

ÖSSZEFOGLALÁS

(benyújtandó két példányban)

A közösségi költségvetési számvitel fejlődése és kihívásai a 21. században

Lukács László István

Levelező tagozat/Számvitel mesterszak/Ellenőrzés és könyvvizsgálat szakirány

Kutatási mottóm: *„Átláthatóságot a közpénzügyekben.”*
(Mária Terézia, 1761. december 24.)

A nyugat-európai és az angolszász országokban már évtizedek óta a vállalkozásokhoz hasonlóan a költségvetési szervek eredményszemléletben készítik a beszámolóikat. Az utóbbi években megfigyelhető tendencia, hogy az Európai Unió tagállamok is sorra térnek át az államháztartás területén az elhatárolás alapú számviteli módszertanra. Jelenleg ezen a területen is nagyon fontos szerep jut a standardalkotásnak, ennek eredményeként születtek az IFRS bázisú Nemzetközi Költségvetési Számviteli Standardok (IPSAS).

A dolgozatom megírása során arra törekedtem, hogy megismerjem az államszámvitel elméleteit, fejlődési állomásait, az IPSAS standardok filozófiáját, alkalmazási területeit és szintjeit.

Továbbá céлом volt a jelenlegi Európai Unió helyzet felmérése, megismerése a költségvetési szervek számviteli gyakorlatát tekintve. A kutatás ezen szakaszában szekunder kutatási módszert alkalmaztam. A szekunder kutatómunka során elsődlegesen a releváns nemzetközi tanulmányok kutatási eredményeire támaszkodtam.

Tagállamonként eltérő vélemények alakultak ki egy – az európai uniós közösség tagállamaira kiterjedő – egységes államháztartási számviteli szabályozás alkalmazhatóságáról. Az Európai Költségvetési Számviteli Standardok (EPSAS) létrejötte elkerülhetetlennek látszik, ezzel az IPSAS standardok hiányosságai is kiküszöbölhetővé válnak. A kutatás utolsó részében empirikus kutatómunkát végeztem, mellyel a hazai jogszabály alkotói és alkalmazói oldal véleményére egyaránt irányuló vizsgálattal az EPSAS-ok magyarországi alkalmazásának lehetőségeire és veszélyeire hívtam fel a figyelmet. Az empirikus kutatás két nagy szakaszra osztható. Első szakaszban, 2015-ben egy TDK dolgozat készült, akkor csak a szabályozó oldal véleménye került kikérésre. A második szakaszban, a 2016-os évben egy újabb felmérést készítettem, kiterjesztve a kutatást a jogalkalmazói oldalra is. Ebből következően, ahol lehetőségem volt, ott összehasonlítottam a két időszakban kapott eredményeket.

A kutatásom során a következő hipotéziseket fogalmaztam meg:

Hipotézis 1: Hazánkban 2014. január 1-jén hatályba lépett új államháztartási számviteli rend bevezetése nagy kihívásokkal járt, annak ellenére az alkalmazóknak pozitív véleményük van az új számviteli rendszerről.

Hipotézis 2: Hazánkban az IPSAS és EPSAS standardok bevezetése érdekében, az államháztartás központi és helyi szintjén egyaránt nem kezdődött el.

Hipotézis 3: Az alkalmazók véleménye szerint egy egységes Unió szintű államszámviteli rendszer a bevezetési folyamat során fellépő komplikációk ellenére is pozitív hatásokkal járna.

Hipotézis 4: A területen tevékenykedő szakemberek jelentős csoportja nem zárkózik el az újítástól, fejlődéstől, azaz megfelelőnek tartja az újszerű, eredmény szemléletű számviteli módszertanokat.

