

OTDK-dolgozat

2015

**AZ ÚJ ÁLLAMHÁZTARTÁSI SZÁMVITELI REND BEVEZETÉSE A
HONVÉDELMI MINISZTERIUM FEJEZETNÉL**

**THE INTRODUCTION OF THE NEW ACCOUNTING SYSTEM
OF THE BUDGET TO THE WORKING PROCESS OF THE MINISTRY
OF DEFENCE**

Kézirat lezárva: 2014. június 19.

TARTALOMJEGYZÉK

TARTALOMJEGYZÉK.....	
ÁBRAJEGYZÉK	
I. BEVEZETÉS	1
II. ELMÉLETI HÁTTÉR.....	5
II.1. ÉRTELMEZŐ RENDELKEZÉSEK	8
II.1.1. Tartalmi módosulásokban érintett fogalmak	8
II.1.2. Új fogalmak.....	9
II.2. KÖLTSÉGVETÉSI SZÁMVITEL	10
II.3. PÉNZÜGYI SZÁMVITEL	12
II.4. BEKERÜLÉSI ÉRTÉK, ÉRTÉKCSÖKKENÉS	13
II.5. BESZÁMOLÁS	14
II.6. MÉRLEG	19
II.7. NEMZETKÖZI SZÁMVITELI TAPASZTALATOK	20
III. A VÁLTOZÁSOK BEVEZETÉSE ÉS HATÁSAI A HM FEJEZET VONATKOZÁSÁBAN	24
III.1. BESZÁMOLÁS	26
III.2. ÁTFOGÓ LETÁROZÁS	31
III.3. ÚJ SZÁMLAKERET-TÜKÖR.....	32
III.4. ROVATREND ÉS AZ EGYSÉGES ROVATRENDI AZONOSÍTÓ	33
III.5. ÉRTÉKELÉS	36
III.6. SZÁMVITELI POLITIKA.....	37
III.7. KÖNYVELÉSSSEL KAPCSOLATOS VÁLTOZÁSOK	38
III.8. KÖLTSÉGVETÉS TERVEZÉS	42
III.9. RENDSZER ÁTALAKÍTÁSOK.....	45
IV. ÖSSZEFOGLALÁS.....	47
IRODALOMJEGYZÉK	52

ÁBRAJEGYZÉK

1. ábra: Mérlegsorok száma.....	27
2. ábra: Beszámoló űrlapjainak száma	29
3. ábra: Beszámoló sorainak száma.....	29
4. ábra: KTK és ERA összehasonlítása	34

„Az államháztartást ki kell egyensúlyozni. A kincstárakat fel kell tölteni. Mérsékelni kell a közterheket. Az arrogáns közalkalmazottakat meg kell fékezni. Meg kell szüntetni a külföld segélyezését, mert így a csőd szélére kerül az állam. Az embereknek újra kell tanulniuk dolgozni és ne azt várják, hogy az állam tartsa el őket!

(Cicero, Kr.e.55.)

I. BEVEZETÉS

Az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I.11.) Kormányrendelet (a továbbiakban: Áhsz.)¹ (4/2013. (I.11.) Korm. rend.) 2014. január 1-jén lépett hatályba, ezzel egyidejűleg hatályát veszítették a korábban az államháztartás különböző területein használt számvittel kapcsolatos jogi szabályozók, amelyeket az évek során sokszor módosítottak, valamint tartalmilag eltértek egymástól, nem voltak egységesek. Az új rendszer és az ennek megfelelő Áhsz. kidolgozását és bevezetését egy hosszú ideje elhúzódó folyamat eredményezte. Az Áhsz.-nek megfelelően jelentős változásokat kellett végrehajtani az eddigi államháztartási számviteli rendszerben is. Ezek az újítások több szempontból is időszerűvé váltak.

A korábban alkalmazott számviteli rendszer alapján levont gyakorlati tapasztalatok azt mutatják, hogy az adatszolgáltatások egy része felesleges. Az értékelési eljárások nem a megfelelő szerepüket töltik be, nem jelennek meg a finanszírozásban, szakmai következtetésre csak részben alkalmasak. (Hegedűs, 2013) A pénzforgalmi szemléletű könyveléssel kapcsolatban felmerül a probléma, hogy csak múltra vonatkozó információkat közöl, nem tükrözi vissza a folyamatok belső tartalmát, nem számol a valós kötelezettségekkel és ésszerű erőforrás-felhasználás helyett pénzköltésre ösztönöz. (Szakács, 2012)

Az Áhsz. bevezetését az is indokoltá tette, hogy a magyar államadóság mértéke átlépte a kezelhetőség határát, ezért az államnak lépéseket kellett tennie ennek kezelése érdekében, így központosította a döntéshozatalt és átgondolta a források elosztását. Az államháztartás strukturális átszervezése lehetőséget nyújtott az eredmény szemléletű számviteli rendszer bevezetésére is. (Hegedűs, 2013)

¹Az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I.11.) Kormányrendelet

Az államháztartás tervezési és végrehajtási rendszerében eddig a pénzfogalmi szemlélet dominált, időszakonként azonban megjelentek nem pénzforgalmi szemléletű adatok is a beszámolás során, melyek megnehezítették az időbeni összehasonlításokat. Az eddigi jogi szabályozás különféle kötelezettségekkel, a követelések és az eszközök hiányos számontartásával, valamint a mérlegen kívül kezelt konstrukciókkal lehetőséget nyújtott a valóságtól eltérő pénzügyi helyzet feltüntetésére. (Bathó, 2012)

A 2008-as gazdasági válságot követően az IMF² által kiadott tanulmányban hangsúlyozták, hogy ilyen gazdasági helyzetben megnőhet az úgynevezett „kreatív” könyvelés szerepe. A kormányokat ezért arra ösztönözték, hogy kiemelt figyelmet fordítsanak a nemzetközi szabályoknak megfelelő, számvevőszékkel auditáltatott pénzügyi beszámolók elkészítésére. (Timothy, 2012)

Az elmúlt pár év gazdasági eseményei és nehézségei kihívások elé állították az Európai Unió tagországainak költségvetési politikáját. Ennek hatása eredményezte egy egységes követelményekre alapozott, hangsúlyos nemzeti szerepvállalással biztosított költségvetési keretrendszer, és az erre vonatkozó szabályok megteremtését. Annak érdekében, hogy megakadályozzák a tagállamok túlzott költségvetési eladósodását az Európai Unió kiadta a tagállamok költségvetési keretrendszerére vonatkozó követelményekről szóló 2011/85/EU Irányelvet (a továbbiakban: Irányelv)³, mely a következő képpen határozza meg a költségvetési keretrendszer fogalmát:

„[...] költségvetési keretrendszer”: azon intézkedések, eljárások, szabályok és intézmények összessége, amelyek az államháztartás költségvetési politikai végrehajtásának alapját alkotják, különös tekintettel a következőkre:

- a) költségvetési számviteli és statisztikai jelentéskészítési rendszerek;*
- b) a költségvetési tervezéshez felhasznált előrejelzések elkészítésére irányadó szabályok és eljárások;*
- c) országspecifikus számszerű költségvetési szabályok, amelyek hozzájárulnak ahhoz, hogy a költségvetési politika tagállamok általi teljesítése összhangban legyen a tagállamokra a Szerződés rendelkezései alapján háruló, a költségvetési teljesítmény összefoglaló mutatószámai – például az államháztartási hiány, a forrásbevonás, az*

² International Monetary Fund (Nemzetközi Valutaalap)

³ COUNCIL DIRECTIVE 2011/85/EU of 8 November 2011 on requirements for budgetary frameworks of the Member States, Official Journal of the European Union

adósságállomány vagy ezek főbb komponensei – formájában kifejezett kötelezettségekkel;

d) költségvetési eljárások, azaz a költségvetési folyamat egyes szakaszait alátámasztó eljárási szabályok;

e) nemzeti költségvetési eljárások meghatározott sorából álló olyan középtávú költségvetési keretrendszerek, amelyek az éves költségvetési cikluson túlra terjesztik a költségvetési politika időhorizontját, ideértve a politikai prioritások és a középtávú költségvetési célkitűzések meghatározását;

f) a független ellenőrzésre és elemzésre vonatkozó, a költségvetési folyamat elemei átláthatóságának fokozását célzó szabályok;

g) a kormányzati szektor különböző alszektorai tekintetében a hatóságok közötti költségvetési kapcsolatokat szabályozó mechanizmusok és szabályok.”⁴

Az Irányelv fentiekben kiemelt részeiből kitűnik, hogy a költségvetési számvitel a költségvetési keretrendszer egyik alappillére.

Ahhoz, hogy az Irányelvben foglaltak teljesülni tudjanak a magyar államháztartás rendszerében, változásokat kellett végrehajtani. Ezen változások között jelenik meg és tölt be kiemelt szerepet az államháztartási számviteli rend és az általa biztosított információk Irányelvben foglaltak szerinti szolgáltatása.

Dolgozatom egyik alapvető forrásaként a fentiek alapján az Irányelvet kívánom felhasználni, emellett másik fő forrásomat az Áhsz. szolgáltatja. Ezeket használva készítettem el az elméleti áttekintését a témának. Ebben a részben általánosan bemutatom az Áhsz. rendelkezéseit, valamint a felhasznált irodalmakban olvasottak alapján ismertetem a nemzetközi tapasztalatokat is az alkalmazott számviteli rendszerekről.

Munkám fő célja, hogy a dolgozatom második felében az elmélet gyakorlatban való megvalósítását szemléltessem a Honvédelmi Minisztérium (a továbbiakban: HM) fejezetnél. Bemutatom a változások bevezetésének folyamatát, hogy kik a felelősei, milyenek az adott körülmények, ki és milyen formában ellenőrzi a folyamatot. Kiemelem a változásokban jelentősen érintett területeket, szólok az új számviteli megoldásokról és az ezek kapcsán felmerülő feladatokról, nehézségekről. Érintem a

⁴ Az Európai Unió Hivatalos lapja (HU), 2011.11.23., 44. oldal

megvalósításra rendelkezésre álló idő problémáját, valamint a kapcsolódó tőke- és emberi erőforrás igényeket is. Mindezek mellett kitérek rá, hogy miért hasznos az új rendszer, bemutatom az általa nyújtott lehetőségeket, kiemelem az előnyeit.

A konzulensem, aki a Honvédelmi Minisztérium Védelemgazdasági Hivatal Költségvetési, Számviteli és Ellenjegyzési Igazgatóság Számviteli Osztályán dolgozik lehetőséget biztosított számomra, hogy részt vegyek azokon az elméleti és gyakorlati oktatásokon, amiket munkatársa és ő tartottak a személyi állomány részére az Áhsz.-szel kapcsolatos változásokról. Emellett januárban biztosította számomra a lehetőséget, hogy a mindennapi munkájukba is betekintést nyerhessek. Négy hetet töltöttem az osztályon, ez alatt az idő alatt rengeteg tapasztalatot gyűjtöttem és mindig biztosították a legfrissebb adatokhoz, forrásokhoz való hozzáférésemet. Láthattam, mennyi túlórával és plusz munkával jár az új rendszer bevezetése és üzemeltetése, a referatúrák állományának segítése, a menet közbeni változásoknak, vezetői információs igényeknek való megfelelés és a felmerülő problémák megoldása.

Ezúton is szeretném megköszönni konzulensemnek és munkatársainak, hogy biztosították számomra ezt a lehetőséget és saját munkájuk mellett időt és energiát áldoztak arra, hogy a szakdolgozatom ebben a formában elkészüljön.

II. ELMÉLETI HÁTTÉR

A költségvetési rendszer évek óta napirenden lévő megújításának célkitűzése egy átláthatóbb, nyomon követhetőbb folyamat kialakítása. Ebben fontos szerepet játszik az államháztartásban mindenkire kiterjedő egységes jogi szabályozás reformja. Az idei évben a program legsarkalatosabb pontja az új, egységes államháztartási számviteli rendszer bevezetése.

A számviteli rendszer átalakítása mind hazai, mind nemzetközi szempontból is szükségessé vált. A gyökeres változások egyik fő célja, hogy az eddig pénzforgalmi szemléletű költségvetési számvitel mellett bevezessenek egy eredményszemléletű pénzügyi számvitelt is. Ennek a rendeltetése, hogy mérhetővé tegye a költségvetési pénzügyi eszközök és források hatékony felhasználását, megteremtsék a kötelezettségvállalások rendszerezett, átláthatóbb nyilvántartását, valamint az egységesítéssel megalapozzák a Magyar Államkincstár (a továbbiakban: Kincstár) számára előírt összevont konszolidált beszámoló elkészítésének feltételeit is.

Nemzetközi vonatkozásban is elengedhetetlen volt a rendszer átalakítása, ugyanis az Irányelv megköveteli a tagállamoktól egy olyan költségvetési keretrendszer 2013. december 31-ig történő kialakítását, amellyel biztosítják a túlzott költségvetési hiány elkerülését. Ennek egyik alappillére az államháztartási számviteli rend, melynek átfogó képet kell nyújtania a kormányzati rendszer egészéről és teljes körű eredményszemléletű információt kell szolgáltatnia olyan módszerek alkalmazásával, amelyek megfelelnek a nemzeti és regionális számlák európai rendszerének (ESA 95) elvárásainak. Fontos, hogy a költségvetési adatok időben és rendszeresen, nyilvánosan hozzáférhetőek legyenek.⁵

Ezeknek a céloknak a megvalósítása érdekében elengedhetetlen, egy, az államháztartási rendszerben mindenkire egyöntetűen érvényes jogszabály létrehozása. Az Áhsz.-ben foglaltak érvényesülését szolgálja:

- a költségvetési számvitel, mely a bevételek és kiadások közgazdasági és kormányzati funkciók szerint könyvelésért felelős;

⁵ COUNCIL DIRECTIVE 2011/85/EU of 8 November 2011 on requirements for budgetary frameworks of the Member States, Official Journal of the European Union

- és a pénzügyi számvitel, ami a vagyon alakulásának, a költségek felmérésének, önköltségszámításnak, a teljesítmény kimutatásának eredményesség szemléletű számbavételével foglalkozik.

Az Áhsz. az egységes számlakerettel és rovatrenddel segíti megteremteni ezek összekapcsolását. Az elemi beszámolók egységesítése biztosítja a konszolidált beszámoló elkészíthetőségét, a gyakorlati szabályozásokkal pedig törekszenek, hogy a lehető legminimálisabb szintre korlátozzák a különböző szervezetek közötti eltéréseket.

A bevételek és kiadások pénzforgalmi és eredményszemléletű nyilvántartásának egyidejű megvalósulása következtében az új államszámvitel bővebb körben alkalmazza a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Számviteli törvény)⁶ szerinti számviteli alapelveket.

A Számviteli törvényben meghatározott alapelvek közül a valódiság, világosság, következetesség, folytonosság, bruttó elszámolás, lényegesség elvét változatlan tartalommal, míg a teljesség, óvatosság, összemérés, egyedi értékelés, időbeli elhatárolás, költség-haszon összevetésének alapelvét pedig az Áhsz.-ben meghatározott eltéréssel kell alkalmazni.

Valódiság elve: mindkét számvitelben és az éves beszámolóban rögzített adatoknak a valóságnak megfelelőeknek, hitelesen bizonyíthatóknak és külső szemlélők által is értelmezhetőeknek kell lenni. Elengedhetetlen a bizonylati fegyelem, rend és elv betartása, valamint a mérleg leltárral való alátámasztása. A mérleg kimutatásai feleljenek meg a Számviteli törvényben és az Áhsz.-ben meghatározott értékelési elveknek, eljárásoknak.

Világosság elve: a beszámolót rendezett, áttekinthető, érthető formában kell elkészíteni. Ennek alapjául az Áhsz. 16. számú melléklete, az egységes számlatükör, valamint az ezek alapján elkészítendő számlarend és számviteli politika szolgál.⁷

Következetesség elve: biztosítani kell a könyvvezetés és a beszámoló állandó formai megjelenését, tartalmi összehasonlíthatóságát, ezzel megalapozva a folytonosság elvének érvényesülését.

⁶ 2000. évi C. törvény a számvitelről

⁷ 2000. évi C. törvény a számvitelről

Folytonosság elve: a tárgyévi nyitó adatoknak meg kell egyeznie az előző évi mérleg és eredmény kimutatás értékeivel. Az eszközök és források értékelésének pedig az Áhsz.-en kell alapulnia.

A bruttó elszámolás elve: a bevételeket és kiadásokat, valamint a követeléseket és kötelezettségeket egymással szemben – a Számviteli törvényben szabályozott esetek kivételével - nem lehet elszámolni, ugyanis ezzel akadályozva lenne a hiteles összegzés és a tényleges eredményformáló hatások bemutatása és a megtérülő költségek kimutatása.

