

## Az eredményszemléletű államháztartási számvitel bevezetése a nemzetközi tapasztalatok tükrében

Balog Enikő – Jakab Árpád

*Az 1980-as évektől kezdődően az OECD országok jelentős részében a közpénzügyi menedzsmentben is egyre inkább megjelentek a magánszektorban alkalmazott technikák, ami maga után vonta a közszektor számviteli és beszámolási rendszerének megreformálására irányuló törekvéseket is. Az államszámviteli rendszer az európai országokban is komoly változásokon ment keresztül az elmúlt 20 év alatt. Az Európai Unió egyes országaiban a különböző kormányzati szintek által alkalmazott költségvetési számviteli gyakorlat a mai napig heterogén képet mutat, bár a legtöbb európai ország átállt, vagy éppen átállási folyamatban van az eredményszemléletű számviteli rendszerre. A reformok sikeressége jelentős mértékben függ attól, hogy az eredményszemléletű számvittel előállított adatok milyen mértékben épülnek be a tervezésbe.*

*Kulcsszavak: pénzforgalmi szemlélet, eredményszemléletű számvitel, államháztartási információs rendszerek, nemzetközi költségvetési számviteli standardok*

### 1. Bevezetés

A modern korban az állami szerepvállalás egyre szélesebb körre történő kiterjedése jelentős anyagi terheket jelent, az egyre növekvő kiadások kigazdálkodása nagy kihívás elé állítja a közösségi döntések meghozataláért felelősöket. Ahhoz viszont, hogy gazdaságilag megalapozott döntések születessenek, szükség van egy olyan számviteli rendszerre, amely a működéshez szükséges információkat biztosítja. A tanulmányunk célja, hogy bemutassuk az európai országokban lezajlott költségvetési számviteli reformok legfontosabb vonásait, kiemelve a legfontosabb hasonlóságokat és különbségeket.

A közszféra államszámviteli rendszere évszázadokon keresztül pénzforgalmi szemléletű volt, ami azt jelentette, hogy az alapvető cél a költségvetési bevételek felosztása volt a különböző kiadások között, csak a tranzakciók pénzügyi teljesítésére koncentrálva, hatékonysági mutatókkal kevésbé törődve. Az OECD országok jelentős részében az 1980-as évektől kezdődő *New Public Management* „mozgalom” komoly hatást gyakorolt a közpénzügyi menedzsmentre, és egyre többen a közszektor hatékonyságának, eredményességének növelését tűzték ki célul. Az

irányzat támogatói a magánszektorban alkalmazott technikák adaptálását ösztönözték, ami maga után vonta a közszektor számviteli és beszámolási információs rendszerének megreformálására irányuló törekvéseket is (Hood 1995).

Abban a kérdésben konszenzus volt és van a szakértők körében, hogy a pénzforgalmi szemlélet, bár alkalmazása és értelmezése nagyon egyszerű, nem felel meg azoknak a követelményeknek, amelyet egy modern információs rendszerrel szemben támasztanak (Pályi 2015). Abban viszont, hogy mi lenne helyette a legmegfelelőbb az államháztartási szektorban, már kevésbé van egyetértés. Az államháztartási számviteli gyakorlatok hiányosságaira az elmúlt évtizedben számos tanulmány felhívta a figyelmet, többek között amiatt, hogy azok a magyarországi önkormányzatok 2006 utáni eladósodási hullámának fenntarthatatlanná válásában is komoly szerepet játszottak: a pénzforgalmi szemléletmód hozzájárult az önkormányzati gazdálkodás problémáinak elfedéséhez, és megnehezítette a szektor eladósodásának a kimutatását (Vigvári 2010). Természetesen a számviteli rendszer radikális átalakítása nélkül is van lehetőség olyan szabályozók alkalmazására, amelyek a hosszú távú kötelezettségeknek a költségvetés készítéskor történő bemutatására és figyelembe vételére készítetik az önkormányzati alrendszer szereplőit. Ilyen szabályozó már működött hazánkban az államszámviteli reformok előtt is, hiszen a Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló 2011. évi CXCV. törvény 10. §-ának (5) bekezdése előírja, hogy „az önkormányzat adósságot keletkeztető ügyletből származó tárgyévi fizetési kötelezettsége az adósságot keletkeztető ügylet futamidejének végéig egyik évben sem haladhatja meg az önkormányzat adott évi saját bevételeinek 50%-át”. Tehát a helyi önkormányzatoknak már az eredmény szemléletű számvitel bevezetése előtt is be kellett mutatniuk a hosszú távú kötelezettségeik ütemezését a hitel felvételek ugyanúgy, mint az éves költségvetések tervezésekor.

Az eredmény szemléletű számvitel adaptálásának nem az az egyetlen előnye, hogy segítségével az adott szervezeti egység valamennyi kötelezettségét naprakészen ismeri, hiszen ez pénzforgalmi szemléletben is biztosítható, különféle analitikus nyilvántartások vezetésével. Az állam és az államháztartás szervezeteinek a feladata azonban több annál, minthogy a kiadásait meggondoltan szervezik meg. A hangsúlynak a hatékony irányításra kell kerülnie, olyan politika folytatására, amellyel a gazdasági növekedést is elő lehet segíteni, a teljesítmény-alapú gondolkodásra kell átállni a költségvetési kontroll helyett, ezt pedig a pénzforgalmi szemléletű számvitel nem képes támogatni (Simon 2012).

