

Dr. Vigvári András: Bevezetés a közszektor kontrollingba.

II.

Közszektor számvitele

A számvitelről¹

A számvitel a gazdaság információk előállításának egyik eszköze. A számvitelen belül négy — egymáshoz szervesen kapcsolódó — területet különböztethetünk meg:

1. A különböző érdekhordozók számára a gazdálkodó szervezetről átfogó információkat biztosító *beszámoló rendszer*.
2. Az önköltségszámítás, amely az adott gazdálkodó szervezet tevékenységét közvetlenül érintő döntések megalapozó információkat szolgáltatja.
3. Könyvvitel az az eljárás, amely a különböző gazdasági eseményeket pénzürtékben kifejezett adatokká alakítja és így előállítja a beszámolóba kerülő információkat.
4. A bizonylati rend biztosítja, hogy az események rögzítését megalapozó bizonylatok alapján az adatok teljesekek és valódiak legyenek.

A közpénzügyi rendszerre adaptálva az államháztartási számvitel az alábbi területeket öleli fel:

1. a költségvetés szerkezeti rendje (a költségvetés készítés),
2. a költségvetésből gazdálkodókra vonatkozó jogszabályok és eljárások,
3. a fő költségvetés könyvvitele,
4. a költségvetésből gazdálkodó szervezetek könyvvitele,
5. a beszámolás szabályai.

Minden információs rendszer tartalma az azt felhasználó érdekhordozói kör szempontjai („érdeklődése”) szerint alakul ki. A közszektor speciális vonásai, a közpénz természete, a

¹ Az alfejezet megírásában támaszkodtam Kassó Zsuzsanna. Az államszámvitel fogalma, feladata, lehetséges megoldási módjai” című tanulmányára. In: ÁSZ FEMI (2002).

politikai döntéshozatal és a politikai racionalitás érvényesülése, a piaci verseny hiánya, a „termelt” javak döntően szolgáltatás jellege stb. jelentősen meghatározza a szektor pénzügyi beszámoló rendszerével kapcsolatos „érdeklődést” és követelményeket. A közszektor gazdálkodásában a következő érdekhordozói körök jelennek meg, mint az itt keletkezett információk felhasználói:

- a közvélemény, a politikai testületek választói, illetve az e kört befolyásoló médiák.
- a politikai döntéshozók, választott politikusok.
- a döntés előkészítést végző, a végrehajtást segítő, szervező államapparátus.
- a költségvetést ténylegesen végrehajtó intézmények, az adóigazgatás és a kifizető hatóságok.
- a különböző érdekhordozókat segítő független külső, vagy belső ellenőrző szervek.
- a külföldi donor szervezetek, felsőbb szintű kormányzati szervek.
- a kormányzat hitelezői és más privát partnerei.

A pénzügyi beszámolási rendszer— hasonlóan a magánszektorban ismertekhez — a közszektor gazdálkodásának alapja. A számvitel a különböző gazdálkodó egységek irányításához szükséges információk előállításának, a tulajdon védelmének, valamint az adott gazdálkodót körülvevő érdekhordozók tájékoztatásának eszköze. A számvitel egyszerre e többféle „szempontnak” csak kompromisszumok árán képes megfelelni. A közszektorbeli számviteli beszámolókkal kapcsolatos követelményeket a következőkben lehet összefoglalni:

1. Az **elszámoltathatóság** biztosítása, vagyis, hogy a beszámolók tükrözzék, hogy

1a. milyen költségvetési forrásokat szedtek be és használtak fel, a felhasználások és beszerzések a törvényi kötelezettség és felhatalmazás szerint történt-e.

1b. a rendelkezésre álló költségvetési erőforrások és az elérendő célok összhangban vannak-e.

1c. miként alakul a költségvetési források és a tényleges költségek alakulása, figyelembe véve a kötelezettségek alakulását is.

2. A beszámolók **felhasználóinak támogatása**, vagyis hogy meg tudják állapítani, hogy

2a. a különböző tevékenységek, szolgáltatások, projektek költségeit, ezek szerkezetét.

2b. a költségvetési kiadások, azok változása összevethető legyen a kormányzati célokkal, programokkal,

2c. a kormányzat pénzügyi irányító tevékenysége hatékony és eredményes-e, vagyis hogyan alakul a közszeaktor eszközeinek és forrásainak értéke, összetétele.

3. A beszámoló felhasználoí meg tudják ítélni a **közszeaktor hatását** a gazdaság egészére, vagyis megállapítható legyen, hogy

3a. hogyan alakult egy költségvetési időszakban a kormányzat pénzügyi helyzete.

3b. a várható költségvetési források elegendőek lesznek-e a kormányzat által vállalt kötelezettségek teljesítésére.

3c. a kormányzat tevékenysége miként hat a társadalom jólétére.

4. A beszámoló rendszernek **tanúsítania** kell, hogy a gazdálkodás, a könyvvitel és a szabályok biztosítják-e, hogy

4a. a tranzakciók megfeleljen a költségvetési gazdálkodást meghatározó törvényeknek.