A tartalom elsődlegessége a formával szemben elv: a beszámolóknak és a nyilvántartásoknak az adatok könnyű kinyerését kell szolgálnia az Áhsz.-nek megfelelő szempontok alapján.

Lényegesség elve: a beszámolóban jelenjen meg pontosan minden olyan információ, ami szükséges ahhoz, hogy reális kép alakuljon ki a gazdálkodásról.

Vállalkozás folytatásának elve: a költségvetési beszámoló elkészítésekor azt kell feltételezni, hogy a szerv a későbbiekben is fent tudja tartani működését, ezzel megalapozva a költségvetés tervezést.

Teljesség elve: pénzügyi számviteli szempontból minden olyan eseményt könyvelni és a beszámolóban kimutatni kell, ami az eszközökre és forrásokra, valamint az eredményességre hatással volt. Alapvetően azok az események, amelyek az adott naptári évben fordultak elő, de ide tartoznak azok is, amelyek a mérleg fordulónapját követően, de még a mérleg elkészítése előtt ismerté váltak, illetve azok, amelyek a lezárt év eseményeiből következnek, azonban a fordulónapig még nem következtek be, de a mérleg elkészítése előtt ismerté váltak. A költségvetési számvitelben egyedien értelmezendő, ha a lezárt év költségvetési eseményeiből keletkező kiadások és bevételek pénzügyileg a következő évben teljesülnek, akkor a következő évben a rovatrend szerint kell elszámolni őket a megfelelő jogcímen.⁸

Óvatosság elve: pénzügyi számvitelben az értékcsökkentést és az értékvesztést akkor is el kell számolni, ha veszteséges a teljesítés.⁹

Összemérés elve: pénzügyi szemlélet szerint, a tárgyévben bekövetkezett események bevételeit és ezek költségeit kell figyelembe venni a teljesítésüktől

⁸ 2000. évi C. törvény a számvitelről

⁹ Az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I.11.) Kormányrendelet

függetlenül, a gazdasági események akkor kerülnek elszámolásra, amikor a gazdasági teljesítés bekövetkezik. Költségvetési oldalon sajátosan, alap és vállalkozási tevékenységek szerint elkülönítve, teljesített bevételek és kiadások pénzforgalmi eredményét, maradványát kell megállapítani.

Egyedi értékelés elve: az eszközök, a források és a kötelezettségek egyedileg történő rögzítésének és értékelésének a tételes leltár szolgál alapjául.

Időbeli elhatárolás elve: több évre vonatkozó bevételek és kiadások eredményét a teljesítés időszaka és a jövőbeni felhasználás között arányosítani kell a pénzügyi szemlélet szerint. A költségvetési számvitelben ez az elv nem érvényesül.

Költség-haszon elve: csak akkor kerülnek kimutatásra bizonyos információk, ha ezek előállítása nem jár több költséggel, mint azok hasznosíthatósága, kivételt képeznek azok az esetek, amikor az információ szolgáltatást jogszabály írja elő.¹⁰

Jelentős szemléletmódbeli változást jelent az Áhsz. azon előírása, hogy a Számviteli törvény rendelkezéseit csak akkor lehet alkalmazni, amikor ezt kifejezetten elrendeli.

II.1. ÉRTELMEZŐ RENDELKEZÉSEK

Az Áhsz.-ben több fogalom tartalmilag megváltozott a korábban használt értelmezésükhöz képest, valamint új fogalmak kerültek bevezetésre.

II.1.1. Tartalmi módosulásokban érintett fogalmak

A költségvetési szervek az Áhsz. bevezetése előtt saját hatáskörben a Számviteli politikájukban meghatározzák, mit tekintenek jelentős összegű hibának, ami a HM esetében 1 millió forintos értékhatárt jelentett. Ezt az értékhatárt azonban az Áhsz. a következők szerint módosította:

„3. jelentős összegű hiba: ha a hiba megállapításának évében, az ellenőrzések során ugyanazon költségvetési évet érintően megállapított hibák, hibahatások együttes (előjeltől független) összege eléri, vagy meghaladja a költségvetési év mérlegfőösszegének 2%-át, vagy – ha a mérlegfőösszeg 2%-a meghaladja a százmillió forintot – a százmillió forintot”¹¹

¹⁰ Az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I.11.) Kormányrendelet

¹¹ Az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I.11.) Kormányrendelet 1.§ 3. pontja

Kisértékű immateriális javak és tárgyi eszközök tekintetében is változást hozott az Áhsz. 2013-ban a költségvetési szervezetek saját hatáskörükben a Számviteli politikájukban meghatározhatták a kísértékű eszközzé minősítés értékhatárát, mely nem haladhatta meg a bruttó százezer forintot. Ezt a döntési lehetőséget az Áhsz. megszüntette, és kötelezően előírta, hogy a:

„4. kísértékű immateriális javak, tárgyi eszközök: a kettőszázezer forint egyedi értéket nem meghaladó bekerülési értékű vagyoni értékű jogok, szellemi termékek, tárgyi eszközök”¹²

Változásként jelenik meg még az is, hogy a kis értékű immateriális javakat és tárgyi eszközöket nem dologi, hanem felhalmozási kiadásként kell elszámolni, és a bekerülési értékét az immateriális javaknak a beszerzéskor, a tárgyi eszközöknek pedig az üzembe helyezéskor vagy használatba vételkor egy összegben értékcsökkenésként kell elszámolni.¹³

II.1.2. Új fogalmak

Az új számviteli rendszer kialakítása során szükségessé vált néhány új fogalom definiálása is, amiket az Áhsz. a következők szerint határoz meg:

„6. követelés: az a jogszabályból, jogerős bírói végzésből, ítéletből vagy hatósági határozatból, szerződésből – ide értve a vásárolt és a térítés nélkül átvett követelést is – jogszerűen eredő fizetési igény, amelyet a kötelezett elismert és – ellenszolgáltatást is tartalmazó szerződés esetén – a másik fél már teljesített, ilyennek minősül a bevallás alapján megállapított közhatalmi bevételre irányuló, valamint az olyan követelés is, amelyet a kötelezett vitat, de jogszabály alapján azt a fellebbezésre vagy perindításra tekintet nélkül teljesítenie kell,

7. vételár, eladási ár: a termékek, szolgáltatások beszerzése, értékesítése után fizetett, kapott, felárral növelt, engedményekkel csökkentett, általános forgalmi adót nem tartalmazó ellenérték, hitelviszonyt megtestesítő kamatozó értékpapír esetén ide nem értve az Szt. 50. § (3) bekezdése szerinti vételárban lévő felhalmozott kamatot,

8. végleges jelleggel nyújtott támogatások és más ellenérték nélküli kifizetések: ha a kedvezményezett a pénzeszközt jogszabály vagy szerződés alapján nem visszafizetési kötelezettség mellett kapta; a végleges jelleget nem befolyásolja, ha az

¹² Az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I.11.) Kormányrendelet 1.§ 4. pontja

¹³ Az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I.11.) Kormányrendelet

átvevőt a felhasználásáról történő beszámolási, a jogosulatlan igénybevétel, felhasználás tekintetében visszafizetési kötelezettség terheli,

9. végleges kötelezettségvállalás, más fizetési kötelezettség: az a pénzértékben kifejezett, jogszabályból, jogerős bírói ítéletből vagy hatósági határozatból, szerződésből – ide értve az átvállalt kötelezettségeket is – jogszerűen eredő elismert tartozás, amely kifizetésének feltételeit a másik fél már teljesítette, ilyennek minősül különösen a számfejtett személyi juttatás, a teljesítésigazolással ellátott számlázott termékértékesítésért vagy szolgáltatásnyújtásért fizetendő ellenérték, valamint a felvett hitelek, kölcsönök, kapott visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszafizetendő összege és annak kamatai.”¹⁴

II.2. KÖLTSÉGVETÉSI SZÁMVITEL

Az éves költségvetési beszámoló valós, megbízható elkészítését biztosítja azáltal, hogy a valóságnak megfelelő, folyamatos, zártrendszerű nyilvántartást vezet a költségvetési szerv a bevételi és kiadási előirányzatainak alakulásáról, a követelések és kötelezettségvállalások, más fizetési kötelezettségekről, és ezek teljesítéseiről, valamint a központi költségvetéstől kapott támogatások felhasználásáról. Célja, hogy megfelelő alapot biztosítson a költségvetés tervezéshez, nyomon követhető legyen a költségvetés év közbeni alakulása, az azonnali döntéshozatal segítése és a zárszámadás alátámasztása. Ez a Kincstár szempontjából is nagyon fontos, hiszen ez szolgál alapjául a további beszámolók elkészítéséhez, valamint a Kincstár információs rendszerének valós adatokkal való feltöltéséhez és az erre alapozott statisztikai kimutatások és jelentések elkészítéséhez. Ezek szolgálják az információt a Nemzetgazdasági Minisztérium és az Európai Unió részére. Többek között ezeket a munkát hivatott elősegíteni például az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról szóló 368/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet (a továbbiakban: Ávr.)¹⁵ 7. mellékletének 16. pontja alapján a bruttó 5 millió forintot elérő dologi kiadások, az egyéb működési célú kiadások, valamint a beruházások, felújítások, egyéb felhalmozási célú kiadások – kivéve a működési és felhalmozási célú államháztartáson belüli kiadások – terhére belföldön vállalt kötelezettségek, elkülönítve a költségvetési év és a költségvetési évet követő

¹⁴ Az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I.11.) Kormányrendelet 1.§ 6.- 9. pontja

¹⁵ Az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról szóló 368/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet

évek előirányzatai terhére vállalt kötelezettségek lekötésének és felhasználásának a bejelentési kötelezettsége a Kincstár irányába.¹⁶

A költségvetési számvitel pénzforgalmi szemléletű kettős könyvvitelen alapul, melynek alkalmazása lehetővé teszi a bevételek és kiadások közgazdasági és kormányzati funkciók szerinti osztályba sorolását, mely az egységes rovatrendnek megfelelő 0-s számlaosztályon keresztül valósul meg.

A 0-s számlaosztályban a költségvetési számvitel nyilvántartási számlái:

- a 05. nyilvántartási számlák a kiadási előirányzatok, a kötelezettségvállalások, más fizetési kötelezettségek és azok teljesítései,
- a 09. nyilvántartási számlák a bevételi előirányzatok, a követelések és azok teljesítései kimutatására szolgálnak.
- A 00. nyilvántartási ellenszámlák közül a 05. és 09. nyilvántartási számlákhoz kapcsolódó nyilvántartási ellenszámlák:
 - 001. előirányzatok
 - 002. kötelezettségvállalások, más fizetési kötelezettségek
 - 003. kiadások
 - 004. követelések
 - 005. bevételek

A számlatükörön belül a szerkezeti felépítés (1-es végű számla az előirányzat, 2-es végű számla a kötelezettségvállalás, 3-as végű számla a teljesítés) lehetővé teszi a szabad előirányzatok és a még nem teljesített kötelezettségvállalások megállapítását a nyilvántartási számlák egyenlegadatai alapján.

A rovatrend szerinti tagolás teszi lehetővé a költségvetési számvitelben a közgazdasági osztályozás megvalósítását. Az Áhsz. a 15. mellékletében meghatározza a rovatok számát, nevét és leírását. A kiadásokat „K”-val míg a bevételeket „B”-vel jelöli. A rovatokat először kiemelt előirányzatok szerint megbontja, majd ezeket is tovább részletezi.

A számlatükör és a rovatrend közötti kapcsolatot az teremti meg, hogy a 05. és 09. számlacsoportokat a rovatrendnek megfelelően részletezi a számlatükör. Formailag

¹⁶ Az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról szóló 368/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet

ez úgy jelenik meg, hogy a 05. és 09. számlacsoport szerinti kezdő karakterek a rovatrend szerinti jelölésben „K” és „B” karakterre cserélődnek. (Barkó, 2013)

Kiegészítő könyvvezetési szabályok

Az Áhsz. több kiegészítő könyvvezetési rendelkezést is meghatároz, amelyek közül néhányat kiemelve, melyek a HM szempontjából lényegesek a következőket lehet összefoglalni.

A K512 Tartalékok rovathoz kapcsolódó nyilvántartási számlán csak előirányzatokat érintő gazdasági események számolhatóak el.

Költségvetési évben nyilvántartásba vett költségvetési kiadások és bevételek visszatérítését kötelezettségvállalás, illetve követelés csökkentésként kell elszámolni, kivéve a visszatérítésre vonatkozó követelést, kötelezettségvállalást, mert ezeket azon a nyilvántartási számlán kell nyilvántartásba venni, ahol költségvetési éven túli teljesülés esetén kellene elszámolni. Közhatalmi bevételeket hasonló módon kell csökkenteni, kivéve, ha negatív, ebben az esetben át kell vezetni a K355 Egyéb kiadási rovatba.

Néhány kötelezettségvállalás és követelés esetében azonban szigorúan csak a teljesítéssel egyidejűleg lehet nyilvántartásba venni a megfelelő rovatrendhez tartozó nyilvántartási számlán.

A devizában történő kiadások és bevételek esetében az árfolyam különbözetből adódó pénzügyi eltérés értékelése változik. Bevétel esetén az árfolyamnyereséget kell elkülönítve kimutatni, míg a veszteséggel csökkenteni kell a halmozott követelést. Kiadások esetében az árfolyamveszteséget kell külön kimutatni, a nyereséggel pedig csökkenteni kell a kötelezettségvállalásokat.¹⁷

II.3. PÉNZÜGYI SZÁMVITEL

A pénzügyi számvitel biztosítja az éves költségvetési beszámolónak megfelelően a vagyon mértékének és összetételének, valamint a tevékenység eredményének megbízható és valós képet nyújtó, áttekinthető, folyamatos, zártrendszerű nyilvántartását. Célja a vagyon és a tevékenységek eredményének, költségeinek mérése.

Módosított eredményszemléletű kettős könyvvitelen alapszik, és az 1-9. számlaosztály számláin keresztül valósul meg az elszámolás a következő bontásban:

¹⁷ Az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I.11.) Kormányrendelet

- 1. és 2. számlaosztályban a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök és forgóeszközök
- 3. számlaosztályban a pénzeszközök, követelések és aktív időbeli elhatárolások
- 4. számlaosztályban a források
- 5. számlaosztályban a költségnemek
- 6. számlaosztályban az általános költségek
- 7. számlaosztályban a szakfeladatok költségei
- 8. számlaosztályban az elszámolt költségek és ráfordítások
- 9. számlaosztályban az eredményszemléletű bevételek
- 0. nyilvántartási számlák
 - Pénzügyi számvitel nyilvántartási számlái:
 - a 01. befektetett eszközök
 - a 02. készletek
 - a 03. függő és biztos (jövőbeni) követelések
 - a 04. függő kötelezettségek
 - 006. Egyéb nyilvántartási ellenszámla

A költségvetési és pénzügyi számvitel egyszerre történő alkalmazása lehetővé teszi a nemzeti vagyon és az államháztartási bevételek és kiadások alakulásának egyidejű kimutatását.¹⁸

II.4. BEKERÜLÉSI ÉRTÉK, ÉRTÉKCSÖKKENÉS

A bekerülési érték és értékcsökkenés meghatározásánál, elszámolásánál is történtek változások, amelyek lényege a következő:

Az immateriális javak és tárgyi eszközök bekerülési értékébe az Áhsz. szerinti értelmében már nem tartozik bele az illeték, az előzetes, de le nem vonható általános forgalmi adó, a jogszabályon alapuló és egyéb hatósági szolgáltatási díj. A kisértékű immateriális javak és tárgyi eszközök bekerülési értékét az üzembe helyezést, használatba vételt követően, legkésőbb a negyedéves könyvviteli zárlat keretében terv szerinti vagy terven felüli értékcsökkenésként egy összegben el kell számolni. Import

¹⁸ Az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I.11.) Kormányrendelet

beszerzés értékének megállapításakor a valuta vagy deviza a Magyar Nemzeti Bank által hivatalosan közzétett napi árfolyamát kell alkalmazni a forintba való átszámítás során.

