

OTDK-DOLGOZAT

2015

**IPSAS JELENE ÉS JÖVŐJE A NEMZETKÖZI HARMONIZÁCIÓ
FOLYAMATÁNAK JEGYÉBEN, VALAMINT A MAGYAR
ÖNKORMÁNYZATI RENDSZER SZÁMVITELI
HELYZETJELENTÉSE**

**NATIONAL PROCESS OF IPSAS HARMONIZATION: ACTUALITIES
AND FUTURE DEVELOPMENTS FURTHERMORE THE CURRENT
ACCOUNTING SYSTEM AND STATUS REPORT ON HUNGARIAN
LOCAL GOVERNMENT**

Kézirat lezárva: 2014.11.10.

Tartalomjegyzék

1. BEVEZETÉS	1
2. AZ IPSASOK VILÁGÁRÓL	3
2.1. Nemzetközi költségvetési számviteli standardok (IPSAS)	4
2.1.1. IPSAS standardok összefoglalása	4
2.1.2. Mely országok adoptálták már az IPSAS-t?	7
2.2. IPSASB (International Public Sector Accounting Standard Board) működése	8
2.2.1. IFAC (International Federation of Accountants)	8
2.2.2. IPSASB tagjai és működésük	8
3. IPSASRA VALÓ ÁTTÉRÉS NEMZETKÖZI FOLYAMATA	10
3.1. Tapasztalatok, nehézségek a PWC kutatása alapján	10
3.1.1. Diverzifikáció és a fejlődő országok	11
3.1.2. A költségvetés	14
3.1.3. A pénzügyi beszámolók érintettjei	16
3.1.4. Az áttérés időtartama	17
3.1.5. IT rendszer és a képzettség	18
3.1.6. Az áttérés költségei	18
3.2. Tapasztalatok az E&Y kutatásából	19
3.3. Az IPSAS átvételének egy lehetséges folyamata	21
3.4. IPSAS lehetőségei és korlátai, SWOT tábla	22

4. A HAZAI ÖNKORMÁNYZATI RENDSZER SZÁMVITELI HELYZETE	24
4.1. Jogszabályi háttér és az előkészítés során szem előtt tartott célok	24
4.2. Az új államháztartási számvitel fő céljai	25
4.3. A hazai áttérés folyamat az empirikus kutatásom tükrében.....	26
4.3.1. A kérdőíves kutatás eredményei	27
4.3.1.1. Felkészülés időszak (2013) tapasztalatai	28
4.3.1.2. Az új államszámviteli rend céljainak megvalósulása	31
4.3.2. Az áttérés folyamatának összefoglalása és hibáinak feltárása	34
4.3.3. Az új Áhsz. lehetőségei és korlátai, SWOT-tábla a harmonizációról.....	36
5. A HARMONIZÁLT EURÓPAI KÖLTSÉGVETÉSI SZÁMVITELI STANDARDOK (EPSAS) KIDOLGOZÁSA FELÉ	38
5.1. Az EPSAS felé időrendben	38
5.2. Az EPSAS bevezetése.....	39
6. ÖSSZEFOGLALÁS	40

Ábrajegyzék

1. ábra: IPSASB működése.....	9
2. ábra: IPSASB tagjai	9
3. ábra: Államháztartás helyzete ma világszerte	11
4. ábra: Államháztartás helyzete 5 év múlva.....	12
5. ábra: OECD és nem OECD tagok az eredményháztartás tükrében	13
6. ábra: Kontinensek az eredményháztartás tükrében	14
7. ábra: Eredményháztartás költségvetés és háztartás most illetve 5 év múlva.....	15
8. ábra: A pénzügyi beszámolókat felhasználói	16
9. ábra: Az áttérés folyamatának időtartama	17
10. ábra: Az eredményalapú háztartás áttérésének kihívásai	19
11. ábra: Európai közszféra háztartási helyzete	20
12. ábra: IPSAS-ok átvételéről alkotott vélemény	21
13. ábra: Az átvétel lehetséges folyamata	22
14. ábra: Oktatáson részt vevő önkormányzatok aránya településtípusonként	28
15. ábra: Az oktatáson szerzett információk elégségsége	29
16. ábra: Erőforrások rendelkezésre állása az áttéréshez	30
17. ábra: Pénzügyi bevételek átláthatósága	32
18. ábra: Pénzforgalom útja jobban nyomon követhető	32
19. ábra: Valósabb, hitelesebb képet ad	33
20. ábra: A kitűzött célok megvalósultak	33
21. ábra: Szemléletváltozás előnyei	34

Táblázatjegyzék

1. táblázat: SWOT tábla az IPSAS harmonizációról	23
2. táblázat: SWOT tábla az új Áhsz. harmonizációjáról	37

1. BEVEZETÉS

A 2008-as gazdasági válság hívta fel a figyelmet arra, hogy a kormányoknak szigorúbb és átláthatóbb módon kell beszámolniuk a költségvetésükről, valamint számot adniuk pénzügyi stabilitásukról. Az eredményes gazdálkodás és azok biztosítása, valamint a kormány elszámoltathatósága nemcsak a befektetőknek, de az adott ország polgárainak is az érdeke. A központi költségvetésből elemzik egy adott ország teljesítményét, helyzetét, fenntarthatóságát. Ennek a költségvetésnek az alapja a különböző alrendszerek, költségvetési szervek számviteli nyilvántartásai. Az egyetlen számviteli rendszer, amely képes átfogó és megbízható képet nyújtani a gazdasági helyzetről az az eredményszemléletű számvitel. Ez a szemlélet a tételeket keletkezésükkor könyveli, nem pedig a kifizetéssel egyidejűleg. A pénzforgalmi szemléletnél megbízhatóbb képet ad, hiszen az nem ad lehetőséget a kreatív könyvelésre, nem teszi lehetővé a kifizetések késleltetését. Ezért az EU-ban a költségvetés ellenőrzésre vonatkozó jelenlegi számviteli keretrendszer, az ESA 95 is eredményszemléletű. Azonban a pénzforgalmi szemlélet elengedhetetlen a költségvetés tervezéséhez, így az eredményszemléletű számvitel egyfajta kiegészítőként kell, hogy megjelenjen a pénzforgalmi szemlélet mellett.

Az elmúlt években megnőtt azon tudományos munkák száma, belföldön és külföldön egyaránt, amelyek az eredményszámvitelre történő áttéréssel foglalkoznak. Abban egyetért valamennyi szakirodalom, hogy ez egy nagyon komoly és időigényes munkát igényel. Feltődik a kérdés, hogy az áttérés kinek áll az érdekében, az országok megfelelően fel vannak-e készülve az adoptálásra, a politikai feltételek rendelkezésre állnak-e. Az elmúlt húsz évben, minden ország kialakította a saját pénzügyi és számviteli kultúráját, vajon ez kielégíti az áttéréshez szükséges elvárásokat? Az áttérés fő célja a transzparencia érvényesülése valamint az államigazgatás gazdálkodásának fejlődése. Ennek a módszertannak a bevezetése az államháztartási szférában nemcsak a számvitel területén okoz változásokat, hanem a rendszer egészében pl. pénzügy, informatika, tervezés. Azok az országok, amelyek már valamilyen szinten áttértek az eredményszemléletű számvitelre, mennyire tudják leszűrni ennek hatását? Milyen eredményeket várunk az áttéréstől? Vajon tényleg egy piaci módszer bevezetése a legjobb megoldás az összehasonlíthatóságra és az elszámoltathatóságra? (Bathó, 2012)

A kutatás elméleti részének alapvető célja az IPSASB által kifejlesztette IPSAS standardok megismerése, a harmonizáció folyamatának a lekövetése, az egyes országok tapasztalataiból a következtetések megfogalmazása és egy jövőbe mutató kép felvázolása volt a szakirodalmi feldolgozás alapján. Ehhez igazodva empirikus kutatásom fókuszában áll a hazai eredményszemléletű számvitel közszférába történő bevezetési folyamata és összehasonlíthatóvá tétele a nemzetközi folyamattal.

Hipotézisek:

1. Szükség volt az eredményszemléleten alapuló nemzetközi standardok kifejlesztésére a közszférában, de az IPSAS-ok nem értek célba.
2. Az áttérési hajlandóság a költségek és a standardok kiforratlansága miatt nem növekszik
3. A hazai áttérés módszertana harmonizál a nemzetközi tapasztalatokkal.
4. A hazai áttérésre nem voltak felkészülve az önkormányzatok.

A téma feldolgozásának nehézségét adta részben, hogy magyar szakirodalom nem állt rendelkezésre sem az IPSAS-ról sem azokról az eseményekről, amelyek az elmúlt években (2012-2014) nemzetközi szinten történtek. Nem láttam hazai összefoglalót vagy kutatást a nemzetközi szintű harmonizációról, így csak külföldi szakirodalmakra, kutatásokra, tanulmányokra, cikkekre támaszkodva szereztem meg a dolgozatomhoz szükséges konkrét információkat. A hazai kutatást nehezítette, a részvételi hajlandóság. A kérdőíves megkérdezést számos önkormányzat utasította vissza kapacitás hiány vagy egyéb más okokra hivatkozva. Sokan pedig úgy gondolták elégszer nyilatkoztak erről a túlterhelt, bonyolult időszakokról, amely mögöttük áll.

A téma fontossága és aktualitása mellett eddigi munkahelyeim is az okai voltak annak, hogy a közszféra eredményszemléletű számviteli harmonizációjának a kutatása mellett határoztam. Úgy gondolom az egyre fokozódó tudományos érdeklődés, és az EU szándéka az EPSAS-ok bevezetésére még sok lehetőséget tartogat a témában kutatni vágyók számára.

2. AZ IPSASOK VILÁGÁRÓL

A 2011. november 8-i 2011/85/EU irányelv, amely a tagállamok költségvetési keretrendszerére vonatkozó követelményekről szól kimondta, hogy az uniós költségvetésben jelentős szerepe van a tagállamok összehasonlíthatóságát biztosító költségvetési adatoknak. A jelentés a harmonizált eredményszemléletű költségvetési számviteli standardokkal foglalkozik, elősegítve a bizalom kiépítését és a pénzügyi helyzet előrejelzését, pontosabb felmérését.

A 2011/85/EU irányelv tulajdonképpen rávilágít arra, hogy az elsődleges költségvetési számlák csupán a pénzforgalmat tartják nyilván és ezek az adatok adnak alapot az ESA 95 módszertan összeállításához, csak hogy az ESA 95 eredményszemléletű adatokat tartalmaz. Éppen ezért az Eurostat az államháztartás minden gazdálkodó egysége esetében ajánlja az ESA-val összhangban álló eredményszemléletű számviteli standardok használatát.

Az irányelv 16. cikkének (3) bekezdése előírja a Nemzetközi Költségvetési Számviteli Standardok tagállamok számára való megfelelőségének értékelését. Az IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) jelenleg a költségvetési számviteli standardok egyetlen nemzetközileg elismert rendszere. A jelenleg 32 eredményszemléletű számviteli standardból és egy pénzforgalmi szemléletű standardból álló rendszer alapját a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok (IFRS) képezik, amelyeket a magánszektor széles körben alkalmaz.

Az EU tagállamai közül 11 ország (E&Y kutatás, 2012) már valamilyen formában bevezette az IPSAS-okat, így különböző költségvetési szinteken különböző számviteli gyakorlatot alkalmaznak.

A költségvetési számvitelnek a tagállamokban számos változata létezik, ami megnehezíti az összehasonlítást a tagállamokon belül és a tagállamok között. A cél az lenne, hogy az EU tagállamaiban egy egységes, harmonizált, az államháztartás egészére kiterjedő számviteli rendszer alakuljon ki, amely a legmegbízhatóbb, legpontosabb eredményszemléleten alapuló, a kormányzatok pénzügyi helyzetére kiterjedő adatokat szolgáltatson.

2.1. NEMZETKÖZI KÖLTSÉGVETÉSI SZÁMVITELI STANDARDOK (IPSAS)

Mint az fentebb már elhangzott, az IPSAS jelenleg a költségvetési számviteli standardok egyetlen nemzetközileg elismert rendszere. Az IPSAS-okat az IPSASB (International Public Sector Accounting Standard Board) fejlesztte ki, mely egy független standard-alkotó tanács az IFAC támogatása alatt. Miközben az IPSASB-nek nincs ereje kényszeríteni az országokat az IPSAS adoptálására, a standardok ennek ellenére nagy szerepet játszanak a nemzetközi közszektor számviteli standardjainak a fejlesztésében és a módosításában. IPSAS-oknak azért van nagy szerepük, mert a standardok egy eredményszemléleten alapuló közeledést tükröznek, amelyet a legtöbb közszektor keretrendszerében nem találni és általános standardokat nyújtanak, amelyek nem az egyéni nemzetközi törvényeken alapulnak. Számos ország már bevezette az IPSAS –t vagy hasonló standardokat, több ország kifejezte szándékát az adoptálásra. Ezzel együtt, sok nemzetek feletti szervezet beleértve az Európai Bizottságot, a NATO-t vagy az OECD-t már használják egy IPSAS-on alapuló pénzügyi számvitelt vagy használni fognak a jövőben. IPSAS-ok jelenleg 32 eredményszemléletű és egy pénzforgalmi alapú standardból állnak. A standardokat az IPSASB fejleszti ki és publikálja. Az IPSAS-ok célja a minőség és az átláthatóság növelése a közszféra beszámolási rendszerében. A standardokat angolul publikálják. Tartalmában a legtöbb IPSAS megegyezik az IAS (International Accounting Standards) vagy IFRS (International Financial Reporting Standards) standardokkal, amelyeknek alapulnak. Amíg az IAS/IFRS elsősorban a vállalkezési szektorra lett kialakítva, addig az IPSAS-ok a közszektort szolgálják ki.

2.1.1. IPSAS standardok összefoglalása

- IPSAS 1 az IAS 1 standardon alapszik, a pénzügyi beszámolók szerkezetéhez ad tanácsot, a minimálisan elvárt követelményeket mutatja be.
- IPSAS 2 az IAS 7 standardon alapul, előírja a pénzbeli és a pénzzel egyenértékű változásokról az információk bemutatását a tervezés, a befektetés és a pénzügyi tevékenységek időszaka alatt.
- IPSAS 3 az IAS 8 standardon alapszik, specifikálja a számviteli eljárást a számviteli előírányzatokban (nettó többlet vagy hiány esetén), a számviteli politikában.
- IPSAS 4 az IAS 21 standardon alapul, a devizás tranzakciókat és külföldi tevékenységeket mutatja be, hogyan lehet ezt a beszámolóban bemutatni és hogyan hat a ráta változása mindezekre.

- IPSAS 5 az IAS 23 standardon alapszik, a hitelfelvételi költségek értelmezésével és elszámolásával foglalkozik.
- IPSAS 6 az IAS 27 standardon alapul, a konszolidált pénzügyi beszámolókról szól, a közszektor számára ad iránymutatást az ellenőrzési koncepcióról.
- IPSAS 7 az IAS 28 standardon alapszik, a társvállalkozási befektetések számvitelét mutatja be, az összes társvállalkozási befektetést bemutatja equity módszerrel kivéve, ha a befektetést megszerezték és eladás céljából tartják, akkor a költség módszert alkalmazza.
- IPSAS 8 az IAS 31 standardon alapul, vegyesvállalati érdekeltségek pénzügyi beszámolójára ad iránymutatást.
- IPSAS 9 az IAS 18 standardon alapszik, a csere ügyletekből származó bevételek számviteli eljárását rögzíti.
- IPSAS 10 az IAS 29 standardon alapul, hiperinflációs országok számviteli beszámolóját mutatja be, leírja a gazdasági jellemzőket, az ezen időszak alatt tapasztaltakat, tanácsokat ad az újakezdésre.
- IPSAS 11 az IAS 11 standardon alapszik, építési szerződéseket fed le, foglalkozik a kereskedelmi és a nem kereskedelmi szerződésekkel, tanácsokat ad a szerződési költségekhez.
- IPSAS 12 az IAS 2 standardon alapul és a készletekkel foglalkozik. A közsféra által megtartott eszközök számvitelével, az továbbárusítás miatt tartott készletekkel.
- IPSAS 13 az IAS 17 standardhoz hasonlóan a lízingeket kezeli.
- IPSAS 14 az IAS 10 standardon alapul, a mérlegforduló napja után bekövetkezett eseményeket mutatja be és a döntési helyzeteket, hogy mikor kell bemutatni azokat a beszámolóban.
- IPSAS 15 az IAS 32 standardhoz hasonlóan a pénzügyi instrumentumokkal foglalkozik.
- IPSAS 16 az IAS 40 standardon alapul, a befektetési ingatlanok számviteli kezelését írja le.
- IPSAS 17 az IAS 16 standardon alapszik, többek között az ingatlanok és műszaki berendezések bekerülési értékével, értékcsökkenésével foglalkozik.
- IPSAS 18 az IAS 14 standardhoz hasonlóan a szegmensenkénti pénzügyi beszámolókat mutatja be, megkülönbözteti a kormányzatot érintő információkat más közszektor információitól.

- IPSAS 19 az IAS 37-hez hasonlóan a céltartalékok, függő kötelezettségek és függő eszközökkel foglalkozik. A bekerülésük körülményeivel és értékelésével.
- IPSAS 20 az IAS 24 standardon alapul, a kapcsolt vállalkozásokat írja le. A köztük lévő információkat mutatja be, könyvelési szándékot, ki melyik tranzakciót hogyan könyveli, ez mind szükséges a pénzügyi beszámolók jobb megérthetőségéhez.
- IPSAS 21 az IAS 36 standard alapján, azon eszközök értékvesztésével foglalkozik, amelyek nem pénztermelő egységekből származnak.
- IPSAS 22 a központi kormányzati szektorról szóló pénzügyi információkat mutatja be.
- IPSAS 23 a nem csere ügyletekből származó bevételek (adó, segély) keletkezését, mérését, elszámolását mutatja be.
- IPSAS 24 a költségvetési információk számviteli beszámolóban való bemutatásáról szól, bemutatja a különbségeket a költségvetés és a jelenlegi beszámolóban kezelt összegek között.
- IPSAS 25 az IAS 19-hez hasonlóan az alkalmazotti juttatásokat (bér, nyugdíj, szociális juttatás) veszi számba.
- IPSAS 26 az IAS 36-on alapul, itt az IPSAS 21-től eltérően azon eszközök értékvesztéséről számol be, melyek pénztermelő egységből generálódtak.
- IPSAS 27 és az IAS 41 a mezőgazdasághoz kapcsolódó számviteli eljárásokat írja le. Élő állat és növényzet biológiai átalakulását és ennek értékesítését többek között.
- IPSAS 28 az IAS 32 standardot alapul véve, a pénzügyi instrumentumot prezentálásáról szól.
- IPSAS 29 az IAS 39-en alapul, a pénzügyi instrumentumok besorolásával és értékelésével foglalkozik.
- IPSAS 30 az IFRS 7 mintájára a pénzügyi instrumentumok közzétételéről ír.
- IPSAS 31 az IAS 38 mintájára immateriális javak körét mutatja be.
- IPSAS 32 az IFRIC 12 standardot alapul véve, a szolgáltatási koncessziós megállapodásokról szól, az ilyen fajta eszközök és kötelezettségek értékeléséről, közzétételéről.

