

ÖNKORMÁNYZATI GAZDÁLKODÁS AZ ELSZÁMOLÁSI ÉS BESZÁMOLÓ RENDSZER FOGSÁGÁBAN

(Local Government's Management in the Captivity
of Settlement and Reporting System)

SIMON JÓZSEF

Kulcsszavak:

államszámvitel pénzforgalmi szemlélet elhatárolás alapú számvitel

Napjainkban a közpénzügyek területének aktuális kérdése, hogy hogyan valósítható meg az államháztartás korszerűsítése a közpénzek elköltésének szabályossága mellett. Ez utóbbi probléma kezelésére a különböző országok más és más eszközt alkalmaznak az adott ország berendezkedésétől, tradicionális és kulturális sajátosságaitól függően. Felismerhető e folyamatnak egy közös sajátossága, az önkormányzati rendszer hatékonyság javításának fő eleme a jelenleg érvényes számviteli rendszer megváltoztatása, a pénzforgalmi szemléletű számvitel helyett az „elhatárolás” alapú számvitel alkalmazása. Ez a váltás az országok számára nagy kihívást jelent, a tényleges megvalósítás várhatóan hosszú időt igényel.

Bevezetés

Gyakran elhangzik az a vélemény, hogy az államháztartás és ezen belül az önkormányzati rendszer átfogó reformra szorul. E téma egyik kevésbé tárgyalt kérdése az elszámolási és beszámoló rendszer működésének minősítése és az e területen mutató problémák elemzése. Jelen tanulmány célja rámutatni az elszámolási és beszámoló rendszer jelenlegi működésének problémáira, valamint ebből kiinduló fejlesztési javaslatok megfogalmazása. A cikk az államháztartás önkormányzati alrendszere szempontjából vizsgálódik, ugyanakkor fontos hangsúlyozni, hogy a következőkben bemutatandó problémák nagy többsége jellemző az államháztartás egészére.

Az elszámolási és beszámoló rendszer sajátosságaiból fakadóan Magyarországon a fő problémát az jelenti, hogy *az önkormányzatok sem rendelkeznek elegendő és megfelelő mélységű információkkal a gazdálkodásukról*. E nélkül azonban nem várható el, hogy egyrészt a közpénzek felhasználása hatékony legyen, másrészt, hogy az önkormányzatok – az elvárásoknak megfelelően – bemutassák valós pénzügyi, vagyoni helyzetüket. Véleményünk szerint az elszámolás – szakmai megfontolásokon nyugvó – *törvényi szabályozásával a jelenlegi problémák nagyrészt megszüntethetőek*. Ebben kulcsszerepe lehet az „*elhatárolás alapú*” számviteli rendszer bevezetésének, valamint a *pénzforgalmi szemlélet* megtartásának azokon a területeken, ahol az eredmény-szemlélet alkalmazása nem lehetséges, illetve nem jár pótlólagos előnyökkel.

A pénzforgalmi szemléletű nyilvántartás jellemzői és következményei

Az önkormányzati gazdálkodás elszámolási és beszámoló rendszerének törvényi szabályozásában az önkormányzati és az államháztartási törvény mellett a számviteli törvény és a költségvetési szervek sajátos elszámolásait és beszámolási kötelezettségét szabályozó 249/2000 Kormányrendelet játszik jelentős szerepet. Az *önkormányzatok által alkalmazott könyvvezetési technika egy sajátos megoldás*, amely eltér az üzleti szférában alkalmazott számviteltől. Az önkormányzatok a tevékenységük vagyoni és pénzügyi helyzetére ható eseményekről a kettős könyvvitel rendszerében, *módosított teljesítés szemléletű nyilvántartást vezetnek*, vagyis a *pénzforgalmi szemlélet elvét alkalmazzák*. Ez alapján a gazdasági események közül azok kerülnek be a nyilvántartásba, amelyek tényleges pénzmozgással járnak és az adott tranzakció ténylegesen teljesült. Ily módon az önkormányzatok számviteli rendszerében a kiadás és költség kategóriák között nem lehet különbséget tenni, illetve a bevételek és a bevételi előirányzatok sem különböznek egymástól (Szabó–Szamkó 2001).

A pénzforgalmi szemlélet két fő előnye az egyszerűsége és – a világos interpretálhatóságából következően – az alacsony szakember igénye. Ugyanakkor, ha azt a kérdést tesszük fel, hogy mennyiben felel meg a jelenlegi elszámolási technika a korszerű gazdálkodás igényeinek, akkor egyértelműen megállapítható, hogy a *pénzforgalmi szemlélet nem tesz eleget a hatékony gazdálkodással szemben támasztott követelményeknek*. Nézzük, hogy mely tényezőkkel támasztható alá e kijelentés!