A kisértékű tárgyi eszközök, immateriális javak esetében az is változás, hogy az eddigi dologi kiadások helyett 2014-től felhalmozási kiadássá váltak és esetükben 25 millió forintos értékhatár felett lehet maradványértéket meghatározni. Változás még, hogy a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. Törvény (a továbbiakban: Társasági adóról és osztalékadóról szóló törvény)¹⁹ 2. számú melléklete szerinti lineáris leírási kulcsokat kell használni, ezek az Áhsz. 17. § (2a) bekezdése alapján immateriális vagyoni javak esetében 16%, míg szellemi termékek esetében 33%. Az Áhsz. átmeneti rendelkezésének 53. § (2) bekezdése alapján ez nem érinti a 2014. január 1-je előtt üzembe helyezett, használatba vett eszközök értékcsökkenési leírási kulcsát, a korábban elszámolt terv szerinti értékcsökkenését, és a hátralévő időszakban még elszámolandó terv szerinti értékcsökkenés elszámolásának szabályait, azaz továbbra is használhatóak az eddig leírási kulcsok. Az Áhsz. lehetőséget biztosít arra, hogy a szervezetek a számviteli politikájukban bevezessék a fent említett leírási kulcsokat ezekre az eszközökre is. A (2a) bekezdésben pedig ugyanezt kiterjeszti a 2014. január 1-jét megelőzően beszerezett, de használatba még nem vett tárgyi eszközökre (beleértve a kisértékű tárgyi eszközöket is), valamint a fel nem használt készletek korábban megállapított bekerülési értékére.²⁰

II.5. BESZÁMOLÁS

Az Áhsz.-ben meghatározott időszakról a zárást követően éves költségvetési beszámolót kell készíteni, az Áhsz.-ben meghatározott formában, magyar nyelven, ezer forintban, kivéve az önkormányzati alrendszer sajátosan gazdálkodó szerveinél, ahol forintban kell megadni az adatokat. A beszámolót leltárral, bizonylatokkal, szabályszerű könyvvizsgálattal, folyamatosan vezetett részletező nyilvántartásokkal és könyvviteli zárlat során elkészített főkönyvi kivonattal kell alátámasztani.

Beszámoló készítésére kötelezettek: a költségvetési szervek, a központi kezelésű előirányzatok, fejezeti kezelésű előirányzatok, elkülönített állami alapok, a társadalombiztosítás pénzügyi alapja, a helyi önkormányzatok, nemzetiségi

¹⁹ A társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. Törvény

²⁰ Az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I.11.) Kormányrendelet

önkormányzatok, társulások, térségi fejlesztési tanácsok, Államadósság Kezelő Központ Zrt., a kincstári beszámolási és könyvvezetési körbe tartozó központi kezelésű előirányzatok.

Az éves beszámolót a költségvetési év utolsó napjára, a mérleg fordulónapjáig felmerült költségvetési évet követő időszak gazdasági eseményeinek hatásait figyelembe véve kell elkészíteni. Kivételt képeznek ez alól az átalakulás során a jogutóddal illetve a jogutód nélkül megszűnő költségvetési szervezetek. Az előbbi esetben a jogutód fogja elkészíteni a beszámolót, míg utóbbinál az alapítónak, vagy az általa kijelölt szervnek kell gondoskodni a beszámoló elkészítéséről. Ezek esetében a megszűnés napja a mérleg fordulónapja. Adósságrendezés esetén a folyamat megindításának időpontját megelőző nap a mérleg fordulónapja. Év közben alapított költségvetési szerv esetén az alapítás napjától a mérleg fordulónapjáig terjedő időszakra kell elkészíteni a beszámolót. A féléves beszámolási kötelezettség megszűnik, helyette időszaki jelentési kötelezettséget vezettek be. Negyedévente továbbra is mérlegjelentés készül az eszközök és források alakulásáról, valamint az Ávr. 156. § alapján havonta költségvetési jelentést kell készíteni.²¹

Az éves költségvetési beszámoló a költségvetési és pénzügyi könyvvezetés adatai alapján két részre különíthető el. A költségvetési szemléletű adatok az ellenőrzést és a zárszámadást készítik elő, míg az eredményszemléletű pénzügyi könyvvezetés a vagyoni helyzetet mutatja be, a bevételek, kiadások, ráfordítások alakulásáról nyújt információt és a zárszámadást kiegészítő melléklethez szolgáltat adatokat.

Az éves beszámoló elkészítéséhez a költségvetési számvitel biztosítja a költségvetési jelentést, a maradvány kimutatást és a kiegészítő mellékletet.

A költségvetési jelentés tartalmazza az egységes rovatrend felosztásának megfelelően (ezt az Áhsz. 15. melléklete tartalmazza) az eredeti és módosított előirányzatokat, ezek kapcsán felmerülő követeléseket és kötelezettségeket, valamint az előirányzat teljesítéseket. A teljesített bevételek és kiadások kormányzati funkció szerinti alakulását, mely az újonnan bevezetett COFOG (Classification of Functions of Government²²) osztályozás szerint történik.

²¹ Az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról szóló 368/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet

²² Kormányzati Funkciók Osztályozása

A maradvány kimutatás az Áhsz. 3. melléklete szerinti formában készül el. Az alaptevékenységgel és a vállalkozási tevékenységgel kapcsolatos bevételeket és kiadásokat tartalmazza, valamint kimutatja a kötelezettségvállalással terhelt maradványt, a szabad maradványt és a vállalkozási maradványt terhelő befizetési kötelezettséget. A vállalkozási maradvány tekintetében jelentős változás, hogy a pénzforgalmi eredmény után kell elszámolni a befizetési kötelezettséget, míg a régi szabályozás korrigáló tételeket alkalmazott az alap megállapításához.

A kiegészítő mellékletben költségvetési oldalról a személyi juttatások és a foglalkoztatottak, választott tisztségviselők összetételéről szóló adatszolgáltatás, a társadalombiztosítás pénzügyi alapjaiból folyósított egyes ellátások és támogatások előirányzatáról és teljesítéséről szóló adatszolgáltatás és az önkormányzati alrendszer sajátos gazdálkodásához kapcsolódó elszámolások tartoznak. (Dömötörfy–Szamkó, 2013)

Az éves beszámoló elkészítéséhez a pénzügyi számvitel biztosítja a mérleg, az eredménykimutatás, a költségekről és megtérült költségekről szóló kimutatás és a kiegészítő melléklet adatait.

A mérleg az Áhsz. 5. melléklete alapján készül és a mérleg fordulónapján meglévő vagyoni helyzetet mutatja be. Az Áhsz. követelményeinek megfelelően jelentősen módosult a korábbi szerkezetéhez képest.

Az Áhsz. 6. melléklete alapján készülő eredménykimutatás tartalmazza a költségvetési szerv együttes eredményét. Megmutatja az adott költségvetési év során pénzforgalomban ténylegesen teljesített és a pénzforgalomban még nem teljesített, de az adott évre járó eredményszemléletű bevételeket, valamint az adott évet terhelő ráfordításokat - függetlenül attól, hogy ezek pénzforgalomban kiadásként az adott vagy az előző évben merültek fel és tárgyévben vagy azt követő évben fognak teljesülni.

A költségekről és megtérült költségekről szóló kimutatás az alap- és vállalkozási tevékenységből származó bevételeket veti össze az elvégzett tevékenységek önköltségével. Szakfeladatonként elszámol a költségekről, az értékesítések nettó bevételeiről és az egyéb támogatások eredményszemléletű bevételeiről.

Az Áhsz. szerint a kiegészítő mellékletnek csak a központosan előírt számszerű kimutatásokat kell tartalmaznia, mely az immateriális javak és tárgyi eszközök, koncesszióba, vagyonkezelésbe adott eszközök állományának alakulását tartalmazó

kimutatásából (8. melléklet), az eszközök értékvesztésének alakulását tartalmazó kimutatásából (9. melléklet) és a kiegészítő tájékoztató adatokat tartalmazó kimutatásából (10. melléklet) épül fel. Szöveges indoklást csak akkor kell készíteni, ha ezt az irányító szerv külön kéri. (Dömötörfy–Szamkó, 2013)

Az éves költségvetési beszámolót készítő szerv vezetője felel a központi kezelésű előirányzat, a fejezeti kezelésű előirányzat, a társadalombiztosítás pénzügyi alapja és az elkülönített pénzügyi alap éves egyedi beszámolójának elkészítéséért. A gazdasági szervezettel nem rendelkező költségvetési szerv köteles egy vagy több az irányítása alá tartozó, vagy más irányító szervvel megállapodást kötni és ez alapján gazdasági szervezetet kijelölni az Ávr. 9.§ (1) bekezdése szerinti gazdasági feladatainak ellátása érdekében. Egy feladat ellátására csak egy költségvetési szerv jelölhető ki. A gazdasági vezetőknek minden esetben az Ávr. 12.§-a szerinti képesítési követelményeknek kell megfelelniük.²³

Az elkészített éves beszámolót az elkészítéséért felelős szerv vezetője és a gazdasági vezető írja alá a hely és idő feltüntetésével egyidejűleg. A beszámolót ezután jóváhagyásra a következő év február 28. napjáig kell megküldeni az irányító szerv vezetőjének – megszűnő költségvetési szerv esetében erre a megszűnés napját követően maximum 60 nap áll rendelkezésre. Az irányító szerv vezetője a beszámoló felülvizsgálatát követően, az ezt igazoló személy aláírásával és visszaküldésével hagyja azt jóvá. Fejezeti kezelésű előirányzatok esetében, ha a kezelő szerv nem azonos a fejezet irányító szervvel, akkor hasonlóképpen járnak el és az irányító szerv vezetőjének küldik meg. A beszámolót a társadalombiztosítás pénzügyi alapjainak, az elkülönített pénzalapoknak és a Kincstár 1. melléklet szerinti központi kezelésű előirányzatairól május 31-ig kell elkészíteni, a Magyar Nemzeti Vagyonkezelő Zrt.-nek és a Nemzeti Földalapnak június 30-ig kell elkészíteni - de a mérlegkészítés időpontja ezek esetében is május 31. - míg önkormányzati körben a képviselő testület elé terjesztik be április 30-ig a beszámolót. A helyi önkormányzatoknak az adósságrendező beszámoló elkészítésére 30 nap áll rendelkezésre, amit a pénzügyi gondnoknak és az Állami Számvevőszéknek nyújtanak be. A jogutód nélkül megszűnő szervezetnek a megszűnés napját követően 60 napja van elkészíteni és az irányító szerv vezetőjének jóváhagyásra megküldeni a beszámolót.

²³ Az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról szóló 368/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet

A jóváhagyott beszámolók központi körben való továbbítására 20 nap, önkormányzati körben 10 nap áll rendelkezésre, míg a nemzetiségi önkormányzatok esetében a Kincstár további 10 napon belül továbbküldi a nemzetiségpolitikáért felelős miniszternek. Az átalakuló, megszűnő szervezetek beszámolóit jóváhagyást követően 90 napon belül kell a Kincstár részére eljuttatni.²⁴

Konszolidált beszámoló

Az Áhsz. előírja egy összevont, államháztartásilag egységes beszámoló elkészítését, mely átfogó képet nyújt a nemzeti vagyronról, az éves bevételekről és kiadásokról. Ennek elkészítéséért a Kincstár felelős, aki az éves beszámolók alapján készíti el a konszolidált beszámolót. Ezt követően kimutatást készít az államadósságról a Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló 2011. évi. CXCV. törvénynek (a továbbiakban: Stabilitási törvény)²⁵ megfelelően.

Az összevont beszámoló a konszolidált mérlegből, a konszolidált költségvetési jelentésből és a konszolidált eredménykimutatásból épül fel.

A konszolidált mérleg mérlegfőcsoport és mérlegcsoport szinten tagolódik a költségvetési beszámolók mérlegéhez hasonlóan. Tételsoronként rögzíteni kell a konszolidálás előtti összevont, valamint a korrekciót követő adatokat. Fel kell tüntetni a konszolidált adatokat és a feltárt jelentős összegű hibákat is.

A bevételek és kiadások teljesítési adatai, valamint az elvégzett korrekciók és összevont adatok a konszolidált költségvetési jelentésben, külön oszlopban kerülnek kimutatásra. A konszolidált eredménykimutatás a beszámolóval azonos módon, az összes tételnek megfelelően tartalmazza a konszolidálás előtti összevont adatokat, az ellenőrzés során felmerülő esetleges jelentős összegű hibákat és a konszolidált adatokat.

A helyi önkormányzatok, a nemzetiségi önkormányzatok és a társulások konszolidált beszámolóját a Kincstárnak április 15-ig kell megküldeni az említett költségvetési szervek számára, mely az alapját képezi e szervek éves költségvetési zárszámadásának.

Az Áhsz. 13. melléklete alapján az államadósságról készülő kimutatás tartalmazza:

²⁴ Az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I.11.) Kormányrendelet

²⁵ Az államadósságról a Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló 2011. évi. CXCV. törvénynek

- az Államháztartáson és a kormányzati szektorba sorolt egyéb szervezeten kívüli szervezettől, személytől felvett hitelek, kölcsönök záró állományát
- az Államháztartáson és a kormányzati szektorba sorolt egyéb szervezeten kívüli szervezet, személy részére kiadott hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok névértékének záró állományát
- az Államháztartáson és a kormányzati szektorba sorolt egyéb szervezeten kívüli szervezettel, személlyel szemben váltóval kiváltott, vállalt pénzügyi lízingből származó és a vállalt halasztott fizetésből, részletfizetésből származó kötelezettségek záró állományát
- származékos műveletek különbözeteként az Államadóság Kezelő Központ Zrt.-nél elhelyezett fedezeti betétek záró állományát
- Stabilitási törvény 3.§ (2) bekezdése szerinti előfinanszírozás összegét
- valamint az előző adatokat összegezve. (Dömötörfy–Szamkó, 2013)

II.6. MÉRLEG

A mérleg az Áhsz. 5. melléklete alapján szigorúan kötött formában készül el, ezt továbbbontani, tételeket összevonni, vagy egyéb új tétel felvenni nem lehet. A mérlegben külön oszlopban szerepelnek az előző év adatai és a tárgyévi időszak adatai, valamint, ha ellenőrzés folyamán jelentős összegű hibá(ka)t találtak, ezeket külön oszlopban módosításként kell feltüntetni, a tárgyévet megelőző év adatai ezekkel nem módosíthatóak.²⁶

A nemzeti vagyont befektetett eszközök és forgóeszközök felbontásban kell megadni. Nem mutathatók ki azon kulturális javak és régészeti leletek, amelyek értéke a bekerüléskor nem meghatározható, azonban nem lehet megállapíthatatlan azon kulturális javaknak az értéke, amelyeknek 2014. január 1-jét követő vásárlás, térítés nélküli átvétel, csere során az átadója közölte a nyilvántartási értékét. Az éves költségvetési beszámoló mérlegében a költségvetési szerveknek, a helyi önkormányzatoknak, a nemzetiségi önkormányzatoknak, társulásoknak, térségi fejlesztési tanácsoknak ki kell mutatniuk a saját tulajdonukban álló, pénzügyi lízing keretén belül átvett és a vagyonkezelésbe kapott nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközöket, forgóeszközöket és az általuk végrehajtott beruházások és felújítások

²⁶ Az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I.11.) Kormányrendelet

értékét. Nem jelenítheti meg azokat a tulajdonában lévő eszközöket, melyre államháztartáson belül vagyonkezelői jogot létesített.

A mérlegben az eszköz oldal tagolása eltér az általános számviteli szabályoktól, ugyanis a megszokott befektetett eszközök, forgóeszközök és aktív időbeli elhatárolások mellett új mérlegfőcsoportként szerepelteti a pénzeszközöket, követeléseket, egyéb sajátos eszközoldali elszámolásokat is. (Lilliné, 2014)

Változás történt a forrás oldalon is. Itt a saját tőke, kötelezettségek és passzív időbeli elhatárolások mellett megjelenik az egyéb sajátos forrásoldali elszámolások és a Kincstári számlavezetéssel kapcsolatos elszámolások (itt csak a Kincstár számlavezetési tevékenységével kapcsolatos elszámolások mutathatóak ki) mérlegfőcsoport, valamint a Számviteli törvénytől eltérően nincs céltartalék mérlegfőcsoport. (Lilliné, 2014)

A mérleg további bontásában is számos eltérés mutatkozik a számviteli törvény és a régi államháztartási számvitel szerinti mérleg felosztásához képest. Annak érdekében, hogy 2014 januárjától az új rendszer működhessen a 2013. évi mérleget az államháztartás szervezetei beszámolási és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól szóló 249/2000. (XII.24.) Kormányrendelet szerint kell elkészíteni, majd ezt követően az államháztartás számvitelének 2014. évi megváltozásával kapcsolatos feladatokról szóló 36/2013. (IX.13.) NGM rendelet (a továbbiakban: 36/2013. NGM rendelet)²⁷ 1. melléklete szerinti két hasábos rendező mérleget kell készíteni, megfeleltetni a tételeket az új mérleg szerinti formában 2014. január 1-jei mérlegfordulónappal. Ennek a rendező mérlegnek a második hasábjába, azaz az Áhsz. szerinti része fog megfelelni a 2014. évi nyitómérlegnek.