A dolgozatom **első fejezetében** ismertettem az államháztartási számviteli rendszerek szintjeit, a későbbiek megérthetősége érdekében. Államszámviteli rendszerekben négy szintet különböztetünk meg:

- I. **Teljes pénzforgalmi szemlélet:** kifejezetten csak a pénzmozgással járó tranzakciók, gazdasági események hatását rögzíti, a pénzügyi realizációs elvre épül. Ennek a módszernek az előnye az egyszerűség, az alkalmazott kimutatások alapján az előirányzat gazdálkodás jól nyomon követhető. A hátránya abban rejlik, hogy a rögzített adatok csak korlátozott információ tartammal bírnak
- II. **Módosított pénzforgalmi szemlélet:** a pénzforgalmi szemléletnek egy továbbfejlesztett változata. Ez a módszer az elődjéhez képest teljesebb képet kíván adni, ezért figyelembe veszi azokat a jövőbeli eseményeket is, amik még a tárgyidőszakra vonatkoznak és egy meghatározott időintervallumon belül pénzügyileg realizálódnak. Ez a könyvvizetési módszer még mindig csak likviditással kapcsolatos információkat közvetít, az államháztartás valós folyamatairól nem képes kellő tájékoztatást nyújtani.
- III. **Módosított eredményszemlélet/elhatárolás szemlélet:** a módosított pénzforgalmi szemlélet és az ezt követően ismertetésre kerülő teljes eredményszemlélet közötti átmeneti módszertan. Azt helyezi középpontba, hogy kimutassa, milyen mennyiségű erőforrásra van szükség a teljesítmények eléréséhez.
- IV. **Teljes eredményszemlélet/elhatárolás szemlélet:** a vállalkozói szférában elterjedt könyvvizetési mód, amely a realizációs elven alapszik. Ennél az elszámolási módnál a gazdasági esemény elszámolása nem a tényleges pénzügyi bekövetkezéshez kapcsolódik, hanem az eredmény szemléletű számvitelben a számviteli események akkor kerülnek rögzítésre, mikor azok megtörténnek (a gazdasági teljesítéskor). Itt az elszámolt bevételek és a költségek, ráfordítások abban az időszakban kerülnek elszámolásra, amellyel kapcsolatosan felmerültek.

A gyakorlatban tapasztalható, hogy a két véglet napjainkban sehol se jelenik meg tiszta formájában.

A **második fejezetben** a nemzetközi költségvetési számvitel szabályozása került bemutatásra. Az Európai Unió Tanácsa 2011. november 8-án fogadta el a 85/2011/EU irányelvet a tagállamok költségvetési keretrendszerére vonatkozó követelményekről. Az irányelv kimondja, hogy az uniós költségvetésben jelentős szerepe van a tagállamok összehasonlíthatóságát biztosító költségvetési adatoknak. Az irányelv szükségesnek tartja az egységesen érvényesülő eredmény-szemléletű költségvetési számviteli standardok létrehozását.

A költségvetési számviteli standardok jelenleg egyetlen nemzetközileg is elismert rendszere az IPSAS (International Public Sector Accounting Standards), magyarul Nemzetközi Költségvetési Számviteli Standardok. Az IPSAS-okat az IPSASB (International Public Sector Accounting Standard Board) fejleszti ki, mely egy független standard-alkotó tanács az IFAC (International Federation of Accountants) támogatása alatt. Az IPSAS-ok alkalmazása nincsen kötelezően előírva a tagállamok részére, mégis fontos szerepet kapnak a fejlesztésben és a módosításban. Az IPSAS standardokat már több ország is bevezette, és az adaptálására számos ország is kifejezte szándékát, több nemzetek feletti szervezet már alkalmazza. Az IPSAS-ok jelenleg 38 eredmény-szemléletű és egy pénzforgalmi szemléletű standardot tartalmaznak, amelyeknek a magánszektorban elterjedt Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS) adják az alapját. Továbbá kiadtak három gyakorlati útmutatót, értelmezést (Recommended Practice Guideline - RPG). Tartalmában a legtöbb IPSAS megegyezik az IAS (International Accounting Standards) vagy IFRS (International Financial Reporting Standards) standardokkal, amelyeket alapul vettek a kialakításuknál. Amíg az IAS/IFRS elsősorban a vállalkezési szektorra lett kialakítva, addig az IPSAS-ok a közszeztort szolgálják ki. Az IPSAS-okkal a legnagyobb probléma az, hogy csak a számvittel foglalkoznak, nem veszik figyelembe a közszeftéra éves költségvetésével kapcsolatos pénzügyi specialitásokat. Több állam is negatívumként hozta föl, hogy az