## **2. Az eredményszemlélet terjedése az államháztartási számviteli gyakorlatban**

A nemzetközi szakirodalomban számos, az eredményszemléletű költségvetési számvitel mellett és ellen érvelő tanulmányt találhatunk. Az eredményszemléletű számvitelt egy SWOT-elemzés keretében jellemezzük, összefoglalva a legfontosabb előnyeit és hátrányait, a bevezetésével elérhető jövőbeli hasznokat, valamint a lehetséges veszélyeket (1. táblázat). Az eredményszemléletű számvitel legnagyobb előnyének azt tartják, hogy megbízhatóbb képet kaphatunk az állami szereplők gazdasági teljesítményéről, mivel ebben a rendszerben minden gazdasági esemény már a felmerüléskor rögzítésre kerül. A megbízható és valós összképet biztosító információk ismeretében pedig a döntéshozók tisztábban láthatnak, ami végső soron a közösségi források hatékonyabb felhasználásához vezethet (Pályi 2015). Például ha egy szervezet ismeri a feladatainak a költségeit, könnyebben tud dönteni arról, hogy saját szervezeten keresztül vagy esetleg piaci szereplő bevonásával oldja meg azt. Természetesen a táblázatban felsorakoztatott előnyöket nem vonja automatikusan maga után az elszámolási technika megváltozása. A módszertan megváltoztatásán kívül legalább ennyire fontos (ha nem még fontosabb) az a kérdés is, hogy az előállított információkat kik, hogyan és milyen mértékben fogják tudni hasznosítani egy szervezetnek. Önmagában abból még nem származik gazdasági előnye, hogy ismeri az eszközei pontos és aktuális könyv szerinti értékét vagy a feladatai a költségigényét. Ellenben, ha például egy adott eszközünket szeretnénk valamilyen formában hasznosítani és ehhez hatékonysági mutatókat számolni, nélkülözhetetlenné válik ez az információ. A tárgyi eszközök értékcsökkenésének nyilvántartása is csak abban az esetben jelenthet előnyt, ha van valamilyen következménye az adott szervezet gazdálkodására vonatkozóan, például készül valamilyen terv arra, hogy az elhasználódott vagyont milyen forrásból tudják pótolni, esetleg a hatósági árak kialakításakor az amortizációs költségeket is figyelembe veszik (Simon 2012). Ezzel kapcsolatban a veszélyforrások között meg kell említenünk, hogy a nemzetközi tapasztalatok szerint azokban az országokban, ahol megmaradt a pénzfogalmi szemléletű költségvetési számvitel is az eredményszemlélet mellett, kevésbé tudta átvenni a fő információs rendszer szerepét a több szakértelmet igénylő értelmezése miatt, így az előállított információk gyakorlati alkalmazása is csekély mértékű (Carlin 2005).

1. táblázat Az eredményszemléletű számvitel SWOT-elemzése

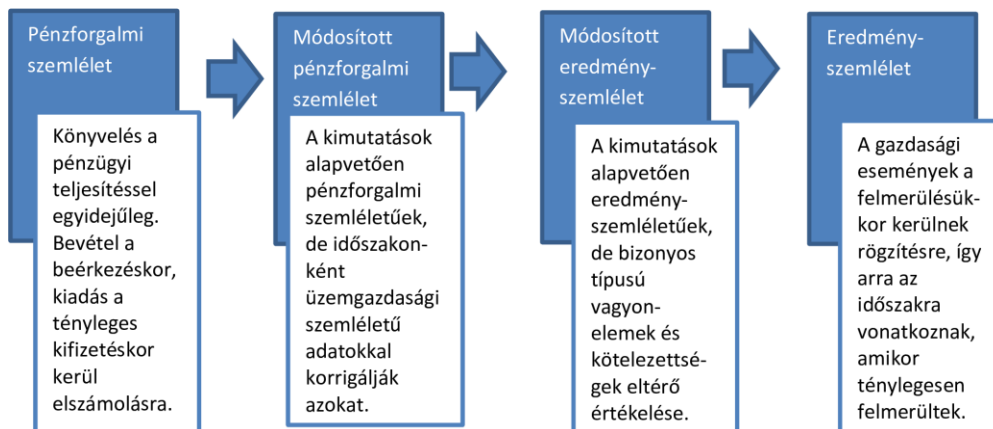
| Erősségek  | Gyengeségek  |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>– Nagyobb átláthatóság és elszámoltathatóság.</li> <li>– Költséghatékonyaság biztosítása, a felhasznált erőforrásokkal való jobb elszámoltathatóság.</li> <li>– Tárgyi eszközökkel való gazdálkodás (például értékcsökkenés figyelembevétele).</li> <li>– Naprakész információ a vevői követelésekről és a szállítói tartozásokról.</li> <li>– Többéves rálátás az állami szerv pénzügyi pozíciójára és a döntéseinek a hosszú távú hatásaira.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>– A profit az állami szektorban nem lehet teljesítménymérő eszköz.</li> <li>– Vagyonelemek szélesebb spektrumon mozognak, mint a magánszektorban, melyet nem (mindig) tud kezelni.</li> <li>– Nagyfokú szaktudást igényel, bevezetése és működtetése időigényes és költséges.</li> <li>– A pénzforgalmi szemléletben elfogadott költségvetési keretszámok teljesítésének ellenőrzését önmagában kevésbé képes biztosítani.</li> </ul> |
| Lehetőségek  | Veszélyek  |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>– Összehasonlíthatóvá teszi a felhasznált erőforrások költségét az elért eredményekkel.</li> <li>– A jobb minőségű információ hatékonyabb gazdálkodáshoz vezethet.</li> <li>– Az egységes nyilvántartásoknak köszönhetően hatékonyabb pénzügyi ellenőrzést tesz lehetővé.</li> <li>– A politikák hatásának jobb megértésének köszönhetően szigorúbb politikai ellenőrzést tesz lehetővé.</li> </ul>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Az elért eredmények ellentmondásosak, és nincs empirikus bizonyíték arra, hogy javult a döntéshozók és az egyéb érdekhordozók számára nyújtott információk minősége.</li> <li>– Ha párhuzamosan működik pénzforgalmi szemléletű költségvetési számvitel az eredmény-szemlélet mellett, nem veszi át a fő információs rendszer szerepét, így az előállított információk alkalmazása csekély mértékű.</li> </ul>                      |