II.7. NEMZETKÖZI SZÁMVITELI TAPASZTALATOK

Az európai országok túlnyomó részben eredményszemléletű számviteli rendszert alkalmaznak a közsférában. Az Európai Unió tagállamain kívül többek között Ausztráliában, Új-Zélandon, az Amerikai Egyesült Államokban és Svájcban is ezt a módszert alkalmazzák.

Az Egyesült Királyság 1995-ben hozott határozatot arról, hogy át kell alakítani az államháztartásának rendszerét. Megvalósításának folyamatát három részletre tagolták.

²⁷ Az államháztartás számvitelének 2014. évi megváltozásával kapcsolatos feladatokról szóló 36/2013. (IX.13.) NGM rendelet

Első lépésként 2000-ben eredményszemlélet szerinti pénzügyi tervet készítettek három évre előre. Következő lépésként 2001 tavaszán már a kiadási költségvetést is ebben a szemléletben nyújtották be. A végső lépést pedig az jelentette, amikor a 2001/2002 évre ennek az elvnek megfelelően készültek el a beszámolók is. Alapvetően a nemzetközi IFRS standardokat (International Financial Reporting Standards²⁸) vezették be az egész közszféra vonatkozásában. A projekt befejezésének éve 2006 volt. (Állami Számvevőszék, 2012)

2011 novemberében finomítottak a rendszeren. Az önkormányzati szervek a magán szektorokhoz hasonlóan, az Európai Unió elvárásainak megfelelően elszámolást készítenek. Ezeket konszolidálják, majd a közszektorral kapcsolatos elvárásoknak megfelelően egy pénzügyi beszámolót is készítenek belőle, amit kiegészítenek egy hosszú távú költségvetési hatás előrejelzéssel. (Bathó, 2012)

Svájcban szövetségi szinten egy öt éves projekt keretében vezették be az úgynevezett „Új Számviteli Modell” – t, ami az IPSAS standardokat használja (International Public Sector Accounting Standards²⁹), amelyek eredményszemléleten alapulnak. Ez a modell a pénzügyi szemlélet mellett hatékonyan alkalmazza az eredményszemléletet is. A rendszer gondos odafigyeléssel úgy lett kialakítva, hogy az elkerülje bizonyos adatok kétszer történő rögzítését. (Állami Számvevőszék, 2012)(Európai Bizottság, 2012)

Legrégebben Új-Zéland alkalmaz eredményszemléletet és teljesítmény-célrendszert. 1988-89-ben alkották meg és vezették be az erre vonatkozó törvényeket. A rendszer 3-4 év alatt forrt ki, ez idő alatt csak kisebb változásokat kellett alkalmazniuk. (Barton, 1999)

A hazánkkal szomszédos országok közül Románia a 2007-es Európai Unióhoz való csatlakozás kapcsán vezette be az eredményszemléletet. Szlovákiában erre 2005-2008 között került sor, az ő rendszerük az IPSAS standardokat alkalmazza. Szlovéniában a módosított pénzügyi szemlélet mellett párhuzamosan már megjelenik az eredményszemlélet is, itt az áttérés 2005 óta van folyamatban és a mai napig tart. (Európai Bizottság, 2012)

²⁸ Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok

²⁹ Nemzetközi Költségvetési Számviteli Standardok

Hazánkban évek óta felmerülő kérdés volt a módosított pénzforgalmi szemléletről eredményszemléletű számvitelre való áttérés gondolata. A pénzforgalmi szemlélet, már nem alkalmas a mai gazdálkodási célkitűzésekhez szükséges adatok szolgáltatására, ez jól látszik például az önkormányzati szektor eladósodottságának problémája kapcsán is. Ezzel a szemlélettel a források felhasználását nyomon tudjuk ugyan követni, de azt már nem, hogy ezek hatékonyan is legyenek felhasználva.

A pénzforgalmi szemlélet pénzmozgással egyidejűleg könyveli a gazdasági eseményeket. Az elszámolások időpontja a tényleges pénzmozgás időpontja. Fontos információkat veszítünk azáltal, hogy a teljesítésről nem kapunk előzetes képet, mivel a rögzítésre már csak a teljesítéskor kerül sor, ezzel megnehezítve a jövőbeli tervezést és döntéshozatalt. (Simon, 2011)

A pénzmozgással egyidejűleg való könyvelés másik problémája az eszközök értékcsökkenése. Az amortizáció során ugyanis nem lép fel tényleges pénzforgalom. Az értékcsökkentés ugyan formailag megjelenik a könyvvezetésben, de nincs gazdasági hatása. Nem tölti be azt a szerepét, hogy az évek során elhasználódott eszközök pótlásának értékét fedezze. (Simon, 2011)

Ezzel szemben az eredményszemlélet több előnnyel is rendelkezik. Például a gazdasági eseményeket keletkezésükkor könyveli, ennek következtében könnyebben nyomon követhető az aktuális gazdasági helyzet. Nyilvántartja a jelenbeli és jövőbeli kötelezettségvállalásokat, ez segíti az átláthatóságot és megfelelő alapot biztosít a tervezéshez és a döntéshozatalhoz. Megoldást nyújt az eszközök elhasználódására is, az amortizációt meghatározott mértékben évente költségként számolja el. (Bathó, 2012)

Ezek után felmerül a kérdés, hogy miért nem került még sor az átállásra Magyarországon?

A probléma onnan származtatható, hogy alapvetően hazánkban az emberek nem nagyon szeretik, és nehezen viselik a változásokat, főleg ha nagyméretűek. Esetünkben pedig ez mindenképp jelentősnek minősül. Ahhoz, hogy egy ilyen volumenű változás teljesen megvalósuljon rengeteg időre, energiára és forrásra van szükség.

Elsősorban jelentős költségterhet vonz maga után az új rendszer kialakítása. Az informatikai rendszerek átalakítása, fejlesztése hatalmas összegeket emészt fel. Számottevő költségként jelentkezik az is, hogy nem elég a rendszert átalakítani, az azt használók át- illetve továbbképzéséről is gondoskodni kell. A tanfolyamok

megszervezéséhez könyvekre, segédanyagokra is szükség van, ezek megszerkesztése időigényes és drága. A képzések levezetése szintén egy hosszadalmasabb folyamat, ez idő alatt számolni kell azzal is, hogy erre az adott időszakra a munkát végző állomány kimaradni kényszerül a mindennapi munkarendből és ez által a teljesítmény is csökkenni fog. (Bathó, 2012)

A legnagyobb gondot azonban az okozza, hogy egy ilyen átalakítás nem csak gyakorlati változásokkal jár. Szükséges, hogy azok az emberek, akik évtizedek óta egy jól megszokott rendszer elvei alapján gondolkodtak, most képesek legyenek a szemléletváltásra. Az átállási időszak során elkerülhetetlen az, hogy újabb és újabb kihívásokkal kerüljenek szembe. Az ilyen helyzeteket tudniuk kell kezelni és megoldást találni a felmerülő problémákra. Ez korántsem egyszerű. Hosszú időre lesz szükség ahhoz, hogy a kellő rutin ismételten kialakuljon. (Bathó, 2012)

III. A VÁLTOZÁSOK BEVEZETÉSE ÉS HATÁSAI A HM FEJEZET VONATKOZÁSÁBAN

Az Áhsz. bevezetése jelentős változást idézett elő a HM életében. Egy év állt rendelkezésre egy alapjaiban megváltoztatott rendszer átalakítására, kiépítésére. Ezt a folyamatot több dolog is megnehezítette, leginkább az idő szűkössége és az emberi erőforrások hiánya.

A 2013-as év eleje legfőképp a jogszabályok tanulmányozásával, véleményezésével és az esetleges változtatások előterjesztésével telt. Ez egy hosszan elnyúló bürokratikus folyamat volt, ami akadályoztatta a gyakorlati megvalósítással kapcsolatos feladatok megkezdését. Magát az Áhsz. megjelenését két jelentős tartalmi módosítás követte³⁰, a legújabb ezek közül december 29-én, két nappal az év végi zárás előtt jelent meg. A 36/2013. NGM rendelet, és az államháztartásban felmerülő egyes gyakoribb gazdasági események kötelező elszámolási módjáról szóló 38/2013. (IX. 19.) NGM rendelet (a továbbiakban: 38/2013. NGM rendelet)³¹ csak szeptember közepén jelentek meg. Mindkét rendeletet 2013. decemberben 31-én módosították³², valamint decemberben adták ki a kormányzati funkciók, államháztartási szakfeladatok és szakágazatok osztályozási rendjéről szóló 68/2013. (XII.29.) NGM rendeletet (a továbbiakban: 68/2013. NGM rendelet)³³.

Az Áhsz. és a hozzá kapcsolódó rendeletek bevezetése következtében a HM saját jogszabályozói háttérét is jelentősen meg kellett változtatni. A rendeletek, utasítások, szabályozók és kézikönyvek megszerkesztése, átdolgozása időigényes munkafolyamat, mely szabályozókat széles körben kell ismernie és alkalmaznia az állománynak. Ez egy sok területet felölelő probléma, ugyanis amíg ezek nem készülnek el, addig a

³⁰ Az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. Kormányrendelet január 1-jén jelent meg a Magyar Közlöny 6. számában, ezt követően a Magyar Közlöny augusztus 14-én megjelenő 135. számában a 307/2013. számú Kormányrendelet, majd december 29-ei dátummal a Magyar Közlöny 220. számában közzölt 497/2013. Kormányrendelet módosította.

³¹ Az államháztartásban felmerülő egyes gyakoribb gazdasági események kötelező elszámolási módjáról szóló 38/2013. (IX. 19.) NGM rendelet

³² Az államháztartás számvitelének 2014. évi megváltozásával kapcsolatos feladatokról szóló 36/2013. (IX.13.) NGM rendelet a Magyar Közlöny 149. számában szeptember 13-án, az államháztartásban felmerülő egyes gyakoribb gazdasági események kötelező elszámolási módjáról 38/2013. (IX. 19.) NGM rendelet a Magyar Közlöny 152.számában, míg a módosításukra szolgáló 75/2013 Kormányrendelet a december 31-én a 225. számban jelent meg.

³³ A kormányzati funkciók, államháztartási szakfeladatok és szakágazatok osztályozási rendjéről szóló 68/2013. (XII.29.) NGM rendelet

végrehajtói állomány számára nincs megfelelő iránymutatás az új szabályokról és a gyakorlatban történő használatukról.

A HM-nél a Védelemgazdasági Hivatal Költségvetési, Számviteli és Ellenjegyzési Igazgatóság felelős a változások lekövetéséért, ezen belül kiemelt szerepe van a Számviteli Osztálynak a számviteli szabályozás kialakításáért, de a feladatmegosztás miatt más osztályok munkamenetében is átalakításokat kellett végrehajtani, más szemlélet alapján kell bizonyos feladatokat végrehajtani (például költségvetés tervezés).

A gyakorlati munkát 2013 szeptemberében kezdték el, ekkor került elindításra az „Államháztartás számviteléről szóló jogszabályi módosítások átvezetése a HM KGIR-ben projekt” (a továbbiakban: Projekt) (Projekt Alapító Okirat, 2013), ami a honvédség által használt informatikai rendszernek az új követelményeknek való átalakítására, fejlesztésére irányult. A projekt viszonylag késői megkezdésének oka az, hogy a változásokhoz kapcsolódó információk lassan és hiányosan váltak elérhetővé. Az rendelkezésre álló idő függvényében minimális mennyiségű szakirodalom volt ismert és államháztartási szinten megszervezett egységes oktatásra sem került sor. A Saldo Zrt. szeptemberben és októberben szervezett Lilliné Fecz Ildikó³⁴ által tartott négy előadásból álló előadássorozatot. Mint egyetlen, az Áhsz.-szel kapcsolatos oktatás elengedhetetlenül fontos volt, hogy a számviteli osztály dolgozói is részt vegyenek rajta. A teltházas előadások is jól mutatták, hogy igényszerű és szükséges lett volna egy egységes, Nemzetgazdasági Minisztérium, illetve Kincstár által megszervezett oktatásra is. Többek között ennek a hiánya is hozzájárulhat ahhoz, hogy az államháztartás különböző területein másképp értelmezhetik a jogszabályozás bizonyos részeit, ami eltéréshez vezethet, ez által a kitűzött egységesítési cél megvalósulásának is gátat szabhat.

Az átalakításokkal kapcsolatos munka elvégzéséhez nem állt mód az emberi erőforrások növelésére. A mindennapi munka mellett kellett az újításokat kidolgozni, valamint az oktatáson részt venni. Ez több szempontból sem kedvező, hiszen a koncentráció megosztása, a nagyobb teher és a vészesen szorító határidők

³⁴ Lilliné Fecz Ildikó a számvitel területén elismert szakember, okleveles könyvvizsgáló, az Országos Számviteli Bizottság tagja, szakmai előadó, több számvittel foglalkozó könyv szerzője, korábban a Nemzetgazdasági Minisztérium számviteli osztályvezetője.

következtében természetes, hogy megnő az esetleges hibázás lehetősége, a fáradtság, kimerültség az állomány munkavégzésből való kieséséhez vezethet.

A referatúrák állományának felkészítésére decemberben került sor egy-egy egynapos elméleti és gyakorlati oktatás keretében, valamint a gazdálkodó állomány számára is megszervezésre került egy egynapos felkészítés. Ezek lehetőséget biztosítottak az esetleges félreértések vagy értelmezési problémák letisztázására, az állományban felmerülő kérdések feltevésére és ezek megválaszolására is. A résztvevők megismerhették az informatikai rendszer változásait és gyakorlatban is kipróbálhatták azokat.

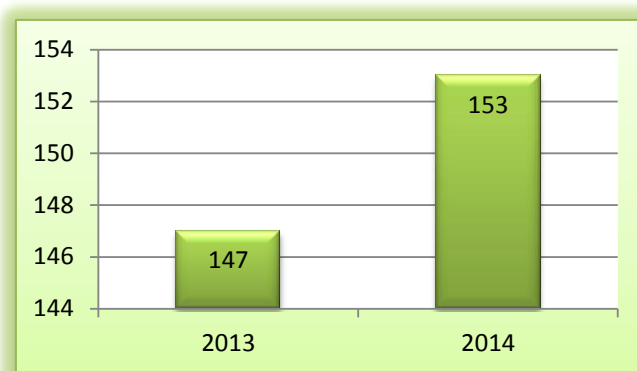
III.1. BESZÁMOLÁS

Az Áhsz. változtatásai még nem érintették a 2013. év beszámolásának tartalmi és formai szerkezetét. Ahhoz azonban, hogy a 2014. évi könyvvizetés már az Áhsz.-nek megfelelően működjön, szükséges volt egy rendező mérleg elkészítésére.

A régi és az új mérleg között számos ponton eltérés mutatkozik. Bizonyos sorok összevonásra, vagy más helyre kerültek, valamint több esetben is részletesebb bontásban kerültek kialakításra. A rendezés során azokat a sorokat nem kell átvezetni, amelyeknek a rendező, technikai elszámolást követően nem maradhat egyenlege. Az összevonásra került sorok tekintetében a rendező mérleg egyértelmű megfeleltetésekkel szolgál. Problémásabb és nagyobb odafigyelést igényelnek azok a tételek, amelyeket az új struktúrában megbontottak vagy másik főcsoporthoz rendelték hozzá. A rendezés során kell kivezetni azokat a tételeket, amiket már nem lehet a mérlegben szerepeltetni (például: államháztartáson belül vagyongazdálkodásba adott eszközök), valamint az átsorolásokat és az átértékeléseket végrehajtani és felvenni azokat a tételek, amelyek eddig nem szerepeltek a mérlegben. Megszűnik a kötelezettség vállalások rövid- és hosszútáv szerinti megbontása is, helyette ezek költségvetési évben esedékes és költségvetési évet követően esedékes kötelezettségként kerülnek nyilvántartásba.³⁵

³⁵ Az államháztartás számvitelének 2014. évi megváltozásával kapcsolatos feladatokról szóló 36/2013. (IX.13.) NGM rendelet

1. ábra: Mérlegsorok száma³⁶



A fenti diagramon (1. ábra) a mérlegsorok számának alakulását mutatom be a 2013. évi és a 2014. évi mérlegek szerkezete alapján. Ahogy a diagramról is jól leolvasható az eszközök és a források új, rovatrend szerinti nyilvántartásának következtében a mérlegsorok száma 2014-ben több mint a 2013. évi.