A legnagyobb probléma az IPSAS-okkal hogy elsősorban csak a számvitelre fókuszálnak. A közszféra éves költségvetése a legfontosabb pénzügyi eszköz a kormányzásban. A pénzügyi irányítás modernizálása szempontjából a közszektor költségvetésének átalakítása nagyon fontos. Az IPSAS megfelelő alapként funkcionálhat a közszektor költségvetésének a harmonizálása és megreformálására, egy új közszektor költségvetést átfogó standard kifejlesztése elengedhetetlen lenne.

2.1.2. Mely országok adoptálták már az IPSAS-t?

Ez egy elég komplikált kérdés, amelyre a válasz talán az, attól függ, kit kérdezel. Ha egy átlagos IPSAS üzletembert kérdezel, aki az IPSAS marketingben érdekelt, 30 és 100 közötti számot fog mondani. Ha visszaigazolásokra alapozunk, akkor ez átlagban 30 körüli érték. A legfrissebb tanulmányok alapján: Deloitte 2013, E&Y 2012, PWC 2012 jelenleg az alábbi országok (a tanulmányokból néhány kiemelve) vettek át IPSAS-okat és ültettek át a saját számviteli rendszerükbe vagy tervezik ennek a végrehajtását:

Ausztrália: Teljes mértékben átvette az IPSAS-on alapuló eredményszemléletű számvitelt. Létrehozták a The Australian Accounting Standards Board-ot (AASB), mely segíti az IASB munkáját.

Ausztria: 2014-ben elindították az adoptálási folyamatot.

Bulgária: Módosított pénzforgalmi szemlélet a jellemző, volt kezdeményezés az IPSAS átvételre, de nincs konkrét terv.

Kanada: IPSAS-t tartalmazó eredményszemléletű rendszert alkalmaznak

Horvátország: Módosított pénzforgalmi szemléletet alkalmaznak, nem tervezik az áttérést

Kelet- és Dél-Afrika: Az ESAAG (East & Southern African Association of Accountant-Generals) tagjainak célja az átvétel, amely 2014-ben megvalósulni látszik.

Franciaország: 2006-ban megtette az első lépést a kormányzat, egy eredményszemléleten alapuló beszámoló összeállításával. A magánszektorban a francia GAAP-en alapuló számviteli standarjaik IFRS-t tartalmaznak.

Németország: Nem tervezik az átvételt.

Olaszország: Pénzforgalmon alapuló rendszert és módosított eredményszemléletet alkalmaz, tervezik az IPSAS átvételét.

Az E&Y kutatása a 27 EU tagállam közreműködésével készült, a tagállamok véleményéből egyre valószínűbbnek látszik, hogy az IPSAS-t nem lehet a mostani formájában az EU minden tagállamában bevezetni. Azok nem írnak elő egy kötelezően követendő számviteli gyakorlatot, számos választási lehetőséget biztosítanak, ami korlátozza a harmonizációt. Nem minden költségvetési folyamatra adnak teljes körű leírást, amely szintén az összehasonlítható-

ságot és az alkalmazhatóságot vonja kétségbe. Azonban sokan egyetértenek abban, hogy az IPSAS megfelelő mintául szolgálna az Európai Költségvetési Számviteli Standardok (a továbbiakban: EPSAS) jövőbeni kidolgozásához.

2.2. IPSASB MŰKÖDÉSE (HANDBOOK OF IPSASB, 2014)

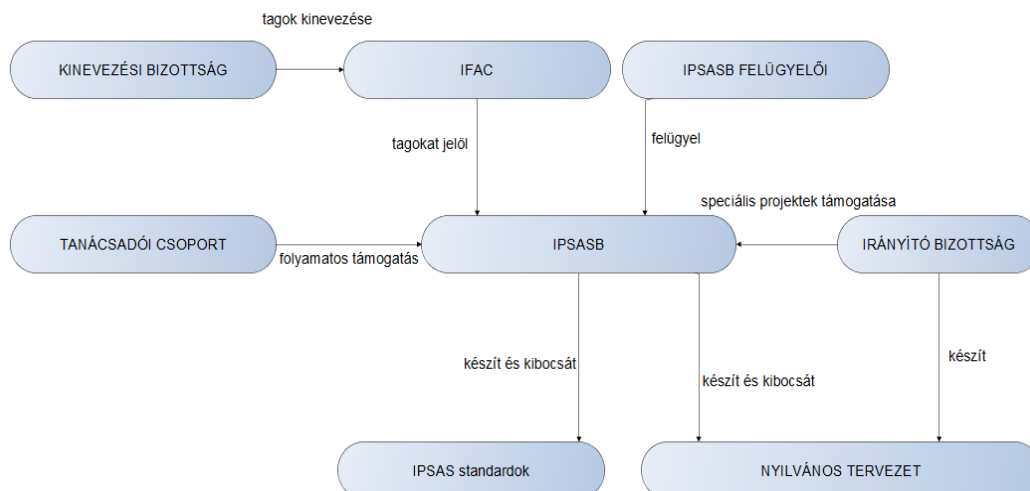
Az IPSASB egy független standardalkotó testület, amelyet az IFAC (International Federation of Accountants) hozott létre 1996-ban.

2.2.1. IFAC

Az IFAC kiszolgálja a közérdeket, a magas minőségű standardok fejlesztésének a hozzájárulásával, tanácsadással, megkönnyíti az adaptálást, hozzájárul egy erősen professzionális számviteli szerveződés fejlesztéséhez valamint kifelé kommunikálja a történéseket. 1977. október 7-én alapították, jelenleg 179 tagból áll, 130 ország és joghatóságot tömörít magába, hozzávetőlegesen 2,5 millió számviteli szakembert képviselve világszerte a közszférában, oktatásban, kormányzatokban, iparban és kereskedelemben. Az IFAC humán erőforrással, kommunikációval és tőkével segíti az IPSASB működését. A szervezet publikálja a kézikönyveket, a standardokat és gyakorolja a szerzői jogokat.

2.2.2. IPSASB tagjai és működésük

18 tagból áll, melyből 15 főt az IFAC tagjai hármat közösen választanak. A három közösségi tag is lehet IFAC tag. A kiválasztási folyamat a „legjobb személy a munkára” gyakorlaton alapul, a legjobb kvalitással és képességekkel kell rendelkeznie a jelöltnek. A tagok az üléseken technikai tanácsadót is igénybe vehetnek, akiknek nincs szavazati jogok. A tagoknak alá kell írniuk egy nyilatkozatot, melyben megerősítik, hogy a közért cselekednek. Az elnököt a Kinevezési Bizottság választja az IFAC tanács ajánlásával. Az IPSASB tagjait 3 évre választják, de közel az egyharmada évente cserélődik. Egy tag két egymást követő időszakot is kiszolgálhat, egyszerre hat évet. Az elnök három egymást követő időszakban, rendkívüli helyzetben a Kinevezési Bizottság bejegyzésével 12 éven keresztül töltheti be a pozíciót. Minden tagnak egy szavazati joga van. Az üléseken az érdekelt szervek szakemberei is részt vehetnek, küldötti státuszban, ezt előzetesen jóvá kell hagyatni.



1. ábra: IPSASB működése

Forrás: saját szerkesztés, Handbook of IPSASB (2014) alapján

Tag	Ország
Andreas Bergmann (elnök)	Svájc
Ron Salole (elnökhelyettes)	Kanada
Ian Carruthers	Egyesült Királyság
Robert Dacey	USA
Mariano D'Amore	Olaszország
Rachid El Bejjet	Marokkó
Sheila Fraser	Kanada
Guohua Huang	Kína
Kenji Izawa	Japán
Thomas Müller-Marqués Berger	Németország
Masud Muzaffar	Pakisztán
Anne Owuor	Kenya
Guy Piolé	Franciaország
Jeanine Poggiolini	Dél-Afrika
Datuk Wan Selamah	Malajzia
Adriana Tiron-Tudor	Románia
Ken Warren	Új-Zéland
Tim Youngberry	Ausztrália

2. ábra: IPSASB tagjai

Forrás: saját szerkesztés, <http://www.ifac.org/public-sector/about-ipsasb/ipsasb-members> alapján

3. IPSASRA TÖRTÉNŐ ÁTTÉRÉS NEMZETKÖZI FOLYAMATA

A nemzetközi példák áttekintése elsősorban arra kíván választ adni, hogy a különböző országok mennyiben tértek át az IPSAS használatára, melyek voltak áttérés lépései, nehézségei, hogyan vélekednek a már bevezetett rendszerről valamint ez a harmonizáció mennyiben volt sikeres. Ehhez a már fentebb említett kutatásokat használtam fel. A felmérések célja tulajdonképpen az EPSAS standardok bevezetése volt, de éppen ezért reális képet és elegendő információt kaphatunk az IPSAS bevezetésének helyzetéről és tapasztalataiból. „Az Eurostat 2012-ben az E&Y felkérésével kérdőíveken gyűjtötte be a tagországok jelenlegi könyvvezetési, beszámolási és auditálási rendszerére vonatkozó szabályozási és gyakorlati információkat. Ennek kiértékelése végett az Eurostat realizálta, hogy nem lehet az IPSAS standardokat egységesen bevezetni minden tagországban, ezért új, kvázi az IPSAS standardokra épülő, de mégis más „európaibb” standardok létrehozására van szükség (EPSAS-ok). 2013-ban a PriceWaterHouseCoopers (PWC) készített újabb felmérést az Eurostat megbízásából a tagállamok könyvvezetési, beszámolási és auditálási rendszerére vonatkozóan abból a célból, hogy a tervezett EPSAS standardok implementációja mit jelentene az egyes tagországoknak.” (részlet az NGM-el készített interjúmból)

3.1. TAPASZTALATOK, NEHÉZSÉGEK A PWC KUTATÁSA ALAPJÁN

A PWC egy 12 hónapot felölelő kutatást közölt 2013 májusában, amely márciusban fejeződött be. Eredetileg 140 országot szerettek volna bevonni a felmérésbe, de végezetül 100 ország adatait tartalmazza az eredmény. 2012. december 17-18-án Brüsszelben rendeztek egy konferenciát, ahol az előzetes eredményeket prezentálták a 43 ország 200 delegáltjának. A PWC kutatása tartalmazza az előadók és delegáltak észrevételeit. A kutatás 10 kulcs üzenetet helyezett előtérbe, amelyek által az eredményeket mutatják be. Ezek közül azokat szeretném kiemelni, amelyek a témámhoz szorosan kapcsolódnak.

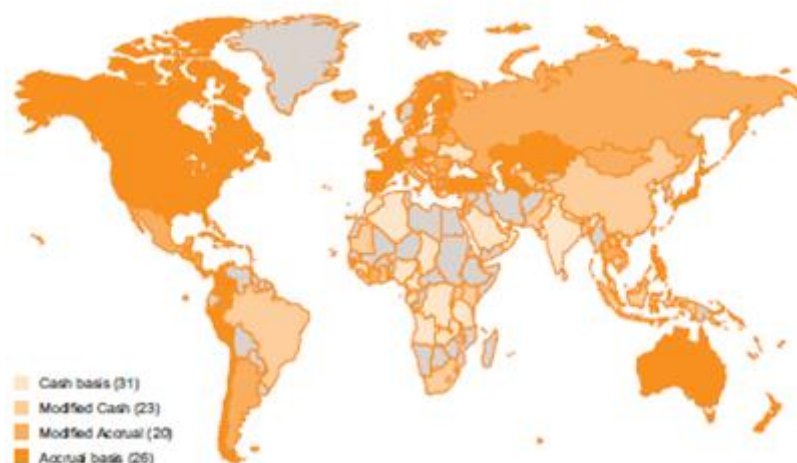
- Nagy diverzifikáció figyelhető meg a számviteli gyakorlatban, de az eredményszemléletű számvitel felé haladó irány egyértelmű.
- A fejlődő országoknál leginkább elvárt az elmozdulás az eredményszemléletű számvitel felé, IPSAS kiszolgálással.
- A költségvetés jórészt pénzforgalmi szemléletben marad.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

- Nagyobb áttekinthetőség és felelősségre vonhatóság, az eszközök és kötelezettségek széleskörű leltározás és értékelés a legfőbb előnyök.
- Több mint 3 év szükséges átlagban az eredményszemléletű IPSAS átvételéhez.
- A képzett személyzet hiánya és az IT rendszeri követelmények a legfőbb kihívások.

3.1.1. Diverzifikáció és a fejlődő országok

Nagy diverzifikáció figyelhető meg a számviteli gyakorlatban, de az eredményszemléletű számvitel felé haladó irány egyértelmű. A közigazgatási számvitel négy klasszikus kategóriába sorolható, haladva a legfejlettebb irányzat felé a következők: pénzforgalmi szemlélet, módosított pénzforgalmi szemlélet, módosított eredményszemlélet, eredményszemlélet.

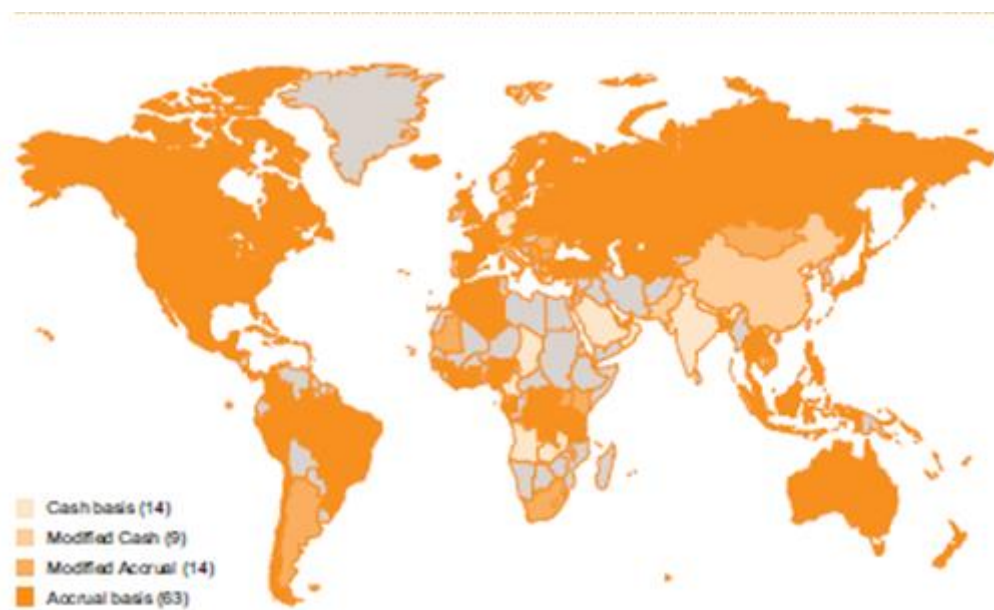
Nagy diverzifikáció fedezhető fel a gyakorlatban világszerte. Pénzforgalmi szemlélet a kezdetleges metódus volt a közszférában éveken keresztül és maradt is a helyén évekig. Növekedik azoknak a száma, akik az eredményszemléletet alkalmazzák a közszférában, de még mindig vannak olyanok, akik a klasszikus modellek keverékét alkalmazzák. A megkérdezett országok 54%-a a pénzforgalmi illetve a módosított pénzforgalmi szemléletet követi, miközben 46 %-uk a eredményszemlélet és a módosított eredményszemléletet alkalmazza.



3. ábra: Államsszámvitel helyzete ma világszerte

Forrás: http://www.pwc.com/en_GX/gx/psrc/publications/assets/pwc-global--ipsas-survey-government-accounting-and-reporting-pdf.pdf, p. 8.

5 éves távlatot megnézve, tisztán látszik a trend: 37 ország kifejezte a szándékát arra vonatkozóan, hogy elmozdul az eredmény szemléletű számvitel felé, feljavítva ezzel 63%-ra az ezt a fajta számvitelt használók rátáját.



4. ábra: Államszámvitel helyzete 5 év múlva

Forrás: http://www.pwc.com/en_GX/gx/psrc/publications/assets/pwc-global--ipsas-survey-government-accounting-and-reporting-pdf.pdf, p.9.

“A pénzfogalmi szemlélet egyszerűen nem fér bele a 21. századba. A befektetők nem biztosak többé abban, amit a kormányzat állít a pénzügyeinek teljességéről és pontosságáról. Nagyobb átláthatóság – nem kevesebb – az, amit most igényelnek, és ami megnövelné befektetők bizalmát”

(Brian Quinn, hitel részleg igazgatója, World Bank, PWC 2012, p.10.)

“Kormányok világszerte elvárják a magáncégektől, hogy átláthatóvá tegyék a könyvelésüket, de a kormányok saját magukkal ezt nem teszik. Az ok, amiért a kormányoknak átláthatóvá kell válniuk nagyon egyszerű ezeknek a cégeknek a számára: tudnunk kell mennyire jól szerepelnek, mi a fiskális politikájuk, bármennyire is sikeresek, mi ezt nem tudjuk jó könyvelés nélkül elmondani.”

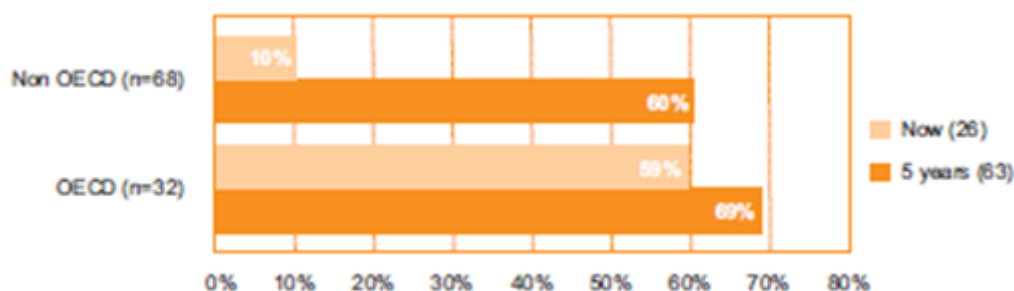
(Ian Ball, vezérigazgató, International Federation of Accountants, PWC 2012, p.10.)

A pénzügyi mérleg célja, hogy hasznos információt nyújtson a felhasználók széles sorának, akik döntéseket hoznak és értékelnek az erőforrások újraelosztásáról valamint felelősség-

re vonhatóak. Ezeknek a céloknak az egyedüli elérése az eredményszemléletű számvittel lehetséges. Széleskörű képet nyújt a kormányzat eszközeiről és kötelezettségeiről, és a pénzügyi kimutatásokról valamint a cash flowkról. Az eredményszemléletű standardok tükrözik a politikai döntések egy hosszabb időszakot átölő gazdasági benyomását. A pénzforgalmi szemlélet egyszerűen nem képes ezekre.

Tehát annak ellenére, hogy mindenki egyetért abban, hogy a közszektornak szüksége van az eredményszemléletre, rengeteg ország nem vezeti be sem az IPSAS-t sem egy IPSAS-on alapuló rendszert.