4b. a vagyonelemek biztosítottak-e a csalás, pazarlás és sikkasztás ellen.

Az 1970-es évekig általánosan használt kormányzati számvitel elsősorban e negyedik funkció biztosítását szolgálta. „A szakma (közösségi számvitel) századunk első éveiben alakult ki, mintegy válaszként a kormányzati korrupció miatt növekvő felzúdulásra” írta az 1970-es években egy Egyesült Államokbeli szerző². A hangsúly az ellenőrzési rendszerekre tevődött, hogy megnehezítsék a sikkasztásokat. A csalás mindig folyamatban lévő tranzakcióhoz és nem jövőbeli kötelezettségekhez tapad, e szempontból a figyelem egyoldalúan, teljes egészében a rövid távra irányult. A kormányzati számvitel ezen eredeti (cash bázisú) formája „jövők”, ráadásul ez alátámasztja a politikusok azon természetes magatartását, hogy inkább látványos új struktúrákat hozzanak létre, amelyek szavazatokat hoznak, semmint a már meglévő struktúrák fenntartására költsék a pénzt³.

A hagyományos megközelítésben a közszeaktorban használatos beszámoló rendszer döntően a költségvetési tervezést, a zárszámadást (ezen keresztül a gazdálkodással kapcsolatba kerülő szereplők elszámoltathatóságát) és a döntéshozatalt szolgálja. Így az állami számvitel hagyományosan az alábbi feladatok, eljárások és szabályok összességét jelentette:

- a költségvetés szerkezeti rendje;

² Herman Leonard: Checks Unbalanced: The Quiet Side Of Public Spending.

³ „Láttak már olyat, hogy egy politikus ünnepélyesen átvágja a szalagot egy felújított régi szennywaterna avatási ünnepségén?” E.S. Savas.

- a költségvetésből gazdálkodó egységekre vonatkozó szabályok és eljárások;
- a költségvetési könyvvitel;
- a beszámolás szabályai.

A nemzetközi gyakorlat a költségvetési adatok három féle csoportosítását írja elő⁴:

- a közgazdasági jellegű csoportosítás, amely egyfelől megkülönbözteti a bér és dologi, a működési és beruházási, illetve a finanszírozási tételeket.
- A funkcionális csoportosítás, amely az ENSZ keretei között kialakult COFOG klasszifikáción belül rendezi a költségvetési tételeket.
- Az adminisztratív csoportosítás a költségvetést végrehajtó intézményi szervezeti rend szerint a költségvetés készítés logikája szerint tartalmazza a tételeket.

A közszektor kiterjedtségének növekedésével jelentősen megnőtt a közszektorban felhalmozott vagyon tömege. Így egyre inkább fontos a vagyongazdálkodáshoz szükséges információk biztosítása. Ez utóbbiba beleértjük a meglévő vagyonnal való gazdálkodást és a különböző beruházási projekteket. Ez a hangsúlyváltás fejeződik ki a különböző *szemléletű* beszámolási rendszerekben.

A könyvvezetés szemlélete

A könyvvezetés szemlélete kifejezés arra utal, hogy a gazdasági eseményeket és tranzakciókat milyen elvek szerint rögzítjük.

A szakirodalom négy számbavételi módszert különböztet meg:

1. A pénzforgalmi szemlélet. (Cash Basis)
2. A korrigált pénzforgalmi szemlélet. (Modified Cash Basis)
3. Korrigált eredményszemlélet. (Modified Accrual⁵ Basis)
4. Teljes eredményszemlélet. (Full Accrual Basis)

⁴ Ezek lényegében különböző számviteli és pénzügyi statisztikai standardok előírásán keresztül érvényesülnek a gyakorlatban.

⁵ Az accrual szó elhatárolást jelent.

Cash bázis

A cash alapú számvitel kizárólag a pénzfizetéssel, vagy bevétellel járó tranzakciókat, eseményeket rögzíti. Ez azt jelenti, hogy a beszámolók a gazdasági események közül kizárólag a pénzforgalmat indukáló *tranzakciókat* tartalmazzák, mégpedig azokat amelyek a pénzforgalmat a beszámolási időszakban indukálnak. Például eszközök beszerzése, szolgáltatások kifizetése, adósság törlesztése függetlenül attól, hogy a tranzakciónak a beszámolási időszak gazdasági eseményeivel van-e összefüggése.

E kimutatások előnye az egyszerűség és a monetáris statisztikákkal való könnyű összehasonlíthatóság. A cash kimutatások alapján a költségvetési előirányzatok szabályszerű felhasználása is jól nyomon követhető. A kimutatásokat rendszerint két vonatkozásban készülnek. Egyfelől az előirányzatok könyvelése (terv, előirányzat), másrészt a pénz bevételek és kifizetések teljesítése (tény, teljesítés) történik.