Az Áhsz. bevezetésének következtében a beszámoló szerkezeti felépítésében is jelentős változások történtek. Annak ellenére, hogy az űrlapok száma csökkent, a terjedelmük az egységesítés következtében megnőtt, és a törvény értelmében a kitöltés során bővíteni és a nem releváns sorokat a szerkezetéből elhagyni nem lehet.

Az éves beszámoló költségvetési számvitelhez kapcsolódóan kitöltendő űrlapjai:

- 01. K1-K8 Költségvetési kiadások előirányzat teljesítése (korábbi 02.-05. és 12. űrlapok helyett) és 02. B1-B7. Költségvetési bevételek előirányzat teljesítése (korábbi 07-09. űrlapok helyett) űrlapok, melyek tartalmazzák az előirányzatokat eredeti és módosított felosztásban, valamint a kötelezettségvállalásokat, más fizetési kötelezettségeket költségvetési évben vagy költségvetési évet követően esedékes, illetve költségvetési évben vagy költségvetési évet követően esedékes végleges megbontásban. Az űrlapok sorai a rovatrendnek megfelelően jelennek meg és ezeken az űrlapokon még nem kell időbeli elhatárolást végezni.
- 03. (korábbi 06. űrlap) és 04. (korábbi 10. űrlap) űrlapok az előzőekhez hasonló felbontásban tartalmazzák a bevételi és a kiadási előirányzat teljesítéseket finanszírozási szempontból.

³⁶ Forrás: saját készítésű ábra

- 05. és 06. űrlapokon a teljesített kiadások illetve bevételek kormányzati funkcióként kerülnek kitöltésre. Ezek szerkezetileg a kormányzati funkcióknak megfelelően COFOG osztályozás (a korábban alkalmazott szakfeladatot váltotta ki, 21-22. űrlapok) szerinti bontásban, és a rovatrendnek megfelelő soronkénti tagolásban jelennek meg.
- 07. űrlap a maradvány kimutatás (korábbi 30-as és 42-es űrlapok helyett).
- 08. és 09. űrlapok kerülnek kitöltésre a személyi állomány összetételéről és az engedélyezett létszám funkciócsoportonkénti megoszlásáról (korábbi 34-36. űrlap helyett)
- 10. űrlap a társadalombiztosítás pénzügyi alapjaiból folyósított egyes ellátásokat és támogatásokat tartalmazza.

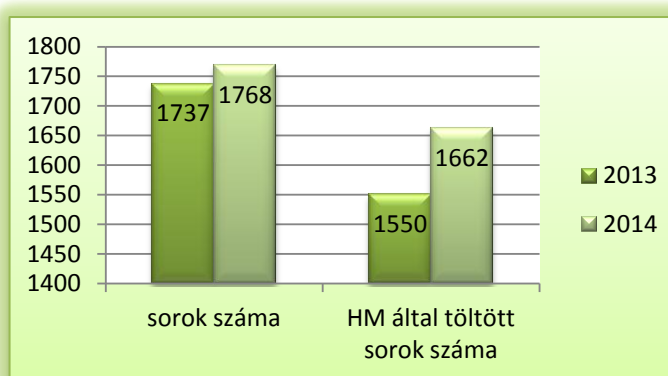
Az éves beszámoló pénzügyi számvitelhez kapcsolódóan kitöltendő űrlapjai:

- 12. űrlap a Mérleg (korábbi 01. űrlap), ennek az űrlapnak jelentősen megváltozott a felépítése, valamint tartalmilag is kiegészült az időbeli elhatárolásokkal.
- 13. űrlap az Eredménykimutatás
- 14. űrlap a Szakfeladatonkénti kimutatás a költségekről és a megtérült költségekről, ami a ráfordításokat, valamint eredményszemléletű bevételeket tartalmazza.
- 15. űrlap Kimutatás az immateriális javak, tárgyi eszközök koncesszióba vagyonkezelésbe adott eszközök állományának alakulásáról (korábbi 38. űrlaphoz hasonló).
- 16. űrlap az Eszközök értékvesztésének alakulása (korábbi 57. űrlap helyett)
- 17. űrlap a Tájékoztató adatok (korábbi 53. űrlap helyett). (Magyar Államkincstár, 2014)

2. ábra: Beszámoló űrlapjainak száma³⁷



3. ábra: Beszámoló sorainak száma³⁸



A jogalkotó az egységesítés mellett arra is törekedett, hogy egyszerűsítse a beszámolás folyamatát, ennek következtében jelentős változásokat alkalmazott a beszámoló űrlapjainak tekintetében is. Ahogy azt a 2. ábra is mutatja, a beszámoló űrlapjainak száma kevesebb, mint a felére csökkent. Ennek a hatása a HM-re is jelentős volt, hisz azoknak az űrlapoknak a száma is a felére csökkent, amit a HM fejezetnek ki kell töltenie.

Ahhoz azonban, hogy pontos következtetéseket állapítsunk meg az egyszerűsítés kapcsán érdekes megfigyelnünk a 3. ábrát is. Addig, amíg a 2013. évi beszámoló garnitúra 1737 sort tartalmazott, ez a mennyiség 2014. évben 1768-ra változott, ami azt jelenti, hogy 2%-kal megnőtt a beszámoló összes sorának száma. Jól látható, hogy a HM fejezet által kitöltendő beszámoló sorok száma is megemelkedett a 2013. évhez képest, ami ebben az esetben 7%-os növekedést jelent.

³⁷ Forrás: saját készítésű ábra

³⁸ Forrás: saját készítésű ábra

A 2. és 3. ábra alapján arra a következtetésre jutottam, hogy bár a jogalkotó egységesítéssel és az űrlapok számának csökkentésével, arra próbált törekedni, hogy egyszerűbb legyen, kevesebb munkát igényeljen a beszámoló elkészítése, ez a HM fejezet vonatkozásában nem volt eredményes, sőt az eddiginél több munkát vesz majd igénybe a beszámoló elkészítése.

Az Áhsz. 108. § (2) bekezdése időközi mérlegjelentés és költségvetési jelentés elkészítését írja elő a költségvetési szerveknek. Az Ávr. 170. § szerinti rendelkezésének megfelelően a mérlegjelentést negyedévente kell elkészíteni, és tárgy negyedévet követő hónap 20. napjáig, a negyedik negyedév esetében pedig tárgynegyedévet követően negyven napon belül gyorsjelentésként majd a végleges mérlegjelentést az éves beszámolóval együtt a Kincstárnak megküldeni. A mérlegjelentésnek az eszközök és a források állományának alakulását kell bemutatnia a főkönyvi kivonat állományszámláiból vagy az alátámasztó nyilvántartásokból. Az Ávr. 156. § alapján a költségvetési jelentést havonta kell készíteni. A költségvetési jelentést az egységes rovatrend szerint eredeti, módosított, illetve teljesített előirányzat megbontásban kell elkészíteni, valamint a Kincstár számára ki kell egészíteni a követelések, kötelezettségvállalások, más fizetési kötelezettségek adataival. A saját készítésű jelentést a Kincstár által nyilvánosságra hozott havi jelentéssel kell egyeztetni, majd a kiegészítésekkel együtt visszaküldeni a Kincstár részére. Erre 15 nap áll rendelkezésre, ez idő alatt az esetlegesen feltárt hibák egyeztetését követően mindkét fél által azonos módon kell javítani.³⁹

Ebből az következik, hogy a féléves beszámolás megszűnésével, nem hogy csökkenne az ilyen jellegű kötelezettség, hanem megnövekszik az. Az átállás elősegítése érdekében, 2014-ben az első negyedév után kell először három hónapra visszamenőleg elkészíteni a költségvetési jelentéseket a mérlegjelentéssel együtt, majd ezt követően lép életbe a havi jelentési kötelezettség. Arról, hogy a költségvetési jelentés milyen formában és mennyi adatot fog tartalmazni a dolgozatom írásának ideje alatt még nincsenek pontos információk, ezek a későbbiekben kerülnek majd meghatározásra.

³⁹ Az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I.11.) Kormányrendelet

³⁹ Az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról szóló 368/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet

III.2. ÁTFOGÓ LETÁROZÁS

A 36/2013. NGM rendelet előírja az eszközök, források és kötelezettség vállalások teljes körű leltározását a rendező mérleg elkészítéséhez. Ennek a végrehajtását hivatott szabályozni az egyes leltározási feladatok végrehajtásáról szóló 79/2013. a Honvédelmi Minisztérium Közigazgatási Államtitkárnak és a Honvéd Vezérkar főnökének együttes intézkedése (a továbbiakban: HM KÁT-HVKF együttes intézkedés).⁴⁰

Ezen dokumentumok alapján a 2013-as év végén általános és teljes körű vagyonfelmérő leltározást kellett végezni a Magyar Honvédség (a továbbiakban: MH) minden szervezetének. A mennyiségben és értékben nyilvántartott eszközöket és forrásokat mennyiségi felvétellel kell felmérni, a többi esetben pedig egyeztetéssel kell elvégezni ezt a feladatot.

Az intézkedés a leltározás mellett egyéb kötelezően elvégzendő feladatokra ad utasítást, mint például az aktualitásukat veszített beruházásokkal kapcsolatos tervdokumentációk leselejtezését (ezzel egyidejűleg ezekre egy összegben értékcsökkenést is el kell számolni) vagy a raktáron lévő nem használt készletek értékesítését vagy hasznosítását. Szabályozza a követelések, kötelezettségek és kötelezettségvállalások költségvetési év és költségvetési évet követően esedékes felbontásban történő számbavételét.

2013. december 31-éig felül kellett vizsgálni a függő, átfutó, kiegyenlítő kiadásokat és bevételeket, valamint végrehajtani ezek pénzügyi rendezését, amennyiben ez nem valósítható meg, akkor ezek közül a nem azonosíthatóakat végleges bevételként vagy kiadásként kell elszámolni, a téves teljesítésből eredőket elszámoláson fel kell venni kötelezettségként vagy követelésként. További előírás, hogy a belföldi és nemzetközi programok támogatási számlájának nem lehet egyenlege, ezeket a megfelelő módon rendezni kell.⁴¹

A HM KÁT-HVKF együttes intézkedés alapján a leltározásra való felkészülést, magát a leltárt és az ehhez kapcsolódóan elvégzendő plusz feladatokat, valamint a leltár kiértékelését 2013. október 21. és 2014. február 05. között kellett végrehajtani. Az

⁴⁰ Az egyes leltározási feladatok végrehajtásáról szóló 79/2013. A Honvédelmi Minisztérium közigazgatási államtitkárnak és a Honvéd Vezérkar főnökének együttes intézkedés

⁴¹ Az államháztartás számvitelének 2014. évi megváltozásával kapcsolatos feladatokról szóló 36/2013. (IX.13.) NGM rendelet

MH számottevő vagyonnal rendelkezik, ezek az ország különböző területein helyezkednek el, valamint a külföldi szerepvállalásainak kapcsán a világ minden táján rendelkezik leltárköteles anyaggal. Ez a leltározási feladat jelentős mértékű, melynek végrehajtása időigényes.⁴²

A leltározás rengeteg munkával jár, ami nem csak a konkrét gyakorlatban történő végrehajtást jelenti, hanem annak előkészítést is. Meg kell tervezni a leltározási folyamatok menetét, tájékoztatni kell az állományt és megfelelő iránymutatásokkal fel kell őket készíteni a feladat végrehajtására. A leltározási bizottságok felállításába az állomány jelentős részét be kell vonni, ezáltal kevesebb kapacitás marad a mindennapi feladatok elvégzésére, ugyanis a leltározási feladatok prioritást élveznek.

III.3. ÚJ SZÁMLAKERET-TÜKÖR

Az Áhsz. 51. §-ban meghatározottak alapján a számlakeret alapjául a 16. melléklet szolgál, ettől eltérni nem lehet, de saját körben engedélyezi a számlák alábontását.

Az 1-9. számlaosztályból átkerültek a 0. számlaosztályba az előirányzatok számlái, a költségvetési és finanszírozási bevételi és kiadási közgazdasági osztályozású számlái, valamint a kormányzati funkcionális osztályozású bevételi és kiadási számlák. Ebben a számlaosztályban valósul meg a kötelezettségvállalások, követelések halmozott gyűjtése, és a kormányzati funkciók szerinti osztályozás.

1-9. számlaosztályban történik az pénzügyi számviteli könnyvezetés. Itt kerülnek könyvelésre a költségek és a ráfordítások, oly módon, hogy 5. és 8. számlaosztályban közgazdasági osztályozásnak megfelelően, míg 7. számlaosztályban szakfeladatonként, 6-os számlaosztályban pedig szakfeladatokhoz közvetlenül nem köthető általános költségekként. Az eredményszemléletű bevételek a 9. számlaosztályban kerülnek vezetésre közgazdasági osztályozás szerint és szakfeladatonként is.

Az új számlatükör összeállítása egy hosszadalmas és összetett feladat volt. A 2013-ig alkalmazott számlatükört meg kellett feleltetni az új, rovatrendnek megfelelő felépítésű számlakeretnek. Problémát okozott több esetben egy-egy számlacsoport megfelelő elhelyezése, ugyanis ezek a szerkezeti változások következtében megszűntek

⁴² Az egyes leltározási feladatok végrehajtásáról szóló 79/2013. A Honvédelmi Minisztérium közigazgatási államtitkárnak és a Honvéd Vezérkar főnökének együttes intézkedés

vagy más helyre kerültek. Az átalakítási feladat előnye volt, hogy felülvizsgálatra kerültek olyan számlák, amelyek bár szerepeltek a számlatükörben, de nem voltak használatba véve. A korábbi közel 11000 számlából 4200-4500 számlára csökkent a számlatükör terjedelme. Ennek a nagymértékű csökkentésnek, illetve a feladat összetettségének következtében előfordulhatott, hogy valami kimaradt, esetleg feleslegesen vagy értelmezési problémák miatt rossz helyre került. Ezek a hibák azonban csak a használat során derültek ki, ezért többször is módosították, korrigálták a számlatükört. A javítási folyamat korántsem egyszerű, hiszen a számítógépes rendszer is a számlatükörre épül, ennek következtében egy-egy korrekció után a rendszer háttér tábláit is át kellett állítani a változásoknak megfelelően, ami egy bonyolult folyamat, hiszen egy-egy számlához több hozzárendelés, megfeleltetés is kapcsolódik. Nehezíti ezt, ha az adott számlára már könyvelés történt, ebben az esetben először az új számlát fel kell vinni a rendszerbe, végre kell hajtani az átkönyvelést és ezt követően lehet a régi számlát zárolni, majd törölni a rendszerből.

Kidolgozásra került egy megfeleltetési leírás a 2013. évben és a 2014. évben használt számlaszámok között. Ennek célja, hogy támogassa az állomány munkáját és segítsen nekik a változások alkalmazásában. Koránt sem egyszerű az átállás egy hosszú ideje megszokott rendszer szemléletéről és gyakorlatáról egy új, jelentősen más megközelítési szempontot igénylő rendszerre. A későbbiekben a számlarend keretén belül kidolgozásra kerül még a 38/2013. NGM rendelet alapján a leggyakoribb gazdasági események számlaösszefüggéseit tartalmazó segédlet, valamint a számlák tartalmi leírása is.

III.4. ROVATREND ÉS AZ EGYSÉGES ROVATRENDI AZONOSÍTÓ

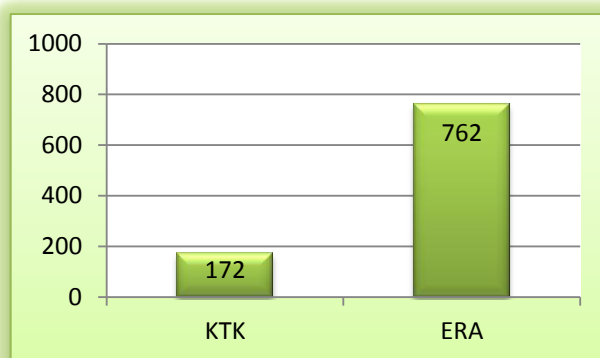
Az egységes rovatrend a bevételi és kiadási előirányzatok, a követelések, a kötelezettségvállalások, más fizetési kötelezettségek és ezek teljesítésének a nyilvántartására szolgál, valamint e szerint valósul meg a közgazdasági osztályozás szerinti könyvvezetés is.

