb. E pragmatikus megközelítés alapján a legfőbb ellenőrző intézmény rendkívül jelentős szerepet játszott ezen modellek koncepcionális megalapozottságának és gyakorlati megvalósíthatóságának felmérésében. Egyben lehetővé tette a pénzügyminisztérium számára a reform továbbvitelét, anélkül, hogy tartania kellene attól, hogy a végrehajtási gyakorlatot a számvetők elutasítja.

Fenntartási fázis és az ellenőrzés visszacsatolása

A végrehajtási fázisból a fenntartási szakaszba való átmenet során a reformprojekt véget ér, és folyamatos fejlesztési tevékenység veszi kezdetét. A projekt munkatársai általában ekkor integrálódnak a funkcionális egységekbe, immáron nagyobb felelősségvállalással a számvitel vagy a számviteli kérdésekért felelős újonnan létrehozott egységek tekintetében. Ennek előnye nyilvánvalóan az, hogy a végrehajtással

kapcsolatos ismeretek megmaradnak, azzal a hátránnyal számolva, hogy esetleg növelni kell az adminisztratív egységek általános létszámát.

Egy másik nagyon fontos kérdés a végrehajtás gyenge pontjainak és hiányosságainak folyamatos figyelése, azonosítása, majd ezeknek a lehető legeredményesebb és leghatékonyabb kiküszöbölése. Ez néha azt jelenti, hogy egy ideig a „gyenge ponttal” együtt kell élnünk, mielőtt lehetőségünk nyílik arra, hogy a problémát észszerű költségáfordítás mellett megoldhassuk.

A fejlesztési területekkel az eredményszemléletű pénzügyi kimutatás ellenőrzése során kell foglalkozni, bár ez valószínűleg új terület az állami ellenőrző testületek számára, valamint természetesen az, hogy az eredményszemléletű pénzügyi kimutatás első ellenőrzése során nem minden területet sikerül feltárni/kezelni, ehhez bizonyos időre van szükség.

AZ EREDMÉNYSZEMLÉLETŰ SZÁMVITEL BEVEZETÉSÉNEK TAPASZTALATAI BULGÁRIÁBAN

A költségvetési számvitel történelmi fejlődése Bulgáriában a demokratikus változások után három jól megkülönböztethető időszakon keresztül valósult meg, amelyek a következők: új számviteli jogszabályok bevezetése; a költségvetési számviteli keretfeltételek korszerűsítése; és az azt követő javítások és kiigazítások. Számos mérföldkő jellemzi (különböző jogi aktusok és rendeletek formájában) a költségvetési számvitel fejlődését.

Új számviteli jogszabályok bevezetése

Bulgária demokratikus átalakulását követően 1991-ben fogadták el az első számviteli törvényt. Ez a törvény hatályon kívül helyezte az összes olyan szabályozást, amelyek ezzel ellentétesek voltak, és az addig hatályban lévő

összes számviteli szabályozás helyébe lépett. A számviteli törvény és a nemzeti számlatükör elsősorban a kontinentális jogrendszeren alapult, különösen a francia és a német tapasztalatok alapján. A számvitel jogalkotási rendszere új megoldást követett: a Pénzügyminisztérium felügyelete alatt egyedülálló speciális törvény (a számviteli törvény) és a törvényi szint alatti szabályozás bevezetésére került sor. Ebben az időszakban elkezdődött a jogszabályok harmonizációja és azok felzárkózása az európai jogszabályokhoz. Ennek eredményeképpen az 1991. évi számviteli törvény megfelelt az 1978. július 25-i 78/660/EGK negyedik tanácsi irányelvnek, az 1983. június 13-i 83/349/EGK hetedik tanácsi irányelvnek, az 1984. április 10-i 84/253/EGK nyolcadik tanácsi irányelvnek és a nemzetközi számviteli standardokban foglaltaknak.