A pénzforgalmi szemlélet alapelvéből adódóan a *kötelezettségek és a követelések* a könyvvezetésben *explicit módon nem jelennek meg*, lévén, hogy nem jelentenek konkrét pénzmozgást (Kassó 2000). Ebből következően az egyik legfontosabb számviteli alapelv, a *teljesség elve* nem érvényesül. Az önkormányzatok ugyan dönthetnek úgy, hogy külön analitikus nyilvántartást vezetnek a kötelezettségeikről és követeléseikről, de ez két okból sem minősíthető jó gyakorlatnak. Egyrészt bármilyen plusz nyilvántartás vezetése költségeket jelent, másrészt nem biztosított az ebből származó információk felhasználása, hiszen addig, amíg nem történik tényleges pénzmozgás, a követelések illetve kötelezettségek rendszeren kívüli tényezők. Ráadásul az idő előrehaladtával folyamatosan halmozódnak. A valóságban azonban igenis fontos információt hordoznak, ugyanis ezek együttes figyelembevételével lehet csak a tényleges pénzügyi helyzetet meghatározni. Látszólag a kötelezettségek büntetlenül növelhetők, legalábbis rövid távon, egészen addig, amíg ezek pénzügyi vonzata meg nem jelenik.

A könyvvezetésben az *értécsökkenés* gazdasági tartalma sem jelenik meg. Az önkormányzatok számára ugyan meghatározott, hogy a különböző típusú vagyontárgyaik esetén milyen leírási kulcs alkalmazható, azonban az amortizáció – mivel konkrét pénzmozgással nem jár – az elszámolási rendszeren kívüli tényező. Viszont, ha az elszámolásokban nem jelenik meg az amortizáció, az önkormányzatok vagyontárgyaik piaci és könyv szerinti értéke szükségszerűen eltér egymástól. Ennek következtében a vagyongazdálkodás is kilátástalan helyzetbe kerül. Az önkormányzat többek

között nem tudja pontosan meghatározni vagyontárgyainak pótlási időpontját, illetve a vagyontárgy értékesítésekor az eladási ár elmarad a piaci értéktől, amely komoly veszteséget jelenthet az önkormányzat számára. A vagyonnal való gazdálkodás korlátozottsága következtében az önkormányzati feladatok ellátásának minősége sem lesz garantálható.

A pénzforgalmi szemléletből fakadóan az önkormányzatok nem képesek meghatározni az általuk ellátott feladatok tényleges költségét, hiszen csak azon gazdasági események kerülnek rögzítésre, amelyek *azonnali pénzmozgással* járnak. Ez a technika ugyanakkor a költségvetés összeállításakor is problémát okoz, mert az elszámolt tranzakciók közül számos esemény nem az adott költségvetési évet terheli, és fordítva, számos tétel nem szerepel a tárgy évi költségvetésben, holott annak szerves részét kellene képeznie. A *teljes költség ismerete nélkül* viszont nem lehet dönteni adott feladat ellátásának optimális szervezeti keretéről, vállalkozási vagy más szervezeti formában történjen-e a feladat megvalósítása, azaz a teljes költség ismerete nélkül nem lehet eredményesen gazdálkodni az önkormányzat által nyújtott szolgáltatások területén. Tulajdonképpen nem tud érvényesülni a tulajdonosi, befektetői szemlélet, mert valójában a működés értékelését ezzel a módszerrel nem lehet elvégezni.

A pénzforgalmi szemlélet azért sem felel meg az önkormányzati gazdálkodás elvárásainak, mert lehetőséget nyújt a gazdálkodási problémák elfedésére, a rossz gazdasági helyzetet kedvezőnek lehet feltüntetni. Az *átláthatóság követelménye sem képes érvényesülni*. Létezik ugyan belső ellenőrzés, azonban elsősorban a törvényeknek, jogszabályoknak való megfelelés minősítését végzi. De az önkormányzatok elszámolási rendszerével kapcsolatban a jogszabályokat kellene megváltoztatni. Lehet a belső ellenőrzés kitűnő minősítésével szemben a gazdálkodás pazarló, ha a költségvetés, költségvetési évről készített beszámoló pénzforgalmi jellegű adatokra épül, a valós megbízható gazdálkodásról szóló összkép nem teljesülhet, a beszámoló előírt tagolása még a korlátozott információtartalom „kinyerését” is megakadályozza. Ez tág mozgásteret ad a statikus mérlegegyezőség elvtelen létrehozásához. Az utóbbihoz egyébként a finanszírozási nehézségek is hozzájárulnak.

A gazdálkodás objektív megítélését tovább nehezítik a beszámoló rendszer hiátusai. A gazdálkodás alapinformációinak pontatlansága, illetve nem teljes körűsége következtében az *önkormányzatok gazdálkodásáról készített beszámolók nem adnak valós képet a gazdálkodás hatékonyságáról*. A mérleg szinte minden vagyoni kérdéssel összefüggő döntés megalapozására alkalmatlan. A vagyommérleg sok-sok félrevezető adatot tartalmaz. Nemcsak az értékelés elve átláthatatlan és követhetetlen, hanem kifejezetten alkalmas a döntéshozók félrevezetésére. Az adott információk a céloknak megfelelően értékelhetők, kedvező és kedvezőtlen értékeként is magyarázhatók.