IPSAS az IFRS-eken alapul, és így túlságosan piaci szemléletű, túl sok szabadságot ad az értékelési eljárásokban. A közszféra pénzügyi irányításának modernizálása szempontjából az IPSAS-ok jó alapot szolgálhatnak egy új közszektor költségvetést átfogó standard kifejlesztésére.

A **harmadik fejezetben** az Európai Unió tagállamok költségvetési számviteli rendszerük összehasonlítását végeztem. A 2011/85/EU irányelv alapján a Bizottságnak 2012. december 31-ig értékelnie kellett, hogy az IPSAS standardok megfelelőek-e tagállamoknak az irányelvben foglaltak teljesítésére. A válaszadóknak csak 38 %-a válaszolta azt, hogy megfelelő lenne, az úgy értelmezhető, hogy az IPSAS nem megfelelő megoldás az EU számára az államháztartási számvitel egységesítésére vonatkozólag. 2013-ban 15 Unió tagállam nemzeti költségvetési standardjai kapcsolódtak valamilyen mértékben az IPSAS-okhoz. Ezek közül is kilenc alkalmazott IPSAS-on alapuló vagy azzal összhangban lévő standardod, öt hivatkozott rá, és egy használta a helyi önkormányzatok bizonyos területein. Ezek az államok Ausztria, Cseh Köztársaság, Észtország, Litvánia, Málta, Románia, Spanyolország, Svédország és az Egyesült Királyság.

Az államadósság-válság ráirányította a figyelmet arra, hogy a kormányoknak egyértelműen 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 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. Az EPSAS standardok bevezetésénél nagyon fontos szempont, hogy se az IPSAS-októl, se az IFRS-ektől ne térjen el, mivel a költségvetési ellenőrzés alá tartozó egységeknek már IFRS szerint kell jelenteniük. Véleményem szerint az EPSAS-ok létrehozásakor az IFRS és IPSAS a standardokat fenntartásokkal kell kezelni, mert nem alkalmasak minden esetben a közszféra specialitásainak kiszolgálására.

A dolgozat **negyedik fejezetében** a hazai költségvetési számvitel történelme, fejlődése és a jelenlegi rendszer került ismertetésre. A történelem során fontosak voltak Hunyadi Mátyás és Jagelló II. Lajos közpénzügyi reformjai. De az igazi áttörés a Habsburgok uralkodásához köthető. Mária Terézia uralkodása alatt egy közpénzügyi reformfolyamat végeredményeként létrejött a kamerális könyvvitel, amely az egész birodalomban bevezetésre került, még a Német-Róma Császárság országaiban is, a királynő férje - aki német-római császár volt – közreműködésével. Ez egy fejlettebb pénzforgalmi szemléletű módszertan volt, ami hazánkban egészen a kommunista hatalomátvételig használatban volt, Ausztriában 2013-ban váltották le ezt a módszertant, Németországban pedig vannak területek, ahol még mindig alkalmazzák.

Fontos állomás volt a dualizmus idején az 1897. évi XX. törvénycikk (Az állami számvitelről) megszületése. Ez a szabályozás már részletes előírásokat tartalmazott a kincstári tulajdonban lévő vagyon kezelésére és elszámolására, a költségvetés tervezésére és a zárszámadásra vonatkozólag. A törvénycikkhez egy számviteli végrehajtási utasítás is tartozott. Ez volt az első magyar jogszabály, ami kifejezetten csak számviteli szabályozásra irányult.