1993-ban a kormány közzétette a nemzeti számviteli standardokat, amelyeket gyakran korrigáltak a nemzetközi számviteli szabványoknak való megfelelés érdekében. A 65/1998. számú kormányrendelettel bevezetésre került a 16. számú nemzeti számviteli standard A költségvetési szervek számviteli beszámolóinak bemutatása címmel. Ennek a standardnak a feladata az volt, hogy meghatározza a közszfőre specifikus számviteli szabályait, valamint a költségvetési szervek pénzügyi kimutatásainak tartalmára vonatkozó előírásokat. A standard négy alapvető kérdést tárgyalt. Először is az alapvető fogalmakat – mint költségvetési szerv, költségvetési bevétel és kiadás – határozta meg. Másrészt leírta az eredményszemléletű elszámolás sajátosságait költségvetési szerveknél. Fontosnak vélték, hogy a költségeket először gazdasági jelleg alapján rögzítsék, majd költségvetési és nem költségvetési kiadások szerint különítsék el. Harmadszor, a standard meghatározta a költségvetési szervek éves számviteli jelentéseinek tartalmát. A költségvetési szerv éves számviteli beszámolója két tételből tevődik össze, a mérlegből és a kiegészítő mellékletből,

amennyiben gazdasági tevékenységet is végez, akkor e tevékenység vonatkozásában a bevételekről és a ráfordításokról is kimutatást kell készíteni. Ahhoz, hogy az eredményszámla és a számviteli jellemzői tükröződjenek, a költségvetési szervezeteknek össze kell állítaniuk a nemzeti számlatükörnek megfelelő egyéni számlatükört.

2001 végén új számviteli törvény készült. A törvény 2002. január 1-jétől lépett hatályba, ezzel egyidejűleg pedig az 1991-es számviteli törvényt hatályon kívül helyezte. Az új törvénnyel meghatározták a nemzetközi számviteli standardok (nemzetközi pénzügyi beszámolósi standardok) alkalmazásának előfeltételeit és ennek eredményeképpen azokat 2003. január 1-jétől bevezették. Jelenleg az IAS/IFRS szabályok néhány kivétellel – mint például a kis- és közepes vállalkozások és a költségvetési szervek – kötelezően alkalmazandók. A kis- és közepes vállalkozások esetében a kormány elfogadta a kis- és közepes vállalkozások pénzügyi beszámolóira vonatkozó nemzeti szabványokat (46/2005.03.21. számú rendelet).

A 2001. évi számviteli törvény tartalmazta az állami szervezetek számviteli rendszereinek alapkövetelményeit és szervezeti szabályait. A számviteli törvény szerint a pénzügyminiszter hagyja jóvá az unió, az IFAC és Bulgária jogszabályaiban meghatározott követelményeknek megfelelő számviteli standardokat és számlatükröket.

A Pénzügyminisztérium dolgozza ki és teszi naprakésszé a szabványokat és a számlatükröket, valamint azok alkalmazásának módszertani útmutatóját. Valójában nemzeti költségvetési számviteli standardok még jelenleg sem léteznek.

A költségvetési számvitel korszerűsítése Bulgáriában

A költségvetési számvitel területén mélyrehatóbb reformot hajtottak végre 2005-ben, a nemzeti számviteli standardok közigazga-

tási szerveknél történő alkalmazásáról szóló 20/2004. számú rendelet hatályba léptetésével. Ez a rendelet részletes utasításokat tartalmaz az állami szektorban működő szervezetek számára, és számos, a könyvelésre, a költségvetés beszámolóra és a pénzügyi kimutatások elkészítésére vonatkozó kérdéseket tárgyal. Ezek az utasítások egy olyan törvényi szint alatti normatív törvényt jelentenek, amelyek bevezetik a nemzeti számviteli standardok végrehajtását az állami szektorban. Valójában az utasítások a 2002-es nemzeti számviteli standardokat a közszféra sajátosságaihoz igazítják, és pontosítják, hogy mely szabályokat kell alkalmazni, vagy hogyan kell azokat módosítani.

Az éves pénzügyi beszámoló tartalmazta a mérleget; a költségvetési és nem költségvetési számlák és alapok pénzforgalmi alapú teljesítményéről szóló jelentést és a kiegészítő mellékletet.

Ebben az időszakban a Pénzügyminisztérium különféle utasításokat adott ki fontos költségvetési számviteli témákról, mint például a kiadási kötelezettségvállalásokról és kötelezettségekről, az európai uniós források elszámolására vonatkozó megállapodásokról.

Az elmúlt évek fejlesztései és kiigazításai

2014-ben hatályba lépett az államháztartási törvény. E törvény célja a költségvetési keretnek, az államháztartás általános rendszerének és szerkezetének szabályozása, ideértve a költségvetési számvitelt is. A törvény meghatározza a pénzügyminiszter kötelezettségeit a költségvetési számviteli keretrendszer vonatkozásában. A törvény tükrözi az állami szektorra vonatkozó nemzeti számviteli standardok követelményeit, amelyek megfelelnek az IPSAS-szabályoknak és más nemzetközi dokumentumoknak.