*Forrás:* Carlin (2005) és Európai Bizottság (2008) alapján saját szerkesztés

Ezen érvek és ellenérvek ellenére a gyakorlatban egyre inkább az eredményszemléletre való áttérés trendje figyelhető meg (OECD 1993). Habár nemzetközi összehasonlításban elég széles spektrumon mozog a különféle államháztartási számviteli rendszerek alkalmazása, az egyes gyakorlatok mégis alapvetően négy kategóriába sorolhatók, a legkevesebbtől a legnagyobb információtartalommal bíró felé haladva: pénzforgalmi szemléletű; módosított pénzforgalmi szemléletű; módosított eredmény szemléletű; és eredményszemléletű számviteli rendszerekről beszélhetünk (1. ábra).

A két alapvető módszer tiszta alkalmazása nagyon ritka, általában minden országban megjelenik mindkét módszertan valamilyen szinten (Brusca et al. 2015). A köztes kategóriákra az jellemző, hogy keverednek a két módszertan elemei. Attól függően beszélhetünk módosított pénzforgalmi vagy eredmény-szemléletről, hogy a vizsgált rendszer mely alapechnika módszereit alkalmazza leginkább. Emiatt az egyes országok valamelyik kategóriába való besorolása sokszor szubjektívnek tűnik, és a tanulmányt készítő értékítéletét tükrözi.

1. ábra A különféle államszámviteli rendszerek



Forrás: PWC (2015) alapján saját szerkesztés

### 3. Államháztartási számvitel az Európai Unióban

Az elmúlt 20 év alatt az európai országokban az államháztartási számvitel komoly megújulási folyamaton ment keresztül. A legtöbb reform az országok saját döntéseinek az eredményeként és nem külső szervezetek nyomására jött létre, éppen ezért a létrejött új számviteli rendszerek számos jellemzője országspecifikus és nem tekinthető egységesnek.

#### 3.1. A költségvetési számviteli alapelvek harmonizációja az Európai Unióban

A számviteli szabályozás harmonizációja, közös irányelvek kialakítása az állami szektor számára is fontos feladat napjainkban. A számvitel tudományával foglalkozó szakemberek a nemzetek feletti számviteli standardok létrehozását és alkalmazását az egyik legfontosabb kérdésnek tartják, hiszen a nemzetközileg elfogadott, egységes számviteli standardok többek között segíthetnek jobban kiszolgálni az egyes érdekhordozók információs igényeit (Oulasvirta 2012).

A standardok ezért nem csak a magánszférában, hanem az állami szférában is komoly szerepet játszanak. A Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége (IFAC) 1996-tól kezdte el a Nemzetközi Költségvetési Számviteli Standardok (IPSAS) fejlesztését, melyek gyakorlatilag IFRS standardokon alapulnak, helyenként a költségvetési szektor speciális információs igényeihez igazítva azokat (Rossi et al. 2016). A magánszféra beszámolási standardjainak folyamatos fejlődése, változásai tehát áttelesen hatást gyakorolhatnak a költségvetési szektor beszámolási gyakorlatára is.

Többek között ennek a tendenciának köszönhető, hogy a közszférában is egyre inkább az eredményszemléletű számvitel kezd el teret nyerni, és egyre több ország választja ezt a módszert államszámviteli rendszere modernizálásához (Bathó 2012).