E könyvelési mód legnagyobb hátránya, hogy a rögzített információk csak részlegesen tükrözik a gazdálkodás folyamatait. E rendszer – lévén ebben a szemléletben ezek nem minősülnek tranzakcióknak – nem számol a jövőbeni kötelezettségekkel (pl. nyugdíjfizetés, közalkalmazottak végkielégítései), az adó menteségekkel és kedvezményekkel⁶, amelyek felfoghatók implicit támogatásként kiadásként. A legsúlyosabb probléma azonban a fizikai eszközök kezelése. A fizikai eszközök az idő előrehaladtával elhasználódnak, a karbantartások és felújítások elmaradásával értéküket is veszítik. A tárgyi eszközök nyilvántartásának hiánya, az amortizáció figyelembe nem vétele azt „sugallják”, hogy ezek az erőforrások nem kerülnek semmibe. A fenntartási költségek folyó kiadásként történő értékelésével olcsóbbnak tüntetik fel az eszközök elhasználását, mint jó állapotban történő megőrzésüket.

A korrigált pénzforgalmi szemlélet azt jelenti, hogy a pénzügyi beszámolók az előzőekben foglaltakon túlmenően azokat a bevételeket és kiadásokat is tartalmazzák, amelyek kifizetése a beszámolási időszakot követő meghatározott intervallumban (pl. a beszámolási időszak végétől számított 60 napon belül) megtörtént. Jellemzően ebben a periódusban a bevételek *nem*, a kiadásokat azonban figyelembe veszik. Ennek az eljárásnak az oka abban keresendő,

⁶ Angolul ezeket a tételeket ma tax expenditures-nek, „adókiadásoknak” nevezik.

hogy a közszektorban tapasztalható éven belüli ciklusok miatt így az összehasonlítás és a „kreatív könyvelés”, azaz bizonyos kiadások és bevételek évek közötti „csúsztatása” kiszűrhető.

A cash bázisú kimutatások két további vonatkozásban is kiegészülhetnek. Az első kiegészítés az úgynevezett „vonal alatti tételek”, úgymint mint pénztartalékok, kötelezettségek, kifizetetlen számlák. A másik az eredményszemléletű adósság kimutatások készítése és ezeknek a beszámolóhoz történő kapcsolása.

Az eredményszemlélet

A hazai szaknyelvben eredményszemléletnek nevezik azt a számbavételi módot, amikor az eredményt az elismert bevételek és e bevételekhez rendelhető költségek (ráfordítások) különbségeként számolják ki. E kifejezés szinonimája az esedékességi, üzemgazdasági, vagy teljesítmény szemléletű számbavétel.

Ez a szemlélet a tranzakciókat és a gazdasági eseményeket a pénzmozgásoktól függetlenül rögzíti. A bevételek arra az időszakra kerülnek számbavételre, amikor ezek esedékesek, függetlenül attól, hogy befolytak-e. A kiadások arra az évre kerülnek elszámolásra, amikor a javak, erőforrások felhasználásra kerültek, függetlenül attól, hogy ezeket kifizették vagy nem. A felhasznált eszközök költségei (így az amortizáció) arra az időszakra könyvelődnek, amikor ezeket felhasználták. A kimutatások része az aktuális értékeket (benne árfolyamváltozásokat is tükröző) *vagyonmérleg*.

A teljes eredmény szemlélet helyett a közszektorban az úgynevezett „részleges” eredményszemléletű számvitelt használják. Ennek oka, hogy a közfeladat ellátáshoz használt vagyon jelentős részének aktualizált értékelésére a racionális gazdálkodáshoz nincs szükség. A részleges eredményszemlélet arra koncentrál, hogy kimutassa, hogy milyen mennyiségű erőforrásra van szükség a tárgyévi kiadások teljesítéséhez. A nehezen számszerűsíthető távoli kötelezettségeket és követeléseket nem kívánja a mérlegbe betenni.

ÁBRA

A cash és az eredményszemléletű kimutatások összehasonlítása

számbavételi módszer	pénzforgalmi	módosított pénzforgalmi	eredmény szemléletű	módosított eredmény szemléletű
szempont				
Milyen érdekhordozók számára biztosít döntési információt?	Külső	külső+	belső +külső	belső+ külső
Mit támogat?	elszámoltathatóság	elszámoltathatóság	elszámoltathatóság + döntéshozatal	elszámoltathatóság + döntéshozatal
Alkalmas-e nyújtott információ önmagában teljesítmény mérésre?	nem	nem	részben	igen
Alkalmas-e likviditási helyzet értékelésére?	igen	igen	igen	igen
Alkalmas-e a szolvencia értékelésére?	nem	részben	igen	igen
Információigény	csak pénzforgalmi adatok	pénzforgalmi adatok+ pénzügyi stock adatok	pénzforgalmi, stock és kalkulált vagyonsvltózási adatok	a használt vagyons teljes és folyamatos értékeltségét feltételezi
Alkalmazható költségvetési technika	bázis alapú	bázis alapú	teljesítmény alapú és programköltségvetés	program költségvetés

A könyvvezetési szemléletek eltéréseit egy számpéldán érzékeltetjük:

A következő példa a különböző számvetési rendszerek közti különbséget illusztrálja:

Aktor: egy fiktív költségvetési szerv

Pénznem: ezer Ft

Beszámolási időszak azonos a naptári évvel (január 1. – december 31.)