Az államháztartási törvény elfogadása következtében a Pénzügyminisztérium új szám-

latükröt adott ki a közszektorbeli szervezetek számára, az annak alkalmazására vonatkozó utasításokkal együtt. Az egyik legjelentősebb változás az volt, hogy a földterületeket, az örökséget képező vagyont, a katonai eszközöket és az infrastruktúrát a pénzügyi helyzetről szóló kimutatásban befektetett eszközökként kell elszámolni. A reform előtt ezeket az eszközöket az akvizíció pillanatában leírták, és az akvizíció költségeit az adott időszakra vonatkozóan a nettó eszközállomány változása alatt mutatták ki.

A költségvetési számvitel fontos újítása volt az eredménykimutatás bevezetése 2016-tól. Ennek a kulcsfontosságú pénzügyi kimutatásnak a megjelenése javítja a közszféra tevékenységeinek átláthatóságát, mivel információkat nyújt a felhasználók részére a bevételek és ráfordítások eredményszemléletű kezeléséről.

A teljes körű eredményszemléletű számvitel alkalmazásának irányában tett másik fontos lépés az értékcsökkenés és amortizáció alkalmazása volt. A 05/2016 számú rendeletben a pénzügyminisztérium utasítást adott az értékcsökkenés és amortizáció kötelező alkalmazására a közszektorban. A pénzügyminisztériumnak az értékcsökkenéssel és amortizációval kapcsolatos elvárásai a pénzügyi jelentéstétel minőségének és az államháztartás statisztikájának javítása, mivel a közszektorban működő szervezetek számviteli rendszereiben jelentős kiadások kerülnek rögzítésre.

Jelenlegi helyzet

Jelenleg Bulgáriában a költségvetési számvitelt módosított eredményszemléletű számvitel alapján alkalmazzák. Más szóval, egyes eszközök, források, bevételek és ráfordítások még mindig nem szerepelnek a pénzügyi kimutatásokban. Az ilyen eszközök például az adókövetelések és az adóbevételek. A Pénzügyi-

minisztérium utasításai szerint az adóbevételeket azok beszámolóiban, azaz pénzforgalmi alapon számolják el. A nyugdíjkötelezettségek szintén pénzforgalmi alapon kerülnek elszámolásra.

A teljes körű éves pénzügyi beszámoló a következőkből áll: mérleg (pénzügyi helyzetről szóló kimutatás), eredménykimutatás (pénzügyi teljesítményről szóló kimutatás), a költségvetés végrehajtására vonatkozó kimutatás és a kiegészítő melléklet. Összehasonlításképpen, az IPSAS 1 – A pénzügyi kimutatások bemutatása további két kiegészítő pénzügyi kimutatást igényel: ezek a cash flow kimutatás és a sajáttőke változásokról szóló kimutatás.

Számvevőszéki vélemény a költségvetési számviteli keretrendszerrel

A költségvetési számvitel keretrendszere Bulgáriában állandó módosítások és változtatások tárgyát képezi. A Pénzügyminisztérium célja, hogy tájékoztatást adjon ezekről a változtatásokról, hogy új vagy módosító utasításokat adjon ki minden alkalommal anélkül, hogy az előző dokumentumokat hatályon kívül helyezné. Az új szabályok érvényesítésének módja komoly kihívást jelent a közszféra ellenőrei számára, mivel így további intézkedések szükségesek a költségvetési számviteli keretrendszer tényleges követelményeinek meghatározásához. Bulgária Nemzeti Számvevőszéke (BNAO) a Pénzügyminisztériumot arra ösztönzi, hogy vizsgálja felül ezt a megközelítést.