Ma az IPSAS tekinthető az egyetlen nemzetközileg elismert költségvetési számviteli standardrendszernek, amelynek szerkezetén szintén látható a magánszféra hatása, ugyanis harminckét eredményszemléletű és egy pénzforgalmi szemléletű standardból épül fel (Európai Bizottság 2013). Az IPSAS-nak nem csak az a célja, hogy a költségvetési beszámolási rendszert nemzetközi szinten harmonizálja, hanem az is, hogy a közszféra és a magánszféra szereplői között is nagyobb összehasonlíthatóságot biztosítson pénzügyi-gazdasági helyzetük megítélése során.

Az Európai Unióban is felmerült az igény a harmonizált, eredményszemléleten alapuló költségvetési számviteli standardok alkalmazására, különösen a pénzügyi-gazdasági válságok, és egyes tagállamok nem megfelelő adatszolgáltatása miatt, így megjelentek a törekvések a harmonizált európai költségvetési standardok (EPSAS) kialakítására. A tagállamok ugyanis a gyakorlatban sokféle költségvetési számviteli rendszert működtetnek (gyakran még országon belül a különböző kormányzati szinteknek is különbözik a gyakorlata), ami megnehezíti az összehasonlítást a tagállamokon belül és a tagállamok között. Azonban megfigyelhetjük, hogy számos európai ország már kifejlesztette a saját, eredményszemléletű költségvetési számviteli standardjait, amelyek nagyon gyakran összhangban vannak az IFRS vagy IPSAS standardokkal, és jelenleg is számos reform van folyamatban.

Az EPSAS standardok kialakítása során kiindulópontként is az IPSAS szolgál, ez a folyamat várhatóan jelentős mértékben alakíthatja majd az EU-tagállamok államháztartási számviteli gyakorlatát, s így Magyarország költségvetési számvitelét is meghatározó mértékben befolyásolhatja a jövőben.

### *3.2. Államháztartási információs rendszerek az Európai Unió országaiban*

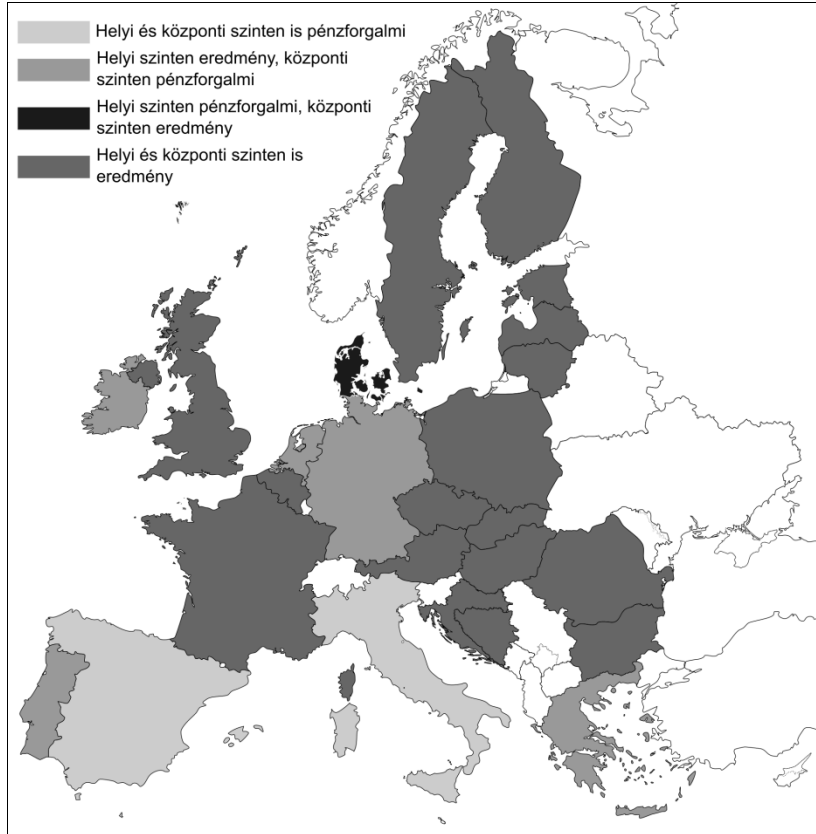
Az egyes európai országok államháztartási információs rendszereinek bemutatása során alapvetően két dolgot emelünk ki: egyrészt az országok költségvetés-készítésének a rendszerét, másrészt az államszámviteli rendszerét mutatjuk be vázlatosan. A párhuzamos vizsgálatot azért tartjuk fontosnak, mert az államszámviteli rendszer alapvető feladata az információk biztosítása, ezt a feladatát viszont nagymértékben befolyásolja az, hogy milyen költségvetési logikát alkalmaznak az egyes országokban (Simon 2012). A hagyományos költségvetési szemlélet alapvetően pénzforgalmi, a hangsúly a közpénzek felhasználásának éves folyamatán van. Ebben az esetben az államszámviteli rendszer feladata, hogy ennek a nyomon követését biztosítani tudja és megmutassa, hogy az egyes szervezeti egységek mennyiben tudtak a terveknek megfelelően gazdálkodni. A modern költségvetési szemlélethez azonban, amelyben a teljesítményszemlélet, a szűkös erőforrásokkal

való hatékony és takarékos gazdálkodás fontos szerepet kap, nem elegendő egy pénzforgalmi szemléletű államszámviteli rendszer működtetése. Ehhez szükség van arra is, hogy a nyilvántartási rendszer a jövedelmezőség megítéléséhez szükséges információkat is elő tudja állítani, illetve a költségvetés szemlélet is komolyabb szerepet kapjon (Blöndal 2003b).