Gazdasági események:

Árrendelés, 2003 október.....	1100
Áru beérkezése, 2003 november.....	1000
Áru részbeni kifizetése, 2003 december.....	800
Árufelhasználás 2004 folyamán.....	700
Leltár, 2004 december 31.	300
A költségvetési szerv eszközeinek értékcsökkenése 2004-ben	140

A tranzakciók/események elszámolása a különböző rendszerek szerint:

				beszámolási időszak
Pénzforgalmi szemlélet:				
Vételár részkiegyenlítés:	T Költségvetési műveletek	800 – K Készpénz	800	2003
Módosított eredményszemlélet:				
Megrendelés:	T Költségvetési műveletek	1000 – K Szállítók	1000	2003
Vételár részkiegyenlítés:	T Szállítók	800 – K Készpénz	800	2003
Eredményszemlélet:				
Megrendelés:	T Költségvetési műveletek	1000 – K Szállítók	1000	2003
Készletre vétel:	T Készletek	1000 – K Kv. műv.	1000	2003
Vételár részkiegyenlítés:	T Szállítók	800 – K Készpénz	800	2003
Készletfelhasználás:	T Költségek	700 – K Készletek	700	2004
(a leltár ezt megerősíti, leltárkülönbötetet nem találnak)				
Értékcsökkenés	T Költségek	140 – K Eszközök	140	2004

A példa jól mutatja a rendszerek közti különbséget:

a pénzforgalmi szemlélet csak a pénzmozgást rögzíti, a tranzakciókat csak akkor veszi figyelembe, ha pénzkidás vagy bevételezés történik,

a módosított eredményszemlélet a tranzakciókat és gazdasági eseményeket a felmerülésükkor/keletkezésükkor veszi figyelembe, függetlenül attól, hogy mikor történik meg a velük kapcsolatos pénzmozgás. Előnye a pénzforgalmi szemlélettel szemben, hogy lehetővé teszi a kötelezettségek és hátralékok felmérését. A pénzügyi beszámoló tartalmazza a bevételeket, kiadásokat, pénzeszközöket, kötelezettségeket, és a nettó pénzügyi forrásokat.

A teljes eredményszemlélet is a keletkezésükkor veszi figyelembe a tranzakciókat, szintén függetlenül attól, hogy mikor történik meg a velük kapcsolatos pénzmozgás. A bevételekben a beszámolási időszak alatt keletkezett bevételek gyűlnek, függetlenül attól,

hogy befolytak-e. A költségek az áruknak és szolgáltatásoknak az év során ténylegesen felhasznált mennyiségét jelentik, függetlenül attól, hogy a beszámolási időszakban fizették-e ki azokat, ezenkívül tartalmazzák a kötelezettségek növekményét illetve az eszközérték csökkenését is. A teljes eredményszemléletben készülő beszámolók tartalmazzák a bevételeket, költségeket (amortizációval együtt), az eszközöket és forrásokat.

Áttérés a részleges eredményszemléletre

A gyakorlat kikényszerítette a cash szemlélettől történő elmozdulást. Az USA-ban az 1970-es évek végén New York és Cleveland metropolisok csődhelyzete nyomán a Kongresszus napirendre tűzte az állami és helyi közigazgatás számviteli rendszerének korszerűsítését. A szövetségi államok kormányzóinak szövetsége és nyolc más hasonló testület — a szigorú szövetségi szintű akciótól tartva — létrehozta a Kormányzati Számviteli Előírások Tanácsát (Governmental Accounting Standard Board, GASB), hogy maguk végezzék el a korszerűsítést. A legtöbb szövetségi állam alkotmánya, illetve helyi önkormányzat alapító okirata előírja a Generally Accepted Accounting Practices (GAAP) alkalmazását és a közösségi szektor számára ezt a GASB határozza meg, így e testület által kezdeményezett változások az USA-ban általános gyakorlattá válnak. A GASB 1990-ben előírta az önkormányzatok számára az „esedékességi számvitel” alkalmazását. A GASB Tanácsadó Testületének egyik tagja ezzel kapcsolatosan a következőket mondta: „A választott tisztségviselő addig nem gondolnak válságra, amíg össze nem omlik a híd. Nos, az „esedékességi” számvitel minden lehetséges válságot tudatosít. Egyúttal lehetővé teszi a felelősségteljes tervezést és programalkotást.” A bevezetett rendszer nem alkalmazza a magánszektorban érvényes értékcsökkenési szabályokat. Az „esedékességi rendszer” tehát a részleges eredményszemlélet.

Az 1980-as évek közepétől Új-Zélandon, a világ talán legradikálisabb államháztartási reformjának keretében megtörtént a teljes eredményszemléletű közszámviteli rendszer kialakítása. Az új-zélandi fejleményeket még az angolszász kultúrkörben sem tekinthetjük modell-értékűnek, hiszen az ott követett megoldások speciális körülmények között alakultak ki.