A gazdálkodás hatékonyságának mérése szinte lehetetlen. Az üzleti szférában alkalmazott gazdasági mutatók számítása korlátokba ütközik, és a kapott eredmények fenntartásokkal kezelendők. Ezzel a problémával főként az önkormányzatok gazdasági partnerei szembesülnek, akiknek minősíteniük kell az adott önkormányzat gazdasági helyzetét a kockázatok csökkentése érdekében, de ez nem lehetséges releváns

információk hiányában. A minősítés szükségessége különösen fontos és aktuális kérdés a hazai pénzügyi szolgáltatók számára, mert az önkormányzatok eladósodása egyre nagyobb mértékű. A hitelintézetek korábban alkalmazott stratégiája, mely szerint az önkormányzatoknak érdemes hitelt nyújtani, mert nemteljesítés esetén az állam ügyis támogatni fogja a bajba jutott önkormányzatot, napjainkra kezd megváltozni. A hitelintézetek *óvatosabbak az önkormányzatok hitelezésében*, hiszen számukra is nyilvánvalóvá vált, hogy a hazai önkormányzatok többsége forráshiányos, és a közel 3200 önkormányzat kétharmada nem képes ellátni a kötelező feladatait sem, vagyis az *önkormányzatok túlnyomó részének nincs megfelelő pénzügyi kapacitása a hitelek fedezetéhez*.

A politikai döntéshozók szempontjából a pénzforgalmi szemlélet alkalmazása a költségvetés tervezésében látszólag előnyösnek tűnik, hiszen a költségvetésből egyértelműen látható, hogy a közpénzekből mely intézmények és milyen mértékben részesülnek, és a tárgyév zárását követően a beszámolók visszatükrözik az adott források elköltését. Vagyis a döntéshozók számára úgy tűnhet, mintha a kívánt célok teljesültek volna. Az intézménycentrikus finanszírozási technika ily módon háttérbe szorítja a közpénzek hatékony elköltésének kérdését, és egyedül arra ad választ, hogy mely intézmény mekkora összeget költött el az adott év során. Tehát a feladatot ellátó intézmény tényleges teljesítménye nem mérhető, vagyis a feladatok megfelelő színvonalú ellátása nem garantálható. Ez a fajta érvelés nézetünk szerint csak féligazság. Rövid távon, éven belül dominálhatnak a fenti politikai érdekek, hosszú távon, éven túl a közügyek felé elkötelezett politikus számára nemcsak a pénzügyi források útja, hanem költségtakarékos elköltése is legalább olyan fontos. *Korlátozottan rendelkezésre álló források esetén azok hatékony felhasználása is kulcskérdés*.

Az államháztartáson belül, így az önkormányzatoknál is az érdekeltek információigényének kielégítése a számviteli rendszer működtetésén keresztül lehetséges. A jelenlegi szabályozás legfőbb problémája, hogy Magyarországon a pénzforgalmi szemléletű könyvvizetés és az erre épülő beszámoló-készítési gyakorlat nem szolgálja az önkormányzati gazdálkodás érdekeit, az információk többnyire hamisak, s generálják a pazarlás lehetőségét, s magát a pazarló gazdálkodást.

A számvitel és a kötelező struktúrában előírt adatszolgáltatás jól, rosszul – döntően a költségvetési tervezést és a közpénzekkel való elszámolást, illetve ezen elszámolást kísérő külső és belső ellenőrzés igényeinek kielégítését szolgálja (Kassó 2000). A magyar államháztartás gazdálkodási gyakorlatában a szűkebb számvitel és ezen belül is a könyvvitel *öncélúvá* vált, gyakorlatilag *semmilyen visszajelző szerepkört nem tölt be*. Azon túl, hogy a tényleges költségvetési döntési folyamatot és gazdálkodási gyakorlatot nem szolgálja, nem biztosítja a választók és a gazdasági partnerek információs igényeinek kielégítését. Ez különösen a pénzforgalmi szemléletre való 1992-es, az ÁHT életbelépésével bekövetkezett átállás miatt van így. A problémát fokozza, hogy az államháztartási számvitel, így az önkormányzatok számvitele is, beszámoló rendszere által előállítja a pénzügyi beszámoló kötelező elemeit, de ezek fiktív adatokkal operálnak. A vállalkozási szektor pénzügyi beszámolóival megegyező formák ráadásul egy sor felhasználót megtévesztenek. Gyakorlatban sokszor

előfordul, hogy kívülálló, jellemzően bankok és más pénzügyi szolgáltatók az önkormányzati „vagyonmérlegekből” és eredmény kimutatásokból a standard pénzügyi mutatószámokat képezik, és ezek alapján minősítik az önkormányzatokat (Nagy *et al.* 2004).