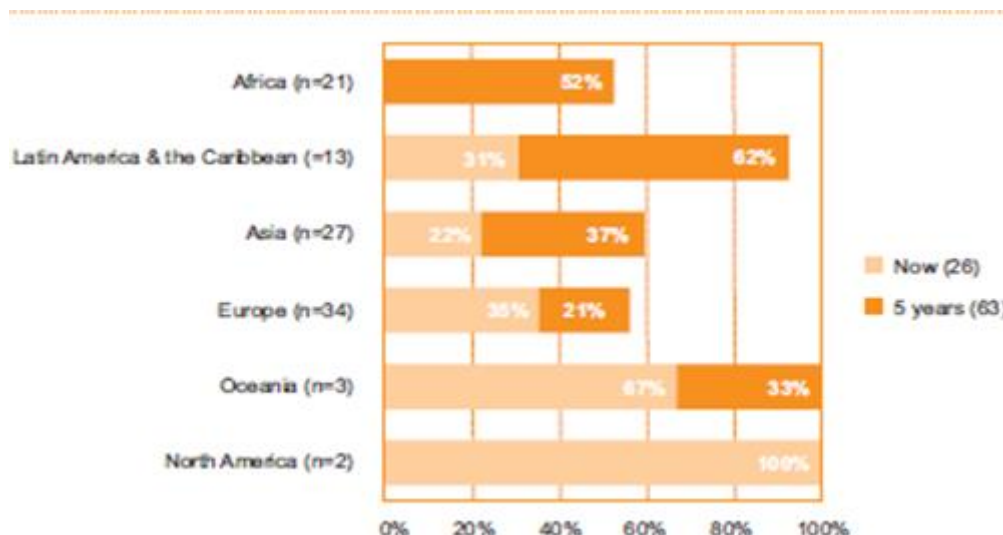
A PWC kutatásának eredményéből látszik, hogy számos fejlődő ország észlelte az áttérésnek a fontosságát. 34 nem OECD tag kifejezte szándékát aziránt, hogy a következő 5 évben áttérnek az eredményszemléletű számvitelre.



5. ábra: OECD és nem OECD tagok az eredményszámvitel tükrében

Forrás: http://www.pwc.com/en_GX/gx/psrc/publications/assets/pwc-global--ipsas-survey-government-accounting-and-reporting-pdf.pdf, p. 11.

10%-a az OECD országoknak, jelenleg pénzforgalmi és módosított pénzforgalmi szemléletű számvitelt alkalmaz, jelezve, hogy át kívánják venni a következő 5 évben az eredmény-szemléletű számvitelt.



6. ábra: Kontinensek az eredményszámvitel tükrében

Forrás: http://www.pwc.com/en_GX/gx/psrc/publications/assets/pwc-global--ipsas-survey-government-accounting-and-reporting-pdf.pdf, p. 12.

A kormányzati számviteli rendszer jobb integrálása és összehasonlíthatósága még mindig kihívás. Az országokon lévő növekedő nyomás miatt (országok hitel besorolása) a befektetők az elmúlt években elvesztették bizalmukat a kormányokkal szemben. A G20 jelenleg is hangsúlyozza az átláthatóságot, a hasonló pénzügyi kimutatásokat a közszférában, beleértve a közszféra mérlegét. Az átlátható számviteli rendszer az egyik megoldás arra, hogy a bizalmat visszaállítsák és egy fenntartható pénzügyi gazdálkodásban működjenek közre.

Az eredményszemléletű számvitelre való áttérés mellett, mely az IPSAS-on alapszik és a fejlesztései jelenleg EU szinten vannak vitatva, más kezdeményezés nincs feljegyezve. **Új-Zéland például, ahol elsők között hajtották végre két évtizeddel ezelőtt az áttérést, központi szinten most tér át az IPSAS-ra.**

3.1.2. A költségvetés

A költségvetés jórészt pénzforgalmi szemléletben marad. 89%-a az országoknak pénzforgalmi alapú költségvetést használ.

“A válság idézte elő a költségvetési reformokat. Jelenleg felkészülünk arra, hogy 2014-2015-ben átvegyük az eredményszemléleten alapuló költségvetést. Mindez elengedhetetlen, hogy a döntések meghozatalánál jobb információk álljanak rendelkezésükre.”

(Juta Maar, állami számviteli részleg vezetője, Pénzügyminisztérium, Észtország, PWC 2012, p.17.)

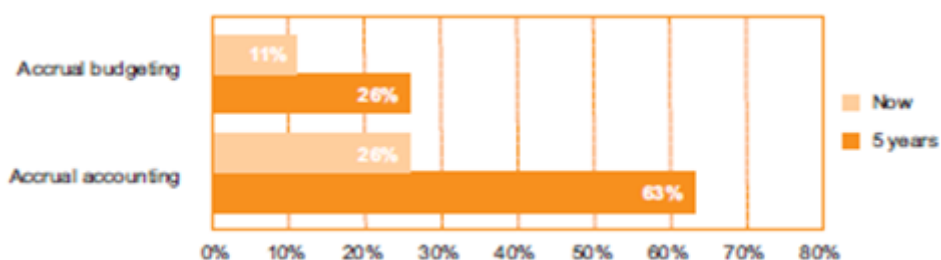
“Eredményszemléletű költségvetés elősegíti a jobb döntéshozatalt, mivel ez az eljárás alatt több fegyelmet ad és biztosít arról, hogy a politikai döntések gazdasági hatása megfontolt lesz. „

(Fergus Welsh, pénzügyi és számviteli részleg vezetője, Treasury, Új-Zéland, PWC 2012, p.14.)

“Egy kiegyensúlyozott számviteli és költségvetési rendszernek értéke van. Miért prezentálnád az eredményeidet a költségvetéstől eltérő módon? Persze összhangba tudok őket hozni, de az összehasonlítás képessége a legsürgetőbb ok.”

(Andreas Bergmann, IPSASB elnök, PWC 2012, p.14.)

Miközben a számviteli oldalon egyértelmű a haladás az eredményszemlélet felé, addig úgy tűnik ez kevésbé jellemző a költségvetési oldalon.



7. ábra: Eredményszemléletű költségvetés és számvitel most illetve 5 év múlva

Forrás: http://www.pwc.com/en_GX/gx/psrc/publications/assets/pwc-global--ipsas-survey-government-accounting-and-reporting-pdf.pdf, p. 17.

Ennek a legfőbb oka az, hogy a költségvetés túl összetett és a politikusok vonakodnak a változás adta értetlenségtől és a bizalmatlanságtól.

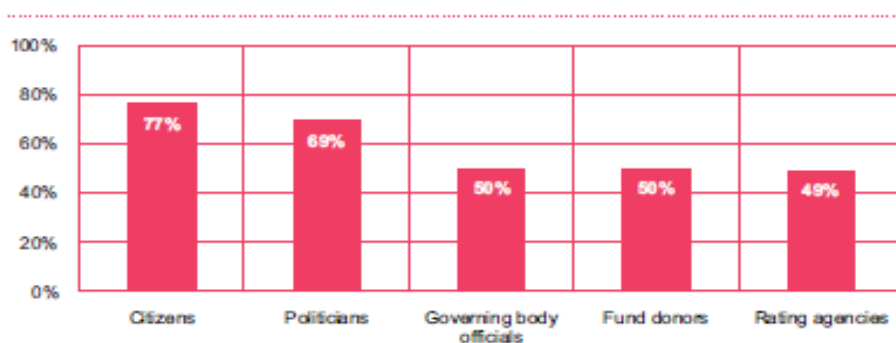
A pénzforgalmi költségvetés egy periódus várt bevételeit és kifizetéseit tartalmazza, az eredményszemléletű költségvetés azáltal nyújt jobb belátást a döntés előkészítésbe, hogy figyelembe veszi a kormány rendelkezéseinek hosszabb időtartamú behatását. A képesség, hogy a költségvetés összehasonlítható legyen a jelenlegi eredményekkel, ugyanolyan fontos, mint a számviteli céloknál. Persze ez az összehasonlítás úgy nehéz, ha a számviteli kimutatások és a költségvetési kimutatások különböző alapokon nyugszanak

3.1.3. A pénzügyi beszámolók érdekeltjei

Az IPSAS-ok vagy az eredményszemléletű standardok felé történő áttérés hasznos lehet a kormányzatban érdekelt feleknek.

A kormány pénzügyi információit részvényesek széles köre használja, mindenkinek közülük érdeke a pénzügyi „egészség”. A pénzügyi információknak átlátszónak kell lenniük azért, hogy hatékonyan lehessen a kormányt felelősségre vonni a közjavak felhasználásáért.

Az állampolgárok tekinthetők az eredményszemléletű számvitelen alapuló mérleg legfőbb haszonélvezőnek. A kutatásban részt vevők szerint az IPSAS-on alapuló beszámoló hasznos lehet az állampolgárok és a politikusok számára, (77 % és 69%).



8. ábra: A pénzügyi beszámolók felhasználói

Forrás: http://www.pwc.com/en_GX/gx/psrc/publications/assets/pwc-global--ipsas-survey-government-accounting-and-reporting-pdf.pdf, p. 20.

Bár azt is meg kell jegyezni, hogy eltérés mutatkozik a fejlett és a fejlődő országok között, utóbbinál kevésbé hasznos ez a befektetőknek és még kevésbé az állampolgároknak.

3.1.4. Az áttérés időtartama

Több mint 3 év szükséges átlagban az eredményszemléletű IPSAS átvételéhez. Az áttérés egy több éves projekt.

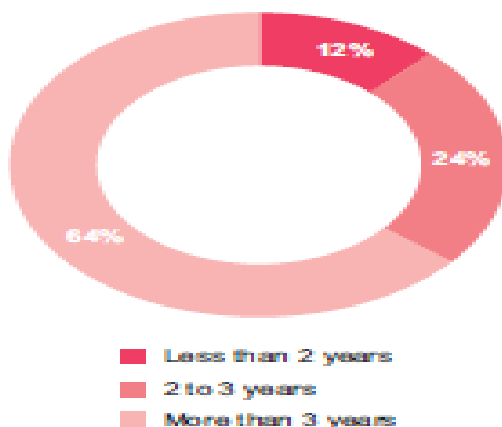
„Az átmenet az eredményszemlélet felé sokkal több, mint egy számviteli gyakorlat, hanem a költségvetés működésének átalakulása. A gondolkodásmód megváltozását igényli.

(Jean-Louis Rouvet, PWC partner, PWC 2012, p.24.)

“Szorít az idő. Gyorsnak kell lenned, de nem túl gyorsnak. El kell fogadni, hogy a reform néhány évet igénybe vesz és lépcsőkben lehet csak haladni.”

(David Litvan, számviteli igazgató, Pénzügyminisztérium, Franciaország PWC 2012, p.24.)

A legtöbb áttérés több mint három éves intenzív munkát vett igénybe. Az áttérés az egész szervezetre vonatkozik, beleértve a rendszerbeli változásokat, az átalakítás folyamatát és az újrafogalmazás szerepét és felelősségét.



9. ábra: Az áttérés folyamatának időtartama

Forrás: http://www.pwc.com/en_GX/gx/psrc/publications/assets/pwc-global--ipsas-survey-government-accounting-and-reporting-pdf.pdf, p. 24.

A PwC IPSAS áttérési metodikája a következő háromfázisú megközelítést javasolja:

- a kezdeti megállapítás tartalmazza a hiány analizálását, amely a sikeres áttérés menetrendjét tartalmazza
- a folyamatban lévő áttérés eredménye az első IPSAS vagy IPSAS-hoz hasonló beszámoló
- a beillesztett fázis biztosítja azt a rendszert, folyamatot, elveket és szokásokat, amelyek átvették az IPSAS-t.

3.1.5. IT rendszer és a képzettség

A képzett személyzet hiánya és az IT rendszeri követelmények a legfőbb kihívások.

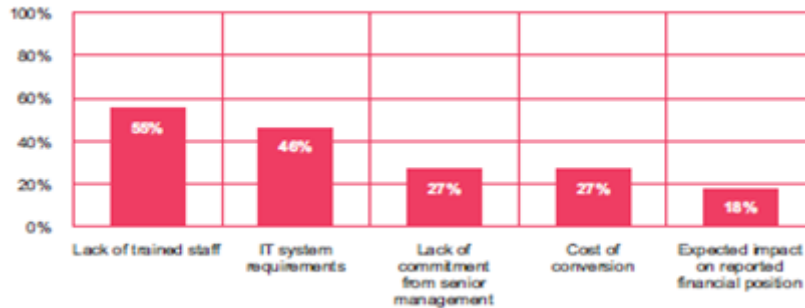
A képzett személyek hiánya a legnagyobb kihívás, egyetemi szakképesítés nem elegendő, profikra van szükségünk 55%-a megkérdezetteknek felismerte, hogy a képzett személyek hiánya egy a három legnagyobb kihívás közül. Az eredményszemléletre történő áttérés jelentős feladatot igényel, ezek mind pénz, idő és erőforrás. Speciális ügyességet igényel és ez általános változást az emberek gondolkodásmódjában a szervezet minden szintjén. IT-nak fejlődnie kell vagy az új rendszert támogatva kell változnia.

Eredményszemlélet sokkal összetettebb, mint a pénzforgalmi szemlélet. Nagyobb technikai-, számviteli szakértelmet igényel és nagyobb részvételt a nem számviteles személyek döntés előkészítő folyamatában. Több mint fele a kutatásban résztvevőknek azonosította ezt a problémát. A kormányok érzékelték, hogy egy jól működő IT rendszernek egy helyen kell rögzítenie és riportolnia a számvitelhez szükséges adatokat.

27%-a megkérdezetteknek mondta azt, hogy az állásfoglalás hiánya a politikusok és vezetés részéről az egyik a top három beazonosított kihívásból. Egy erős állásfoglalás fontos lenne, hogy növeljék a befektetéseket, a kulcs befektetők részvételét a felhalmozásban. Sok ember az előállított számviteli információkból hozza meg a döntéseit.

3.1.6. Az áttérés költségei

A válaszadók 27%-a szerint az áttérés költségei számítanak a három legnagyobb probléma egyikének. Az eredmény számviteli standardokra való áttérés jelentős befektetést igényel, ami nevezetesen az IT és kapacitásbeli fejlesztéseket foglalja magába.



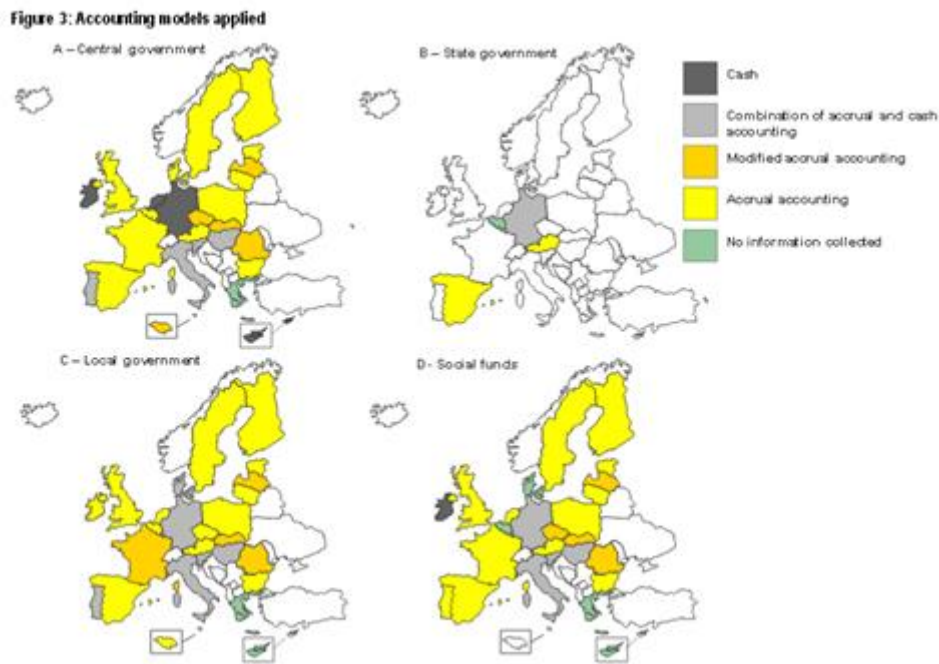
10. ábra: Az eredményalapú számvitel áttérésének kihívásai

Forrás: http://www.pwc.com/en_GX/gx/psrc/publications/assets/pwc-global--ipsas-survey-government-accounting-and-reporting-pdf.pdf, p. 26.

3.2. TAPASZTALATOK AZ E&Y KUTATÁSÁBÓL

Az E&Y 2012 kutatásának elsődleges célja az volt, hogy a 27 EU tagállamban felmérjék a közszféra számviteli helyzetét, a riportolási, auditálási, ellenőrzési szokásokat. A kérdőív második felében kérdezték többek között a jövőbeli terveket és azt, hogy ki milyen szinten szeretné átvenni az IPSAS-okat. Az adatokat összesítve is kiértékeltek, valamint mind a 27 tagállamot egyesével jellemezték különböző szempontok alapján.

Az európai közszféra számviteli helyzete c. ábrából egyértelműen megállapítható, hogy a legtöbb EU tagállam helyi- és központi szinten eredményszemléletű számvitelt alkalmaz a közszférában. Tehát az ebből a tanulmányban is megállapítható, hogy az irány az eredmény-szemlélet felé egyértelmű.



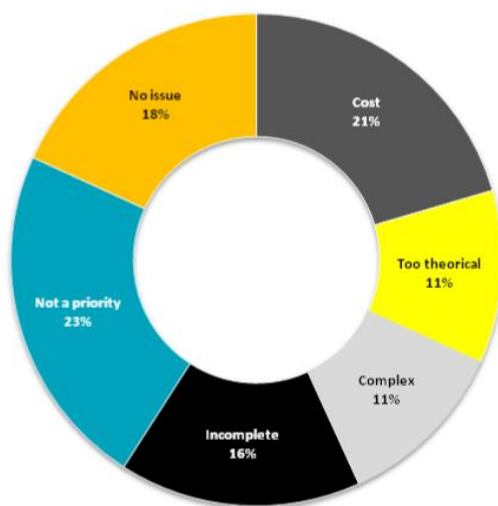
11. ábra: Európai közszféra számviteli helyzete

Forrás: E&Y 2012 kutatás, p. 45.

Megkérték az országokat, határozzák meg milyen tények lennének a meghatározóak, ha IPSAS-ra szeretnének áttérni. A válaszokat a következő kategóriákba sorolták:

- befejezetlen: Ennek a kategóriának a válaszadói úgy gondolták, hogy az IPSAS nem fed le mindent a kormányzati a szektorban. Nagy ürességet láttak a nyugdíjknál, az adóknál. A válaszadók jelezték, hogy az IPSAS-ok nem a legmegfelelőbbek a közszféra számvitelére.
- nem elsődleges: Néhány okból kifolyólag az IPSAS adoptálása nem az elsődleges szempont a válaszadóknál, más számviteli problémákat elsődlegesebbnek tekint, mint az IPSAS-ok szükségességét.
- költségek: A költségek itt nemcsak a személyek átképzésének a költségeit jelentik, szükség van időre és az informatikai rendszerek javítására is.
- túl összetett: Utólagosan sok információra van szükség.
- túl elméleti: Nehezen átvehetőnek és túl elméleti dolognak gondolták az IPSAS-ok adoptálását. A költségvetésben és a pénzügyi menedzsmentben semmi specifikáció nem figyelhető meg az IPSAS részről.
- nincs tény: Néhányan nem jelöltek meg semmit a kérdésre.