Általánosságban azt mondhatjuk el, hogy sokkal elfogadottabb, elterjedtebb az eredményszemlélet használata a számviteli beszámolási rendszerekben, mint a költségvetés készítése során (PWC 2015). Azonban számos veszélyt rejthet magában, ha az elszámolási rendszerbe bevezetik az eredményszemléletet, de a költségvetésbe nem. A költségvetés ugyanis a legfontosabb dokumentum az államháztartásban, az elszámoltathatóság pedig attól függ, hogy a parlament által elfogadott törvényt mennyire sikerül a gyakorlatban megvalósítani. Ha a költségvetés pénzforgalmi szemléletben készül, ebben a szemléletben fognak a politikusok és egyéb tisztviselők gondolkodni, és fennáll annak a veszélye, hogy az eredményszemléletben készülő beszámolót pusztán egy számviteli gyakorlatnak tekintik (Blöndal 2003a, Anessi-Pessina–Steccolini 2007).

Ez a tendencia figyelhető meg a Brusca és szerzőtársai (2015) által vizsgált tizenhárom európai uniós országban és Svájcban is: míg az országok államháztartási számviteli rendszereit egyre inkább az eredményszemlélet alkalmazása jellemzi, a költségvetési rendszereikben kevésbé érvényesül ez a gyakorlat. A vizsgált országokban a központi költségvetést csupán három országban készítik eredményszemléletben, kettőben módosított eredményszemléletben, a többi ország pénzforgalmi vagy módosított pénzforgalmi szemléletet alkalmaz. A költségvetéskészítési rendszer jellemzően homogén a vizsgált országokban, a központi kormányzati szint gyakorlatát követik az államháztartás egyéb szereplői is. Az államháztartási számviteli rendszerek ellenben heterogénnek tekinthetők a vizsgálat alanyainál, bár egyre inkább az eredményszemlélet felé való elmozdulás figyelhető meg valamennyi kormányzati szinten (2. ábra). A központi szint államháztartás-számviteli rendszere a vizsgált tizennégy ország közül tízben eredményszemléletű, további négyben módosított pénzforgalmi szemléletű. A regionális szinten a számviteli rendszer nagyon heterogén képet mutat: előfordul, hogy adott országon belül eltérő számviteli szabályozás van érvényben regionális vagy tartományi önkormányzatoknál (pl.: Ausztria, Belgium, Németország). Helyi önkormányzati szinten a vizsgált tizennégy ország közül nyolcban eredményszemléletű, kettőben módosított eredményszemléletű és egyben módosított pénzforgalmi szemléletű számviteli rendszert alkalmaznak. A fennmaradó három országban (Ausztria, Dánia, Németország) nincs egységes szabályozás az összes helyi önkormányzatra vonatkozóan, ezért itt egyszerre többféle számviteli elszámolás működik.

## 2. ábra Az alkalmazott államszámviteli rendszer az Európai Unió egyes országaiban helyi és központi szinten



*Forrás:* Harsányi et al. (2016) és Brusca et al. (2015) alapján saját szerkesztés

Németországban a föderatív államszervezetnek – ezáltal az egységes szabályzás hiányának – köszönhetően a költségvetési rendszer és az államháztartás számviteli rendszer nagyfokú eltéréseket mutat. Amíg a helyhatósági szint elmozdult az eredményszemléletű számvitel és költségvetés felé, a szövetségi tartományok nagy része megmaradt a pénzforgalmi számvitelnél és költségvetésnél. Habár az elmúlt években megindultak bizonyos reformfolyamatok központi és a szövetségi szinten az államháztartás számvitel harmonizációjával összefüggésben, ezek hatása egyelőre eléggé korlátozott. Többéves előkészítő folyamat eredményeképpen 2010-től a központi és szövetségi szintnek lehetősége van áttérni az eredményszemléletű számvitelre, megtartva a pénzforgalmi elszámolást is, mivel utóbbira komoly statisztikai rendszer épül.



Összességében az alkalmazott számviteli rendszerek nagyon heterogének, különbségek nem csak az országok között, hanem az egyes országokon belül a különböző kormányzati szintek között is megfigyelhetők. Jelenleg minden európai ország valamilyen államszámviteli reform különböző szakaszában van, általános tendenciaként figyelhető meg az elmozdulás az alapvetően pénzforgalmi szemléletű beszámolási rendszer felől a módosított eredményszemléletű vagy eredményszemléletű számviteli rendszer felé. A hazai eredményszemléletű államháztartás számviteli rendszer bevezetésére az államháztartás számviteléről szóló 4/2013 (I.11) kormányrendelet (továbbiakban: Áhsz.) 2014. január 1-jei hatályba lépésével került sor (Szamkó–Sándorné Új 2015). A szabályozás kiterjedt tulajdonképpen az államháztartás egészére: a központi és a helyi önkormányzati szintre. A változás az államháztartás számviteli – könyvvizelési és beszámolási – rendszerére vonatkozóan hozott jelentős változásokat. Tovább bonyolítja a helyzetet, hogy még abban az esetben is, ha az alkalmazott számviteli módszertan azonos az egyes kormányzati szinteken, mivel az országok többségében nincs egységes szabályozás, az alkalmazott számviteli megoldások a gyakorlatban nagyon különbözhetnek, ezért a harmonizáció a jövőben is kihívást fog jelenteni az uniós országok számára (Rossi et al. 2016).