Elhatárolás alapú szemlélet jelentősége és jellemzői

Az előzőek alapján elfogadhatjuk azt a *hipotézist*, hogy Magyarországon a *pénzforgalmi szemlélet* jelen körülmények között *nem felel meg az önkormányzati gazdálkodás igényeinek*. Ha ez így van, akkor meg kell vizsgálni azt a kérdést, hogy milyen más elszámolási alapelv alkalmazható, és ez milyen jellemzőkkel rendelkezik.

A közsféra elszámolási és beszámoló rendszere alapvetően két módszer szerint épülhet fel, az egyik a korábbiakban már jellemzett pénzforgalmi szemlélet, a másik pedig az *elhatárolás alapú szemlélet*¹. A pénzforgalmi szemlélettel ellentétben az elhatárolás alapú számviteli rendszerben a *gazdasági események* nem a pénzforgalom tényleges megtörténte *kerülnek a nyilvántartásba*, hanem az *ún. elméleti realizáltság pillanatában*. Vagyis minden egyes gazdasági eseménynél meg kell határozni, hogy mikor tekintjük teljesültnek. Például a szociális segély esetén ez az időpont lehet az igénylés elfogadásának időpontja, a kiutalás napja vagy azon időpont, amikor az állampolgár ténylegesen hozzájut az adott összeghez.

A gyakorlatban ugyanakkor nagyon sokszor fordul elő, hogy e két elv alkalmazása párhuzamosan történik, bizonyos területeken a pénzforgalmi, míg más területeken az elhatárolás alapú számvitel kerül alkalmazásra. A következőkben az elhatárolás alapú számvitel jellemzésével foglalkozunk, tesszük ezt azért, mert ennek ismeretében már megfogalmazhatóvá válnak fejlesztési javaslataink a hazai önkormányzati rendszer számára.

Elhatárolás alapú számvitel megjelenése

Az 1950-es évektől kezdődően szinte minden fejlett európai államban a közszektor mérete folyamatosan növekedett, ami alapvetően az állami feladatok bővülésének volt a következménye. Később, a nyolcvanas évektől kezdődően nyilvánvalóvá vált, hogy a minden helyzetben segítő és minden társadalmi probléma megoldását finanszírozó államháztartás koncepciója érvényét veszítette. Az állampolgárok ugyanakkor egyre inkább kritikus szemmel figyelték az államháztartás költségeit, és joggal fogalmazódtak meg a napjainkban is különösen érvényes *elvárások a közsféra átláthatóságára, elszámoltathatóságára és hatékonyságára vonatkozóan*. E két forrásból táplálkozva születtek meg a közsféra menedzsmentjének különböző irányzatai, amelyek közül számos irányzat az államháztartás működési elveiről, feladatairól, a közigazgatás szükséges átalakításairól elmélkedett, míg a többi irányzat a gyakorlatban alkalmazott technikák hatékonyságának javítá-

sával foglalkozott. Ez utóbbi elméletek közös ismérve, hogy meggyőződésük szerint a magánszférában alkalmazott módszerek sikerrel alkalmazhatók a közszférában is. A gyakorlati irányultságú elméletek közül jelentősége és kidolgozottsága alapján kiemelkedik a *New Public Management* irányzat. Több más javaslata mellett az irányzat fő hipotézise, hogy a közszférában, hasonlóan az üzleti vállalkozásokhoz, alkalmazandó az elhatárolás alapú szemlélet, mert ily módon a gazdálkodásról teljes körűen rendelkezésre állnak a szükséges információk, amelyet a döntéshozók felhasználhatnak az állampolgárok igényeinek jobb kielégítése érdekében. Az irányzatot követő szerzők ugyanakkor eltérően látják megvalósíthatónak az elhatárolási szemlélet bevezetését. A szerzők egy csoportja szerint a közszférában nem alkalmazható teljes körűen az elhatárolás alapú szemlélet, a közszféra sajátos jellemzőinek következtében. Az elutasítás során a legtöbbet hivatkozott érv, hogy a *közszféra intézményei nem profitorientáltak*, szemben a magánszféra szervezeteivel (Jones–Puglisi 1997; Olson et al. 1998; Matheson–Kwon 2003). A másik nézőpont szerint a megvalósítására mindenképpen szükség van, és nagy valószínűséggel eredményes lehet a váltás (Shand 1990; Rhodes 1998). A harmadik csoportba pedig azon szerzők tartoznak, akik ugyan támogatják az új szemlélet térhódítását, de szerintük csak bizonyos területeken lehet ez eredményes (Barton 1999; Christiaens–Rommel 2008).