A legtöbbjük 23 % mondta azt, hogy nem elsődleges céljuk az IPSAS bevezetése és 21%-uk nyilatkozott úgy, hogy a költségek miatt nem vezetik be az IPSAS-t. 16% szerint kiforratlanok a standardok, 11 -11 % pedig túl összetettnek és túl elméletinek tartják őket. Végezetül pedig 18% egyáltalán nem tervezi az IPSAS bevezetését, legalábbis nem válaszoltak a kérdésre.



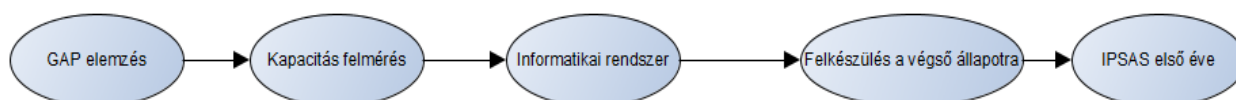
12. ábra: IPSAS-ok átvételéről alkotott vélemény

Forrás: E&Y 2012 kutatás, p.65.

3.3. AZ IPSAS ÁTVÉTELÉNEK EGY LEHETSÉGES FOLYAMATA

Ahogy az eddig láttuk, az IPSAS nem egy kész csomag, amit csak úgy beemelünk egy ország számviteli környezetébe és főként nem ugyanolyan módon. Ez a folyamat országonként mást kíván. Ha megnézzük az országok jelentéseit az adoptálásról egy általános folyamatot lekövethetünk, amelyek a következő elemekből állnak. Le kell futtatni egy GAP analízist, amelyben megállapítható, hogy minden támogatás a rendelkezésünkre áll-e, meg kell állapítani az eltéréseket a jelenleg használt számviteli rendszerünk és az IPSAS között, ki kell emelni azokat az eljárásokat, riportolásokat amelyeken változtatni kell. Ezek nyújtanak alapot, ahhoz miként vezessünk be az IPSAS-t. A következő lépés a kapacitások megállapításának a szükségessége. A jelenlegi és a várható költségeket fel kell mérni. Ha projektként tekintünk erre a folyamatra terveznünk és kalkulálnunk kell minden szóba jöhető fejlesztéssel. Legyen az akár a személyek átképzése. Elengedhetetlen ezután az informatikai rendszer áttekintése. A folyamat tesztfázisaihoz, az ellenőrzéshez és magához a működéshez informatikai eszközök, prog-

ramok és szakértő emberek kellene. Ha minden előkészítő intézkedést megtettünk a végső szakaszába érkeztünk az IPSAS átvételének, meg kell szilárdítanunk a rendszert. Ez magába foglalja a belső ellenőrzést, kockázatok felmérését, auditálásra való képességet. Ezután megkezdődhet az első olyan beszámolási időszak, ahol az IPSAS-t alkalmazzunk, folyamatos ellenőrzések mellett. Folyamatos tanulás és képzés elengedhetetlen része kell, hogy legyen ennek a folyamatnak. Kalkulációk szerint egy ilyen rendszer kiépítése 2-3 évig tart.



13. ábra: Az átvétel lehetséges folyamata

Forrás: saját szerkesztés

3.4. IPSAS LEHETŐSÉGEI ÉS KORLÁTAI, SWOT TÁBLA

Lehetőségei:

- Minden ország egységes szabályokat és gyakorlatot fog az alkalmazni. Ez alapján az országokat egyforma rendszer szerint értékelik. A pénzügyi beszámolásban a befektetők ugyanazokat az adatokat látják majd az egyes sorokban. Biztosítja a pénzügyi feyelmet.
- Az egységességre, elszámoltathatóságra és az átláthatóságra törekszik a nemzetközi szintű bevezetéssel.
- Az IPSASB nem csak a standardok fejlesztésére koncentrálnak, hanem segítséget nyújt az átvétel folyamatában.
- Az IPSASB egy független testület, így nincs elfogultságuk a standardok megalkotásakor.

Korlátai:

- Kutatások kimutatták, hogy a közszeztornak nem annyira elsődleges célja az IPSAS átvétele.
- Néhány IFRS-en alapuló IPSAS standard nem teljesen fedi le a közszeztorra jellemző sajátosságokat.
- Sosem látni előre, mennyi időt vesz igénybe az áttérés, az első IPSAS-on alapuló beszámoló időpontja kérdéses.
- Az IPSASB nem tudja mindenhol érvényesíteni az IPSAS-t, nincs felhatalmazásuk a kötelező bevezetetésre.
- A harmonizációs költségeket nagyon magasak.
- Az IPSAS átvétele nem teljes körű, csak egy ajánlás így számos ország a meglévő számviteli szabályaival együtt használja.

1. táblázat: SWOT tábla az IPSAS harmonizációról

Erősség	Gyengeség
• IPSASB függetlensége • IPSASB segítségnyújtása az áttérésben	• Harmonizációs költségek • Áttérés időtartama • Néhány IPSAS nem fedi le teljesen a kormányzatra jellemző specifikációkat
Lehetőség	Veszély
• Egységesség • Elszámoltathatóság • Átláthatóság • Pénzügyi fegyelem • Azonos hitelértékelés	• IPSASB-nek nincs felhatalmazása a bevezetésre • IPSAS átvétele nem teljes körű

Forrás: saját szerkesztés

4. A HAZAI ÖNKORMÁNYZATI RENDSZER SZÁMVITELI HELYZETE

Magyarországon a pénzforgalmi szemlélet uralkodott a közszféra kiadásainak és bevételeinek számviteli elszámolásával kapcsolatos minden területén, amely jelentős problémákat hordoz/hordozott a tervezéstől kezdve a végrehajtáson át az ellenőrzésig. A rendszer legnagyobb hátránya, hogy a pénzügyi helyzetet nem lehet pontosan megítélni. Az eredményszemléletű számvitel alkalmazása, áttekinthetőbb pénzügyi beszámolót eredményez, elszámoltathatóságot biztosít, a tervezést biztosabb alapokra helyezi, az Európai Bizottság többek között ezért is szorgalmazza az országokat az áttérésre. 2010-ben volt az első törekvés az eredményszemléletű számvitel alkalmazására a közszférában, de feltehetően a magas költségek miatt, ezt a kezdeményezést egy módosítással eltörölték.

4.1. JOGSZABÁLYI HÁTTÉR ÉS AZ ELŐKÉSZÍTÉS SORÁN SZEM ELŐTT TARTOTT CÉLOK

2014. január elsejétől hatályba lépett az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I.11.) Korm. rendelet (továbbiakban új Áhsz.). Az új számviteli rendre történő átállás részletszabályait az államháztartás számvitelének 2014. évi megváltozásával kapcsolatos feladatokról szóló 36/2013. (IX.13.) NGM rendelet tartalmazza. A 2014. évi könyvvizetéshez nyújt iránymutatást az államháztartásban felmerül egyes gyakoribb gazdasági események kötelező elszámolási módjáról szóló 38/2013. (IX.19.) NGM rendelet.

Az új Áhsz. hatálya kiterjed:

- a központi, helyi önkormányzati, helyi és országos nemzetiségi, köztestület költségvetési szervekre
- a fejezeti kezelésű előirányzatokra, elkülönített állami pénzalapok és tb-alapok kezelő szerveire
- a helyi önkormányzatokra, nemzetiségi önkormányzatokra, társulásokra, térségi fejlesztési tanácsokra
- a tulajdonosi joggyakorló szervezetekre az állami vagyon tekintetében és
- a központi kezelésű előirányzatok beszámolási és könyvvizetési feladatait ellátó szervekre.

Hatályát veszítő jogszabályok:

- az államháztartás szervezetei beszámolási és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól szóló 249/2000. (XII.24.) Korm. rendelet
- a kincstári elszámolások beszámolási és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól szóló 240/2003. (XII.17.) Korm. rendelet
- a Magyar Állam nevében tulajdonosi jogokat gyakorló szervezetek rábízott állami vagyonnal kapcsolatos éves beszámoló készítési és könyvvezetési kötelezettségéről szóló 347/2010. (XII. 28.) Korm. rendelet.
- a Nemzeti Földalapba tartozó rábízott földvagyonnal kapcsolatos éves beszámoló készítési és könyvvezetési kötelezettségről szóló 34/2011. (III. 17.) Korm. rendelet (Horváthné, 2014)

4.2. AZ ÚJ ÁLLAMHÁZTARTÁSI SZÁMVITEL FŐ CÉLJAI

„Az egységes államháztartási elszámolások követelménye eddig jobbra csak alapelveként létezett, a gyakorlatban négy külön kormányrendelet szabályozta az államháztartás egyes szereplőinek könyvvezetési és beszámolási kötelezettségét. A külön rendszerek nem tették lehetővé a hiteles, számviteli dokumentumokkal alátámasztható egységes kimutatások elkészítését államháztartás egészére, hisz például a Nemzeti Földalap vagy a Magyar Nemzeti Vagyonkezelő eredményszemléletű könyvelést vezetett, az állam közvetlen bevételeinek és kiadásainak számbavétele pedig ugyan pénzforgalmi szemléletben, de az önkormányzatok és az intézmények számvitelétől eltérően történt. Egy példán keresztül: a helyi önkormányzatok által beszedett gépjárműadó 40%-a a beszedő önkormányzatot, 60%-a a központi költségvetést illeti. Az önkormányzatokat megillető rész elszámolása az önkormányzatok és intézményeik számvitelét, a központi költségvetést illető rész elszámolása pedig az állami adóbevételek és más nemzetgazdasági elszámolások számvitelét szabályozó jogszabály alapján történt. Hasonló mondható el a nemzeti vagyonról. A szaktörvény alapján biztosítani kell ennek egységes számbavételét, ugyanakkor a korábbi szabályozás a vagyon kezelőinek, használóinak széleskörű mérlegelési, értékelési, választási lehetőségeket biztosított, így az értékelés módszertanában semmi egységes nem volt tetten érhető, ráadásul az intézmény centrikus szabályozás miatt jelentős halmozódások is mutatkoztak. További szempont volt, hogy a korábbi pénzforgalmi szemléletű elszámolások nem törekedtek a folyamatokban az államháztartás sajátos gazdálkodási rendjének leképezésére, példaként említhető a költségvetés alapján gazdálkodó

szervezetek esetén oly fontos kötelezettségvállalások elnagyolt könyvelését. Pedig még a pénzforgalmi szemlélet alkalmazása esetén is nyilvánvaló, hogy egy kiadás nem a semmiből keletkezik, az egy korábbi determináció rendezésének záró folyamata. Végezetül megemlítenék az eredményszemléletű adatok előállítására egyre több helyről jelentkező határozott igényt is (gondoljunk például a felsőoktatásban bevezetett önköltség – költség, nem kiadás – számítási szabályokra), amelyeket a pénzforgalmi szemléletű korábbi elszámolások nem tudtak kielégíteni. A változás egyébként egybeesett egy, az Európai Unió által kibocsátott irányelv átültetésének határidejével is, amely szintén előírta az egységes államháztartási számvitel alkalmazását és a publikálandó költségvetési adatok számviteli alátámasztottságát. Az uniós támogatások felhasználására pedig már korábban is szükséges volt eredményszemléletű könyvelés vezetése – párhuzamosan a pénzforgalmi könyveléssel –, mivel az EU a hazai pénzforgalmi módszer szerinti kimutatásokat nem fogadta el. Ez a párhuzamosság most megszűnt.” (részlet az NGM-el készített interjúmból)

Az átálláshoz számos feladatok el kellett végezniük a költségvetési szerveknek, melyekre az alábbi határidők vonatkoztak:

- 2014. február 28.: **2013. évi elemi költségvetési beszámoló** elkészítése a jelenleg hatályban lévő az államháztartás szervezetei beszámolási és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól szóló 249/2000. (XII. 24.) Korm. rendeletben foglaltak szerint
- 2014. március 10. : a Kincstárhoz történő benyújtásának határideje
- 2014. március 31.: **A rendező mérleget** az államháztartás számvitelének 2014. évi megváltozásával kapcsolatos feladatokról szóló 36/2013. (IX. 13.) NGM rendelet 8. § (2) bekezdésében foglaltak alapján
- **A számviteli politika** és az annak keretében elkészítendő szabályzatok módosítására a Szt. 14. §.(II) bekezdésében foglaltakat kell alkalmazni, melynek értelmében jogszabályváltozás hatálybalépését követő 90 napon belül kell a számviteli politikán keresztül vezetni a változásokat. (Horváthné, 2014)

4.3. A HAZAI ÁTTÉRÉS FOLYAMATA AZ EMPIRIKUS KUTATÁSOM TÜKRÉBEN

Kutatásom célja az volt, hogy felmérjem az önkormányzati szektor véleményét az új Áhsz. bevezetésével kapcsolatban illetve az átállási folyamattal kapcsolatos információkat összevethessem a nemzetközi tapasztalatokkal. Mennyiben volt sikeres ez az átállás? Milyen vissz-

hangokat keltett költségvetési intézményeknél? Milyen segítséget kaptak az intézmények a folyamat végrehajtásához? Hogyan értékelik az eddigi eseményeket?

A fővárosi kerületek önkormányzatainak és a megyeszékhelyek önkormányzatainak küldtem ki első körben egy kérdőívet, amely két részből állt. Az első részben egy 1-5-ig (1: egyáltalán nem értek egyet, 5: teljes mértékben egyet értek, NT: nem tudom megítélni) terjedő skálán kellett értékelniük az általam megadott állításokat, melyek az új Áhsz. tartalmával és céljaival voltak kapcsolatosak. Például: *A pénzügyi bevételek áttekinthetőbbé váltak. Kapott adatok jobb alapot teremtenek a tervezésben. A pénzforgalom útja jobban nyomon követhető. Az áttéréssel megvalósult a kitűzött cél, a költségvetési szervek elszámoltathatóvá, átláthatóbbá váltak illetve az általuk előállított információk összehasonlíthatóvá váltak a vállalkozói/piaci adatokkal.* A kérdőív második felében kérdéseket tettem fel, melyek az átállási folyamattal voltak kapcsolatban. Például: *Milyen pozitív és negatív tapasztalatai vannak az átállás folyamatával kapcsolatban? (információáramlás, felkészültség, idő, oktatás/továbbképzés, informatika biztosítása) Milyen pozitív és negatív tapasztalatai vannak a 4/2013. (I. 11.) Korm. rendeletben megfogalmazottakkal kapcsolatban? Mit vár a változástól?*

Kutatásom további részeként egy interjút készítettem a Nemzetgazdasági Minisztérium Államháztartási Szabályozási Főosztályával. A főosztály alkotta meg az új Áhsz-t és segítette/segíti a költségvetési szerveket az áttérésben szakmai vonalon.

4.3.1. Kérdőíves kutatás eredményei

A 21 kerületből, 2 jelezte (XI, XIII), hogy nem kíván részt venni a kutatásban, 13 önkormányzat egyáltalán nem jelzett vissza és csupán 6 önkormányzat küldte vissza a kérdőívet. Ezek történetesen a következők: III., VIII., X., XIV., XVI. és a XVII. kerület. A megyeszékhelyek közül Debrecen és Nyíregyháza jelezte, hogy nem kíván részt venni a kutatásban. 10 városból nem érkezett válasz. A kutatásban részt vevő megyeszékhelyek: Békéscsaba, Miskolc, Salgótarján, Kaposvár, és Zalaegerszeg. Az eredményeim 12 önkormányzat (kerületi szinten 28,57 %; megyei szinten: 27,78%) által visszaküldött kérdőíveken alapulnak.

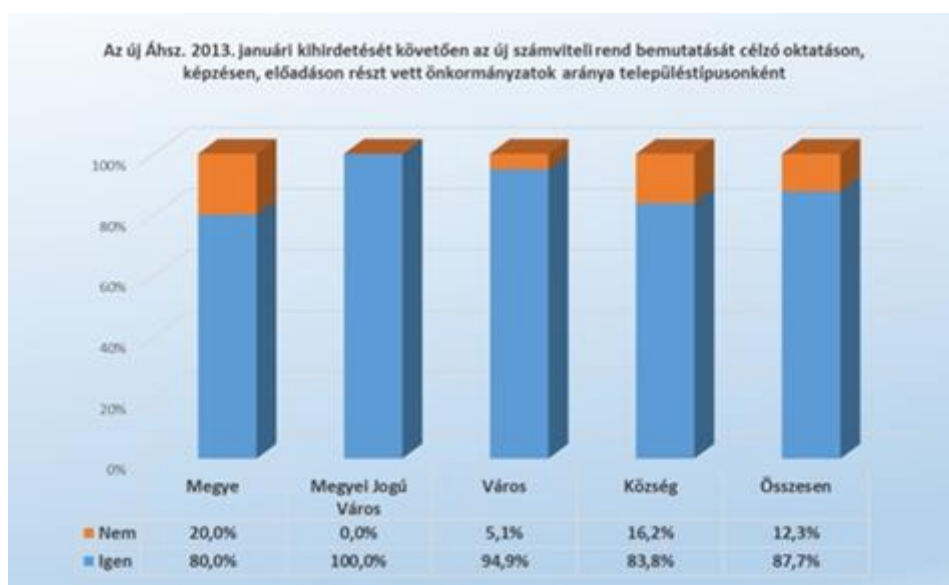
Kutatásom során a beérkezett válaszok csekélyisége miatt és, hogy minél pontosabb információt kaphassak a folyamatról, az Eredményszemléletű számvitelre áttérés tapasztalatai az önkormányzatoknál c. cikket és egyben kutatást, amelyet az ÁSZ munkatársai közölték a Pénzügyi szemlében is felhasználtam.

Az önkormányzatoknak kiküldött kérdőív mellett, egy a Megyei Jogú Városok Szövetsége által készített tanulmány - Összesítő kimutatás az új számviteli törvénnyel kapcsolatos problémákról és a megyei jogú városok önkormányzatainál alkalmazott számítógépes programokról - is a rendelkezésemre állt.

4.3.1.1. A felkészülési időszak (2013) tapasztalatai

Az ÁSZ felméréséből kiderül, hogy az önkormányzatok 63,9%-a 2013. év közben szerzett tudomást arról, hogy az új Áhsz. bevezetésre fog kerülni, 5,2%-a 2013. év végén szembesült ezzel a ténnyel. Előzetesen a jogszabálytervezetet az önkormányzatok 40,1 %-a ismerte meg, 91,3% válaszolta azt, hogy nem volt véleményezési lehetőségük. A véleményezésben részt vevő 8,7 %-ból, azonban 7,5 % nem is élt a lehetőséggel.