A 20. századi magyar államháztartási számvitel első jelentős állomása, hogy 1951-ben a reformok következtében bevezetésre került a közigazgatási kettős könyvvitel. A költségvetési számvitel reformfolyamatának második lépcsője 1952-ben kezdődött, ebben az évben került felmérésre az állami vagyon, amire azért volt szükség, hogy az új számviteli rendszer induló adatai megbízhatóak legyenek. A reformokhoz hozzátartozott a kettős könyvvitelen alapuló számlakeret létrehozása, aminek a gyakorlati bevezetésére 1953. január 1-től fokozatosan 1956. január 1-ig tartott. Az új gazdasági mechanizmus 1968. január 1-i életbelépése a költségvetési szervek számvitelében változásokat hozott, a 2024/1967. számú kormányhatározat a számviteli információs rendszer továbbfejlesztését is előírta. Az elérendő cél az volt, hogy a központi és a tanácsai szervek esetében is egységes nyilvántartási rendszer szülessen. Ekkor már módosított pénzforgalmi szemlélet került bevezetésre hazánkban.

Költségvetési számvitel területén hazánkban a rendszerváltást a 179/1991. (XII. 30.) Korm. rendelet a költségvetés alapján gazdálkodó szervek beszámolási és könyvvezetési kötelezettségéről megjelenése hozta. A számviteli törvény újrakodifikálását követően született a 249/2000. (XII. 24.) Korm. rendelet az államháztartás szervezetei beszámolási és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól, amit 2014. január 1-jén váltott le a hatályba lépő 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet az államháztartás számviteléről. Ez a rendszer már módosított eredményszemléletű módszertanon alapul, megfelel a 2011/85/EU irányelv követelményeinek. Két alrendszer van, egy módosított eredményszemléletű pénzügyi számvitel és egy pénzforgalmi szemléletű költségvetési számvitel.

A dolgozatom **ötödik fejezetében** az empirikus kutatásom eredményei kerültek ismertetésre. Empirikus kutatásom két szakaszra osztható. Az első szakasza 2015. október-november hónapokban zajlott, a felmérést a TDK dolgozatomhoz készítettem. A felmérés során a hazai szabályozó oldallal készítettem mély interjúkat, és töltöttem ki kérdőíveket. A kutatás során olyan személyeket kérdeztem meg, akik közvetlenül, vagy közvetetten részt vesznek a számviteli szabályozásban, így két eltérő nézőpont alapján kaptam válaszokat. Azok a személyek, akik közvetett módon vesznek részt a szabályozásban, központi költségvetési szerveknél tevékenykednek (minisztériumoknál), és a jogszabály tervezetek gyakran hozzájuk kerülnek véleményezésre, de ugyanakkor az is elmondható, hogy egyúttal szenvedő alanyai is az új szabályozó rendszernek, mivel a központi költségvetési szervek pénzügyi és számviteli feladatainak ellátásaiért is ők felelnek. Lehetőségem nyílt arra is, hogy az EPSAS Munkacsoport magyarországi tagjával is interjút készítsek, elbeszélgethessek. Jelenleg egyedüli kollégaként foglalkozik az EPSAS standardokkal hazánkban a szabályozó oldal részéről, és a feladatot csak a 2015. év második felében kapta. Az eljárásom során a vezető beosztású kormánytisztviselővel mélyinterjúkat készítettem, a többiek véleményét az idő hiányában kérdőíven keresztül kértem ki. A felmérés második szakasza 2016. október-november hónapokban zajlott, egy évvel az előző után. Ebben az esetben csak kérdőívek kerültek kiküldésre, több helyre is (a Magyar Könyvvizsgáló Kamarán keresztül a költségvetési tagozatnak, a Települési Önkormányzatok Országos Szövetségén keresztül az önkormányzatoknak, és a központi költségvetési szerveknek és

azok háttérintézményeinek közvetlenül). Itt már a jogalkalmazói oldal véleménye is kikérésre került.