Elhatárolás alapú számvitel előnyei és hátrányai

Ezen a ponton segítségül hívhatjuk a közgazdaság egyik alapvető módszerét, a *költség-haszon elemzést*, hiszen alkalmazásával elméletileg megítélhető, hogy az elhatárolás alapú szemlélet bevezetése „kifizetődő-e” vagy sem. Ennek érdekében össze kell gyűjtenünk az *elhatárolás alapú szemlélet* alkalmazásának előnyeit és hátrányait. Egy adott ország esetén alkalmazva a módszert természetesen a bevezetés kérdésének megítéléséhez szükség van a tényleges és számszerűsített hozamok és költségek becslésére.

Az elhatárolás alapú szemlélet *előnyei* között tulajdonképpen ugyanazon jellemzők szerepelnek, amelyek a pénzforgalmi szemlélet hátrányaiként azonosíthatók. A szemlélet segítségével az *önkormányzat képes a gazdálkodás folyamatainak naprakész nyomon követésére*, a követelések és a kötelezettségek a nyilvántartásokban explicit módon megjelennek, azaz nem kell ezek nyomon követésére külön nyilvántartási rendszert vezetni. Továbbá a követelések és a kötelezettségek ismeretében a *gazdálkodás tényleges eredménye*, vagyis jellemzően a hiány, ritkábban a szufficit összege *egyértelműen adódik*, és ami a legfontosabb, nincs lehetőség az adatok önkényes befolyásolására.

A gazdasági események teljes körű rögzítéséből fakadóan *adott feladat tényleges költsége meghatározhatóvá válik*, és ami legalább ennyire fontos, hogy *lehetőséget nyújt az évek közötti összehasonlításra*, valamint a *feladat ellátásának optimális módjának meghatározására*. Az eredmények és a ráfordítások ismeretében az önkormányzati döntéshozók sokkal *pontosabban tudnak tervezni*, és a költségvetési év

során a *kitűzött célok teljesülése is mérhetővé válik*. Ily módon az elhatárolás alapú számvitel segítségével hatékonyabbá és eredményesebbé válhat az erőforrás felhasználás. A gazdálkodásról rendelkezésre álló információk következtében az önkormányzatoknál lehetővé válik a pénzügyi vezetés színvonalának javítása és a mérhetőséggel összefüggésben a vezetői teljesítmények szélesebb körben értékelhetőek, és a szükséges visszacsatolások megtehetőek. Továbbá az előzőekben ismertetett előnyök az önkormányzati rendszer szintjén biztosítják az elszámoltatás és az elszámoltathatóság feltételeinek érvényesítését is. Az önkormányzat vezetőinek szempontjából az elhatárolás alapú szemlélet elősegíti a *gazdálkodás folyamatainak jobb megismerését és megértését*, ami által nyilvánvalóvá válik az adott egységnyi közpénz elköltésének hasznosulása (Wynne 2004; Nyikos 2005).

Az előnyök mellett az elhatárolás alapú szemlélet kapcsán számos *hátrány* is megemlíthető. E tényezők alapvetően két csoportba sorolhatók. Az első csoportba az elhatárolás alapú szemlélet *bevezetésének és működtetésének technikai költségei*, míg a másik csoportba a *különböző nyilvántartások vezetésének költségei* tartoznak. A technikai költségek között szerepelnek a számviteli informatikai rendszer kidolgozásának, működtetésének költségei, az informatikusok betanításának költségei, a számviteli szakemberek alkalmazásának és továbbképzésének költségei, valamint a számviteli módszerek, eljárások kidolgozásának költségei. Az elhatárolás alapú szemléletet bevezető országok esetében az elszámolási és beszámoló rendszer működtetésére fordított összeg dinamikusan emelkedett.

A hátrányok mellett az elhatárolás alapú szemléletnél *fellépnek bizonyos kockázatok* is, amelyek a pénzforgalmi szemléletnél, annak viszonylagos egyszerűsége következtében kevésbé vagy egyáltalán nem jelentkeznek.

A fellépő kockázatok a szakirodalom alapján (Diamond 2002; IFAC 2003; Khan–Mayes 2007; Christiaens–Rommel 2008) a következők:

- A komplex információs rendszer alkalmazása következtében gyengülhet a vezetők irányító képessége;
- Kiszorító hatás léphet fel – a bevezetésre költött közpénzek más területektől vonhatnak el szükséges forrásokat;
- A bevezetést követően a rendszer nem teljesít az elvárt szinten és ennek következtében a gazdasági folyamatok ellenőrzése lehetetlenné válik;
- A nemzetközi standardok tartalmának meg nem értése;
- A nemzetközi standardok helytelen adaptációja;
- A nemzetközi standardok korlátozott alkalmazása, a teljes adaptáció megvalósítására való törekvés hiánya;
- A számviteli rendszer átalakításában a politikusok meghatározó szerepe;
- Az elhatárolás alapú szemlélet által nyújtott információk figyelmen kívül hagyása, például az ellenőrzési rendszer módszereiben;
- Az elhatárolás alapú elszámolási rendszer és a pénzforgalmi szemléletű költségvetés közötti illeszkedési problémák;

- Az újonnan kialakított informatikai rendszerigényeknek való meg nem felelése;
- A politikai döntéshozók az elhatárolás alapú információkat kevésbé értik meg.