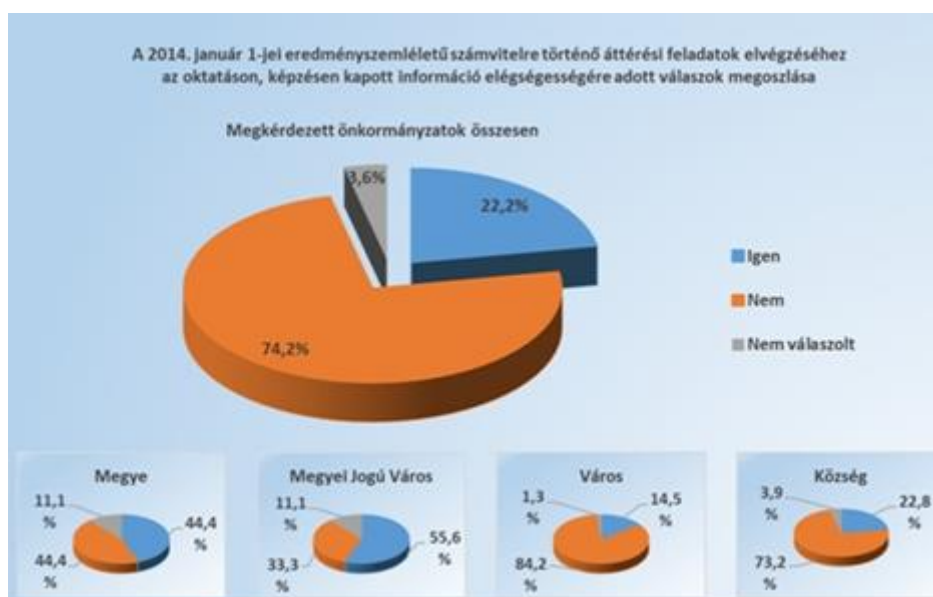
Az önkormányzatok 87,7%-a az új Áhsz. 2013. januári kihirdetését követően részt vett oktatáson, képzésen.



14. ábra: Oktatáson részt vevő önkormányzatok aránya településtípusonként

Forrás: ÁSZ kutatás

Az oktatáson részt vett 221 önkormányzat közel háromnegyede (74,2%) úgy ítélte meg, hogy a képzésen nem kaptak elegendő információt a 2014. január 1-jei áttérési feladatok végrehajtásához, valamint az új számviteli rendszer alkalmazásához.



15. ábra: Az oktatáson szerzett információk elégségessége

Forrás: ÁSZ kutatás

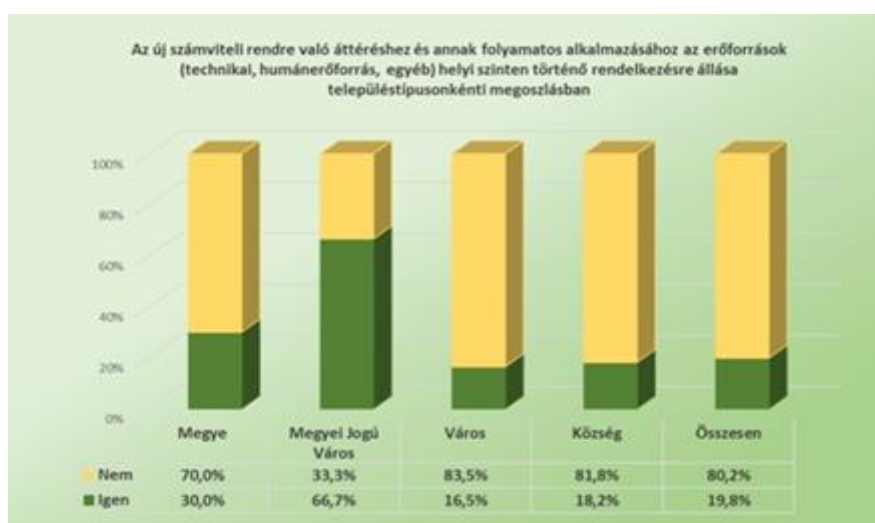
Az új számviteli rendre vonatkozó szabályozás végrehajtási rendelkezéseinek késői megjelenésére (2013. szeptember hónapban) tekintettel az áttérésre és az új számviteli rend alkalmazására a megkérdezett önkormányzatok 85,7%-a (216 önkormányzat) nem tudott időben felkészülni, amely főként a városi (92,4%) és községi (88,3%) önkormányzatokat jellemezte.

A kérdőíves válaszokból szintén az látszik, hogy legjobban az idő hiányzott a felkészülésre. Jelenleg sem tudja egyetlen integrált rendszer sem teljes körűen biztosítani a könyveléshez szükséges feltételeket. Havonta többször is változtat a Magyar Államkincstár az adatszolgáltatáson, képtelenek utolérni magukat a költségvetési szervek. A megnövekedett adatszolgáltatás (havi költségvetési jelentés) az állandó előirányzat módosítással nem életszerű. A továbbképzésekről az volt a tapasztalat, hogy még az oktatók sem voltak képesek a jogszabályok gyakorlatban való alkalmazásával. Nem kaptak megfelelő felkészítést a feladatok végrehajtására, az oktatások jellemzően a jogszabályi változások bemutatásáról szóltak, általánosságban kaptunk információt a változásokról, azonban a helyes gyakorlati alkalmazás ettől szélesebb körű tájékoztatást igényelt volna.

Bonyolította a helyzetet, hogy nagyon sok különféle könyvelési tételt kell újratanulniuk, és ezek a programozóknál is extra kihívásokat jelentettek. A szükséges számítástechnikai szoftverek nem készültek el határidőre. Az eredményszemléletű nyilvántartásra való áttérés érdekében a Magyar Államkincstárnál szükségessé vált az ügyviteli rendszerek, beszámolási

felületek (KGR) megújítása, melyek programok később és program hibákkal lettek közzétéve, ez okozta a beszámolási felületen a beszámolók (rendező mérleg, mérlegjelentések) többszöri újraindítását. Az átállás az egyébként is különösen az év első felében leterhelt pénzügyi dolgozókra hárult. Nem volt lehetőség a megfelelő tesztelésre, nagyon sok hiba jelentkezett a használat során, aminek a korrekciója jelentős többletmunkát eredményezett. A teljesen új könyvelési rendszer bevezetése mellett, folyamatosan kellett az előző év zárlati munkáit elvégezni, illetve a két eltérő könyvelési rendszer közötti átfordítás (rendező mérleg) a szokásoshoz képest többlet feladatot jelentett a beszámoló készítés időszakába. Ugyanakkor a beszámoló készítés határidejénél, illetve a tárgy évi adatszolgáltatások határidejénél nem vették figyelembe az átállás miatti többletfeladatok időigényét.

A választ adó önkormányzatok közül 202-nél (80,2%) helyi szinten - főként a városi (83,5%) és a községi (81,8%) önkormányzatoknál - nem voltak biztosítottak a technikai feltételek, amelyből 179-nél (88,6%) nem állt rendelkezésre működőképessé szoftver az új számviteli rendre való áttéréshez, annak folyamatos alkalmazásához. A programok (szoftver) az előzetes tesztelés hiánya miatt nem működtek megfelelően, folyamatos javítást, fejlesztést igényelt, amely napi szinten akadályozta a számviteli feladatok végzését. 32 önkormányzat (15,8%) jelezte meg, hogy megfelelő hardverrel sem rendelkeztek az új számviteli rendszer zökkenőmentes működtetéséhez. 95 önkormányzatnál (47,0%) elégséges, megfelelő szakmai ismeretekkel rendelkező humánerőforrás sem állt rendelkezésre. Az eredményszemléletű számvitelre történő áttéréshez és alkalmazásához a megyei jogú városok rendelkeztek a legnagyobb arányban (66,7%) megfelelő technikai feltételekkel.



16. ábra: Erőforrások rendelkezésre állása az áttéréshez

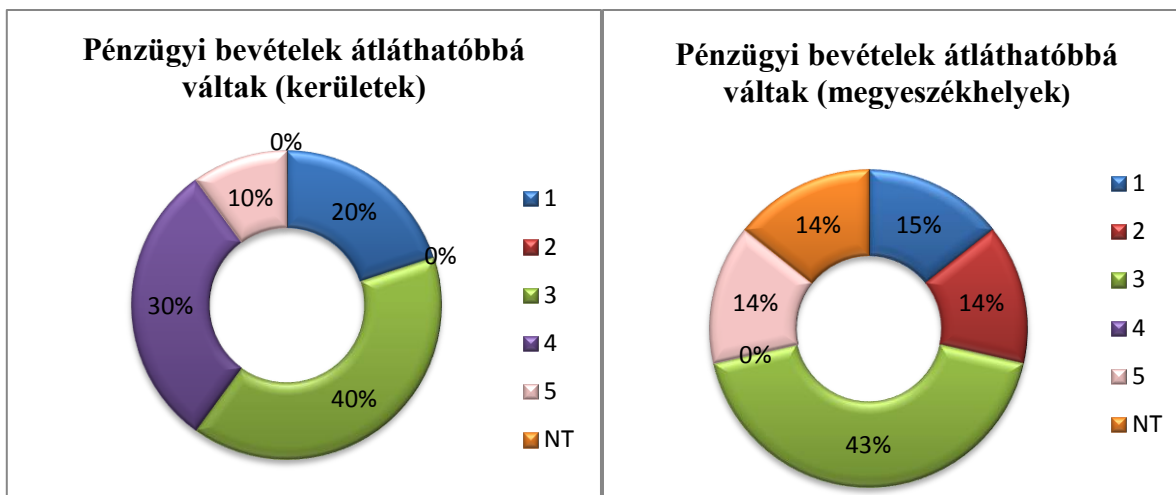
Forrás: ÁSZ kutatás

4.3.1.2. Az új számviteli rend céljainak megvalósulása

Az új Áhsz. céljainak megvalósulását és tartalmi változásáról alkotott képet szerettem volna felmérni az alábbi állításokkal, melyeket 1-5-ig terjedő skálán kellett pontozniuk az önkormányzatoknak. (1: egyáltalán nem értek egyet, 5: teljes mértékben egyetértek, NT: nem tudom megítélni.

- A pénzügyi bevételek áttekinthetőbbé váltak
- Naprakész információkat biztosít.
- Kapott adatok jobb alapot teremtenek a tervezésben.
- A pénzforgalom útja jobban nyomon követhető.
- A közellenőrzés hatékonyabb és eredményesebb lett
- Valósabb, hitelesebb képet kapunk.
- Még nem látni a szemléletváltozás előnyét, idő kell hozzá.
- Nem jellemzőek a közszférára a többéves kihatású gazdasági események.
- Eredményszemléletű számvitel csak a számviteli információs rendszer egységesítése miatt jelentős.
- Teljesítményszemlélet érezhetően javítja a folyamatok minőségét.
- Időbeli elhatárolás kalkulációja nem szükséges a költségvetési szerveknél
- Az áttéréssel megvalósult a kitűzött cél, a költségvetési szervek elszámoltathatóvá, átláthatóbbá váltak illetve az általuk előállított információk összehasonlíthatóvá váltak a vállalkozói/piaci adatokkal.
- A belső és külső érdekeltek információ ellátása javult.

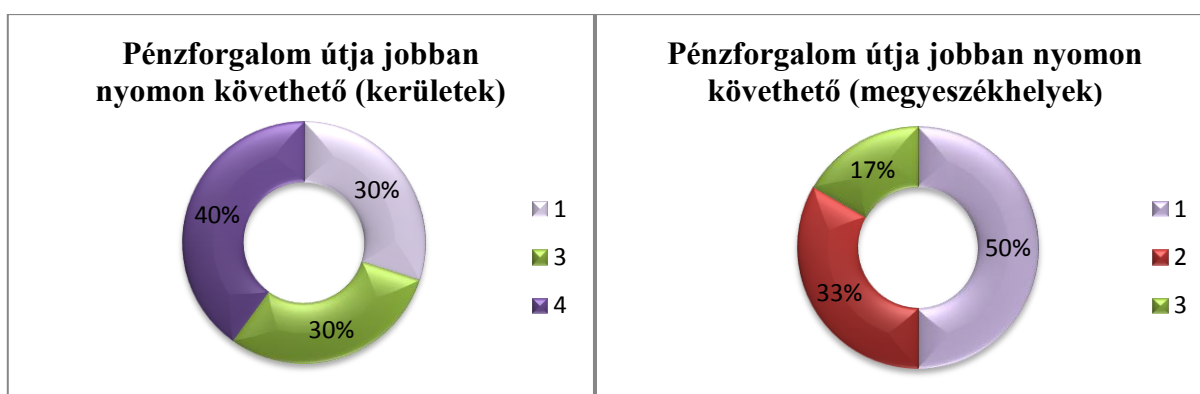
A pénzügyi bevételek átláthatóságára a kerületi önkormányzatok 100%-a az 1-5-ig terjedő skálán jelölt meg egy értéket, összesen 70% adott 3 vagy a feletti értéket, vagyis szerintük ezt a célját már elérte az új Áhsz. A megyeszékhelyek szerint 14% nem tudja megítélni, hogy ez megvalósult-e, 57% adott 3 vagy annál magasabb értéket. Mindkettő ábrából jól látszik, hogy az egyáltalán nem értek egyet kategória 15-20%-ot képvisel.



17. ábra: Pénzügyi bevételek átláthatósága

Forrás: saját szerkesztés, kérdőíves adatok alapján

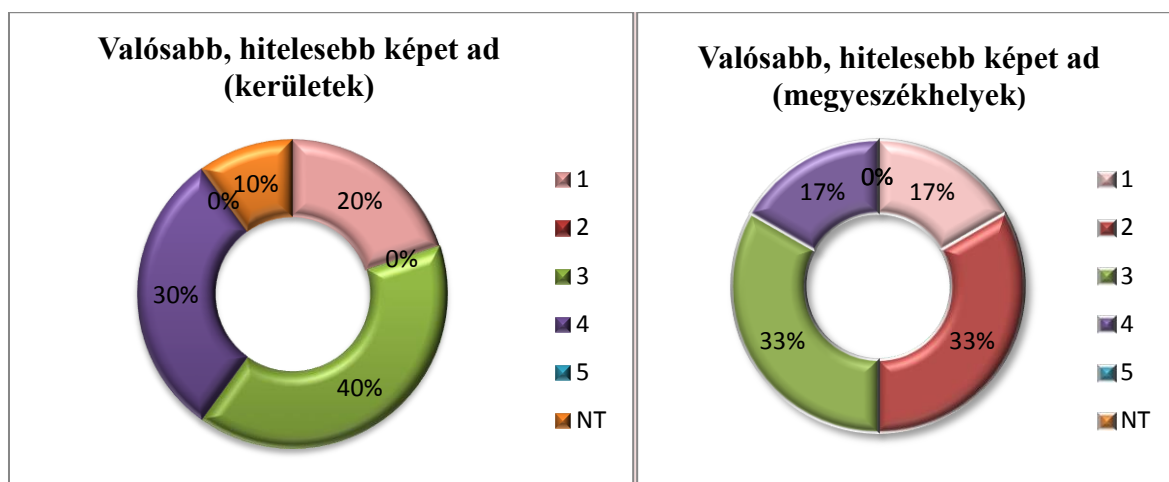
A pénzforgalom útja az új számvitel bevezetésével jobban nyomon követhető (70 % 3-4 kategória), a megyeszékhelyek azonban máshogy látják, 88 %-uk állítja, hogy ez egyáltalán nem valósult meg (1-2 kategória) az új Áhsz bevezetésével.



18. ábra: Pénzforgalom útja jobban nyomon követhető

Forrás: saját szerkesztés, kérdőíves adatok alapján

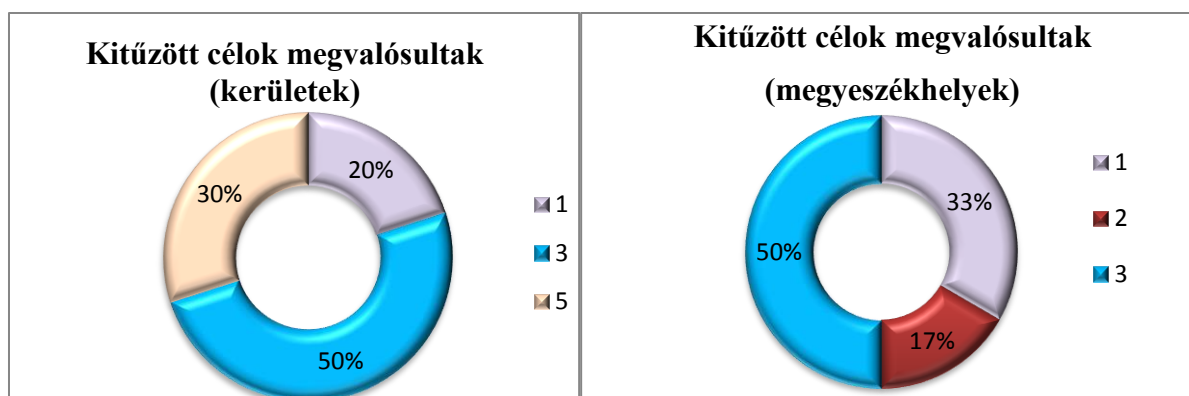
Az eredményszemléletű számvitel egyik fő célja az átláthatóbb gazdálkodás volt. Valószínűbb, hitelesebb képet szeretne minden pénzügyi beszámolót felhasználó kapni, az önkormányzat gazdálkodásáról, ez a számvitelen keresztül az önkormányzatok szerint a következőképpen valósult meg. Azonos arányban (kb. 20%) értenek azzal egyet, hogy ez egyáltalán nem valósult meg. Itt is az figyelhető meg, mint az eddigi eredményeknél, hogy a megyeszékhelyek rosszabbra értékelik a helyzetet. Jelen esetben a kerületek 70%-a ért egyet, hogy ez megvalósult a megyeszékhelyeknél ez az arány 50%.



19. ábra: Valósabb, hitelesebb képet ad

Forrás: saját szerkesztés, kérdőíves adatok alapján

Ahhoz, hogy megalapozott véleményt kaphassunk, a kitűzött célok megvalósulásáról legalább egy évnek el kell telnie. Ez az előzetes felmérés az elmúlt bő félévben tapasztaltakon alapul. Az önkormányzatok közel azonosan értékelik a megfogalmazott állítást, mely szerint megvalósultak az NGM által kitűzött célok az új Áhsz. bevezetésével, vagyis fele részben egyetértenek fele részben nem, itt látszódik valóban, hogy még nem érzékelik teljesen a változtatások hatását a költségvetési szervek.