A mai nemzetközi gyakorlatban - nem utolsó sorban az IFAC (A Könyvvizsgálók

Nemzetközi Szövetsége) Public Sector Committee (Közszektor Bizottsága) sztenderd alkotó tevékenységének⁷ köszönhetően - egyre inkább kialakulóban van az államszámvitel feladatával kapcsolatos szakmai konszenzus.

A különböző ajánlások alapján az Európai Unió mint integráció és más OECD országok áttértek vagy rövidesen áttérnek a részleges eredményszemléletű közszektor számvitelre. Az áttérés *folyamat*, amely sebessége, iránya és eredményessége számos tényezőtől függ. Az áttérés mikéntje függ az adott ország fejlettségétől, társadalmi, kulturális és politikai hagyományaitól. Komoly különbséget jelent, ha az áttérés a *számviteli rendszerre korlátozódik*, vagy más közszektor reform lépéssel egyidejűleg történik. A változás történhet bottom up, illetve top down módszerekkel. Ez azt jelenti, hogy elképzelhető bizonyos közszektorbeli alrendszerekre korlátozva elkezdni az áttérést (bottom up), vagy a főköltségvetés kulcsterületeiről kiindulva vezényelni a változásokat (top down).

- A tárgyi eszközök hasznos élettartama alatt értékcsökkenés elszámolásával a vagyoni pótlásának költsége is hozzájön az éves pénzforgalomhoz. A vagyonelemek utáni értékcsökkenés elszámolásának közgazdasági racionalitását a pótlás szükségessége adja meg. Van azonban a vagyontárgyak birtoklásának alternatívaköltsége is, hiszen lehetne akár magát a vagyontárgyat, akár a vagyontárgyban „álló” tőkét más (pénzkereső) tevékenységre is használni. Ha a központi kormányzat, mondjuk a pénzügyminisztérium az intézmények birtokában lévő eszközökre kivételként egy vagyonadó jellegű fizetési kötelezettséget, akkor arra ösztönöznék az egyes intézményeket, hogy az eszközeikből a legtöbb értéket hozzák ki, és hogy gondolják végig, szükség van-e az egyes, az intézmény birtokában lévő eszközökre az outputok előállításához. Ezáltal az intézmények is tudatára ébrednének az eszközeik aktív menedzselése iránti felelősségüknek.
- Az intézményi outputköltségek ismerete lehetővé teszi a minisztériumok számára, hogy valós összehasonlítást végezzenek az outputbeszerzés alternatív forrásai között, akár a magánszférát is beleértve.

⁷ A Bizottság anyagairól tájékoztatást az IFAC internetes honlapja ad.

- Ha a költségvetési tárgyalások az outputok áraira koncentrálnak, akkor a költségvetési szervek nem hangsúlyozhatják a kiadási „igényeiket”, ami költségvetési megtakarítással jár.

Létezik az ún. módosított eredményszemlélet is: ekkor a költségeket ugyanúgy a velük kapcsolatos kötelezettségek keletkezésekor számolják el, viszont a bevételek legtöbbjét csak a pénz befolyásakor rögzítik.

A gyakorlatban persze a legtöbb kormányzat ennek ellenére egyszerű pénzforgalmi vagy módosított pénzforgalmi szemléletű számvitelt használ. Ez nem véletlen, hiszen azokban az országokban, ahol megpróbálták az államháztartás számvitelét eredményszemléletűre változtatni, az átállás nagyon bonyolultnak és költségesnek bizonyult. Ennek következtében megállapítható, hogy az eredményszemléletű számvitelből nyerhető előnyöket – ha nem is olyan mértékben – de el lehet érni más eszközökkel is.

A beszámolók felhasználói

A közszektorról készített beszámolók pénzügyi és tartalmi szempontból az alábbi érdekhordozói körök számára nyújtanak információkat:

- az állampolgárok, illetve a médiák;
- a választott képviselők (különböző szintű parlamentek és önkormányzati testületek);
- a költségvetés végrehajtásának irányítói;
- a tényleges végrehajtó alapegységek (intézmények, fejezetek, alapok);
- ellenőrző szervek;
- a nemzetközi adatszolgáltatások címzettjei (pl. EU, Világban stb.);

A különböző érdekhordozók érdeklődése (természetesen eltérő intenzitással) a következő csomópontokban ragadható meg:

- az elfogadott költségvetés és a végrehajtás összhangja, a pénzköltés szabályossága, az esetleges pénzmaradványok oka és természete;
- a pénzköltés gazdaságossága, hatékonysága, eredményessége;
- a tulajdonosi érdek érvényesülése, a közszektor pénzügyi-vagyoni helyzetének alakulása;

- a költségvetési szektor irányítási és vezetési rendszerének megfelelése a kitűzött közpolitikai és fiskális politikai célok eléréséhez.