### *3.3. Az eredményszemléletű számvitelre történő átállás tapasztalatai és a kihívások*

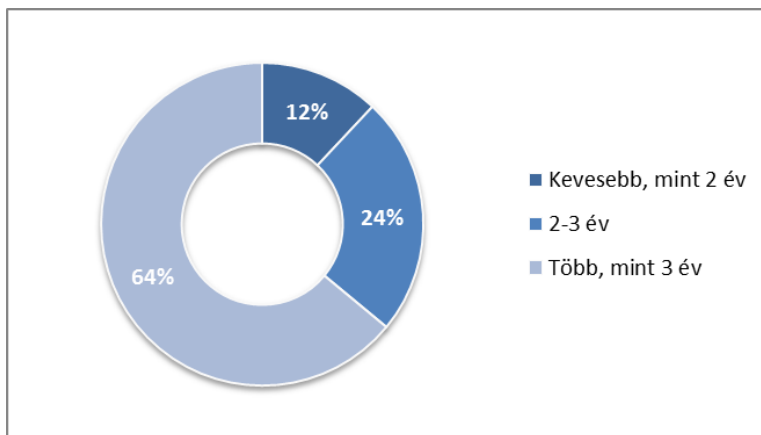
Az eredményszemléletű számvitelre való áttérés időigényes, költséges és komoly felkészítő munkát igénylő folyamat, melynek sikerességét jelentős mértékben befolyásolja az, hogy adottak-e hozzá a politikai feltételek, milyen az ország ezirányú felkészültsége, illetve pénzügyi és számviteli kultúrája (Bathó 2012, Ter-Bogt 2008). Az átállás az előzetes tervekhez képest jellemzően jóval több időt vesz igénybe. A hosszú, nehézkes, időigényes bevezetési és átállási folyamat ráirányította a figyelmet az egységes politikai konszenzus hiányára, a tudás és szemléletváltás problémáira mind a politika, mind az alkalmazók körében (Brusca et al. 2015). A nemzetközi tapasztalat azt mutatja, hogy az eredményszemléletű számvitel bevezetése nemcsak az alkalmazóktól, hanem az államháztartás alrendszerait ellenőrző szervektől, szervezetektől is másféle hozzáállást igényel, sok esetben a már meglévő ellenőrzési módszertanok felülvizsgálatra szorultak, a piaci szféra könyvvizsgálatának módszertanával kerültek kialakításra (Fekete 2009).

Az európai országok többféle módszert alkalmaztak, vagy alkalmaznak az eredményszemléletű számvitel során. Alapvetően három különböző „technikát” különböztethetünk meg az eredményszemléletű számvitel közszféréba történő adaptálására (Ernst & Young 2012, Blöndal 2003b):

- *Nagy robbanás*: ezt a megközelítést alkalmazó országok egyszerre reformálják meg az államháztartás valamennyi szintjén (központi, regionális, helyi). Néhány ország, mint például Litvánia és Spanyolország (de idesorolhatjuk Magyarországot is) ezt a módszert alkalmazta, és egyszerre vezette be az eredményszemléletet az államháztartás valamennyi szektorában.
- *Lépésről-lépésre*: az ebbe a kategóriába tartozó országok fokozatosan vezetik be az eredményszemléletű számvitelt a közszférába. Általában az Európai Unió legrégebbi tagjaira jellemző ez a hozzáállás, amikor a pénzforgalmi szemléletről eredményszemléletre váltanak. Ez a fokozatos megközelítés tipikusan a helyi önkormányzati szint elszámolásának a megreformálásával kezd, bár ezt nagyban befolyásolja, hogy milyen típusú önkormányzati modell működik az adott országban. Például Németországban a reformok elsősorban a szövetségi és a helyi szintre irányultak, miközben a központi kormányzat megtartotta a pénzforgalmi szemléletű elszámolási rendszerét (Ridder et al. 2005).
- *Kulisszák mögött*: ebben az esetben az új típusú számviteli rendszert egy bizonyos ideig a régi rendszerrel párhuzamosan tesztelik. A végleges szabályokat pedig a kísérleti időszak eredményeinek figyelembe vételével dolgozzák ki (Nasi–Steccolini 2008).