A Kincstárnál történő előirányzat nyilvántartás kiemelt előirányzat, illetve a rovatrendnek megfelelő mélységben történik. Az éves költségvetést továbbra is kiemelt előirányzatok szerint kell benyújtani a Kincstár irányába, de január 1-jétől az előirányzat módosításokat rovatrend szerinti tagolásban kell beküldeni, valamint az

elemi költségvetés tervezése is az egységes rovatrendnek megfelelően kerül végrehajtásra. (Magyar Államkincstár, 2013)

A pénzforgalmi tranzakciók azonosításának érdekében bevezetésre került az Egységes Rovat Azonosító (a továbbiakban: ERA), ezzel egyidejűleg megszüntetésre kerültek a Kincstári Tranzakciós Kódok (KTK).

4. ábra: KTK és ERA összehasonlítása⁴³



A 4. ábrán a KTK-k és az ERA-k mennyiségének összehasonlítását láthatjuk. Megállapítható, hogy több mint négyszeresére emelkedett az ERA-k száma a korábbi KTK-k számához képest, ami egyértelműen arra enged következtetni, hogy a Kincstári mozgások tekintetében is jelentősen megnőtt a feladatok száma. Ez a jelentős növekedés hibázási lehetőségre adhat okot, ugyanis abban az esetben, ha az utalás során nem a megfelelő ERA kerül használatra, akkor a Kincstár nem végzi el a kívánt tranzakciót.

Az ERA nyolc karakterből áll és úgy alakították ki, hogy a rovatrendnek és a számlatükör szerinti sajátos elszámolásnak is megfeleljen.

- Költségvetési előirányzatok vonatkozásában:
 - 1. karakter: alap kód 1, stornó kód 2
 - 2. karakter: kiadás K, bevétel B
 - 3-8. karakter: megegyezik a megfelelő rovat számával
- sajátos elszámolások kapcsán:

⁴³ Forrás: saját készítésű ábra

- 1. karakter: alap kód páratlan szám (de nem 1), stornó kód páros (de nem 2) szám
- 2. karakter: kiadási jellegű K, bevételi jellegű B
- 3-8. karakter: a számlatükörben szereplő sajátos elszámolási számlák főkönyvi számlák szerint. (Magyar Államkincstár, 2014)

Az előirányzatok terhére vállalt kötelezettséget 2014. január 1-jétől ERA mélységben kell bejelenteni, amennyiben adófizetési kötelezettség is tartozik a vállaláshoz, az általános forgalmi adó összegét külön, az ehhez tartozó ERA kódon kell bejelenteni.

A Kincstárnál az előirányzatok alcímenként kiemelt és rovat mélységig vannak nyilvántartva. Ez a HM vonatkozásában már korábban is problémához vezetett, amit sajnos az újonnan bevezetett ERA sem küszöböl ki. Mit takar ez a probléma? A HM-nél egy alcím alatt több szervezet is szerepel, így előfordulhat az „előirányzat rablás” esete. Ez úgy fordulhat elő, hogy a Kincstárnál az alcímen szerepel szabad előirányzat, de neki arról nincs információja, hogy ez melyik alakulathoz tartozik. Egy másik alakulat – aki számára nincs szabad előirányzat- kötelezettségvállalást nyújt be előirányzatra a Kincstár irányába. Ebben az esetben a Kincstár előirányzat-fedezet vizsgálatot hajt végre, mivel alcím szintjén rendelkezésre áll szabad keret, kibocsájtja azt. Ennek következtében az előirányzat a jogosult alakulat helyett egy másik alakulatnál kerül felhasználásra. Erre a problémára megoldást jelenthet egy esetleges korlátozás bevezetése a HM fejezet Költségvetés Gazdálkodási Információs Rendszerében (a továbbiakban: HM KGIR), ami megakadályozná az alakulatokat abban, hogy nem saját előirányzatot használjanak fel.

A Kincstár irányába új „PFN-01” jelű bizonylaton kell bejelenteni a kincstári körös, illetve a Kincstáron kívüli fizetési számlákon, a házi- és valutapénztárak bevételeinek és kiadásainak változását. A bejelentés elektronikus formában történik, a pénztárak esetében a teljesülést követően 5 munkanapon belül, a számlák vonatkozásában a számlabizonylat kézhezvételétől számított 5 munkanapon belül. (Magyar Államkincstár, 2013)

III.5. ÉRTÉKELÉS

Az Áhsz. újításként bevezeti a vételár és az eladási ár fogalmát, valamint tartalmában módosítja a kisértékű immateriális javak és tárgyi eszközök fogalmát is. Ezek a változások hatással vannak a vagyon nyilvántartására és a különböző értékek meghatározására is.

Késztermék vásárlása esetén a bekerülési érték a számlán szereplő *nettó* érték, általános forgalmi adót nem tartalmazhat, a korábbi gyakorlattal szemben. Nem késztermék vásárlása esetén a bekerülési érték magába foglalhatja a termék üzembe helyezéséhez szorosan kapcsolódó költségek (például: összeszerelési, szállítási, rakodási díj) ellenértékét is.

Az Áhsz. új előírásával és az ennek kapcsán készített rendező mérleggel a kisértékű immateriális javak, tárgyi eszközök átkerülnek a beruházások közé, azaz felhalmozási kiadássá váltak. Ennek következtében kiküszöbölődik az a korábbiakban megjelenő, indokolható eltérés, ami a vagyonnyilvántartás és a mérleg eszköz oldala között jelentkezett, ami a kisértékű immateriális javak, tárgyi eszközök dologi kiadásként történő elszámolásából következett.

A vagyon változásai havi szinten kerülnek feladásra, de értékcsökkenést csak negyedévente kell elszámolni, valamint a féléves beszámoló megszűnésének következtében a vagyon értékelését évente egyszer, csak az év végi beszámolás kapcsán kell elvégezni.

Az értékcsökkenési leírási kulcsok is változtak, vegyesen alkalmazandóak az Áhsz. és a Társasági adóról és osztalékadóról szóló törvény leírási kulcsai. Kisértékű immateriális javak és tárgyi eszközök esetében az új szabályozás értelmében aktiváláskor kell elszámolni az értékcsökkenésüket 100%-os kulccsal.

Ezeknek a változásoknak a lekövetéséhez a vagyon nyilvántartására használt Eszköz-programon is jelentős változásokat kellett alkalmazni. A módosítások kialakítása a rendszerben sok időt vesz igénybe és ez alatt az idő alatt, a vagyon nyilvántartása korlátozottá vált. Az Eszköz-programba csak az üzemanyag ellátáshoz és az élelmezéshez kapcsolódó rögzítések végezhetőek el. Az egyéb sürgős anyagmozgások esetén a rendszer lehetőséget biztosít arra, hogy ez idő alatt terv utalványokat lehessen készíteni ideiglenesen. Minden adatrögzítést, amit a 2013-as év zárását követően végeztek, beleértve az üzemanyag ellátáshoz és az élelmezéshez

kapcsolódóakat is, az új fejlesztések bevezetése után ismételtén rögzíteni kell majd. Ez jelentős többletmunkát jelent a végrehajtói állomány számára a későbbi időszakban. A lemaradás mértékét talán enyhíti, hogy év elején nem jellemzőek a beruházások, ekkor ugyanis az éves előirányzatoknak, még csak az 1/12-e áll rendelkezésre. (Dr.Balla, 2011)

III.6. SZÁMVITELI POLITIKA

Az Áhsz. 50. § (1) bekezdése alapján a költségvetési és pénzügyi számvittel kapcsolatos sajátos szabályokat, előírásokat, módszereket rögzíteni kell. A számviteli politikához kapcsolódóan el kell készíteni az eszközök és a források leltárkészítési és leltározási szabályzatát, az eszközök és a források értékelési szabályzatát; az önköltségszámítás rendjére vonatkozó belső szabályzatot, a pénzkezelési szabályzatot.

Ennek a rendelkezésnek és más jogszabályi változásoknak a következtében a HM-nek át kell dolgozni a Számviteli Politikáját, valamint az ehhez tartozó Értékelési Szabályzatát, Pénzkezelési szabályzatát, Számlarendjét és Leltározási Szabályzatát.

Számviteli politikát érintő változás, hogy az Áhsz. által rögzített jelentős összegű hiba értékhatárától a költségvetési szerv számviteli politikájában már nem állapíthat meg kisebb értékhatárt. A kisértékű immateriális javak, tárgyi eszközök értékhatárát a korábbi 100 ezer forint helyett nettó 200 ezer forintban állapítja meg az Áhsz. – ettől a számviteli politikában sem térhet el a költségvetési szerv -, valamint előírja ezek egy összegben történő elszámolását felhalmozási kiadásként (korábban ez dologi kiadásként került elszámolásra).

A kisértékű immateriális javak, tárgyi eszközök értékhatár emelkedése a Kormány irányítása alá tartozó fejezetek költségvetési szerveinek eszközbeszerzéseiről szóló 1982/2013. (XII.29.) Kormányhatározat miatt is kiemelten fontos. Ez a határozat ugyanis beszerzési tilalmat rendel el az informatikai eszközök beszerzése, létesítése, valamint az egyéb tárgyi eszközök beszerzésén, létesítésén belül bútorok, berendezések, gépek, személygépjárművek és telefonok esetében, kivéve a kisértékű tárgyi eszközökre. Ennek az intézkedésnek a célja a kiadások csökkentésére irányul, de figyelembe véve a kisértékű tárgyi eszközök értékhatárának 200 ezer forintra történő emelését, mégis szélesebb körben biztosítja az ilyen jellegű eszközök vásárlását.

III.7. KÖNYVELÉSEL KAPCSOLATOS VÁLTOZÁSOK

A költségvetési számvitel nyilvántartási számlái közül kiadások tekintetében az előirányzat és kiadási számlák eszköz jellegű számlákként, míg a kötelezettségvállalási számlák (kötelezettségvállalás és végleges kötelezettségvállalás megbontásban) forrás jellegű számlákként viselkednek. Bevételi szempontból az előirányzati és a bevételi számla forrás, míg a halmozott követelés számla eszköz jelleggel bír.

Abban az esetben, ha olyan bevétel vagy kiadás keletkezik, amihez korábban nem volt nyilvántartásba véve követelés vagy kötelezettségvállalás, akkor ezt a teljesítéssel egyidejűleg kell megtenni. Ha évet követő teljesítés rögzítése esedékes, akkor először az évet követő kötelezettségvállalást vagy követelést át kell vezetni a tárgyévben esedékesek közé és csak utána vehető nyilvántartásba a teljesítés.

Pénzügyi számvitelben számolandó el azoknak a gazdasági eseményeknek a hatása, amelyek pénzeszköz mozgással járnak, de nem jelentik a végeleges teljesítést, vagy az azonosításukhoz kapcsolódó adatok nem állnak rendelkezésre, illetve pénzforgalomhoz, letéti és más idegen pénzeszközök kezeléséhez, valamint az államháztartáson belüli támogatásokhoz, a bevételek beszedéséhez, kiadások teljesítéséhez kapcsolódnak. A költségvetési kiadásokat, bevételeket, valamint a közhatalmi bevételek visszatérítését nettó módon, a korábban elszámolt eszközökkel, eredményszemléletű bevételekkel, ráfordításokkal szemben kell elszámolni, csökkenteni kell a fizetéssel megegyező évbeli, kapcsolódó követeléseket és kötelezettségvállalásokat. A költségek elszámolása a pénzügyi számvitelben elsődlegesen az 5. számlaosztályban, másodlagosan a 7. számlaosztályban szakfeladatonként, a 6. számlaosztályban közvetett költségekként, 8. számlaosztályba pedig ráfordításokként történik. A bevételek eredményszemléletű könyvelése a 9. számlaosztályban történik.

Az idei évtől az előirányzatok csak a 0. számlaosztályban, és csak közigazgatási osztályozás szerint kerülnek vezetésre. Az előirányzat átcsoportosítások tehát csak a költségvetési előirányzat számlák és ellenszámlák alkalmazásával kerülnek lebonyolításra. Ha előirányzat zárolásra kerül sor, az szintén csak a közigazgatási osztályozás számláit érinti, ennek következtében csökkeni fognak a szabad előirányzatok, de ezek az intézményektől nem kerülnek megvonásra.

A Kincstár az előirányzatok alakulását a korábbi kiemelt előirányzatok helyett az idei évtől rovatrend mélységben fogja nyomon követni és fedezet vizsgálatot tartani, kivételt képeznek ez alól a bérek és járulékok, ezek esetében a kiemelt szabad előirányzatokat fogja figyelni. Az előző év zárása, a következő év megnyitása és a rengeteg változás bevezetésének következtében ezt a felbontást azonban az első három hónapban még nem veszi figyelembe a teljesítések során, de az első negyedéves mérlegjelentés és költségvetési jelentés alapján visszamenőleg rendezni fogja az első negyedévben felhasznált előirányzatokat a rovatrendnek megfelelően. Egyelőre nyitott kérdés marad, és csak a későbbiekben derül ki, hogy a tényleges előirányzat felhasználások és a rovatrend szerint megtervezett előirányzat keretek lefedik-e majd egymást, vagy problémaként merülnek fel olyan esetek, hogy nem a megfelelő rovatrenden történt az előirányzat felhasználása, illetve tervezése megszokásból, rutinból történik a 2014. évi folyamat, s nem az új jogszabályoknak megfelelően. Kérdés, hogy ennek milyen hatásai lesznek az év hátralévő részében az előirányzatok alakulására, és milyen esetleges megoldások alkalmazhatóak a likviditás helyreállításának érdekében.

A kötelezettségvállalásokról analitikát kell vezetni, évenként elkülönítve az adott év előirányzatainak terhére. A kötelezettségvállalás gyakorlatilag az előirányzat lekötésének felel meg. Egy kötelezettségvállalásból végleges kötelezettségvállalás (költségvetési számvitel), kötelezettség (pénzügyi számvitel) akkor keletkezik, ha a tényleges fizikai teljesítés is megvalósul, valamint amikor ezt követően pénzügyileg is rendezésre kerül, pénzforgalmi kiadásként is el kell számolni. Az év során a kötelezettségvállalások folyamatosan gyűlnek, halmozódnak, csökkenni vagy módosulni csak abban az esetben fognak, ha a szerződés meghiúsul vagy módosítására kerül sor.

A számítógépes rendszer által végzett egyidőben történő könyvelésének köszönhetően a program elvégzi a kötelezettségvállalások végleges kötelezettségvállalásokká való átvezetéseit, valamint kezeli a halmozott kötelezettségvállalásokat, ezzel megkönnyítve a felhasználók munkáját és az esetleges tévedéseket is segít kiküszöbölni.

A követeléseket tárgyévben esedékes követelésként és tárgy évet követően esedékes követelésként, évenkénti bontásban kell nyilvántartásba venni, ezen belül költségvetési bevételek és finanszírozási bevételek tagolásban. A követelések növekedése és csökkenése a 004. Követelés nyilvántartási ellenszámlával szemben

történik. A függő és biztos (jövőbeli) kifizetéseket, az előfinanszírozásként vagy előlegként kapott támogatásokkal kapcsolatos elszámolási követelések a 006. Egyéb nyilvántartási számlával szemben 03. számlacsoportban kell vezetni. A követeléseket pénzügyi számvitelben követelésként, míg ezzel párhuzamosan költségvetési számvitelben halmozott követelésként kell elszámolni. A költségvetési számvitelben a követeléseket rovatrendnek megfelelően, halmozottan kell vezetni.

Az adott előlegeket csak pénzügyi számvitelben kell vezetni, valamint nagyon fontos, hogy a készpénzes vásárlásokhoz kapcsolódó gazdasági eseményeket is végig kell vezetni a rendszerben. A költségvetési számvitelben a követeléseket rovatrendnek megfelelően, halmozottan kell vezetni.⁴⁴

Kötelezettségeket költségvetési évben esedékes, illetve költségvetési évet követően esedékesként bontásban kell nyilvántartásba venni, ezen belül költségvetési kiadási kiemelt előirányzatai és finanszírozási kiadási tagolásban. A költségvetési évet követően esedékes kötelezettségeket az analitikus nyilvántartásban évekre lebontva kell vezetni. Olyan kötelezettség esetén, amely több évre vonatkozik a tárgyévet követően esedékes kifizetések kötelezettségeit arra az évre kell lekötöni, amikor a teljesítés esedékes lesz. Kötelezettségek tekintetében a párhuzamos könyvvezetés során, pénzügyi számvitelben kötelezettségként, míg költségvetési számvitelben halmozott végleges kötelezettségvállalásként kerülnek nyilvántartásba.