Az empirikus kutatásom legnagyobb volumenű elemzése, egy klaszterelemzés volt, amelybe csoportképző ismérvek alapján a 31 elemű 2016-os mintám alapján klaszterekbe soroltam a válaszadókat. A klaszterelemzést egy diskriminancia analízissel ellenőriztem le, a 31 válaszadóból két személy került pontatlanul besorolásra, ők belefértek volna egyes jellemzőik alapján másik csoportba is. A modell pontossága ennek következtében 93,5 %-os, így jónak tekinthető. Az elemzés során öt klaszter képzése mellett döntöttem, amelyek jellemzői a következők:

- 1. klaszter:** Általánosságban elmondható, hogy ebbe a csoportba azok tartoznak, akik irányított intézményeknél dolgoznak, és már nagy szakmai tapasztalattal rendelkeznek a közszférában. A megfelelő számviteli módszertannak központi és helyi szinten egyaránt a teljes pénzforgalmi szemléletet tartják. Fontosnak tartják a közösségi szintű egységes szabályozást, de az is lényeges számukra, hogy a tagállamok sajátosságai is megmaradjanak. Nagy valószínűséggel látják, hogy komplikációk lépnek fel az áttérési folyamat során. Ellentmondásosnak tűnik ez a csoport, mert a szakmai tapasztalatuk, életkoruk alapján félnek a váltásoktól, de egyben azt is érzik, hogy szükség van rá.
- 2. klaszter:** Ebbe a csoportba tartozók többségében azok, akik központi szerveknél folytatnak munkát, és nagyarányuk már jelentős szakmai tapasztalattal rendelkeznek. Központi és helyi szinten egyaránt, a hazánkban jelenleg érvényben lévő módosított eredményszemléletet látják a könyvvizetés megfelelő alapjának. Fontosnak tartják a közösségi szintű egységesítést, és közepes mértékben érzik szükségét a nemzeti sajátosságok megmaradásának. Az áttérési folyamatok során fellépő kockázatok bekövetkezésének valószínűségét közepesre értékelik. Ez a klaszter nem zárkózik el a fejlődéstől.

3. **klaszter:** Ebbe a csoportba azok tartoznak, akik központi, vagy helyi költségvetési szerv által irányított intézménynél tevékenykednek, többségük megfelelő szakmai tapasztalattal rendelkezik, helyi és központi szinten egyaránt a teljes eredmény szemlélet felé hajlanak. Közepes mértékben érzik az egységesítés szükségességét, fontos számukra, hogy a nemzeti sajátosságok megmaradjanak. A váltás során közepes valószínűségű kockázat bekövetkezésére számítanak. Az intézmény jellegéből adódhat, hogy nem zárkóznak el a teljes eredményszemlélettől, mivel a háttérintézményeknél gyakoriak a projektek, és azok megkövetelik a pontos információkat a bevételekről és költségekről.
4. **klaszter:** Ebbe a csoportba tartozók esetében a munkavégzés helye nem mérvadó, már hosszú ideje a közszférában tevékenykednek, a korábbi, módosított pénzforgalmi szemléletet részesítik előnyben. Teljesen elzárkóznak az egységesítési törekvésektől, és nagyon fontos számukra, hogy megmaradjanak a nemzeti sajátosságok. Úgy gondolják, hogy az egységesítési folyamat során nagy valószínűséggel merülnének fel problémák. Ebbe a csoportba szintén az idősebb kollégák tartoznak, akik nehezen élhették meg a 2014-es váltást, és rossz tapasztalataik vannak azzal kapcsolatosan.
5. **klaszter:** Ebbe a csoportba dolgozók központi szerveknél dolgoznak, és még nem rendelkeznek túl nagy tapasztalattal a közszféra területén. A teljes pénzforgalmi szemléletet részesítik előnyben minden szinten. Fontosnak tartják a közösségi szintű egységesítést, és nem tartják fontosnak, hogy megmaradjanak a tagállami specialitások. A közepesnél alacsonyabb valószínűségét látják annak, hogy az áttérés során komoly akadályok jelentkezzenek a folyamatban. Ez a csoport szintén nagyon ellentmondásos. Tapasztalati éveik alapján a fiatalabb generációhoz tartozhatnak, ennek következtében nem zárkóznak el az egységesítéstől, nem is tartják fontosnak a nemzeti specialitásokat, mégis elavult könyvviteli szemléletmódot tekintenek megfelelőnek. Abban az esetben, ha pénzforgalmi szemléletű területen tevékenykednek (pl. pénztár, átutalások kezdeményezése), akkor az magyarázat lehet az ellentmondásra.