Az elhatárolás alapú szemlélet bevezetése még önmagában nem jelenti az önkormányzati gazdálkodás hatékonyságának javulását. E cél eléréséhez szükség van a hátrányként jelentkező költségek finanszírozására és a kockázatok kezelésére. Az adaptációban élenjáró országok példája jól mutatja, hogy az elhatárolás alapú szemlélet bevezetésének általános kerete áll csupán rendelkezésre iránymutatások, elméleti ajánlások formájában, azonban az adaptáció menetrendjének, konkrét tartalmának meghatározásakor *minden esetben az adott állam közsférájának jellemzőit kell szem előtt tartani*. Ezen állítás természetesen érvényes a magyar államháztartásra és ezen belül az önkormányzati rendszerre is.

Nemzetközi tendenciák

Az elhatárolás alapú számvitel megvalósítása a gyakorlatban meglehetősen színes képet mutat. Az egyes országok eltérő elveket vallanak arról, hogy az elhatárolás alapú számviteli rendszerre milyen mértékben van szükség. Valamint abban is különbség figyelhető meg az egyes országok között, hogy milyen mértékben látják megvalósíthatónak adott körülmények között az elhatárolás alapú szemléletet.

Az 1. táblázat alapján az országok két fő csoportba sorolhatók, az egyik csoportba azon országok tartoznak, amelyek pénzforgalmi szemléletet alkalmaznak, és csak néhány területen érvényesítik az elhatárolási szemléletet, míg a másik csoportba azon országok sorolhatók, amelyek az elhatárolási szemléletet szélesebb körben használják. De ezen országok között is különbséget lehet tenni aszerint, hogy az elhatárolás alapú szemléletet az államháztartás mely szintjén alkalmazzák, csak az önkormányzati rendszerben vagy/és a központi szinten is.

Az elhatárolás alapú szemlélet térhódítása folyamatos és lassú folyamat. Mindez számos tényező következménye. Az áttérésben élen haladó országok esetén a kiűszöbölendő fő probléma, hogy az *elhatárolás alapú szemlélet bevezetésének minden buktatóját még nem sikerült legyőzni*, számos olyan terület maradt, amelyen változtatni kell a siker érdekében. E területek közé sorolható többek között a pénzügyi vezetés fejlesztése, a politikai döntéshozók informáltságának javítása, a rendelkezésre álló keletkezett információk jobb hasznosítása, a nemzetközi számviteli standardok megértése és helyi igényekhez igazítása, a közsférában dolgozók, különösen a számviteli szakemberek képzése, az informatikai eszközök hasznosítása. Ezen országokról szóló jelentések pedig elbizonytalanítják a változtatást még csak tervező országokat, és könnyen a pesszimizmus csapdájába kerülnek. A pénzforgalmi szemléletet alkalmazó országok esetén a váltást vagy az előbbi indok magyarázza, vagy pedig az, hogy az áttéréshez szükséges előfeltételek nem teljesülnek. Ezek közül is kiemelhető a *politikai szándék*, amely *alapfeltételnek* tekinthető.

1. TÁBLÁZAT

Elhatárolás alapú számvitel a különböző országokban (Accrual Accounting in the Different Countries)

<i>Ország</i>	<i>Bevezetés időpontja és területe</i>
<i>Európai uniós tagállamok</i>	
Ausztria	Speciális területeken – bevételek és kiadások nyilvántartása elhatárolás alapú
Belgium	Nem alkalmazott
Csehország	Speciális területeken – befektetett eszközök nyilvántartása elhatárolás alapú
Dánia	2000 óta
Észtország	2000 óta
Finnország	1990 óta. Központi és helyi szinten
Franciaország	2007 óta. Központi és helyi szinten
Hollandia	1980 óta. Helyi szinten
Lettország	2000 óta
Litvánia	Speciális területeken – befektetett eszközök nyilvántartása elhatárolás alapú
Luxemburg	Nem alkalmazott
Málta	Bevezetés folyamatban van
Nagy-Britannia	2004 óta. Helyi szinten
Németország	2000 óta. Helyi szinten (néhány önkormányzatnál)
Olaszország	2000 óta. Helyi szinten
Portugália	Nem alkalmazott
Románia	2007 óta. Központi és helyi szinten
Spanyolország	1990 óta. Központi és helyi szinten
Svédország	1990 óta. Központi és helyi szinten
Szlovénia	Nem alkalmazott
<i>Egyéb országok</i>	
Ausztrália	1997 óta. Központi szinten
Egyesült Államok	1997 óta. Központi és helyi szinten
Kanada	2001 óta
Svájc	1940 óta néhány kantonban. 2008 óta központi szinten
Új-Zéland	1990 óta. Központi és helyi szinten

Forrás: Saját szerkesztés.