A Bolgár Nemzeti Számvevőszék úgy véli, hogy Bulgáriában a közszféra megfelelő számviteli rendszere általános célú, valós bemutatást szolgáló keretrendszer. Így a közszféra pénzügyi kimutatásai várhatóan megfelelnek számos felhasználói csoport információigényeinek. E cél elérése érdekében és ahhoz, hogy a felhasználók számára hasznosak legyenek, a pénzügyi információknak a következő

minőségi jellemzőkkel kell rendelkezniük: relevancia, valóság, bemutatás, érthetőség, időszerűség, összehasonlíthatóság és ellenőrizhetőség. Az IPSAS alapján elkészített pénzügyi kimutatásokban szereplő információk ilyen jellemzőkkel bírnak. A Bolgár Nemzeti Számvevőszék úgy véli, hogy Bulgáriában ezen minőségi jellemzők teljesítése veszélybe került a költségvetési számviteli keretrendszer integrálásának szintje (lásd 3.2. pont) és a költségvetési számviteli keretrendszer magánszektorra vonatkozó nemzeti számviteli standardok alapján történő kidolgozása miatt. Ezzel szemben a pénzügyminisztérium álláspontja az, hogy az IPSAS-szabályok nem elfogadhatók, mivel nem céljuk a költségvetési egyenleg mérése, és bizonyos szempontok tekintetében azok eltérnek az ESA 2010-től, például az értékvesztés elszámolása, a konszolidáció mértéke stb. terén.

Bulgáriában a költségvetési számvitel keretrendszerét két fő törvény – a számviteli törvény és az államháztartási törvény – alkotja, amelyek meghatározzák az általános követelményeket és szabályokat. Emellett a Pénzügyminisztérium 2004 óta több mint 100 rendeletet és utasítást – köztük bizonyos közszektorbeli szervezetnek címzett egyedi utasításokat – adott ki. Ezek a dokumentumok is részét képezik a költségvetési számviteli keretrendszernek. A korábban kibocsátottakat azonban nem helyezik teljesen hatályon kívül, hanem részlegesen módosítják azokat. Ez a megközelítés olyan helyzethez vezet, ahol a keret követelményei számos dokumentumon keresztül szétszórtan jelennek meg, és gyakorlatilag lehetetlen azokat egy helyen összegyűjteni. A pénzügyminisztérium álláspontja ebben a kérdésben az, hogy az összevont keret hiánya technikai kérdés.

Az IPSAS-szabályokon alapuló nemzeti költségvetési számviteli standardok elfogadásának követelménye 2001 óta szerepel a számviteli jogszabályokban. Ennek ellenére

a pénzügyminisztérium nem hagyta jóvá és nem tette közzé a nemzeti közszféra számviteli standardjait.

A jövő kihívásai

Bulgária Nemzeti Számvevőszéke – figyelembe véve az EPSAS-projekt legfrissebb fejleményeit és a végrehajtásból származó előnyöket – állásfoglalást adott ki. A dokumentumban a BNAO támogatja a közszférában az eredményszemléletű számvitel teljes körű alkalmazását, amely alapot szolgáltat a közszféra tevékenységeinek pontos méréséhez és tervezéséhez. Ezenkívül a BNAO támogatja az EPSAS elfogadására és végrehajtására irányuló kezdeményezést, amely javítani fogja a közszféra pénzügyi beszámolóinak minőségét és átláthatóságát, továbbá az állami erőforrásokat és az államadósságot érintő pénzügyi gazdálkodást.

A Pénzügyminisztérium (PM) az állásfoglalásra válaszul levelet fogalmazott meg a legfőbb ellenőrző intézmények részére. A PM támogatja azt a megközelítést, hogy a költségvetési számvitel az eredményszemléletű elszámolás és az európai számviteli rendszer szerint történjen. Az EPSAS végrehajtása helyett azonban csak általános alapelveket kell megfogalmazni, amelyek alapján minden tagállam saját nemzeti számviteli rendszert alakít ki. A PM osztja Németország és Franciaország álláspontját, amely szerint az EPSAS bevezetésének jogalapja problémákat vet fel, és a 2011/85/EU tanácsi irányelv nem nyújt jogi alapot az EPSAS kötelező bevezetéséhez. A PM úgy véli, hogy az EPSAS bevezetéséhez alapos költség-hason elemzés szükséges. Egyelőre nem létezik meggyőző elemzés az EPSAS olyan előnyeiről, amelyek támogatnák az EU szándékait a költségvetési számvitel átláthatóságának és minőségének javítása tekintetében. Az elemzésnek tartalmaznia kell a következőket:

- az alternatív lehetőségek realiztikus értékelése, beleértve a felzárkózást és a harmonizációt;
- a költségvetési keretrendszer azon fennmaradó funkcióinak figyelembevétele, amelyekkel az államszámvitel kölcsönhatásban áll: költségvetés-tervezés, végrehajtás és jelentéskészítés, statisztikai jelentéstétel és költségvetés-elemzés;
- az EPSAS-on alapuló költségvetési számvitelben a pénzügyi kimutatásokból származó információk potenciális felhasználóinak figyelembevétele;
- annak figyelembevétele, hogy az ilyen információkat milyen mértékben használják fel a költségvetés makroelemzéséhez, előkészítéséhez, tartalmához és végrehajtásához, az ellenőrzéshez és az országok közötti összehasonlításhoz. A PM úgy véli, hogy a tényleges felhasználók (Parlament, Nemzeti Statisztikai Intézet, Bolgár Nemzeti Bank, hitelminősítő intézetek, elemzők, nem kormányzati szervezetek) olyan történeti, költségvetési vagy prognosztikai információkat igényelnek, amelyek már elkészültek az ESA 2010 és a GFSM 2014 alkalmazásával.

A Pénzügyminisztérium arra számít, hogy a pénzforgalmi alapú elszámolás tartósan megmarad és az eredményszemléletű elszámolás mellett működik tovább. Jelenleg a PM nem tervezi a nemzeti jogszabályok módosítását, és a 2011/85/EU tanácsi irányelvet kívánja betartani, nevezetesen az ESA-val összhangban lévő információkat generáló számviteli rendszer fenntartását irányozza elő. A PM nem tervezi a nettó eszközök/sajáttőke változás kimutatásának bevezetését.

A BNAO az állásfoglalásban kijelentette, hogy az EPSAS-projekt fejlesztéseit továbbra is figyelemmel kíséri és elemzi a bolgár pénzügyi beszámolási keretrendszer változásaihoz kapcsolódó kihívásokat.

Figyelembe véve a leírt hiányosságokat, a

bolgár számvevőszék a közszférában egy olyan konszolidált számviteli keretrendszer elfogadását szorgalmazza, amely a meglévő – általános és egyedi jelentéstételi iránymutatásokat tartalmazó – keretrendszer helyébe lép. A PM középtávon nemzeti szintű követelmények (rendeletek és utasítások, különösen a 20/2004 számú rendelet) kidolgozását tervezi annak érdekében, hogy azok konszolidáltabb és következetesebb formát öltsenek.

A MAGYAR ÁLLAMSZÁMVITELI VÁLTOZÁSOK ÉS AZOK SZÁMVEVŐSZÉKI ÉRTÉKELÉSE

Magyarország 2013-ig a módosított pénzforgalmi szemléletet alkalmazta az államháztartás számvitelében, a bevételek és kiadások pénzforgalmi elszámolásai mellett a vagyoni eszközök és azok forrásai is számbavételre és a könyvviteli mérlegben bemutatásra kerültek. 2014-től alapvető változások történtek az államszámviteli rendszerben: bevezetésre került az eredményszemlélet az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I. 11.) kormányrendelet alapján. Az új rendszerben az államháztartás számvitele költségvetési számvitelből és pénzügyi számvitelből áll. A költségvetési számvitel a bevételi és kiadási előirányzatok alakulása, a bevételek és kiadások pénzforgalmi teljesítése, a követelések és kötelezettségek valóságnak megfelelő, folyamatos, zárt rendszerű, áttekinthető nyilvántartását és az ennek megfelelő megbízható és valós összképet mutató beszámoló készítését biztosítja. A pénzügyi számvitel a vagyon és annak összetétele, a tevékenység eredménye valóságnak megfelelő, folyamatos, zárt rendszerű, áttekinthető nyilvántartását és az ennek megfelelő megbízható és valós összképet mutató beszámoló készítését biztosítja.

Az Állami Számvevőszék (ÁSZ) folyamatosan figyelemmel kísérte az államszámvite-

li változások folyamatát. Már a 4/2013. (I. 11.) kormányrendelet kiadása előtt az ÁSZ több alkalommal hangsúlyozta az eredmény-szemléletű számvitel bevezetésének szükségességét, kiemelve annak előnyeit. A kormányrendelet megjelenését követően, de még a hatálybalépést megelőzően elemzést készített az ÁSZ, amelyben felhívta a figyelmet az új rendszer bevezetésével kapcsolatos kockázatokra, kihívásokra, amelyekre különös figyelmet kell fordítani. Ezek közé tartozott többek között:

- a számviteli alkalmazottak szemléletváltásának szükségessége az új számviteli értékelési megközelítés miatt,
- nyitómérleg, fordítómérleg összeállítása,
- új konszolidálási módszertan. (ÁSZ-elemzés, 2013)

Az ÁSZ 2014-ben egy cikksorozatot indított, támogatva az átállás zökkenőmentes lebonyolítását, a Pénzügyi Szemle Online-on, amelyben a számvevőszék munkatársai az eredmény-szemléletű számvitel bevezetésének különböző aspektusait, az áttérés kezdeti tapasztalatait mutatták be. Az ellenőrzési tapasztalatok alapján elsősorban az informatikai rendszer hiányosságai jelentettek nehézséget az átállás során (Pongrácz É. – Kuszinger A., 2014).

Az új számviteli rendszerre való átállás kockázataival leginkább érintett önkormányzati körben a tapasztalatok összegyűjtésére az ÁSZ kérdőíves felmérést végzett 2014-ben. A felmérés alapján az önkormányzatok döntő többsége szerint az új számviteli rendre való áttérés nem volt problémamentes. A megfelelő informatikai programok hiánya, hiányosságai mellett az átálláshoz rendelkezésre álló idő rövidegét, kisebb mértékben az erőforrás hiányát említették a nehézségek között az önkormányzatok. Az önkormányzatok válaszai alapján jobb minőségű információkat képes biztosítani az új számviteli rendszer, de a gyakorlati előnyeit egyelőre még nem tudták érzékelni a bevezetés óta eltelt idő rövidege miatt

(Benedek M. – Szenténé T. K. – Farkas M. R., 2014)

Az ÁSZ a 2013. évi zárszámadás ellenőrzéséről készített jelentésében, 2014-ben értékelt az eredmény-szemléletű számvitel bevezetésére való felkészülési feladatok határidőben való teljesítését. A 2014. évi zárszámadás ellenőrzéséről készített jelentésében bemutatta az eredmény-szemléletű számvitel megvalósult bevezetési folyamatát. A zárszámadási ellenőrzések során a további években is értékelt az ÁSZ az eredmény-szemléletű számviteli elszámolásokat és az ennek megfelelő beszámoló részeket. Az ellenőrzések megállapításai alapján az ellenőrzöttek összességében biztosították a beszámoló jogszabályi előírásoknak megfelelő elkészítését.

KÖVETKEZTETÉSEK

Az uniós tagországok kormányai és számvevőszékei döntően egyetértenek abban, hogy az eredmény-szemlélet alkalmazása nem nélkülözhető az államszámvitel területén. Ennek megvalósítása azonban különböző megoldásokat követ.

Bulgária és Ausztria államszámviteli rendszerének – számvevőszéki aspektusból – bemutatott fejlődési folyamata alátámasztja azt a megállapítást, hogy az egyes uniós tagországok eltérően vélekednek az eredmény-szemléletű államszámviteli rendszer bevezetésének kiterjedéséről, alkalmazandó módszereiről, valamint a szükséges szabályozási háttér kialakításának gyakorlati megvalósításáról.

A három vizsgált tagállam államszámviteli rendszerének fejlődése jól példázza a folyamat során felmerülő kérdések és az ezek megoldására kidolgozott javaslatok különbözőségét. Mindez szükségszerű következménye az egyes tagállamok eltérő alkotmányos, politikai kereteinek és a közszféra eltérő felépítésének, gazdálkodási szabályainak. Az államszámvitel

fejlesztésével kapcsolatos sokszínű elképzelések és eltérő orientáltaságú reformprogramok jelentősen megnehezítik az államszámviteli módszerek uniós szintű harmonizációját.

Ugyanakkor az összehasonlító elemzés arra is rávilágít, hogy a tagállamok államszámviteli rendszerének reformja hasonló jellemzőket mutat. A tagállamokban egyre erősebb a törekvés, hogy a költségvetési beszámolók minél inkább megfeleljenek a számvittel szemben megfogalmazott elvárásoknak. Ezáltal a különböző döntéshozók és a társadalom tagjai is releváns és valós információkhoz juthatnak hozzá a költségvetési folyamatokról.

Továbbá az is fontos hajtóereje az államszámviteli fejlesztéseknek, hogy a „pénz illúzió” felszámolása érdekében a hosszú távú költségvetési döntések nyilvántartása is egyre nagyobb jelentőséggel bír. Ebből a szempontból is kiemelt jelentőségű, hogy a politikai döntéshozók is tisztában legyenek ezen információk fontosságával, és fogalmazódjon meg az igény részükről ezen adatok bemutatása iránt.