Ebből következően a nemzetközi tapasztalatok azt mutatják, hogy a bevezetés időtartama nagyon eltérő lehet, mivel a reformok köre és végrehajtása nagyon különböző. A legtöbb átállási folyamat több mint három év intenzív munkát igényel (3. ábra), nem számolva az előkészítési szakasszal, ami a tapasztalat szerint szintén két-három évig tart. Az eredményszemlélet bevezetése ugyanis szemléletbeli változást is magával kell, hogy hozzon. Az átállás folyamata intenzív munkát követel meg egyrészt a szervezetek számviteli részlegeitől, másrészt a teljes szervezettől, hiszen újra kell gondolni a szervezeten belüli folyamatokat és felelősségi viszonyokat is. Az átállási folyamat nem ér véget azzal, hogy a szervezetek elkészítik az első beszámolójukat az új szabályok szerint. Szükség van arra, hogy törekedjenek az információ-előállítás minőségének javítására az azt követő években, és hogy az új számviteli gyakorlatok a megszokott ügymenet részévé váljanak (PWC 2013).

3. ábra Az átállási folyamat hossza (%) (N=100)



Forrás: PWC (2013, 24. o.)

Az átállási folyamat számos kihívást rejt magában, hiszen időben, erőfeszítésben és pénzben egyaránt jelentős erőforrásokat igényel. Az átállás során az európai országok az alábbiakat tekintették a legnagyobb kihívásoknak (Brusca et al. 2015):

- *Képzett szakemberek hiánya*: az eredményszemléletű számvitel sokkal összetettebb rendszer, mint a pénzforgalmi szemléletű, ezért nagyobb szakértelmet igényel, valamint a nem számviteles munkatársak nagyobb mértékű bevonását a döntéshozatalba.
- *Információtechnológiai (IT) rendszerek (nem) megfelelősége*: az új számviteli rendszer bevezetése gyakran szükségessé teszi új IT rendszerek bevezetését is, ami egyrészt megnehezíti az átállást a felhasználók számára és a reformfolyamatot még költségesebbé teszi.
- *Politikai konszenzus hiánya*: jelentős számú európai ország számolt be arról, hogy a politikai konszenzus hiánya megnehezítette az átállási folyamatot. Számos országban a politikusok elsősorban a pénzforgalmi szemléletű költségvetési számvitelre alapozzák a döntéseiket; másrészt a jelenleg alkalmazott számviteli rendszert alkalmasnak tartják az információs szükségletek kielégítésére, így nem látják indokoltnak a további változtatások bevezetését.
- *A bevezetés költségigényessége*: Az IT eszközök adaptációja mellett költséget jelent a közszféra dolgozóinak képzése is, különösen azokban az országokban, ahol az alkalmazott államháztartási számviteli rendszer nagyon éretlen, így ezek a kiadások még jelentősebbek lennének.

A tapasztalatokat figyelembe véve azt mondhatjuk, hogy az átállás az eredményszemléletű számvitelre egyik ország számára sem volt egyszerű folyamat. A legtöbb 2004 után csatlakozott ország a bevezetés során a „nagy robbanás” módszert választotta, vagyis egyszerre vezette be az új számviteli modellt a teljes kormányzati szférában. Ennek a gyors váltásnak az eredményeként számos ország számol be nehézségekről az eredményszemléletű számvitel alkalmazása során, így a dolgozók további képzésére és egyéb kiadásokra van szükségük ahhoz, hogy az átállás sikeresnek legyen tekinthető (Ernst & Young 2012).

#### 4. Összegzés

Az államszámviteli rendszerek harmonizációja ugyan hosszabb időszak alatt és fokozatosan valósulhat csak meg az Európai Unióban, a jelenleg folyamatban lévő számviteli harmonizációs folyamat nagyban befolyásolhatja majd a tagállamok pénzügyi és számviteli információs rendszerét. A harmonizáció Magyarországon költségvetési számvitelére is jelentős hatást gyakorolhat a jövőben, ezért ezeknek a folyamatoknak a figyelemmel követése kiemelt fontosságú.

Fontos azonban, hogy az eredményszemlélet ne csak az államháztartási számvitelt alkalmazók, hanem (ami még fontosabb) a döntéshozók szintjén is tovább erősödjön. A cél, hogy az alapvetően pénzforgalmi szemléletben készülő költségvetés és azt ezt alátámasztó költségvetési számvitel mellett, az eredmény-szemlélethez kapcsolódó pénzügyi számvitel alkalmazása ne csak egy szükséges jogszabályi kötelezettség teljesítése legyen, hanem az annak információs rendszeréből nyerhető adatokat ténylegesen figyelembe vegyék egy-egy döntés meghozatalakor, és ezzel hozzájáruljanak az erőforrások eredményes, hatékony és gazdaságos felhasználásához rövid és hosszú távon.

Az eredményszemléletű számvitel bevezetése bár számos európai országban megtörtént, az adaptációhoz hosszabb idő szükséges. Mivel a kezdeti nehézségek miatt az új rendszerből származó információk megbízhatósága sok esetben alacsony szintű, így a gyakorlati hasznosításuk korlátozott, ezért fontos, hogy az újonnan keletkező információkat folyamatosan teszteljék, és idővel fokozatosan építsék is be azokat a döntéshozatalba. Csak ilyen formában biztosítható, hogy egy valóban teljesítményalapú szemléletmód alakuljon ki, és a közösségi forrásokat felhasználása hatékonyabb legyen.