A közszeaktor (különösen az államháztartás) pénzügyi beszámoló rendszerének a fenti igények kielégítése érdekében a következő követelményeket kell kielégítenie:

1. az elszámoltathatóság. Ebbe beletartozik a ténylegesen beszédett költségvetési források és azok felhasználásának, a rendelkezésre álló erőforrások és a feladatok összhangjának, a tényleges források és költségek (benne a követelések és kötelezettségek) kimutathatósága.
2. a szolgáltatások ráfordításai, költségei és a beszámoló teljességének megállapíthatósága. Ez azt jelenti, hogy a beszámoló rendszernek képet kell adnia a tevékenységek és programok költségeiről, összetevőiről és tendenciájukról. Ezen túl biztosítania kell a kormányzati ráfordítások és a különböző kormányzati célok és programok és azok költségeinek összevethetőségét és a kormányzati gazdálkodás eredményességét.
3. a kormányzat pénzügyi helyzetének alakulásának követhetősége.
4. a gazdálkodás és az egyes tranzakciók törvényességének, a vagyon védelmének és a tényleges teljesítmények bemutatása.

A hatályos magyar államháztartási számvitel

A jelenlegi magyar rendszerben az államszámviteli rendszere nem egységes. Az Államháztartási törvény XI. és XII. fejezete világosan mutatja, hogy a törvényalkotó külön fogalomként kezeli az államháztartás *számvitelét* és *információs rendszerét*. A törvény fogalomhasználata zavaró, hiszen (pl. a mérleg, mérlegrendszer fogalma itt pénzforgalmi mérlege(ke)t jelent) lényegesen eltér a Számviteli törvényben, illetve a számvitelben általánosan használt fogalmaktól.

Ennek következménye, hogy egyfelől létezik a kereskedelmi számviteli törvény adaptációja, amit a 249/2000. (XII 24.) Kormány rendelet (továbbiakban VHR) szabályoz. A rendelet "az államháztartás szervezeti beszámolási és könyvvezetési kötelezettségeinek sajátosságairól" szól. A költségvetési szervek beszámolóit *elemi beszámolónak* nevezik. Ezt az önállóan gazdálkodó költségvetési szerveknek kell elkészíteniük.⁸ Az elemi beszámolóban a

⁸ A költségvetési szervek típusait ld. Vigvári (2002)

költségvetési szerv bemutatja:

- vagyoni helyzetét, illetve az abban bekövetkezett változásokat,
- a feladatellátás előirányzatainak évközi alakulását,
- működési és fejlesztési célú bevételek és kiadások alakulását,
- feladatonként a bevételek és kiadások alakulását,
- a személyi juttatások összetételének és a munkavállalók számának alakulását,
- a pénzmaradványt és az eredményt,
- önkormányzati költségvetési szervek esetében a különböző állami forrásokról történő elszámolást.

A VHR a költségvetési szervek beszámolási kötelezettségét, a beszámoló tartalmát mind a központi, mind az önkormányzati költségvetési szervek számára az alábbiakban határozza meg:

- könyvviteli mérleg,
- pénzforgalmi jelentés,
- pénzmaradvány-kimutatás, eredménykimutatás,
- kiegészítő melléklet.

A kiegészítő melléklet számszaki adatokból és szöveges részből áll. A beszámoló e része *jelentősen különbözik* a központi, illetve az önkormányzati költségvetési szervek vonatkozásában. A vállalkozói szektorhoz képest jelentős különbség, hogy a költségvetési szervek beszámolóit a Pénzügyminisztérium, illetve annak szervei (Magyar Államkincstár és annak területi(megyei) igazgatóságai) *összesítik*. Az aggregálás után képződött adatok jelentik az alapját a zárszámadási törvénynek. A költségvetési szervek a VHR erejénél fogva évente kétszer készítenek költségvetési beszámolót. A féléves beszámoló forduló napja június 30. (elkészítésének határideje július 31.) az éves beszámoló forduló napja december 31. (elkészítése a tárgyévet követő február 28.). A VHR rendelkezik arról is, hogy a költségvetési szervek mikor kötelesek rendkívüli beszámoló készítésére. Ennek szükségessége a költségvetési szerv megszűnése, vagy felügyeleti szervének megváltozása esetén áll fenn.

Az államháztartás szervezetei *módosított teljesítés szemléletű* kettős könyvvitelt alkalmaznak. (VHR 8. paragrafus (1) bekezdés) A költségvetési szervek könyveikben rögzített adatok kétfélek. A pénzforgalmi gazdasági műveletek adatai és az egyéb gazdasági események adatai. A pénzforgalmi gazdasági eseményeket és ezeknek az a könyvviteli mérleg eszközeire és forrásaira gyakorolt hatását a valóságnak megfelelően, folyamatosan, zárt rendszerben, áttekinthetően kell rögzíteni. Az egyéb gazdasági műveletek rögzítésénél követelmény a valós

kép biztosítása, a zárt rendszer és az áttekinthetőség. Az eltérés, hogy e műveletek eszközökre és forrásokra gyakorolt hatását *negyedévenként*, az analitikák alapján összeállított bizonylatok (feladások) alapján rögzítik. A számlaosztályok 0-9-ig elnevezésükben megegyeznek a törvényben rögzítettekkel, a sajátos vonásokat a VHR melléklete tartalmazza. A számlakeret két részből tevődik össze: a számlakeret-tükörből és a számlamagyarázatokból. A számlakeret-tükörben szereplő főkönyvi számlák négy főcsoportba sorolhatók:

- állományi számlák, általában mérleg számlák, aggregálás után ezekből állítható össze a könyvviteli mérleg.
- forgalmi számlák, adatai szerepelnek a pénzforgalmi jelentésben.
- előirányzat számlák, adatai szerepelnek a pénzforgalmi jelentésben. Minden előirányzati számlához tartozik egy pénzforgalmi teljesítési számla.
- technikai számlák a könyvvezetés átláthatóságát segíti.

Az államháztartási könyvvitelben rögzített gazdasági események

<u>GAZDASÁGI ESEMÉNY</u>	
Pénzforgalmi gazdasági művelet	Egyéb gazdasági esemény
Rögzítés a pénzforgalom teljesítés napján, folyamatosan tartozik, követel számlán	Rögzítés negyedévenként , <i>legkésőbb</i> a negyedév utolsó napján, tartozik, követel számlán
Készpénz bevételek	Térítés nélkül átadott eszköz
Készpénz kiadások	Térítés nélkül átvett eszköz
Bankszámlára érkező bevételek	Készlet állományváltozása
Bankszámláról teljesített kiadások	Követelések állományának változása
Követelés fejében átvett eszközök	Személyes juttatásokkal kapcsolatos elszámolások

A könyvviteli mérleg

Eszközök	Források
<i>Befektetett eszközök</i>	<i>Saját tőke</i>
Immateriális javak	<i>Tartalékok</i>
Tárgyi eszközök	Költségvetési tartalék
Befektetett pénzügyi eszközök	Vállalkozási tartalék
Üzemeltetésre, kezelésre átadott, koncesszióba adott, vagyonkezelésre átvett eszközök	<i>Kötelezettségek</i>
<i>Forgóeszközök</i>	Hosszúlejáratú
Készletek	Rövid lejáratú
Követelések	Egyéb pénzügyi elszámolások
Értékpapírok	
Pénzeszközök	
Egyéb aktív pénzügyi elszámolások	

A számviteli rendszer mellett létezik az Államháztartási törvény és annak végrehajtási rendelete a 217/1998. és 217/1999. Kormányrendeletek (a továbbiakban ÁMR). Az Áht. XI. fejezete szabályozza az államháztartás információs és mérlegrendszerét. Az ÁMR írja elő az államháztartás információs rendszer felépítését, a költségvetési szervek VHR-ben foglalt beszámolási kötelezettségén túlmenő információszolgáltatási kötelezettségét. Az itt előírt adatszolgáltatás részben — legalábbis elvileg — a kormányzati irányítást segíti, részben statisztikai adatok alapjául szolgál. A fontosabb — a könyvviteli adatokra támaszkodó — adatszolgáltatások a következők:

- a tartozásállomány alakulása,
- a kötelezettségvállalás bejelentése,
- adatszolgáltatás az önkormányzatok nettó finanszírozásához,
- a nemzetközi kapcsolatokkal összefüggő kiadások és bevételek,
- mérlegjelentés.

E kimutatások elkészítésének gyakoriságát az adatszolgáltatási útmutató tartalmazza. Vannak havi rendszerességű adatszolgáltatási kötelezettségek is. Az államháztartás információs rendszer részére a költségvetési szervek önkormányzatok a számviteli beszámolóktól *eltérő úrlapokon* kell a területi államháztartási hivatalokon keresztül adatokat szolgáltatniuk. A jelentések a féléves, a háromnegyed éves és az év végi adatok alapján kell elkészíteni. Az

információs rendszer tehát *duplikálódik*. A gyakorlatban a különböző elemzések számára a számviteli beszámolók közül a mérleg nem jelent megfelelő alapot. A különböző mérlegtételek alapján számított "szokásos" pénzügyi mutatók - a mérleg speciális tartalma miatt - *félrevezetők*. Célszerűbb e helyett a költségvetési gazdálkodás sajátosságait tükröző pénzügyi mutatók számítása és értékelése.