Kapott előlegként kerül elszámolásra a vevőtől a termékértékesítés vagy szolgáltatás során általános forgalmi adót nem tartalmazó előlegek, valamint az utólagosan visszatérítendő, elszámolandó pénzeszközök is. A kapott előlegek csak pénzügyi számvitelben kerülnek könyvelésre, és a készpénzes bevételeket is nyilvántartásba kell venni.

A 68/2013. NGM rendelet alapján változik a költségvetési számvitel funkcionális osztályozás szerinti nyilvántartása. Az eddigi szakfeladat szerinti elszámolás helyett kormányzati funkción (COFOG) kell könyvelni. A honvédelmi szervezeteknek az alapító okiratukban meg kell jelölni a közfeladataikat és szakmai alaptevékenységeiket funkciószámmal és megnevezéssel együtt. A honvédelmi szervezetnek az alaptevékenységéhez kapcsolódó kiadásait ezeknek a COFOG kódoknak megfelelően kell elszámolni. Abban az esetben, ha egy másik honvédelmi szervezet ellátása

⁴⁴ Az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I.11.) Kormányrendelet

érdekében lép fel kiadás azt az ellátott szerv alapító okiratában az adott tevékenységgel összefüggő COFOG kódon kell nyilvántartásba venni.

Pénzügyi számvitelben kizárólag csak akkor kell a kiadásokat és a bevételeket szakfeladatokra elszámolni, ha az szabad kapacitás kihasználását célzó tevékenységgel összefüggésben merül fel, vagy ha a 68/2013. NGM rendelet szakmai alaptevékenység vonatkozásában előírja azt. Szabad kapacitás terhére, illetve vállalkozási tevékenység esetében technikai COFOG kódokat kell alkalmazni, azzal a szakfeladattal együtt, amely érdekében felmerült.

A szakfeladatonkénti elszámolás elkülönítetten történik a szakfeladat számához illesztett kódok segítségével. Szakmai alaptevékenység esetében „1”, szabad kapacitás terhére végzett tevékenység esetében „2”, míg vállalkozási tevékenysége esetében „3” kódot kell alkalmazni.⁴⁵

Fontosnak tartom hangsúlyozni, hogy a rendeletben meghatározott szakfeladat fogalom eltér a 2013-as évben alkalmazott szakfeladat fogalmától, valamint azt, hogy ez a megszokás miatt a későbbiekben félreértésekhez vezethet.

A 2013. év során 81 db szakfeladat kódot alkalmaztak a honvédelmi szervezetek, ezzel szemben a 2014. évre 102 db COFOG kódot definiáltak a HM KGIR-ben, amelyből eddig 36 db került ténylegesen alkalmazásra, de ez a későbbiekben igény szerint még bővíthető. A COFOG kódok bevezetése elsősorban arra engedett következtetni, hogy az ilyen jellegű nyilvántartások egyszerűsödni fognak, de ez sajnos nem valósult meg, sőt azon COFOG kódok esetében ahol a 68/2013. NGM rendelet előírja szakfeladatok hozzárendelését is, ez tovább bonyolódik.⁴⁶

A 36/2013. NGM rendelet meghatározza a 2014. év nyitásával kapcsolatos feladatokat. A 2013. évi teljes leltár alapján 2014. január 31-ig meg kell nyitni a követelések, kötelezettségvállalások, más fizetési kötelezettségek és a teljesítések, valamint az 01.-04. számlacsoport nyilvántartási számláit, és ezeken visszamenőleg el kell számolni a január 1-jét követően bekövetkező gazdasági eseményeket. Az előirányzat nyilvántartási számlák megnyitására az elemi költségvetés elfogadását követően kerül sor. A könyvviteli számlák megnyitása pedig a 2013. év zárását

⁴⁵ A kormányzati funkciók, államháztartási szakfeladatok és szakágazatok osztályozási rendjéről 68/2013. (XII.29.) NGM rendelet

⁴⁶ Az MH Egészségügy Központ vonatkozásában például jelenleg 198 db szakfeladat kapcsolódik.

követően készített rendező mérleg alapján történik március 31-ig. A nyitáskor már használni kell az új számlaszámokat és a megfelelő COFOG kódokat is.

III.8. KÖLTSÉGVETÉS TERVEZÉS

Az Áhsz. bevezetése a költségvetés tervezését is több ponton érinti. A minél pontosabb tervezés nagyon fontos szerepet kap annak következtében, hogy a Kincstár az idei évtől nem a kiemelt előirányzatokat, hanem a rovatokat fogja figyelni, az eddigiekhez képest ez részletesebb, mélyebb szintű nyomon követést eredményez. Ha a rovatrend szerinti tervezés nem megfelelő, likviditási problémákhoz vezethet, ugyanis a Kincstár nem enged kiadást teljesíteni az adott rovaton, ha nincs rajta szabad keret. A pontatlan tervezés emiatt megnövelheti az átcsoportosítások számát, ami a beruházások, beszerzések elhúzódtatását eredményezheti. Ezt a folyamatot még az is lassítani fogja, hogy a rovatrend alkalmazása miatt a saját hatáskörű átcsoportosítások is bejelentés kötelezettek lesznek a Kincstár irányába.

Változásként lép fel az átfutó kiadások és bevételek megszűnése, valamint az, hogy az árfolyamvesztésre külön rovaton biztosítani kell a szükséges előirányzatot.

A rovatrend szerinti felépítés következtében a dologi kiadások közül több elemet is más helyen kell tervezni. A reprezentációs költségek a személyi juttatások, a munkáltatót terhelő személyi jövedelemadó és a rehabilitációs hozzájárulás a járulékok, míg a kisértékű immateriális javak, tárgyi eszközök a beruházások kiemelt előirányzatok közé kerültek át.

Az eddigi előirányzat maradvány helyett a pénzeszközöket középpontba helyező költségvetési maradvány elszámolást kell alkalmazni. A számviteli változások következtében a HM nem tudja gyakorolni a honvédelmi szervezetek működésének az államháztartás működési rendjétől eltérő szabályairól szóló 346/2009. (XII. 30.) Kormányrendelet által biztosított kivételes jogkörét és a továbbiakban a maradványokat a számviteli eljárások logikája miatt nem lehet keletkezési helyüktől eltérő helyen jóváhagyni, így nem csak fejezeti szinten, hanem azon belül sem haladhatják meg a kötelezettségvállalások az előirányzatok mértékét. Azon honvédelmi szervezeteknél, ahol év végén mégis marad szabad előirányzat, úgy az Ávr. 151. § (3) bekezdése értelmében annak felhasználásáról a Kormány dönt. (Zsótér, 2013)

A központi gazdálkodáshoz kapcsolódóan az előirányzatok módosítása, átcsoportosítása az Ávr.-ben meghatározottakhoz képest több esetben a honvédelmi szervezetek vezetői jogköréből középírányítói, miniszteri hatáskörbe került elvonásra. Ezzel összefüggésben is szükségessé vált a saját hatáskörű előirányzat-módosításának rendjéről szóló 12/2010. (I.27.) HM utasítás módosítása is.

Dolgozatom készítése során a saját hatáskörű előirányzat-átcsoportosításának rendjéről szóló HM utasítás (a továbbiakban: HM utasítás tervezet) jogszabályi változásokat és a vezetői elvárásokat leképező átdolgozása zajlott. A HM utasítás tervezetben kijelölésre kerültek az előirányzat-átcsoportosítási hatáskörök. A saját hatáskörű átcsoportosításra kijelölt feladatok (címrendkód) előirányzatai terhére vagy javára – a speciális szabályok figyelembe vételével –, továbbá a miniszteri hatáskörű átcsoportosításra kijelölt feladatokon (címrendkód) belüli előirányzat-átcsoportosítást hajthat végre a kiemelt kiadási előirányzatban belül, ideértve a rovatok közötti átcsoportosításokat is a honvédelmi szervezet vezetője, az MH Összhaderőnemi Parancsnokság (a továbbiakban: MH ÖHP) parancsnoka és az MH Logisztikai Központ (a továbbiakban: MH LK) parancsnoka az alárendeltségébe tartozó katonai szervezetek intézményi és központi előirányzatai között, valamint központi előirányzatain belül. Kivételt képez azonban a honvédelmi szervezetek költségvetésén belüli, valamint alcímeken belül a személyi juttatások, a munkaadókat terhelő járulékok és szociális hozzájárulási adó, valamint az ellátottak pénzbeli juttatásai kiemelt és a Katonai Nemzetbiztonsági Szolgálat kivételével a pénzügyi jellegű dologi kiadások előirányzatokon belül az előirányzat-átcsoportosítás, módosítása a HM VGH főigazgatójának hatáskörébe tartozik.

Az előbb említett eseteken kívül az előirányzat-átcsoportosításokat és az előirányzat-módosításokat – a Honvédelmi Minisztérium fejezet központi és intézményi gazdálkodásának rendjéről szóló 89/2011. (VIII.4.) HM utasítás 23. § (8) bekezdése szerint – a miniszternél kell kezdeményezni.

A saját hatáskörben végrehajtott előirányzat-átcsoportosításról az MH katonai szervezetei kivételével a honvédelmi szervezetek közvetlenül teljesítenek adatszolgáltatást a HM VGH részére. Az MH katonai szervezetei az adatszolgáltatási kötelezettségüknek – szolgálati alárendeltségüknek megfelelően – az MH LK és az MH ÖHP útján tesznek eleget. Az MH LK-hoz és az MH ÖHP-hoz beérkezett

adatszolgáltatást az 5 munkanapon belüli felülvizsgálatot követően továbbküldésre kerül a HM VGH részére.

A HM VGH-hoz érkező saját hatáskörű előirányzat-átcsoportosítás abban az esetben, ha rovatokon belüli átcsoportosítást tartalmaz, az úgy a főkönyvben történő könyvelést követően használható fel. Amennyiben a saját hatáskörű előirányzat-átcsoportosítás rovatok közötti átcsoportosítást tartalmaz, annak a Kincstárba történő bejelentését is végre kell hajtani. A kincstári sikeres előirányzat-átcsoportosítás feldolgozását követően a főkönyvben történő könyvelés után használható fel. A HM VGH 5 munkanapon belül elvégzi a saját hatáskörű előirányzat-átcsoportosítás főkönyvben történő könyvelését és arról a honvédelmi szervezet vezetőjét tájékoztatja.

Megállapítható az egyes rovatok közötti saját hatáskörű előirányzat-átcsoportosítás során a határidőket nézve, hogy a folyamat akár 10 munkanapot is igénybe vehet. Az előirányzatok módosítása, átcsoportosítása a honvédelmi szervezet vezetőjétől magasabb (középirányítói, miniszteri) jogkörbe történő delegálása egyrészt az átfutási időket, az adminisztrációs terheket megnövelte. Másrészt a központi gazdálkodás szempontjából viszont pozitív hozadéka is van, ugyanis a szabad forrásokról a miniszter dönt. Így az igen feszített fejezeti költségvetésben a gazdálkodás során felszabaduló források a prioritizált feladatok fedezetére kerül felhasználásra.

Az említettek alapján arra a következtetésre jutottam, hogy elengedhetetlenül fontos az, hogy a gazdálkodást végző állomány is tisztában legyen az Áhsz. rendelkezéseivel és az ezekkel kapcsolatos fogalmi, gyakorlati megvalósításokhoz kapcsolódó változásokkal is. Szükség van arra, hogy ők is más szemlélet szerint végezzék munkájukat és átlássák az új előírások hatásait, ami természetesen az ő esetükben sem egyszerű a több éves rutin és megszokások következtében, de ahhoz hogy a mindennapi élet megfelelően működhessen nagyon fontos, hogy a tervezés minél precízebben kerüljön végrehajtásra. Az átcsoportosítások azonban még a legpontosabb tervezések esetében is szinte elkerülhetetlenek. Az előirányzat keretgazda jelentős időt spórolhat az átcsoportosítási eljárási folyamaton, ha figyelemmel követi az év során az előirányzatok alakulását, előrelátóan gondolkodik és időben elindítja az átcsoportosítási folyamatot.

III.9. RENDSZER ÁTALAKÍTÁSOK

Az Áhsz. változásainak informatikai rendszerben történő lekövetésére 2013 szeptemberében elindult a már korábban is említett Projekt. A Projekt célja, hogy a HM KGIR ennek megfelelően módosításra kerüljön. A Projekt 2013.szeptember 9-én, a projekt alapító okiratának elfogadásával kezdődött, kilenc fázisban kerül végrehajtásra és 2014. március 31-én zárul le. (Projekt Alapító Okirat, 2013)

A Projektet egy négy főből álló bizottság irányítja. Az ő feladatuk az elindítás és a lezárás mellett, a döntések meghozatalára, a Projekt alakulásának nyomon követésére, az esetlegesen szükséges változtatásokkal kapcsolatos döntések meghozatalára és az erőforrások megfelelő allokálására terjed ki. A bizottság heti rendszerességgel, valamint az egyes fázisok lezárásakor ülésezik. A Projektvezetés egy főből áll, ő felelős a tervezésért, a bizottság tájékoztatásáért, a Munkacsoport beszámoltatásáért, a tervek követéséért és aktualizálásáért, az esetlegesen fellépő gondok kezeléséért, a kommunikációért és a végrehajtás során felmerülő plusz forrásigény rendezéséért. A Munkacsoportot a munkacsoport vezető alakítja ki a megfelelő erőforrások hozzárendelésével és operatív munka ütemezésével, valamint az ő feladata a beszámolás a Projektvezetésnek. A csoport dolgoz a programok, rendszerbeállítások létrehozása, módosítása az Áhsz. rendelkezéseinek megfelelően. Ők tesztelnek, észrevételeket tesznek és javasolják a szükséges változtatásokat. A nyolc állandó tag mellé kijelölésre került 28 nem állandó résztvevő is, akik bevonása a folyamatokba a gyakorlati-és a sajátos szakmai ismereteik miatt volt elengedhetetlen.

A Projekt érintette az új számlakerethez, pénzügyi tételekhez, a COFOG-hoz és az ERA használatához szükséges táblák összeállítását, rendszerbe való bevezetését, az új könyvelési szabályok szerinti működést és tesztelését. Kialakításra kerültek a speciális interfészek is, melyek a külső rendszerekkel való kapcsolatok miatt szükségesek. Például bejövő adat az Eszköz program állományváltozásainak feladásai, a Kincstár elektronikus kivonata. Kimenő adat a Kincstár felé történő kötelezettségvállalás bejelentése és a pénzügyi utalások továbbítása. A Projekt előre haladása során kiderült, hogy az MH Egészségügyi Központ áttér a pénzügyi-számviteli folyamatok kezelésére korábban használt MedWorks-ről a HM KGIR-re, ezáltal ők is az egységes rendszert tudják alkalmazni a pénzügyes munkák végzése során, valamint ily módon könnyebben bevezethetőek voltak a számviteli változások az ő esetükben is.

A megfelelő fejlesztések kialakítása, programozása rengeteg időt és energiát vett igénybe. A tesztelések során felmerülő problémák kezelése és javítása folyamatosan kihívások elé állította a szakembereket a rendszer bonyolultsága és a sokrétű összefonódások miatt. Gondot okozott a jogi szabályozás folyamatos változása és az is, hogy kevés információ volt elérhető ezeknek a gyakorlatban való alkalmazásáról.

A Projekt egyik fázisa magába foglalta a kézikönyvek aktualizálását, az oktatási anyagok elkészítését, valamint a gyakorlati oktatást is, melyre decemberben került sor. Az egyik legfontosabb fázis volt a fejlesztések lezárása és ezek transzportálása az új, éles rendszerbe, ami december 30. és január 5. között zajlott. Január 6-ával megtörtént a 2014. év indulása és az ezt követő néhány napban ennek ellenőrzése, felügyelete. A Projekt hátralévő idejében a napi munkamenet támogatása, a felmerülő hibák javítása és a rendező mérleg elkészítése a feladat. A rendező mérleg elkészítésének határideje március 31, a 2013 évi mérleg február 28-ig készül el. A két határidő között a rendező mérleg jelentésén kívül a főkönyvi számlák zárását és 2014. évi számlatükör szerinti nyitását is végre kell hajtani.