Az információk teljesebb körű prezentálása és megbízhatóságuk növelése egyúttal azt is jelenti, hogy a meglévő államszámviteli rendszer működtetése többre kerül. Mindenképpen szükséges emiatt is a politikai döntéshozók támogatása. Az államszámviteli fejlesztésekre költött közpénzek megtérülése jellemzően hosszabb időtávban lehetséges. A megtérülés alátámasztását nehezíti, hogy a reformfolyamat első időszakában jellemzően többletköltségek merülnek fel, és kevésbé hasznosíthatók hatékonyan a rendelkezésre álló eredményselemléteű adatok.

Az új típusú államszámviteli rendszer működtetése szempontjából fontos, hogy rendelkezésre álljanak az informatikai rendszerek és eszközök. Emellett nagyon fontos, hogy az átalakított informatikai rendszer képes legyen a sokrétű igényeket biztonságosan kielégíteni. Az informatikai rendszer tudatos fejlesztésé-

re jó példa Ausztria, ahol az SAP-rendszerrel kapcsolatban meglévő tapasztalatokra építve alakították ki az új számviteli adatok előállítását támogató informatikai rendszert.

Az egyes tagországok államszámviteli rendszerének áttekintése azt is érzékelteti, hogy az államszámvitel fejlesztése nem egy általános projekt, amely jól definiálható végponttal rendelkezik. A változó államháztartási és nemzetközi számviteli környezet miatt folyamatosan szükséges az új módszerek adaptációja, ezek saját adottságokhoz és igényekhez való igazítása.

A nemzetközi környezet változásai közül is kiemelt jelentőségű az EPSAS-ok Európai Bizottság általi fejlesztése, valamint az angolszász számviteli megoldásokat ötvöző IPSAS-ok térnyerése. A tagállamoknak ezáltal egy olyan nemzetközi kihívással is szembe kell nézniük, amely jelentősen befolyásolja az eddig nemzeti szinten alkalmazott államszámviteli technikákat, módszereket.

Magyarország számára azért is érdekes ezen országok és számvevőszékek tapasztalatainak áttekintése, mert az eredményselemléte hazai számviteli rendszerbe való bevezetése mélyebb, hosszabb távú hatásokat figyelembe vevő szakmai értékelésénél, a hazai rendszer továbbfejlesztésénél, esetleg a későbbiekben realizálódó harmonizációs folyamatban fontos összehasonlító információkat adhatnak ezek a tapasztalatok.

Továbbá hangsúlyozandó, hogy az államszámviteli rendszer értékelésének és fejlesztési folyamatának kiemelt szereplői az egyes országok számvevőszékei. Az elvégzett ellenőrzések és elemzések által számos tapasztalat áll a számvevőszékek, köztük az Állami Számvevőszék rendelkezésére. E lehetőségek közül kiemelhető az éves költségvetési beszámoló ellenőrzésének módszertani fejlesztése. A beszámoló összeállítása során és az egyes mögöttes adatok nyilvántartása során alkalmazott számviteli módszerek befolyásolják az ellenőrzés

által használt ellenőrzési módszertant. A számos nemzeti és nemzetközi változás miatt véleményünk szerint az államszámviteli rendszer

fejlesztési folyamatában a tagországok számvevőszékei a jövőben is meghatározó szerepet játszanak majd.