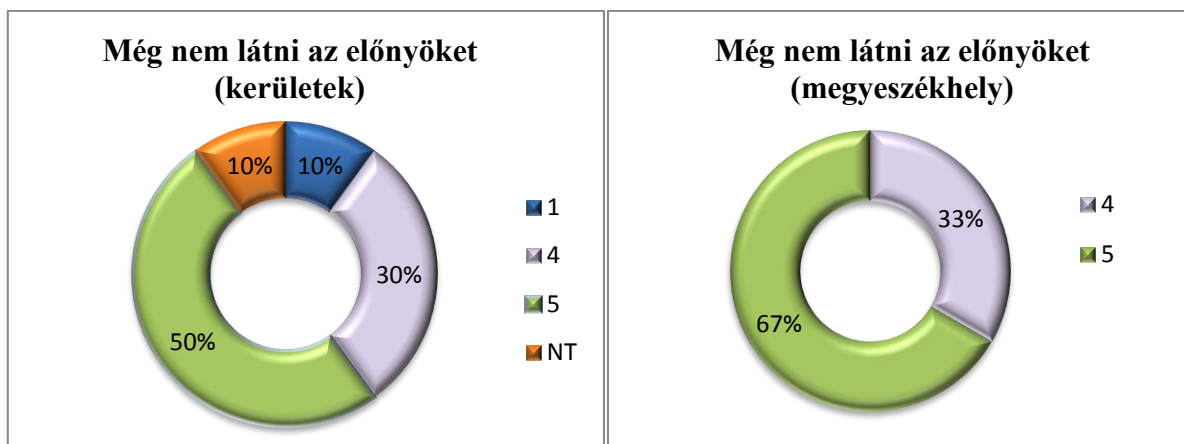


20. ábra: A kitűzött célok megvalósultak

Forrás: saját szerkesztés, kérdőíves adatok alapján

Az eredményszemléletű számvitel által biztosított gyakorlati előnyöknek még nincs értékelhető hatása. Ennek oka egyrészt, hogy a bevezetéstől számítva még nagyon kevés idő telt el következtetések levonásához, másrészt az új számviteli rendszer szerint kialakított informa-

tikai rendszerek még nem biztosítottak megbízható adatokat a célok teljesülésének megítéléséhez, a gyakorlati előnyök értékeléséhez. A megyeszékhelyek 100%-as egyetértett az állítással, amíg a kerületek 10%-as szerint már látni a bevezetéssel kapcsolatos előnyöket.



21. ábra: Szemléletváltás előnyei

Forrás: saját szerkesztés, kérdőíves adatok alapján

Az ÁSZ felméréséből kiderül, hogy a megkérdezettek többségének véleménye szerint az új eredményszemléletű számvitel logikusan felépített, a korábbinál részletesebb és átláthatóbb, továbbá erősíti a gazdálkodási fegyelmet. Segíti a tervezés megbízhatóságát, a kötelezettségvállalás megalapozottabb, jobban átgondolt lesz, a követelések és kötelezettségek alakulásának jövőbeni hatása az új számvitel alkalmazásával könnyebben követhetővé válik

A felmerült problémák ellenére az önkormányzatok összefoglaló értékelése szerint az új eredményszemléletű számviteli rend által nyert információk segíteni fogják a vezetői döntések megalapozottságát. A bevezetéskor megfogalmazott célok hosszabb távon teljesülnek, és az önkormányzatok gazdálkodásában is érvényesülni fognak a gazdaságosság, a hatékonyság, az eredményesség követelményei.

4.3.2. Az áttérés folyamatának összefoglalása és hibáinak feltárása

A 2013-as kormányrendelet kétszer (nyáron és decemberben) változott, de ezek a módosítások nem érintették a könyvelés elveit, technikáit. Tehát a 2013 januárjában kihirdetett rendeletben megfogalmazott eljárásokat egy év alatt kellett volna az önkormányzatoknak elsajátítaniuk és a gyakorlatba átültetniük, ami véleményem szerint elegendő lett volna, ha a lehetőségekhez mérten kihasználják ezt az időszakot. Sok információ látott napvilágot arról, hogy nem fog elindulni a 2014-es évvel az új szemlélet, de ez egyben EU irányelvet sértő lett volna

másrészről az NGM mindvégig cáfolta ezeket a híreszteléseket és figyelmeztette az önkormányzatokat, hogy kezdjék el a felkészülést. A legnagyobb problémát az informatikai rendszerek fejlesztése okozta. Itt megfigyelhető egy párhuzamosság a nemzetközi tapasztalatokkal, mely szerint a legtöbb országnak ezzel volt a gondja. Sokan hangsúlyozták, hogy olyan szakemberekre van szükség, akik kellően átlátják, mit kell átültetni az informatikába. Tehát egyrészt informatikai szakemberek és számviteli szakemberek is szükségesek a megoldáshoz. Azonban az utóbbi feltétel egyáltalán nem valósult meg. Az informatikai átállást későn kezdték és sokan nem számoltak azzal, hogy nem tudják kellő gyorsasággal leképezni az új Áhsz.-t a tesztelésről nem is beszélve. A jelenleg alkalmazott informatikai rendszerek sokszínűsége helyett, egy **egységes informatikai rendszerre való átállás** és egységes, központi adatgyűjtés lett volna a legjobb megoldás. Az **államnak kellett volna felvállalnia** az ezzel kapcsolatos **teendőket és költségeket**, és akár egy teszt évet/fél évet is rá kellett volna szánni az újításokra. A számviteli szakemberek átképzését az NGM kapacitásaihoz mérten igyekezett megoldani, de a probléma, mint kiderült az oktatás módszertanában, annak „gyakorlatmentességében” volt. Itt megoldásként jöhetett volna szóba, egy még korábbi módosítás az államháztartási mérlegképes könyvelői képzésben. Kiemelt óraszámban írták ugyan elő az új ismeretek oktatását, de ez sem segített az önkormányzatokon. A piacra kiszervezett továbbképzések (hatékonyságát megkérdőjelezném) anyagai, nem mindig feleltek meg a jogszabályokba előírtakkal. Az NGM hangsúlyozta, hogy az elsődlegesen a jogszabályokban előírtakat vegyék figyelembe és ne az előadások anyagait. Az új Áhsz.-al kapcsolatos kérdésekre az NGM folyamatosan válaszolt/válaszol így a gyakorlati hiányosságokat ez által ki kellett volna küszöbölni. A későn elkezdett (2013. október) olykor alulszervezett oktatások és a piaci továbbképzések helyett, egy akár márciusban elinduló, **állam által irányított, központi oktatást kellett volna** megszervezni. Ahol az új „tananyagot” elméleti és gyakorlati szempontból is megközeleltik, vagy egy olyan **központi információs oldal létrehozása (Magyar Államkincstár oldalán kívül)**, ahol nemcsak a tájékoztatókat teszik közzé (előzetes jelzés nélkül), hanem az eddig felmerülő problémákat és válaszokat, egy közösen szerkeszthető oldalt, ahol egymást tudják informálni a költségvetési szervek. Az oktatásokat és az ott elhangzott kérdéseket videóra lehetett volna venni és feltölteni, hogy minél több szakember értesülhessen közvetett módon az újításokról, ha esetleg a leterheltség és kapacitáshiány miatt nem tudott elutazni az oktatásra. Ennek az oldalnak a létrehozása elősegítette volna a szemléletváltozást az összes szereplőnél. Ma megnézzük a nemzetközi példákat, ott is létrehozták egy saját weblapot, amelyre az IPSAS-al kapcsolatos tudnivalókat foglalták össze vagy a kormányzat felkért egy külsős céget

(E&Y, PWC) ennek és a folyamatoknak a menedzselésére. Ennek az oldalnak a későbbiekben nagy haszna lehet, ha az EU bevezeteti az EPSAS-okat.

4.3.3. Az új Áhsz. lehetőségei és korlátai, SWOT-tábla a harmonizációról

Lehetőségei:

- Egységes kimutatások az államháztartás egészére.
- Az államháztartás sajátos gazdálkodási rendje leképezhetővé válik, költségvetési adatok számvitelileg alátámaszthatóak.
- Lehetőséget biztosít és alapot ad az IPSAS/EPSAS beemelésére.
- Nemzetközileg összehasonlíthatóbbá váltak a hazai adatok.
- Az egységességre, elszámoltathatóságra és az átláthatóságra törekszik.
- Az önköltségszámítás több figyelmet kap az eredményszemlélet által

Korlátai:

- Az informatikai rendszerek nem egységesek, még nem kezelik le teljes körűen a változtatásokat.
- A határidők gyors betartására való törekvésben az adatszolgáltatás minősége megkérdőjelezhető.
- Nem volt a bevezetést megelőző tesztidőszak, fennáll a lehetősége, hogy a hibákat nem veszik észre.
- Szakmai lemaradás figyelhető meg az adatokat előállítók körében.
- Információáramlás nem a legmegfelelőbb a kormányzat és a költségvetési szervek között.
- Erőforrás hiánnyal küszködő költségvetési szervek, túlterhelt dolgozók.

2. táblázat: SWOT tábla az új Áhsz. harmonizációjáról

Erősség	Gyengeség
• Oktatások szervezése • Folyamatos segítségnyújtás • Kormányzati szerepvállalás	• Informatikai rendszerek fejlesztése • Áttérés rövid időtartama • Átképzések, szakértelem hiánya
Lehetőség	Veszély
• Egységesség • Elszámoltathatóság • Átláthatóság • Önköltségszámítás • Összehasonlíthatóság	• Adatszolgáltatás minősége • Visszacsatolás, ellenőrzés hiánya

Forrás: saját szerkesztés

5. A HARMONIZÁLT EURÓPAI KÖLTSÉGVETÉSI SZÁMVITELI STANDARDOK (EPSAS) KIDOLGOZÁSA FELÉ

A nemrég lezajlott görög válság demonstrálta legjobban, hogy a pénzügyi beszámolók megbízhatatlanok. Sokan egyetértenek abban, hogy ez a pénzügyi válság rávilágított arra, hogy az euro övezetben meg kell erősíteni a kormányzatok gazdasági szerkezetét. A 2011/85/EU irányelv hiába követeli meg az EU tagállamoktól a költségvetési keretelvek betartását, sokkal átláthatóbb adatok szükségesek a kormányok pénzügyi helyzetéről. Az Eurostat ezért is kezdeményezett egy kutatást arról, hogy az IPSAS-ok az EU tagállamoknál mennyire képesek kiszolgálni ezt a kérést. A válaszadók csupán 38%-a igazolta, hogy az IPSAS megfelelő a feladatok ellátására. Tehát nem olyan biztos, hogy az IPSAS az ideális megoldás az EU számára.

5.1. AZ EPSAS FELÉ IDŐRENDEN

- Az Európai Bizottság 2010 őszén elkészítette az európai gazdasági kormányzásról szóló jogszabályi csomagjavaslatot, amelyet az Európai Parlament és Tanács 2011 novemberében fogadott el. A hatos csomagon belül a 2011/85-ös EU irányelv hangsúlyozza a teljes körű, megbízható, a tagállamok közötti összehasonlíthatóságot biztosító költségvetési adatok meghatározó szerepét a tagállamok költségvetési felügyeletében.
- 2013 márciusában elfogadták az Európai Bizottság jelentését az IPSAS alkalmazhatóságáról, amelyben egyértelműen kifejtik, hogy előnyei vannak az egységes eredmény-szemplétnak az EU-ban, de az IPSAS jelenlegi formája nem alkalmazható, de az EPSAS kialakításában nagy szerepe lehet.
- 2013 májusában konferenciát tartottak Brüsszelben, ahol az EPSAS növekvő politikai támogatottságot kapott.
- Az Eurostat két munkacsoportot szervezett az EPSAS kialakításának előkészítésére. Az egyik az EPSAS lehetséges jövőbeli irányítási rendszeréről, alapelveiről szóló véleménycserére jött létre. Itt összeállítottak egy vitaanyagot az EPSAS kialakításának struktúrájáról, melyet véleményezésre megküldtek, de ennek az eredmények az össze-sítése még folyamatban van. A véleményezés előzetes eredményeiből érdekesség, hogy a német helyi önkormányzatok a harmonizált számviteli szabályok ellen foglaltak állást. A másik munkacsoport az EPSAS Standards Task Force, amelynek első ülésére 2014 februárjában került sor. Ez utóbbi munkacsoportban a javasolt számvite-

li standardok inkább technikai/szakmai jellegű megbeszélése folyik majd. (Fejszák, 2014)

5.2. AZ EPSAS BEVEZETÉSE

Fontos szempont az EPSAS kialakításakor, hogy azok sem az IPSAS-tól, sem az IFRS-től ne térjen el, hiszen a költségvetési ellenőrzés alá tartozó gazdálkodó egységeknek már IFRS szerint kell jelenteniük. Figyelni kell az ESA-tól való különbségek csökkentésére is, hogy teljes körű, integrált rendszerek jölessenek létre. Az EPSAS bevezetése fokozatosan és középtávon valósulna meg, amely elsősorban a legfontosabb számviteli kérdésekre korlátozódna, például a bevételekre és a kiadásokra; a nem pénzügyi eszközökkel pedig később foglalkoznának. Meg kell jelölnie a legfőbb határidőket, ezáltal konkrét ütemtervet kell előterjeszteni. Keretrendeletben rögzítenék a konkrét irányítási rendszert valamint a standardokat, mely keretelveket a tagállamokkal együtt dolgoznának ki.

„2015 végére születhet meg a keretszabályozási javaslat. Ezt követően, a keretszabályozásnak megfelelően 2020-ig történne meg a standardok kialakítása és bevezetése a tagállamokban. A tagállamok közötti egyeztetések, a lehetséges viták lefolytatásának időigényét figyelembe véve ez nagyon ambiciózus célnak tekinthető. Az ülésen résztvevők közül többen kételkedőknek adtak hangot, hogy reális-e ez a határidő. Az Eurostat részéről ezzel kapcsolatban úgy nyilatkoztak, hogy szükségét érezték, hogy ne szabjanak túl távoli határidőt a standardok kialakításának és bevezetésének, hogy a folyamat ne veszítse el a lendületét.” (Fejszák, 2014)

A keretrendelet megalkotásra során a 32 eredményszemléleten alapuló IPSAS standardot sorolnák különböző kategóriákba, aszerint, hogy melyiken kell kisebb módosításokat végrehajtani, melyek azok, amelyeken már nagyobb volumenű változtatások szükségesek és a harmadik csoport lenne a teljes átalakítás. A tagállamok felkérést kapnának, hogy végrehajtási tervet dolgozzanak ki. Az Európai Bizottságnak figyelembe vette a hatásvizsgálat lefuttatását, azoknál az országoknál, akiknek van tapasztalatuk az IPSAS bevezetéséről. A folyamat meghatározása során gondosan mérlegelték kell az egyes tagállamok kiindulási helyzetét.

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

6. ÖSSZEFOGLALÁS

A dolgozat elsősorban az IPSASB által kibocsátott IPSAS-okra koncentrált. IPSAS a közszféra számára egyforma eredményszemléleten alapuló szemléletet ad, amelyet világszerte bevezettek a saját számviteli rendszerekbe. Az IPSAS-ok úgy lettek kialakítva, hogy a közszektor számára egy általánosan elfogadott pénzügyi beszámolót támasszanak alá. A standardok javítják a pénzügyi beszámolók minőségét, elszámoltathatóságát, átláthatóságát biztosít azok számára, akik ezeket az eljárásokat átveszik. 32 eredményszemléleten alapuló és egy pénzforgalmon alapuló standard lett megalkotva. Az IPSASB, IFAC részeként, fejlesztette ki az IFRS standardokon alapuló IPSAS-okat a közszektor számára.

Egy nemzetközi irányvonal kezd kibontakozni az IPSAS felé, mint az eredményszemlélet a közszférában, de még mindig hatalmas diverzifikáció figyelhető meg a különböző számviteli irányzatok és gyakorlatok között. A kutatások rámutattak arra, hogy ez a lassú folyamat a világ minden országában felfedezhető. A dolgozatomban bemutattam az IPSAS-okban rejlő lehetőségeket, valamint a korlátokat. Egy SWOT-táblában foglaltam össze az eddig a kutatásokból leszűrt eredményeket. **Az eredmények alapján igazoltam a hipotézisemet, mely szerint az áttérési hajlandóság a költségek és a standardok kiforratlansága miatt nem növekszik.**

Egy új számviteli rendszer adaptálása hatalmas változást okoz a kormányzatok egészében. A számviteli rendszerek országokénti különbözősége révén, az IPSAS átvétele is más-hogy fog megjelenni egy ország szervezetében. Ámbár, egy általános adaptálási folyamat lekövethető minden országban. De az kimondható, hogy a standardok még nem teljesek, nem elég stabilak, a gyakorlati megközelítés hiányzik belőlük és nem tudják őket mindenhol érvényesíteni. **A dolgozatomban bizonyosságot nyert az első hipotézisemben megfogalmazott állítás. Az országok ugyan elismerik az eredményszemléletű számvitel előnyeit és szükségességét, de az IPSAS-ok nem biztos, hogy a legalkalmasabbak erre a feladatra.**

A hazai áttérés 2013-ban kezdődött el az új Áhsz. megjelentetésével. 2014. január 1-jével vezették be az új számviteli szemléletet. A felkészülés azonban nem volt problémamentes. Először is az információáramlással voltak gondok, sokan nem tájékozódtak megfelelő időben a jogszabályról és a Magyar Államkincstár honlapján közzétett segédletekről. Az egy éves felkészülési időszakban későn kezdtek el az önkormányzatok a ráhangolódást a változásokra. Nem mindenki hitte el, hogy ez a Korm.rendelet életbe lép a következő évtől. Az NGM

kapacitásaihoz mérten megpróbálta az időszakot zökkenőmentessé tenni, a beérkezett kérdésekre folyamatosan válaszoltak, oktatásokat szerveztek, amelyeken a főbb változásokat foglalták össze. Azonban ezek a képzések nem nyújtottak elegendő információt a gyakorlati alkalmazáshoz. Többen hiányoltak egy gyakorlati eljárást, példákat tartalmazó segédletet. Az így is túlterhelt pénzügyi és számviteli dolgozóknak továbbképzéseken kellett részt venniük, hiszen nem volt elegendő szakmai tudás az új számviteli ismeretekhez. Az államháztartási mérlegképes könyvelői képzésen és a továbbképzéseken fajsúlyosabb szerepet kapott az új ismeretek oktatása. Az időhiány és leterheltség főleg a 2014. első negyed évében volt a legnagyobb. A rendező mérleg, a költségvetés, a beszámoló elkészítése és határidőre való elküldése az adatszolgáltatás minőségére hatott a leginkább. Az adatok ellenőrzésére nem volt elegendő idő, és semmilyen visszacsatolás nem érkezett az adatok helyességéről. Gondot okozott/okoz az informatikai rendszerek fejlesztése. A fejlesztések nem abban az ütemben haladtak, ahogy azt tervezték. Az intézményenként más-más szoftverek használata helyett, egy egységes informatikai rendszer bevezetése lett volna a legjobb megoldás, amely a későbbiekben is számos előnyhöz juttathatta volna az államháztartási adatszolgáltatást. **Abban egyetértettek az önkormányzatok, hogy a számviteli változtatásokra szükség volt és az új Áhsz. idővel eléri a kitűzött célokat, de nem voltak felkészülve kellőképpen az áttérésre.**

Nemzetközi szinten az áttérés 2-3 évet vesz igénybe és lépcsőzetesen kerül bevezetésre az újítás. **A hazai áttérés folyamatának egy-egy mozzanata megfelel a nemzetközi módszertannak, de nem lehet egyértelműen azt mondani, hogy azok harmonizálnak egymással.**

Az Európai Bizottság kifejezte szándékát a saját EPSAS standardok megalkotása iránt, amelynek keretében az IPSAS-okat alkalmazzák. Csak az EU tagállamaiban lenne kötelező a használatuk, ezzel javítanák a bizalmatlanságot és egységességet, elszámoltathatóság biztosításának. A következő öt év az EPSAS kidolgozási és bevezetési folyamatának az egyeztetésével és a kész standardok gyakorlatba való átültetésével fog foglalkozni. Azonban számos olyan kérdés felmerül egy ilyen nemzetközi harmonizáció során, amely további kutatásokat igényelnének. Valóban lehetséges egy globális adaptáció? A számviteli harmonizációt a világban egy olyan szervezetnek kell irányítania, mint az EU vagy esetleg jobb lenne egy kormányok által delegált független szakértőkből álló csoport? Jó ötlet az EU-ban a közös számviteli bevezetésének a kényszerítése, látva a felmerülő erőforrás szükségletet és költségeket?