Ugyanakkor az elhatárolás alapú szemlélet terjedésének azonosítható egy szignifikáns hajtóereje is, ez pedig a különböző nemzetközi szervezetek e szemléletet támogató tevékenysége. E körből is kiemelkedik az IFAC², amely többek között kidolgozta a nemzetközi számviteli standardokat a közszféra számára, illetve minden évben elemzéseket, összehasonlító tanulmányokat készít az egyes tagországok közszféréjének számviteli gyakorlatáról.

Fejlesztési javaslatok

Magyarországon a jelenlegi elszámolási rendszer jellemzői nincsenek összhangban a döntéshozók elvárásaival. A döntéshozatalhoz szükséges információk a gazdálkodás számos területén egyáltalán nem vagy csak korlátozottan állnak rendelkezésre, ezzel szinte kilátástalan helyzetbe hozva a gazdálkodás hatékony irányítását.

A jelenlegi helyzetet vizsgálva megállapítható, hogy az *önkormányzati rendszer*, és ezen belül az *elszámolási és beszámoló rendszer modernizációja tovább már nem halasztható*. Ebben a kérdésben tökéletes egyetértés van az önkormányzati szakértők között, azonban a tekintetben, hogy a fejlesztés során milyen lépésekre van szükség, már megoszlanak a vélemények. Ugyanakkor fontos hangsúlyozni, hogy nem a gazdálkodás egyes részterületeinek elszigetelt fejlesztése a fő kérdés, hanem *komplex fejlesztési program kidolgozása*, melynek elemei egymással harmonizálnak. Erre példaként említhető a finanszírozás és az önkormányzati feladatok köre között feszülő ellentét. Mind az önkormányzatok, mind a kormányzat a másik oldalról várja a megoldást, azonban több szakértő is egyértelműen rámutatott, hogy *a finanszírozási rendszer és a feladatellátás reformja csak akkor lehet sikeres, ha egymással párhuzamosan történik*.

A továbbiakban a tanulmány fő témájával összhangban az elszámolási és beszámoló rendszerrel kapcsolatos fejlesztési javaslatokat mutatjuk be. Véleményünk szerint ezt a kérdéskört is tágabb kontextusba kell beágyazni, vagyis az információs rendszer átgondolására is szükség van. Elsőként azt kell eldönteni, hogy a gazdálkodás irányításához kinek, milyen információkra van szüksége, ezeket hol és milyen módszerekkel lehet előállítani (Kassó 2006).

Az elszámolási és beszámoló rendszer fejlesztését tekintve az alapvető kérdés, hogy továbbra is a pénzforgalmi szemlélet legyen a nyilvántartási elv, vagy történjen elmozdulás az elhatárolás alapú számvitel irányába. Véleményünk szerint a fejlesztési tervben különböző szakaszokat kell elkülöníteni, abból fakadóan, hogy az önkormányzati rendszer minden egyéb jellemzőjét együttesen figyelembe kell venni.

Az *első szakasz* addig tartana, amíg az önkormányzati rendszer minden fontos koncepcionális problémája megoldódik. Erre jellemző, hogy a pénzforgalmi szemlélet megőrizendő, de a jelszó legyen „Csináljuk hatékonyabban”. Mindez azt jelenti többek között, hogy az információs rendszerben biztosítsuk a meglévő információk megfelelő kezelését, a követeléseket és a kötelezettségeket naprakészen tartjuk nyilván, a finanszírozásban az intézményi szemlélettel szemben érvényesüljön a feladatra való koncentráció, a zárszámadás legyen logikus felépítésű. Ez a megoldás ugyan nem biztosít tökéletes átláthatóságot és elszámoltathatóságot, ugyanakkor elérhető lenne, hogy a jelenleginél nagyságrendekkel hasznosíthatóbb információk keletkezzenek, ami jó alapot biztosít a továbblépéshez.

A *második fejlesztési szakaszban* merülhet fel az elhatárolás alapú számvitel bevezetése. A nemzetközi tapasztalatok azt mutatják, hogy az elhatárolás alapú számvitel alkalmazása lassan terjed. Az áttérésben élen haladó országok példája

szerint az új szemlélet bevezetése csak akkor lehet sikeres, ha minden előfeltétel teljesül, és sikerül leküzdeni a buktatókat. E területek közé sorolható többek között a pénzügyi vezetés fejlesztése, a politikai döntéshozók informáltságának javítása, a rendelkezésre álló keletkezett információk jobb hasznosítása, a nemzetközi számviteli standardok megértése és helyi igényekhez igazítása, a közszférában dolgozók, különösen a számviteli szakemberek képzése, az informatikai eszközök hasznosítása. Hazánkban e területek fejlesztése különösen indokolt, hiszen meglehetősen nagy a lemaradásunk a nyugat európai államokkal szemben, amelyek tradicionálisan elkötelezettek a közszféra modernizációja iránt.