Az államháztartási számvitel területén Európa szerte jelenleg nagy reformfolyamatok zajlanak. Egyre több ország orientálódik az eredményszemlélet felé, megjelennek a nemzetközi szintű – globális – egységesítési törekvések, kiemelten az Európai Unióban. A vállalkezési szférához hasonlóan a közszférában is megfigyelhető a számviteli standard alkotási folyamat nemzetközi, és több országban nemzeti szinten is. A szekunder kutatásom és az empirikus vizsgálatom alapján a hipotézisvizsgálat eredményei a következők:

Hipotézis 1: Hazánkban 2014. január 1-jén hatályba lépett új államháztartási számviteli rend bevezetése nagy kihívásokkal járt, annak ellenére az alkalmazóknak pozitív véleményük van az új számviteli rendszerről.

Ezt az állítást tézisként nem tudom jelenleg elfogadni.

Hipotézis 2: Hazánkban az IPSAS és EPSAS standardok bevezetése érdekében, a kapcsolódó rendszer egyik szintjén sem kezdődött el.

Ezt az állítást tézisként elfogadom.

Hipotézis 3: Az alkalmazók véleménye szerint egy egységes Unió szintű államszámviteli rendszer a bevezetési folyamat során fellépő komplikációk ellenére is pozitív hatásokkal járna.

Ezt az állítást tézisként nem fogadom el.

Hipotézis 4: A területen tevékenykedő szakemberek jelentős csoportja nem zárkózik el az újítástól, fejlődéstől, azaz megfelelőnek tartja az újszerű, eredmény szemléletű számviteli módszertanokat.

Ezt az állítást tézisként elfogadom.

Az egységes közösségi költségvetési számvitel létrejöttének a célját véleményem szerint Mária Teréziától kölcsönzött kutatási mottóm fedi le a legjobban: „Átláthatóságot a közpénzügyek-

ben.” Úgy gondolom a cél jelenleg is az lenne, hogy a közösségben a közpénzekkel való gazdálkodás átlátható legyen, biztosított legyen a tagállamok költségvetési beszámolóinak összehasonlíthatósága, egyszerűbbé váljon az elszámoltathatóság. Ezen célok elérése érdekében szükség van egy egységesített, Uniós szintű államszámviteli rendszerre.

Egyetértek az Unió EPSAS-ok bevezetésére irányuló kezdeményezésével, azzal a korrekcióval, hogy nem lehet egy az egyben átmenetni a költségvetési szektorba az IFRS-eket, melyeket eredetileg a tőzsdei cégek "hívtak életre". Az IPSAS-okat is az IFRS bázis miatt éri a legtöbb kritika. Tekintettel arra, hogy az IPSAS-ok az IFRS-eken alapulnak, túl nagy szabadságot ad, és a közpénzekkel való gazdálkodás ilyen értelemben rugalmatlanabb, hiszen a közpénzekkel való elszámoltathatóság megköveteli a szigorúbb kontrollt és az egyértelműbb, közens szabályozást.

Továbbá úgy gondolom, hogy az egységesítés mellett szól az is, hogy a közösségen belüli kötelező statisztikai adatszolgáltatás is megköveteli a tagállamok közel egységes számviteli elvekre épülő beszámolási rendszerét, amelyre a legjobb megoldás egy Uniós szintű, egységes szabályozás létrejötte lenne.

Végkövetkeztetésként elmondhatom, hogy szükséges a közösségi szintű egységesítés a költségvetési számvitel területén. Nem szabad letérni a megkezdett útról, az EPSAS standardoknak létre kell jönniük, az Uniónak megfelelő prioritást kell adnia a munkának, mert véleményem szerint csak így lesz biztosítható a megbízható és valós összkép a közösségi közpénzekkel való gazdálkodásról.