Irodalomjegyzék

- Adhikari, P. - Mellemvik, F. (2011). The rise and fall of accruals: a case of nepalese central government. pp.123-143.
<http://emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/20421161111138495> (letöltve: 2014.08.15.)
- Adriana T. (2006): Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector.
http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=906813 (letöltve: 2014.09.05.)
- Allen, R. (2009). The challenge of reforming budgetary institutions in developing countries.
<https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2009/wp0996.pdf> (letöltve: 2014.08.15.)
- Anessi-Pessina, E.- Steccolini, I. (2007). Effects of budgetary and accruals accounting coexistence: evidence from Italian local governments. pp. 113-131.
<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1468-0408.2007.00422.x/abstract> (letöltve: 2014.10.31.)
- Barry N.(2005): Accrual accounting.
<http://www.camagazine.com/archives/printedition/2005/dec/regulars/camagazine21460.aspx> (letöltve: 2014.09.05.)
- Barton, A. (2009). The use and abuse of accounting in the public sector financial management reform program in Australia. Abacus, pp. 221-248.
<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/abac.2009.45.issue-2/issuetoc> (letöltve: 2014.08.16.)
- Barton, A. (2011). Why governments should use the government finance statistics accounting system. pp. 411-445.
<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/abac.2011.47.issue-4/issuetoc> (letöltve: 2014.08.17.)
- Bathó F. (2012): Melyik úton merre tovább? Az eredményszemléletű számvitelre történő áttérés elvi programja
<http://www.asz.hu/penzugyi-szemle-cikkek/2012/melyik-uton-merre-tovabb-az-eredmenyszemleletu-szamvitelre-torteno-atteres-elvi-programja/426-443-bathof-2012-4.pdf> (letöltve: 2014.09.05.)
- Bento M.(2013): international experiences with accrual budgeting in the public sector.
http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S151970772013000200002&script=sci_arttext&tlng=en (letöltve: 2014.09.05.)
- Berit A. (2013): The need for harmonised, accruals-based European Public Sector Accounting Standards from a German perspective.
http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/conferences/documents/epsas_docs_2013/full_paper_Adam.pdf (letöltve: 2014.09.05.)
- Ciaran C. (2010): Accrual Accounting in the Public Sector.
<http://www.cipfa.org/regions/republic-of-ireland/accrual-accounting-and-financial-reporting> (letöltve: 2014.09.05.)
- Deloitte (2013): IPSAS in your pocket
<http://www.iasplus.com/en/publications/public-sector/dt-ipsas-summary-2013>(letöltve: 2014.09.05.)
- E&Y (2012): Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States.
http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government_finance_statistics/documents/study_on_public_accounting_and_auditing_2012.pdf (letöltve: 2014.09.05.)

- E&Y(2012):Transparency in public sector accounting.
http://www.ey.com/GL/en/Industries/Government---Public-Sector/Transparency-in-public-sector-accounting_Survey-results---accounting-system-trends (letöltve: 2014.09.10.)
- E&Y(2013): IPSAS Outlook 2013 August
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY__IPSAS_Outlook_August_2013/\\$FILE/EY-Outlook-IPSAS-Aug2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY__IPSAS_Outlook_August_2013/$FILE/EY-Outlook-IPSAS-Aug2013.pdf) (letöltve: 2014.10.31.)
- E&Y(2013): IPSAS Outlook 2013 November
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY__IPSAS_Outlook__November_2013/\\$FILE/EY-IPSAS-Outlook-November2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY__IPSAS_Outlook__November_2013/$FILE/EY-IPSAS-Outlook-November2013.pdf) (letöltve: 2014.10.31.)
- E&Y(2013): IPSAS Outlook 2014 March
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY__IPSAS_Outlook_%28FebruaryMarch_2014%29/\\$File/EY-IPSAS-Outlook-Mar2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY__IPSAS_Outlook_%28FebruaryMarch_2014%29/$File/EY-IPSAS-Outlook-Mar2014.pdf) (letöltve: 2014.10.31.)
- E&Y(2014): IPSAS Outlook 2014 July
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-IPSAS-Outlook-July2014/\\$FILE/EY-IPSAS-Outlook-July2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-IPSAS-Outlook-July2014/$FILE/EY-IPSAS-Outlook-July2014.pdf) (letöltve: 2014.10.31.)
- Európai Bizottság (2004): Az EU számviteli rendszerének korszerűsítése - A vezetők jobb tájékoztatása és nagyobb áttekinthetőség. Útmutató az EU új beszámoló készítési rendszeréhez
http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/modern_accounts/modernising_EU_accounts_hu.pdf (letöltve: 2014.10.10.)
- Fejszák T. (2014): Uniós számvetősékek véleménycseréje az európai államháztartási számviteli rendszerek harmonizálásáról
<http://www.aszhirportal.hu/hu/nemzetkozi-hirek/unios-szamvevoszekek-velemenycsereje-az-europai-allamhaztartasi-szamviteli-rendszerek-harmonizalasarol> (letöltve: 2014.11.02.)
- Györffy Dezső (2013): Az államháztartás új számvitele.
http://www.google.hu/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=4&ved=0CC0QFjAD&url=http%3A%2F%2Fwww.mkvk.hu%2Fletolthetoanyagok%2Ftagozatok%2Fkoltssegvetesi%2F20131130_GyorffyDezso.ppt&ei=DtBbVOvqBYOuogSjh4CYCg&usg=AFQjCNH0koakt2yNMc-ebgPwuUIozFL5tQ&bvm=bv.78677474,bs.1,d.cGU (letöltve: 2014.09.01.)
- Horváthné A. J. (2013): Új államháztartási számvitel – II. rész, Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat 2013/12., pp. 552-553.
- Horváthné A. J. (2013): Új államháztartási számvitel – I. rész, Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat 2013/11., pp. 512-513.
- Horváthné A. J. (2014): Új államháztartási számvitel – III. rész, Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat 2014/1, pp. 24-26.
- Jones, R.- Lüder, K. (2011). The federal government of Germany's circumspection concerning accrual budgeting and accounting. pp. 265-270.
<http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09540962.2011.586237#.VFv1RMnuYjs> (letöltve: 2014.08.15.)
- Joseph J.(2013): Why we need accrual accounting in Washington
<http://thehill.com/blogs/congress-blog/economy-a-budget/322139-why-we-need-accrual-accounting-in-washington> (letöltve: 2014.09.05.)
- Liliné F. I. (2014): Előzetes Államháztartási szervezetek számlakeret-tükör 2014 Budapest, Saldo
- Magyar Államkincstár oktatási anyagok
http://www.allamkincstar.gov.hu/kincstar/oktatasi_anyagok/2 (letöltve: 2014.10.01.)

- Matukovics G. (2004): A számvitel jövőjének egyes kérdéseiről. – Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat, 46. évf. 2. szám, pp. 64-71.
- Mészáros L.(2014): Számviteli kormányrendeletek módosítása 2014-ben, Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat 2014/1, pp. 18-21
- MTI (2012): Jobb lenne az önkormányzatoknak az eredményszemléletű számvitel. <http://ado.hu/rovatok/szamvitel/jobb-lenne-az-oenkormanyzatoknak-az-eredmenyszemleletu-szamvitel> (letöltve: 2014. 10.31.)
- Nicholas D. (2010): Accrual Accounting and The Australian Public Sector – A Legitimation Explanation. <http://ro.uow.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1075&context=aabfj> (letöltve: 2014.09.05.)
- Nick M.(2013): Governments using accrual accounting set to soar. <http://www.publicfinanceinternational.org/news/2013/05/governments-using-accrual-accounting-set-to-soar/> (letöltve: 2014.09.05)
- Polyák I. (2008): A költségvetési számvitel „accruals” szemléletének aktuális kérdései, és alkalmazhatósága Magyarországon, PhD. értekezés
- PWC (2013): Towards a new era in government accounting and reporting http://www.pwc.com/en_GX/gx/psrc/publications/assets/pwc-global--ipsas-surveygovernment-accounting-and-reporting-pdf.pdf (letöltve:2014.09.05.)
- Robb, A, & Newberry, S. (2007). Globalization: governmental accounting and International Financial Reporting Standards.pp.725-754. <http://ser.oxfordjournals.org/content/5/4/725.full.pdf+html> (letöltve: 2014.08.16.)
- Simon J. (2011): A központi és helyi kormányzat információs rendszerének kérdése, Pécs, PhD értekezés
- Szappanos J.(2014): Áttérés az eredményszemléletű számvitelre – áttekintés. <http://www.penzugyiszemle.hu/tanulmanyok-eloadasok/atteres-az-eredmenyszemleletu-szamvitelre-attekintes> (letöltve: 2014.10.02.)
- Vígvári A. (2006): Közpénzügyi reformok megvalósításának egy lehetséges útja. Pénzügyi Szemle, 51. évf. 2. sz. pp.127-146.
- Wynne, A. (2008). Accrual accounting for the public sector - a fad that has had its day? pp.117-132. <http://www.icgfm.org/journal/2008/2008-02.pdf> (letöltve: 2014.08.17.)

Szakmai szervezetek kiadványai:

Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board, 2014, IFAC

Jogszabályok:

- A kincstári elszámolások beszámolási és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól szóló 240/2003. (XII.17.) Korm. rendelet
- A Magyar Állam nevében tulajdonosi jogokat gyakorló szervezetek rábízott állami vagyonnal kapcsolatos éves beszámoló készítési és könyvvezetési kötelezettségéről szóló 347/2010. (XII. 28.) Korm. rendelet.
- A Nemzeti Földalapba tartozó rábízott földvagyonnal kapcsolatos éves beszámoló-készítési és könyvvezetési kötelezettségről szóló 34/2011. (III. 17.) Korm. rendelet
- Államháztartásban felmerül egyes gyakoribb gazdasági események kötelező elszámolási módjáról szóló 38/2013. (IX.19.) NGM rendelet.

Az államháztartás számvitelének 2014. évi megváltozásával kapcsolatos feladatokról szóló
36/2013. (IX.13.) NGM rendelet
Az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I.11.) Korm. rendelet
Az államháztartás szervezetei beszámolási és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól
szóló 249/2000. (XII.24.) Korm. rendelet

MELLÉKLETEK

1. MELLÉKLET: Kérdőív

Tisztelt Címzett!

A kérdőív témája az eredményszemléletű számvitel hatása közszektorra. Kérem, figyelmesen olvassa el, töltsse ki az alábbi kérdőívet, majd küldje el azt a kísérő levélben megadott e-mail címre a megadott határidőre.

Közreműködését köszönöm!

1. Kora: _____
2. Neme
 - ☐ férfi
 - ☐ nő
3. Hány éve dolgozik a közszférában? _____

2014. január 1-től a 4/2013. (I. 11.) Korm. rendeletnek megfelelően az államháztartás területén megkülönböztetésre került az eredményszemléleten alapuló pénzügyi számvitel és a pénzforgalmi szemléletű költségvetési számvitel. A következő kérdések, állítások ehhez kapcsolódnak.

4. **A pénzügyi bevételek áttekinthetőbbé váltak.** (1: egyáltalán nem értek egyet, 5: teljes mértékben egyet értek, NT: nem tudom megítélni)

1 2 3 4 5 NT

5. **Naprakész információkat biztosít.** (1: egyáltalán nem értek egyet, 5: teljes mértékben egyet értek, NT: nem tudom megítélni)

1 2 3 4 5 NT

6. **Kapott adatok jobb alapot teremtenek a tervezésben.** (1: egyáltalán nem értek egyet, 5: teljes mértékben egyet értek, NT: nem tudom megítélni)

1 2 3 4 5 NT

7. **A pénzforgalom útja jobban nyomon követhető.** (1: egyáltalán nem értek egyet, 5: teljes mértékben egyet értek, NT: nem tudom megítélni)

1 2 3 4 5 NT

8. **A közellenőrzés hatékonyabb és eredményesebb lett.** (1: egyáltalán nem értek egyet, 5: teljes mértékben egyet értek, NT: nem tudom megítélni)

1 2 3 4 5 NT

9. **Valósabb, hitelesebb képet kapunk.** (1: egyáltalán nem értek egyet, 5: teljes mértékben egyet értek, NT: nem tudom megítélni)

1 2 3 4 5 NT

10. **Még nem látni a szemléletváltozás előnyét, idő kell hozzá.** (1: egyáltalán nem értek egyet, 5: teljes mértékben egyet értek, NT: nem tudom megítélni)

1 2 3 4 5 NT

11. **Nem jellemzőek a közsférára a többéves kihatású gazdasági események.** (1: egyáltalán nem értek egyet, 5: teljes mértékben egyet értek, NT: nem tudom megítélni)

1 2 3 4 5 NT

12. **Eredmény szemléletű számvitel csak a számviteli információs rendszer egységesítése miatt jelentős.** (1: egyáltalán nem értek egyet, 5: teljes mértékben egyet értek, NT: nem tudom megítélni)

1 2 3 4 5 NT

13. **Teljesítményszemlélet érezhetően javítja a folyamatok minőségét.** (1: egyáltalán nem értek egyet, 5: teljes mértékben egyet értek, NT: nem tudom megítélni)

1 2 3 4 5 NT

14. **Időbeli elhatárolás kalkulációja nem szükséges a költségvetési szerveknél.** (1: egyáltalán nem értek egyet, 5: teljes mértékben egyet értek, NT: nem tudom megítélni)

1 2 3 4 5 NT

15. **Az áttéréssel megvalósult a kitűzött cél, a költségvetési szervek elszámoltathatóvá, átláthatóbbá váltak illetve az általuk előállított információk összehasonlíthatóvá váltak a vállalkozói/piaci adatokkal.** (1: egyáltalán nem értek egyet, 5: teljes mértékben egyet értek, NT: nem tudom megítélni)

1 2 3 4 5 NT

16. **A belső és külső érdekeltek információ ellátása javult.** (1: egyáltalán nem értek egyet, 5: teljes mértékben egyet értek, NT: nem tudom megítélni)

1 2 3 4 5 NT

17. Milyen pozitív és negatív tapasztalatai vannak az átállás folyamatával kapcsolatban?
(információáramlás, felkészültség, idő, oktatás/továbbképzés, informatika biztosítása)

.....

.....

.....

.....

.....

18. Milyen pozitív és negatív tapasztalatai vannak a 4/2013. (I. 11.) Korm. rendeletben megfogalmazottakkal kapcsolatban?

.....

.....

.....

.....

.....

19. Mit vár a változástól?

.....

.....

.....

.....

.....

20. Ön szerint kik a beszámoló felhasználói, kik érdekeltek az információ előállításában?

.....

.....

.....

.....

.....

2. MELLÉKLET: Interjú a Nemzetgazdasági Minisztériummal

1. Mik voltak a kitűzött célok? Miért volt szükséges változtatni?

Az egységes államháztartási elszámolások követelménye eddig jobbra csak alapelveként létezett, a gyakorlatban négy külön kormányrendelet szabályozta az államháztartás egyes szereplőinek könyvvezetési és beszámolási kötelezettségét. A külön rendszerek nem tették lehetővé a hiteles, számviteli dokumentumokkal alátámasztható egységes kimutatások elkészítését államháztartás egészére, hisz például a Nemzeti Földalap vagy a Magyar Nemzeti Vagyonkezelő eredményszemléletű könyvelést vezetett, az állam közvetlen bevételeinek és kiadásainak számbavétele pedig ugyan pénzforgalmi szemléletben, de az önkormányzatok és az intézmények számvitelétől eltérően történt. Egy példán keresztül: a helyi önkormányzatok által beszedett gépjárműadó 40%-a a beszedő önkormányzatot, 60%-a a központi költségvetést illeti. Az önkormányzatokat megillető rész elszámolása az önkormányzatok és intézményeik számvitelét, a központi költségvetést illető rész elszámolása pedig az állami adóbevételek és más nemzetgazdasági elszámolások számvitelét szabályozó jogszabály alapján történt. Hasonló mondható el a nemzeti vagyonról. A szaktörvény alapján biztosítani kell ennek egységes számbavételét, ugyanakkor a korábbi szabályozás a vagyon kezelőinek, használóinak széleskörű mérlegelési, értékelési, választási lehetőségeket biztosított, így az értékelés módszertanában semmi egységes nem volt tetten érhető, ráadásul az intézmény centrikus szabályozás miatt jelentős halmozódások is mutatkoztak. További szempont volt, hogy a korábbi pénzforgalmi szemléletű elszámolások nem törekedtek a folyamatokban az államháztartás sajátos gazdálkodási rendjének leképezésére, példaként említhető a költségvetés alapján gazdálkodó szervezetek esetén oly fontos kötelezettségvállalások elnagyolt könyvelését. Pedig még a pénzforgalmi szemlélet alkalmazása esetén is nyilvánvaló, hogy egy kiadás nem a semmiből keletkezik, az egy korábbi determináció rendezésének záró folyamata. Végezetül megemlítenénk az eredményszemléletű adatok előállítására egyre több helyről jelentkező határozott igényt is (gondoljunk például a felsőoktatásban bevezetett önköltség – költség, nem kiadás – számítási szabályokra), amelyeket a pénzforgalmi szemléletű korábbi elszámolások nem tudtak kielégíteni. A változás egyébként egybeesett egy, az Európai Unió által kibocsátott irányelv átültetésének határidejével is, amely szintén előírta az egységes államháztartási számvitel alkalmazását és a publikálendő költségvetési adatok számviteli alátámasztottságát. Az uniós támogatások felhasználására pedig már korábban is szükséges volt eredményszemléletű könyvelés vezetése

– párhuzamosan a pénzforgalmi könyveléssel –, mivel az EU a hazai pénzforgalmi módszer szerinti kimutatásokat nem fogadta el. Ez a párhuzamosság most megszűnt.