IV. ÖSSZEFOGLALÁS

A nemzetközi elvárások és tapasztalatok alapján is bebizonyosodott, hogy az új számviteli rendszer bevezetésére szükség volt. Kutatások, elemzések bizonyítják, hogy az eredményszemléletű számvitel alkalmazása elősegíti a pontosabb költségvetési tervezést, nyomon követhetőbbé teszi a források hatékony felhasználását. Továbbá megállapítható az is, hogy azok az országok, amelyek eredményszemléletű számvitelt alkalmaznak könnyebben tudták kezelni a pénzügyi válságokat. (Bathó, 2012)

Munkám fő célja az volt, hogy ismertessem a költségvetési rendszer számviteli részéhez kapcsolódó legfontosabb változásokat. Dolgozatom első felében egy átfogó képpel kívántam szolgálni az olvasók számára az Áhsz. rendelkezéseiről. Kiemeltem a legfontosabb változásokat, kitértem az új és a változó fogalmakra, jogszabályi értelmezésekre. Kitértem az Áhsz. legfőbb pontjaira, ezen belül kifejtettem, hogy a számviteli rendszeren belül milyen módon kell alkalmazni a költségvetési és pénzügyi számvitelt, szóltam a beszámoló és a mérleg elkészítésének szabályairól is.

Megvizsgáltam az eredményszemléletű számvitel kérdését nemzetközi vonatkozásban is. Megállapítottam, hogy Európában és világszerte ezt a módszert preferálják és alkalmazzák a leginkább. A felhasznált irodalmak alapján megállapítható, hogy ezek az országok átlagosan 5-10 évet szántak arra, hogy bevezessék és tökéletesítsék az új rendszer szerinti tervezési és elszámolási folyamatokat. A gyakorlat azt mutatja, hogy a legtöbb esetben az első pár évben a régi és az új rendszer párhuzamosan működött, a változásokat fokozatosan lépésről lépésre vezették be.

A 2011-es év végen megjelent Irányelv szűk határidőt szabva (2013. december 31.) elvárja a tagállamoktól a költségvetési rendszernek a rendelkezésben meghatározottak szerinti átalakítását. A kormány korábbi elképzeléseiben az új számviteli rendszer bevezetése kapcsán az szerepelt, hogy már 2013-as évvel új államháztartási számviteli rendeletet vezetnek be, de a feladat komplexitását tekintve plusz egy évet biztosítanak az államháztartás különböző területein dolgozók számára, hogy felkészüljenek az átállásra. Visszatekintve a 2013. év alakulására felmerül bennem a kérdés, hogy vajon egy év valóban elegendő lehet-e ilyen szintű, gyökeres változások bevezetésére. A külföldi tapasztalatok azt igazolják, hogy sajnos nem elegendő. Ezen a ponton szeretném összefoglalni a változások kivitelezésének általam vélt legkritikusabb pontjait.

Elsőként emelném ki az idő szűkösségét, ami több szempontból is problémát okozott. A jogszabályi háttér kialakításának elhúzódó folyamata, a többszöri módosítások és az ehhez kapcsolódó véleményezési idő hosszúsága és az alapok hiánya miatt a gyakorlati megvalósításhoz kapcsoló munkafolyamatok sem haladhattak a megfelelő ütemben.

Második problémaként említeném, a jogszabályok gyakorlati alkalmazása során felmerülő értelmezési problémákat, ezt például a gyakorlatban tapasztaltam vételár és a bekerülési érték kapcsán. Bizonyos esetekben előfordul annak a lehetősége, hogy az államháztartás különböző területein dolgozók egymástól eltérően értelmezik a jogalkotó általi megfogalmazásokat, ezért ezeknek a letisztázásának érdekében folyamatos kapcsolatot tartanak az államháztartási szervezetek a Nemzetgazdasági Minisztériummal. Kérdéses ily módon a jogalkotó azon céljának a megvalósulása, hogy az államháztartás minden területe egységes legyen, és hogy az év során ennek kapcsán milyen jellegű problémás kérdések léphetnek fel.

Számomra a legmeghatározóbb pontot az emberi tényező jelenti. Nem feltétlenül gondolok itt az átalakítási munkákat végző állomány erőforrás hiányosságaira, bár az is jelentős, hiszen amíg a feladatok sokszorozódtak, addig a szakállomány létszáma változatlan maradt. Minél jobban betekintést nyertem a témába, annál jobban körvonalazódott az a probléma, hogy ezek a most bevezetett újítások, nem csak a rendszerek átalakítását igénylik, hanem szükség van arra is, hogy a végrehajtói, alkalmazói állomány képes legyen szemléletet váltani és más felfogásban tekinteni olyan dolgokra, amiket több, mint egy évtizede elméletben és gyakorlatban is alkalmaztak.

Dolgozatom második felében bemutattam, azt hogy a HM fejezet számára milyen feladatokat eredményeztek a változások, a rendszer kialakításához milyen feladatok elvégzésére volt szükség. A jogszabályok, utasítások és tájékoztatók alapján próbáltam mindenki számára érthető módon összefoglalni a gyakorlati tevékenységet érintő változásokat.

Elsőként kitértem a 2013. év zárásával kapcsolatos feladatokra, a rendező mérleg elkészítésére. Bemutattam a beszámoló garnitúra új szerkezeti felépítését, valamint foglalkoztam a megszűnő féléves beszámolóval és a helyébe lépő időszakos költségvetési jelentéssel és mérlegjelentéssel. A rendező mérleg alátámasztásául

szolgáló átfogó leltározással kapcsolatos feladatokat és ennek kapcsán felmerülő nehézségeket, valamint a gyakorlati tapasztalataimat is ismertettem.

Beszámoltam az új számlakeret-tükör kidolgozásának hosszadalmas feladatáról, kitértem arra, hogy ez előnyös változást hozott, hiszen ennek kapcsán lehetőség nyílt felülvizsgálni és egyszerűbbé tenni az eddig használt számlakeretet. Az ezzel szoros összefüggésben lévő rovatrendet ismertettem, valamint elemeztem egy továbbra is megoldatlannak tűnő, alcímen belüli előirányzat felhasználás problémáját. Ismertettem a KTK-k helyett alkalmazandó ERA kódokat és ezek használatát a Kincstárhoz kapcsolódó tevékenységek során.

Leírtam a könyveléssel kapcsolatos nyilvántartási feladatokat, a könyvvezetés során újonnan megjelenő és más módon könyvelendő tételeket. Foglalkoztam a COFOG és szakfeladat fogalmi jelentésével, szerepével és felhívtam a figyelmet az új értelmezésre és ennek a gyakorlatban történő megfelelő alkalmazására.

Bemutattam azt, hogy az Áhsz. változásai milyen hatással vannak a költségvetés tervezésre, hogy ennek kapcsán még hangsúlyosabb és fontosabb lesz a pontosság és az előrelátó gazdálkodás. Néhány gondolatban összefoglaltam az informatikai rendszer átalakításához kapcsolódó Projektet, az ezzel járó feladatokat és az ennek kapcsán felmerülő nehézségeket.

A rovatrend szerinti nyilvántartás következtében az előirányzatok módosítása bonyolultabbá válik, ugyanis most már kiemelten belül két rovat közötti átcsoportosítás is bejelentés köteles a Kincstár irányába, így jelentősen megnő a kötelező adatszolgáltatások mennyisége is. Tovább nehezíti a helyzetet a kiemelt előirányzatok közötti előirányzat-átcsoportosítások, módosítások is, mert amíg nem történik meg a felterjesztés aláírása, addig nem lehet az előirányzatokat módosítani. Ezáltal nem áll rendelkezésre szabad előirányzat sem a megfelelő rovaton a Kincstárnál, így kötelezettség vállalásra sem kerülhet sor. Ez pedig ahhoz fog vezetni, hogy csúszni fognak a beruházások, szerződéskötések és a teljesítések is, valamint késedelmi kamatfizetés is előfordulhat amennyiben a szerződéskötés már megtörtént, de a pontatlan tervezés miatt épp nem áll rendelkezésre a szükséges előirányzat.

A rovatrend szerinti előirányzat nyilvántartásból származó adatszolgáltatás növekedés azonban ösztönző lehet a pontosabb tervezésre, hangsúlyosabbá teszi azt,

ugyanis minél pontosabb lesz az elemi költségvetés megtervezése, annál kevesebb módosítást kell majd végrehajtani.

A HM speciális ellátási rendjének következtében az alcímes kimutatások során anomália keletkezik. A sajátos központi ellátási rendben ugyanis az ellátó szervezetek a 2/1 alcímen, míg az utalt szervezetek a 2/2 alcímen szerepelnek. Az ellátó szervezetek lefolytatják a beszerzéseket, majd átadják a beszerzett anyagokat és eszközöket a honvédelmi szervezeteknek. Ennek következtében a kiadás a 2/1 alcímen fognak megjelenni, míg a költségként való leírás és a felhasználás a 2/2 alcímen történik, ennek hatásaként a 2/1 alcímen veszteség, míg a 2/2 alcímen nyereség fog keletkezni, és ezáltal fals kimutatásokat fog eredményezni.

A dolgozatomban megírásakor az Áhsz.-nek megfelelő könyvvizetés már elkezdődött ugyan, de gyakorlati tapasztalat még kevés van. Még folyamatban van a 2013-as év beszámolóinak elkészítése is. Az Eszköz programon még nem sikerült az elvárásoknak megfelelő változásokat végelegesen beállítani. A mindennapos feladatok kapcsán folyamatosan újabb és újabb kérdések merülnek fel a végrehajtói állományban, őket ezek megválaszolásában folyamatosan segíteni, támogatni kell. Előfordult például a 2014. évi beszámoló űrlapok kapcsán, hogy a Kincstár honlapján a reggeli és délutáni beszámoló szerkezete között változás volt, még ha csak minimálisan is, de eltért a szerkezeti felépítésük. Ennek következtében a beszámolóval kapcsolatos rendszerbeállításokat meg kellett változtatni, ami a kis változások tekintetében is bonyolult, időigényes feladat volt.

Joggal merülhet fel a kérdés, hogy vajon tényleg ez volt-e a legmegfelelőbb módja az Irányelvnek való megfelelésnek. Időre van szükség ahhoz, hogy a rendszer kiforrja magát és hiteles következtetések vonhassunk le belőle. Véleményem szerint, azonban szükséges volt a gyökeres változásokra, úgy vélem, hogy újabb kiegészítő adatszolgáltatások, kimutatások csak ideiglenes megoldást jelentettek volna. Fontos, hogy átlássuk a változtatások kérdést és ne csak a HM szempontjából figyeljük. Az egységes cél ugyanis az volt, hogy az államháztartás minden területén egységesen nyomon követhetők legyenek a kiadások, valamint a támogatások hatékony felhasználásai. Az eredményszemléletű számvitel arra lenne hivatott, hogy kiküszöbölje az év végi előirányzat költségek, figyelemmel kövesse az veszteségek alakulását és szigorúbb szabályaival akadályt gördítsen a feleslegesen elfolyó pénzek elé.

Az első átfogóbb visszacsatolást az új rendszerről talán az első negyedéves költségvetési jelentés és mérlegjelentés elkészítése jelentheti. Az év végi beszámoló már megfelelő alapot fog biztosítani a rendszer értékeléséhez, kirajzolódnak majd az esetleges hibák és hogy milyen további intézkedések változtatások szükségesek, ez azonban ilyen drasztikus változtatások esetén járulékos következmény. Időre van szükség ahhoz, hogy az összes automatizmus megfelelően működjön és az összes hiba kijavításra kerüljön, emellett a végrehajtói állománynak hozzá kell szokni az új rendszerhez és gyakorlati jártasságot kell szereznie benne.

A 2014. év lezárása követően a gyakorlati tapasztalatok alapján javasolnám az aktuálisan alkalmazott eljárási módszerek, az ezekhez kapcsolódó szabályzók felülvizsgálatát, ezeknek a hatékony működésnek érdekében történő módosítását és javítását, valamint más államháztartási szervezetek tapasztalatainak elemzését, felhasználását is. Ehhez kapcsolódóan a belső ellenőrzések végrehajtása során új ellenőrzési pontokat esetleges kialakítását is.

Kíváncsian várom, hogy az évek során, milyen eredmények elérésére lesz képes az új rendszer, hogy alakulnak majd a folyamatok, milyen új problémák, kérdések merülhetnek fel. Hol tart majd a rendszer fél év múlva, amikor már munkám során én is használni fogom. A rendszer még annyira gyermekcipőben jár, hogy dolgozatomban csak a lényegesebb dolgokat foglalhatta magába, valamint még sok kérdés kapcsán nincsenek tapasztalatok. Nem készült még például költségvetési jelentés vagy negyedéves mérleg sem.

Ajánlom dolgozatomban azoknak, akik munkájuk során számvittel is foglalkoznak, valamint azoknak, akik egy átfogó képet szeretnének látni az Áhsz. változásairól és ennek gyakorlati hatásairól a HM fejezet tekintetében.

A későbbiekben remélem, hogy a munkám során szorosabb kapcsolatba kerülhetek majd számvittel és lehetőségem nyílik első kézből megtapasztalni az Áhsz. bevezetésének hatásait, valamint két-három éven belül szívesen olvasnék ehhez kapcsolódóan egy elemző, értékelő értekezést is.

IRODALOMJEGYZÉK

Szakirodalom

- BARTON, J. (1999): *New Zealand's Model of Public Management*. The Promise and the Reality. NIRA Rewiew Goring
- BATHÓ F. (2012): Melyik úton, merre tovább?. *Pénzügyi Szemle* 2012/4. lapszám (pp. 426-443.)
- HEGEDŰS M. (2013): Az államháztartás számviteli rendszerének szemléletváltozásai. *Könyvvizsgálók lapja* 2. évfolyam, 3. szám (pp. 13-16.)
- SIMON J. (2011): *A központi és a helyi kormányzat információs rendszerének kérdései*. Doktori értekezés
- SZAKÁCS I. (2012): *Számvitel A-tól Z-ig*, Complex Kiadó
- TIMOTHY, C. I. (2012): *Accounting Devices and Fiscal Illusions*. International Monetary Found
- DÖMÖTÖRFY J.- SZAMKÓ J. (2013): *Számviteli és gazdálkodási változások az államháztartás területén*. Complex Kiadó Jogi és Üzleti Tartalomszolgáltató Kft.

Források

- EURÓPAI BIZOTTSÁG (2012): Compendium of the public internal control systems in the EU Member States
- ZSÓTÉR J. EZDS. (2013): *Államháztartási számviteli változások 2014-től*. PowerPoint előadás
- BARKÓ E. SZDS. (2013): *Államháztartási számvitel 2014*. PowerPoint előadás

Egyéb dokumentumok

- ÁLLAMI SZÁMVEVŐSZÉK (2012): *Információk az egyes EU-tagországokban és más fejlett országokban alkalmazott államszámviteli szemléletről, az államszámviteli szemléletben bekövetkezett átállásról*. tanulmány
- DR. BALLA T. EZDS. (2014): *Tájékoztató jogszabály változás miatti vagyonyilvántartással kapcsolatos főbb változásokról*. Elektronikus körlevél Nyt.szám: 390-4/2014.
- HM utasítás tervezet a honvédelmi szervezetek saját hatáskörű előirányzat-átcsoportosításának rendjéről
- MAGYAR ÁLLAMKINCSTÁR (2014): *Útmutató a 2014. évi elemi költségvetés és éves beszámoló elkészítéséhez*
- MAGYAR ÁLLAMKINCSTÁR (2014): *Tájékoztató a 2014. január 1-jétől bevezetésre került Egységes Rovat Azonosító (ERA) kódokról*
- MAGYAR ÁLLAMKINCSTÁR (2013): *Tájékoztató*
- PROJEKT ALAPÍTÓ OKIRAT Államháztartás számviteléről szóló jogszabályi módosítások átvezetése a HM KGIR-ben projekthez (2013)

Jogszabályok

1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról

2000. évi C. törvény a számvitelről

368/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról

4/2013. (I.11.) Kormányrendelet az államháztartás számviteliéről

36/2013. (IX.13.) NGM rendelet az államháztartás számvitelének 2014. évi megváltozásával kapcsolatos feladatokról

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

1982/2013. (XII.29.) Kormány határozat a Kormány irányítása alá tartozó fejezetek költségvetési szerveinek eszközbeszerzéseiről

12/2010. (I. 27.) HM utasítás a honvédelmi szervezetek saját hatáskörű előirányzat-módosításának rendjéről

89/2011. (VIII. 4.) HM utasítás a Honvédelmi Minisztérium fejezet központi és intézményi gazdálkodásának rendjéről

79/2013. A Honvédelmi Minisztérium közigazgatási államtitkárának és a Honvéd Vezérkar főnökének együttes intézkedése egyes leltározási feladatok végrehajtásáról

COUNCIL DIRECTIVE 2011/85/EU of 8 November 2011 on requirements for budgetary frameworks of the Member States, Official Journal of the European Union

Internetes források

LILLINÉ F. I. (2014): *Államháztartási számvitel*. előadásanyag

http://www.mkvkok.hu/dynamic/uj_ahsz_14_besz_vazlat_kam.pdf,

(lekérdezve: 2013.08.21.)