Az Áht. XII. fejezete és a 249/2000. kormányrendelet alapján az államháztartási könyvvezetés tartalmi sajátosságait a következőkben foglalhatjuk össze:

- az államháztartási könyvvitel nem kettős, hanem *hatszoros*. Ez azt jelenti, hogy minden egyes gazdasági eseményt *kötelező* előírányzatként, előírányzat felhasználásként és maradványként könyvelni a tartozik és követel számlákon.
- a használt számlatükör a kormányrendeletben kötelezően elért módon felépített. Ezen előírásban a kereskedelmi számvitelben használt számlatükör rendszerhez képest a következő sajátosságok vannak. A 2. számlaosztályba a követeléseket, a rövid lejáratú értékpapírokat és a készleteket kell könyvelni. A 3. számlaosztály szolgál a bankkapcsolatok könyvelésére. A 4. számlaosztály sajátossága azzal függ össze, hogy az államháztartási könyvvitelben minden eszközváltozás a saját tőke változásaként értelmeződik. A tényleges pénzügyi helyzetváltozást (képletesen a saját tőke változását) a tartalékok változása mutatja. Az 5. számlaosztályba a költségek költség nemenkénti könyvelése történik. Kötelező könyvelni a 6. és 7. számlaosztályba. A 6. - úgynevezett gyűjtő - számlaosztályba könyvelik a tevékenységhez nem rendelhető költségeket. Az év végén ezeket a különböző feladatok között megosztják és átviszik a 7. számlaosztályba. A 7. számlaosztály a szakfeladathoz rendelhető költségeket tartalmazza.
- Az értékcsökkenés elszámolása negyedévenként történik. Az amortizáció elszámolása a tőkeváltozás című mérlegsorba kerül, de ez a gazdálkodás tényleges vitele során jelentőséggel nem bír.
- A beszámoló szerkezete is mutat speciális vonásokat. Az államháztartásban is készítenek *mérleget*, amely a vállalkozások mérlegével *formális* hasonlóságot mutat. A vállalkozásoknál ismert eredménykimutatás funkcióját itt a *pénzforgalmi elszámolás* és a *pénzmaradvány elszámolás* tölti be. Amennyiben az adott költségvetési szerv folytat vállalkozási tevékenységet, akkor a már említett hatszoros bontásban meg kell osztani annak általános költségeit és a használt eszközök értékcsökkenését. A vállalkozási tevékenység esetén eredménykimutatást is készítenek. A vállalkozási tevékenység eredménye bekerül a saját tőkébe és ez az adott szerv számára szabadon felhasználható.

- Az államháztartás szereplői részére kötelező a féléves számviteli beszámoló készítése.
- A könyvvezetés szabályai közül kimarad a nem költségvetési szervként működő feladatellátó szervezetek kimutatásaival a konszolidációs kapcsolat.

A számviteli információk és az erre épülő beszámolók hitelesítése a könyvvizsgálat feladata. A közszektorban még a számvitel kialakulása előtt létezett az ellenőrzés. A modern közszektorban is speciális ellenőrzési rendszer működik.⁹ Meg kell azonban említeni, hogy bizonyos esetekben a magán könyvvizsgálók által végzett ellenőrzések is részei ezen ellenőrzési rendszernek. Magyarországon a helyi önkormányzatok. (ld. Ötv. 92/A és 92/D paragrafusok) részére bizonyos esetekben kötelező könyvvizsgáló alkalmazása. E mellett a VHR is foglalkozik az államháztartási könyvvizsgálat feladataival. Az önkormányzatok esetében *folymatos* a könyvvizsgálati kötelezettség a fővárosi, fővárosi kerületi, megyei és megyei jogú városok önkormányzatai számára. *Eseti* könyvvizsgálatra kötelezettek a 300 millió forintos kiadási főösszeggel rendelkező hitellel rendelkező önkormányzatok a hitel felvételét jelentő költségvetési évtől a törlesztést befejező költségvetési évig bezárólag. Egyéb esetekben az önkormányzatok szabadon dönthetnek könyvvizsgáló alkalmazásáról. A könyvvizsgálat kiterjed a számviteli feladatok, a belső ellenőrzés, az informatikai rendszerek és az év végi zárlati munkák vizsgálatára és hangsúlyosan az éves beszámoló felülvizsgálatára. A könyvvizsgáló a beszámolót számviteli törvényben foglaltaknak megfelelően záradékkal látja el, amely lehet hitelesítő, elutasító, korlátozott és függő záradék. Az Ötv. előírja azt is, hogy mely döntési kérdésekben szükséges a képviselőtestületnek a könyvvizsgálót bevonni.

További olvasmányok:

Állami Számvevőszék FEMI(2002): Államszámviteli tanulmányok.

Állami Számvevőszék FEMI(2003): A közszféra NEMZETI ELLENŐRZÉSI STANDARDJAINAK kidolgozását élőkészítő KONFERENCIA szerkesztett JEGYZŐKÖNYVE

Allen – Tommassi: Managing public expenditures OECD Paris, 2001.

⁹ Ld. erről Vigvári (2002) 10. fejezetét.

Csermák Judit - Dér Géza - Nagy Istvánné - Pintérné Csermák Jolán (2000) Költségvetési szervek gazdálkodása (Aula)

Kusztosné Nyitrai Edit (Szerk.) (2004): A helyi önkormányzatok és pénzügyeik. Municipium Magyarország Alapítvány.

Magyary Zoltán: A magyar állam költségvetési joga. Közigazgatási jogi tanulmány. Budapest, 1923.

Teghze-Gerber Ferenc: A magyar állam, a törvényhatóságok és községek számvitele. Második átdolgozott bővített kiadás. Budapest 1940.