2. Kitézött célok mennyire valósultak meg?

Ahhoz, hogy megalapozott véleményt fogalmazzunk meg, szükséges legalább egy évnek eltelnie, hisz ilyen nagymértékű változásnál az első év mindig tanulóév. Ugyanakkor az egységes elszámolások és a gazdálkodási szabályok megtartását elősegítő szabályozásnak már most is látszanak eredményei. Mindenképp üdvözlendő eredmény továbbá, hogy az új rendszerre történő átállás során – amely nem vitathatóan jelentős munkateljesítményt kívánt meg az érintettektől – elkészítendő ún. rendező mérleg számos korábbi rossz gyakorlatot és hibát tárt fel.

3. Lehet már látni az áttérés eredményeit?

Lásd az előző választ.

4. Milyen segítséget nyújtottak a költségvetési szervezetek az áttéréshez? (pl. oktatás, informatika)

A költségvetési szervezetek számára többféle módon is segítettek az NGM illetékes szakfőosztályának kollégái. 2013. és 2014. során oktatásokat szerveztünk, előadásokat tartottunk az új államháztartási számvitelről és az áttérésről, valamint igény szerint egy-egy témát részletesen kifejtve (pl. rendezőmérleg, személyi juttatások, kötelezettségvállalás elszámolása, beszámoló elkészítése, befektetett eszközök, stb.). Ezen kívül a Kincstár honlapján többféle segédletet is megjelentettünk, amelyek tanulmányozásával gördülékenyebbé válhat az új államháztartási számvitel alkalmazása (pl. az önkormányzatok és központi költségvetési szervezetek számára készült esettanulmányok a rendezőmérleg elkészítéséhez, előadásanyagok, segédletek az államháztartásban felmerülő gyakoribb gazdasági események kötelező elszámolási módjához, a beszámoló és az éves

adatszolgáltatások elkészítéséhez szintén rendelkezésre állnak útmutatók, leírások, az egyes űrlapok celláinak a főkönyvi összefüggéseit ismertető anyagok, stb.)

5. Hogyan viszonyultak a költségvetési szervek az áttéréshez? (+,- visszhangok)

Az intézményrendszer Magyarországon rendkívül heterogén a 2-3 fős önkormányzati intézményektől kezdve a több ezer fős egyetemekig. A korábban kizárólag eredményszemléletű könyvelést folytató szervezeteknek a továbbra is létező költségvetési technikák elsajátítása jelentett átmeneti nehézséget, míg az önkormányzatok és a legtöbb költségvetési szerv számára sokkal inkább a vagyonváltozások eredményszemléletű elszámolásainak megértése okoz gondot. A felhasználók egy része ugyan aránylag könnyen alkalmazkodott a változáshoz, főleg ahol korábban saját döntés alapján már alkalmazták kiegészítő jelleggel az eredményszemléletű elszámolásokat, ugyanakkor rengeteg helyen teljes újdonságot hozott a hosszú ideje költségvetési körben dolgozó kollegáknak. Problémát jelent a sok helyen tapasztalható jelentős könyvelési lemaradás is, amelyet a korábbi megengedő szabályozás magában hordozott. A folyamatokat tekintve azonban ezek a problémák az átmeneti tanuló év után zömében megszűnnek.

6. Az IPSAS-ok teljes körű átvétele várható-e és ha igen mikorra?

Az Eurostat által létrehozott munkacsoport eddig az IPSASok implementációjával és átültetésével foglalkozott, azonban a jelenlegi munkacsoport üléseken a központi témakör az EPSAS (European Public Sector Accounting Standards) számviteli standard alkotó testületi rendszerrel, valamint magával a standardokkal kapcsolatban felmerült kérdések. Az Eurostat 2012-ben az E&Y felkérésével kérdőíveken gyűjtötte be a tagországok jelenlegi könyvvezetési, beszámolási és auditálási rendszerére vonatkozó szabályozási és gyakorlati információkat. Ennek kiértékelése végett az EUROSTAT realizálta, hogy nem lehet az IPSAS standardokat egységesen bevezetni minden tagországban, ezért új, kvázi az IPSAS standardokra épülő, de mégis más „európaibb” standardok létrehozására van szükség (EPSAS-ok). 2013-ban a PriceWaterHouseCoopers (PWC) készített újabb felmérést az Eurostat megbízásából a tagállamok könyvvezetési, beszámolási és auditálási rendszerére

vonatkozóan abból a célból, hogy a tervezett EPSAS standardok implementációja mit jelentene az egyes tagországoknak.

A statisztika céljára szolgáló alapadatok megfelelő módszertanának biztosítására az EUROSTAT vizsgálja, hogy az EPSAS standardok kidolgozására, esetleges bevezetésére szükség van-e, a tagországok és az EU szervezetei milyen véleménnyel vannak az új standardokkal kapcsolatban. Az EPSAS standardok esetleges létrehozása, a nemzeti számvitelről a nemzetközi számviteli eljárási beszámolási rendre való elmozdulás központi kérdés az Európai Unióban.

7. Miért volt fontos az időbeli elhatárolás bevezetése a költségvetési szerveknél, ahol nem jellemzőek a több éves kihatású gazdasági események?

Ahol nem jellemzőek a több évet érintő gazdasági események, ott az időbeli elhatárolásoknak sem lesz szerepük, tehát a napi könyvelési feladatokat nem fogja megbonyolítani. Viszont olyan költségvetési szervek esetében, amelyek például jelentős európai uniós támogatásra tesznek szert, nagyon fontos ezek eredményhatása. Az éves beszámolóból látszódní fog, hogy a támogatásból mekkora rész érinti az adott gazdasági évet és mennyi támogatás a következő éveket.

8. Milyen lépések várhatóak a jövőben, milyen további elképzeléseik vannak?

Az államháztartás számvitelét érintő jogszabályokat illetően főleg „finomhangolásokat” tervezünk.

A napi könyvelést segítő anyagok (említett segédletek - lásd 4. pont) befejezését még ebben az évben tervezzük, középtávon pedig – 1-2 éven belül – az önköltségszámítás terén igyekszünk az elérhető segédletek körét bővíteni, illetve terveink között szerepel olyan számviteli mintaszabályzatok elkészítése, amelyek alkalmazását a kisebb, egyedi szabályozási jellemzőkkel és igényekkel nem rendelkező szervezetek választhatnák, ezáltal mentesülve a szabályzatkészítés anyagi és humánerőforrás ráfordításaitól

3. MELLÉKLET: Számviteli törvény és az Áhsz-ek tartalmi összehasonlítása

	Költségvetési számvitel	Pénzügyi számvitel
Szemplélet	pénzforgalmi szemlélet (egyszeres könyvvitelhez hasonló)	módosított eredményszemlélet
Könyvvitel	kettős	kettős
Számlaosztályok	csak „0”- és számlaosztályban vezetett nyilvántartás	1-9. számlaosztály
Csoportosítás	COFOG szerinti csoportosítás	Szakfeladatrend szerinti csoportosítás
Tartalom	A 0-ás számlaosztályban könyvel 00-ás nyilvántartási ellenszámlák Nyilvántartási számlák, ezen belül függő és biztos (jövőbeni) követelések (03), függő kötelezettségek (04) kiadási előirányzatok, kötelezettségek, teljesítés (05) bevételi előirányzatok, követelések, teljesítés (09)	Befektetett eszközök (01); készletek (02); nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök (1); nemzeti vagyonba tartozó forgóeszközök (2); pénzeszközök, követelések, aktív időbeli elhatárolások (3); források (4); költségnemek (5); általános költségek (6); szakfeladatok költségei (7); elszámolt költségek és ráfordítások (8), hozamok (9)
Beszámoló kapcsolódó részei	Költségvetési jelentés, maradványkimutatás	Mérleg, eredménykimutatás, költségkimutatás, kiegészítő melléklet

Szt.	Régi Áhsz.	Új Áhsz.
Befektetett eszközök	Befektetett eszközök	Nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök
Forgóeszközök	Forgóeszközök	Nemzeti vagyonba tartozó forgó eszközök
Aktív időbeli elhatárolások	Saját tőke	Pénzeszközök
Saját tőke	Tartalékok	Követelések
Céltartalékok	Kötelezettségek	Egyéb sajátos eszközoldali elszámolások
Kötelezettségek		Aktív időbeli elhatárolások
Passzív időbeli elhatárolások		Saját tőke
		Kötelezettségek
		Egyéb sajátos forrásoldali elszámolások
		Kincstári számlavezetéssel kapcsolatos elszámolások
		Passzív időbeli elhatárolások

Szt.	Új Áhsz.
I. Értékesítés nettó árbevétele	I. Tevékenység N ^o eredményszemléletű bevétele
II. Aktivált saját teljesítmények értéke	II. Aktivált saját teljesítmények értéke
III. Egyéb bevételek	III. Egyéb eredményszemléletű bevételek
IV. Anyagjellegű ráfordítások	IV. Anyagjellegű ráfordítások
V. Személyi jellegű ráfordítások	V. Személyi jellegű ráfordítások
VI. Értékcsökkenési leírás	VI. Értékcsökkenési leírás
VII. Egyéb ráfordítások	VII. Egyéb ráfordítások
A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	A. Tevékenység eredménye
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei	VIII. Pénzügyi műveletek eredményszemléletű bevételei
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai	IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai
B. Pénzügyi műveletek eredménye	B. Pénzügyi műveletek eredménye
C. Szokásos vállalkozási eredmény	C. Szokásos eredmény
X. Rendkívüli bevételek	X. Rendkívüli eredményszemléletű bevételek
XI. Rendkívüli ráfordítások	XI. Rendkívüli ráfordítások
D. Rendkívüli eredmény	D. Rendkívüli eredmény
E. Adózás előtti eredmény	E. Mérleg szerinti eredmény
XII. Adófizetési kötelezettség	
F. Adózott eredmény	
G. Mérleg szerinti eredmény	

Szt.	Régi Áhsz.	Új Áhsz.
1. Alapítás-átszervezés aktivált értéke 2. Kísérleti fejlesztés aktivált értéke 3. Vagyoni értékű jogok 4. Szellemi termékek 5. <u>Üzleti vagy cégérték</u> 6. Immateriális javakra adott előlegek 7. Immateriális javak értékhelyesbítése	1. Alapítás-átszervezés aktivált értéke 2. Kísérleti fejlesztés aktivált értéke 3. Vagyoni értékű jogok 4. Szellemi termékek 5. Immateriális javakra adott előlegek 6. Immateriális javak értékhelyesbítése	1. Vagyoni értékű jogok 2. Szellemi termékek 3. Immateriális javak értékhelyesbítése
• Alapítás-átszervezés aktivált értéke és Kísérleti fejlesztés aktivált értéke → Év végi rendező mérlegben kivezetés • Immateriális javakra adott előlegek → Átsorolás 2014-ben: követelések mérlegfőcsoportba • Üzleti vagy cégérték → eddig sem volt értelmezhető az ÁH-ban		

Szt.	Régi Áhsz.	Új Áhsz.
1. Ingatlanok és a kapcsolódó vagyoni értékű jogok 2. Műszaki berendezések, gépek járművek 3. Egyéb berendezések, felszerelések, járművek 4. Tenyészállatok 5. Beruházások, felújítások 6. Beruházásokra adott előlegek 7. Tárgyi eszközök értékhelyesbítése	1. Ingatlanok és a kapcsolódó vagyoni értékű jogok 2. Gépek, berendezése és felszerelések 3. Járművek 4. Tenyészállatok 5. Beruházások, felújítások 6. Beruházásra adott előlegek 7. Állami készletek, tartalékok 8. Tárgyi eszközök értékhelyesbítése	1. Ingatlanok és a kapcsolódó vagyoni értékű jogok 2. Gépek, berendezések, felszerelések, járművek 3. Tenyészállatok 4. Beruházások, felújítások 5. Tárgyi eszközök értékhelyesbítése
- Beruházásokra adott előlegek → átsorolás követelések mérlegfőcsoportba - Állami készletek, tartalékok → átsorolás készletek mérlegfőcsoportba - Továbbra sincs műszaki és egyéb bontás		

Szt.	Régi Áhsz.	Új Áhsz.
1. Tartós részesedés kapcsolt vállalkozásban 2. Tartósan adott kölcsön kapcsolt vállalkozásban 3. Egyéb tartós részesedés 4. Tartósan adott kölcsön egyéb részesedési viszonyban álló vállalkozásban 5. Egyéb tartósan adott kölcsön 6. Tartós hitelviszonyt megtestesítő értékpapír 7. Befektetett pénzügyi eszközök értékhelyesbítése 8. Befektetett pénzügyi eszközök értékelési különbözete	1. Tartós részesedés ebből: - tartós társulási részesedés 2. Tartós hitelviszonyt megtestesítő értékpapír 3. Tartósan adott kölcsön 4. Hosszú lejáratú betétek Ebből: 4/a. Hosszú lejáratú betétek bekerülési (könyv szerinti) értéke 4/b. Hosszú lejáratú betétek elszámolt értékvesztése 5. Egyéb hosszú lejáratú követelések 6. Befektetett pénzügyi eszközök értékhelyesbítése	1. Tartós részesedések - ebből: tartós részesedések jegybankban - ebből: tartós részesedések társulásban 2. Tartós hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok - ebből: államkötvények - ebből: helyi önkormányzatok kötvényei 3. Befektetett pénzügyi eszközök értékhelyesbítése
- Tartalmi változás a Szt. szerinti átsorolás szabályozása tartósból forgatási célú ép. közé→ átsorolás a rendező mérlegben a forgóeszközök között lévő értékpapírok közé - Tartós részesedések között ki kell mutatni a nem gazdasági társaságban lévő részesedéseket is →felvétel az év végi rendező mérlegben - Devizás tételek átértékelése az év végi rendező mérlegben - Tartósan adott kölcsön és Egyéb hosszú lejáratú követelések→ követelések		

Szt.	Régi Áhsz.	Új Áhsz.
	1. Üzemeltetésre, kezelésre átadott eszközök 2. Koncesszióba adott eszközök 3. Vagyongazdálkodásba adott eszközök 4. Vagyongazdálkodásba vett eszközök 5. Üzemeltetésre, kezelésre átadott, koncesszióba, vagyongazdálkodásba adott, illetve vagyongazdálkodásba vett eszközök értékhelyesbítése	1. Koncesszióba, vagyongazdálkodásba adott eszközök 2. Koncesszióba, vagyongazdálkodásba adott eszközök értékhelyesbítése
• Nem lehet elkülönítve kimutatni 2014-től a vagyongazdálkodásba vett eszközöket; Üzemeltetésre adott, kezelésre átadott tárgyi eszközöket → Immateriális javak; Tárgyi eszközök mérlegfőcsoportokba átvétele az év végi rendező mérlegben • Nem lehet kimutatni az ÁH-n belül vagyongazdálkodásba adott eszközöket → kivezetés év végi rendező mérlegben		

Szt.	Régi Áhsz.	Új Áhsz.
1. Anyagok 2. Befejezetlen termelés és félkész termékek 3. Növendék-, hízó- és egyéb állatok 4. Késztermékek 5. Áruk 6. Készletekre adott előlegek	1. Anyagok 2. Befejezetlen termelés és félkész termékek 3. Novendék-, hízó és egyéb állatok 4. Késztermékek 5. Áruk, betétdíjas göngyölegek, közvetített szolgáltatások 6. Követelés fejében átvett eszközök, készletek	1. Vásárolt készletek 2. Átsorolt, követelés fejében átvett készletek 3. Egyéb készletek 4. Befejezetlen termelés, félkész termékek, késztermékek 5. Novendék-, hízó és egyéb állatok
• Használatba nem vett készlet a mérlegben kimutatandó • Befejezetlen termelés, félkész termékek, késztermékek összevonás egy mérlegsorba		

Szt.	Régi Áhsz.	Új Áhsz.
1. Részesedés kapcsolt vállalkozásban 2. Egyéb részesedés 3. Saját részvények, saját üzletrészek 4. Forgatási célú hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok 5. Értékpapírok értékelési különbözete	1. Forgatási célú részesedés 1/a. Forgatási célú részesedés bekerülési (könyv szerinti) értéke 1/b. Forgatási célú részesedés elszámolt értékvesztése 2. Forgatási célú hitelviszonyt megtestesítő értékpapír 2/a. Forgatási célú hitelviszonyt megtestesítő értékpapír bekerülési (könyv szerinti) értéke 2/b. Forgatási célú hitelviszonyt megtestesítő értékpapír elszámolt értékvesztése	1. Nem tartós részesedések 2. Forgatási célú hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok
Szt. szerinti átsorolás szabályozása tartósból forgatási célú értékpapírok közé → év végi rendező mérlegben a befektetett pénzügyi eszközök mérleg-csoportból		

Szt.	Régi Áhsz.	Új Áhsz.
1. Pénztár, csekkek 2. Bankbetétek	1. Pénztárak, csekkek, betétkönyvek 2. Költségvetési pénzforgalmi számlák 2/a. Költségvetési pénzforgalmi számlák (könyv szerinti) értéke 2/b. Költségvetési pénzforgalmi számlák elszámolt értékvesztése 3. Elszámolási számlák 4. Idegen pénzeszközök 4/a. Idegen pénzeszközök bekerülési (könyv szerinti) értéke 4/b. Idegen pénzeszközök elszámolt értékvesztése	1. Hosszú lejáratú betétek 2. Pénztárak, csekkek, betétkönyvek 3. Forintszámlák 4. Devizaszámlák 5. Idegen pénzeszközök

Szt.	Régi Áhsz.	Új Áhsz.
A/I. Immateriális javak 6. Immateriális javakra adott előlegek A/II. Tárgyi eszközök 6. Beruházásokra adott előlegek A/III. Befektetett pénzügyi eszközök 2. Tartósan adott kölcsön kapcsolt vállalkozásban 4. Tartósan adott kölcsön egyéb részesedési viszonyban álló vállalkozásban 5. Egyéb tartósan adott kölcsön B/II. Követelések 1. Követelések áruszállításból és szolgáltatásból (vevők) 2. Követelések kapcsolt vállalkozással szemben 3. Követelések egyéb részesedései viszonyban lévő vállalkozással szemben 4. Váltókövetelések 5. Egyéb követelések 6. Követelések értékelési különbözete 7. Származékos ügyletek pozitív értékelési különbözete	A/I. Immateriális javak 5. Immateriális javakra adott előlegek A/II. Tárgyi eszközök 6. Beruházásokra adott előlegek A/III. Befektetett pénzügyi eszközök 3. Tartósan adott kölcsön 5. Egyéb hosszú lejáratú követelések B/II. Követelések 1. Követelések áruszállításból és szolgáltatásból (vevők) 2. Adósok 3. Rövid lejáratú adott kölcsönök 4. Egyéb követelések B/V. Egyéb aktív pénzügyi elszámolások 3. Költségvetési aktív átfutó elszámolások	I. Költségvetési évben esedékes követelések II. Költségvetési évet követően esedékes követelések III. Adott előlegek
Költségvetési évben esedékes követelésként kell nyilvántartani az olyan követeléseket, melyek teljesítésének határnapja vagy a teljesítésére rendelkezésre álló határidő kezdő napja a követelés nyilvántartásba vételének vagy következő évben nyitást követően átsorolás évére esik.		