IRODALOM

- AGGESTAM, C., BRUSCA, I., CHOW, D. (2014). Constructing an 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%20et%20al.pdf?sequence=1> (letöltve 2018. 04. 25.)
- 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 2018. 04. 25.)
- 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 2017. 06. 22.)
- BENEDEK M., SZENTÉNÉ T. K., FARKAS M. R. (2014). Eredményszemléletű számvitelre áttérés tapasztalatai az önkormányzatoknál (<http://www.penzugyiszemle.hu/tanulmanyok-eloadasok/eredmenyszemleletu-szamvitelre-atteres-tapasztalatai-az-onkormanyzatoknal>. letöltve: 2018. 01. 04)
- CHRISTIAENS, J., ORTMANN, G. (2015). IPSAS vs. ESA2010: Analysis of conceptual differences. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ipsas-vs-esa-2010-analysis-of-conceptual-differences/\\$FILE/IPSAS-vs-ESA-2010-Analysis-of-conceptual-differences.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ipsas-vs-esa-2010-analysis-of-conceptual-differences/$FILE/IPSAS-vs-ESA-2010-Analysis-of-conceptual-differences.pdf) (letöltve 2017. 06. 22.)
- CHRISTIAENS, J., REYNIERS, B., & ROLLE, C. (2010). Les conséquences des IPSAS sur la réforme des systèmes d'information financière publique: étude comparative. *Revue Internationale des Sciences administratives*, 2010/3., pp. 563–581, <http://dx.doi.org/10.3917/risa.763.0563> (letöltve 2018. 04. 25.)
- HARSÁNYI G., LUKÁCS L. I., ORMOS M., SISA K., SZEDLÁK K., VERESS A. (2016). EPSAS: befektetés a jövőbe. *Pénzügyi Szemle*, 2016/4., 493–511. oldal
- HAWKESWORTH, I., EMERY, R., WEHNER, L., & SAENGER, K. (2009). Budgeting in Bulgaria. *OECD Journal on Budgeting*, 2009/3., pp. 133–183
- IRWIN, T. C. (2014). The whole elephant: A proposal for integrating cash, accrual, and sustainability-gap accounts, *OECD Journal on Budgeting*, 2014/3., 95–112. oldal
- MÜLLER, T., Berger, M. (2015). First Time Adoption; Conference: A Rising Tide, the benefits of IPSAS to government accounting, Malta
- PONGRÁCZ É., Kuszinger A. (2014). Az eredményszemléletű számvitel bevezetésének problémái a zárszámadási ellenőrzés tapasztalatai alapján (<http://www.penzugyiszemle.hu/tanulmanyok-eloadasok/az-eredmenyszemleletu-szamvitel-bevezetesenek-problemai-a-zarszamadasi-ellenorzes-tapasztalatai-alapjan> (letöltve: 2018. 01. 04)
- SCHATZ, B. (2017). Implementation of accrual accounting and budgeting experiences from Austria. Seminar presentation. http://www.rgs.mef.gov.it/_Documenti/VERSIONE-I/Comunicazione/Workshop-e-convegna/Seminario_2017-02-9_10/5_Accrual_Accounting_Reform_and_Opening_Balance_Sheet_-

February_2017_-_B_Schatz.pdf (letöltve: 2018. 04. 25.)

SIMON J. (2012). *Az államháztartási számvitel alapjai és a közpénzügyi információs rendszer*. CompLex Kiadó. Budapest

STEGER, G. (2013). Accrual accounting and budgeting: Why and how? Austrian reform experiences. <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/1001617/1012817/session3-G-Steger-Austria.pdf> (letöltve 2018. 04. 25.)

STEGER, G. (2010). Austria's budget reform: How to create consensus for a decisive change of fiscal rules OECD Journal On Budgeting, Vol. 2010/1.

ÁSZ-elemzés (2013). Tanulmány az államháztartás eredményszámlázású számvitelére történő áttérésről. A főbb elemzési eredményeket nyilvánosságra hozta: Köllődné G. M. (2014). Az új államháztartási számvitel lehetőségei és kockázatai (<http://www.penzugyiszemle.hu/tanulmanyok-eloadasok/az-uj-allamhaztartasi-szamvitel-lehetosegei-es-kockazatai>) (letöltve: 2018. 01. 04)

Bulgarian National Audit Office (2017). *Report on the Results of the Financial Audits*

Deloitte (2015). IPSaS in your pocket. <http://www.iasplus.com/en-gb/publications/public-sector/ipsas-in-your-pocket-2015> (letöltve: 2015. 10. 17.)

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: 2018. 04. 25.)

IFAC Foundation (2017). IPSAS 1 Presentation of Financial Statements

IFAC Foundation (2017). Conceptual Framework

IFAC Foundation (2013). IPSAS 33 – First Time Adoption of accrual basis IPSASs

IFAC Foundation (2010). Study 14 – Transition to the accrual basis

Ministry of Finance (2017). Letter to Bulgarian National Audit Office

OECD (2017). Government at a glance 2017. https://read.oecd-ilibrary.org/governance/government-at-a-glance-2017_gov_glance-2017-en (letöltve: 2018. 04. 25.)

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: 2015. 08. 08.)