**Felhasznált irodalom**

- Anessi-Pessina, E. – Steccolini, I. (2007): Effects of Budgetary and Accruals Accounting Coexistence: Evidence from Italian Local Governments. *Financial Accountability & Management*, 23, 2, pp. 113–131.
- Bathó F. (2012): Melyik úton, merre tovább? Az eredményszemléletű számvitelre történő áttérés elvi programja. *Pénzügyi Szemle*, 57, 4, 426–443. o.
- Blöndal, J. R. (2003a): Accrual Accounting and Budgeting – Key Issues and Recent Developments. *OECD Journal on Budgeting*, 3, 1, pp. 43–49.
- Blöndal, J. R. (2003b): Budget Reform in OECD Member Countries: Common Trends. *OECD Journal on Budgeting*, 2, 4, pp. 7–26.
- Brusca, I. – Caperhione, E. – Cohen, S. – Manes Rossi, F. (2015): *Public Sector Accounting and Auditing in Europe*. Palgrave Macmillan, UK.
- Carlin, T. M. (2005): Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector. *Financial Accountability & Management*, 21, 3, pp. 309–336.
- Ernst & Young (2012): *Study on Public Accounting and Auditing*. <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/study-on-public-accounting-and-auditing-2012.pdf/5ad43e2b-2ba7-4b05-afab-d690fc2ad9dd> Letöltve: 2016.05.19.
- Európai Bizottság (2008): *Az EU számviteli rendszerének korszerűsítése*. [http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/modern\\_accounts/modernising\\_EU\\_accounts\\_hu.pdf](http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/modern_accounts/modernising_EU_accounts_hu.pdf) Letöltve: 2016.09.06.
- Európai Bizottság (2013): *Report from the Commission to the Council and the European Parliament. Towards Implementing Harmonised Public Sector Accounting Standards in Member States. The Suitability of IPSAS for Member States*, COM (2013), 114.: [http://www.ipsas.eu/en/documents/1\\_EN\\_ACT\\_part1\\_v5.pdf](http://www.ipsas.eu/en/documents/1_EN_ACT_part1_v5.pdf) Letöltve: 2016.04.20.
- Fekete I. (2009): Pénzügyi beszámolók ellenőrzése a közszférában, egyenértékűség a közfelügyeletben – Eredményszemléletű számvitel a közszférában. *Számvitel, adó, könyvvizsgálat*, 51, 2, 52–57. o.
- Harsányi G. – Lukács L. I. – Ormos M. – Sisa K. – Szedlák K. – Veress A. (2016): EPSAS: befektetés a jövőbe. *Pénzügyi Szemle*, 61, 4, 493–511. o.
- Hood, C. (1995): The „new public management” in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organisation and Society*, 20, 2–3, pp. 93–109.
- Nasi, G. – Steccolini, I. (2008): Implementation of accounting reforms. An empirical investigation into Italian local governments. *Public Management Review*, 10, 2, pp. 175–196.
- OECD (1993): *Accounting for What? The Value of Accounting to the Public Sector*. Occasional Papers on Public Management, Paris: OECD.
- Oulasvirta, L. (2012): The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*, 25, 3, pp. 272–285.
- Pályi K. Á. (2015): A Számvevőszék hozzájárulása a jó kormányzáshoz és a számvitel megújításához. *Pénzügyi Szemle*, 60, 4, 536–556. o.

- PWC (2013): *Towards a new era in government accounting and reporting*. <https://www.pwc.com/gx/en/psrc/publications/assets/pwc-global-ipsas-survey-government-accounting-and-reporting-pdf.pdf> Letöltve: 2016.04.23.
- PWC (2015): *Towards a new era in government accounting and reporting, 2nd edition*. <http://www.pwc.com/gx/en/industries/government-public-services/public-sector-research-centre/publications/government-accounting-and-reporting-pwc-global-ipsas-survey.html> Letöltve: 2016.05.19.
- Ridder, H-G. – Bruns H. J. – Spier, F. (2005): Analysis of public management change processes: the case of local government accounting reforms in Germany. *Public Administration*, 83, 2, pp. 443–471.
- Rossi, F. M. – Cohen S. – Caperchione, E. – Brusca I. (2016): Harmonising public sector accounting in Europe: thinking out of the box. *Public Money & Management*, 36, 3, pp. 189–196.
- Simon J. (2012): *Az államháztartási számvitel alapjai és a közpénzügyi információs rendszer*. CompLex Kiadó, Budapest.
- Szankó J. – Sándorné Új É. (2015): *Számviteli és gazdálkodási változások az államháztartás területén 2015*. Wolters Kluwer Kft, Budapest.
- Ter-Bogt, H. J. (2008): Recent and future management changes in local government: continuing focus on rationality and efficiency? *Financial Accountability and Management*, 24, 1, pp. 31–57.
- Vigvári A. (2010): Megtelt-e a konfliktuskonténer? Néhány pénzügyi szempont a helyzetértékeléshez és a rendszer átalakításához. *Pénzügyi Szemle*, 55, 3, 465–487. o.