További fontos kérdés, hogy mely területeken érdemes alkalmazni az új szemléletet. Véleményünk szerint első lépésben olyan feladatok nyilvántartásánál és elszámolásánál, amelyek viszonylag közel állnak a magánszférához, pl. vállalkozási tevékenységek. E tekintetben az önkormányzati rendszer különösen alkalmas terepe lehet az elhatárolás alapú számvitel bevezetésének, hiszen az államháztartáson belül az önkormányzati rendszer nyújtja a legtöbb szolgáltatást, és a szolgáltatások többségénél alkalmazható a ráfordítás eredmény szemlélet. Ugyanakkor az átállás kezdeti időszakában ki kell választani néhány ún. mintafeladatot és mintaönkormányzatot, amelyeknél a bevezetés tesztelhető, és így a későbbiekben a többi önkormányzatnál a feltárt hibák már kiküszöbölhetők lesznek. A következő lépésben kerülhetne kiterjesztésre az elhatárolás alapú szemlélet minden olyan önkormányzati feladaton, amelyknél az elhatárolás alapú szemléletből fakadó előnyök kihasználhatók.

Az elhatárolás alapú szemlélet alkalmazása egyben egy kiinduló alapot is jelent a gazdálkodás hatékonyabbá tételére, azonban ennek a lehetőségnek a megragadása már az adott önkormányzat attitűdjén, hozzáértésén múlik, vagyis hogy ki tudja-e használni a keletkező információtömeget. Ugyanakkor az új szemlélet fejlesztő hatása tovább fokozható bizonyos módszerek alkalmazásával, ide sorolható például a teljesítmény menedzsment alkalmazása vagy az elhatárolás alapú szemlélet alkalmazása a költségvetés tervezésekor.

Az elhatárolás alapú szemlélet bevezetésével párhuzamosan a második fázisban szükség van a finanszírozási rendszer átalakítására is, hiszen az elszámolási és beszámoló rendszer reformja jelentős költségekkel jár. Nagy-Britanniában például az új szemlélet bevezetését követően a számviteli szakemberek munkabérére költött pénzösszeg csaknem háromszorosára növekedett, illetve az informatikai eszközök beszerzésére fordított összeg elérte az éves költségvetés majdnem 10%-át. Ugyanakkor az önkormányzati feladatoknál a tényleges költség ismerete által a döntéshozók nagyságrendekkel nagyobb költségvetési megtakarításokat érnek el. Hazánkban további kulcskérdés, hogy jelenleg a könyvvezetésben meg nem jelenő amortizáció finanszírozása milyen forrásokból történjen. Hiszen az amortizáció gazdasági tartalmának megjelenése az önkormányzatok számára jelen körülmények között elviselhetetlen terhet jelentene.

A pénzforgalmi szemlélet ugyanakkor továbbra is alkalmazandó azon feladatok esetén, amelyknél az elhatárolás alapú szemlélet alkalmazása nem lehetséges vagy alkalmazása nem jár pótlólagos előnyökkel. Példaként említhető a szociális segélyezés,

amelynél az eredmény nem értelmezhető racionálisan, az önkormányzat szempontjából a kifizetés ténye és jogszerűsége bír kitüntetett jelentőséggel.

Az önkormányzati rendszer elszámolási és beszámoló rendszerének átalakítása során törekedni kell az elhatárolás alapú szemlélet bevezetésére. Az átállás – meggyőződésünk szerint – azonban csak akkor lehet sikeres, ha az önkormányzati rendszer „konfliktus konténer” szerepe megszűnik, és a szakmai javaslatok alapján a rendszer főbb problémái megoldásra kerülnek.

Jegyzetek

- ¹ Az elhatárolás alapú számvitel tulajdonképpen az üzleti szférában alkalmazott eredményszemléletű számvitel közszférára átalakított megoldása. A hazai szakirodalomban Kassó Zsuzsanna használta elsőként e fogalmat.
- ² IFAC – Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetségének rövidítése.

Irodalom

- Barton, A. (1999) Public and Private Sector Accounting – The Non-Identical Twins. – *Australian Accounting Review*. 2. 22–31. o.
- Christiaens J.–Rommel J. (2008) Accrual accounting reforms: only for businesslike (parts of) governments. – *Financial, Accountability & Management*. 1. 59–75. o.
- Diamond, J. (2002) *Performance Budgeting – Is accrual accounting required?* IMF Papers No. 240. IMF, New York.
- IFAC (2003) *Transition to Accrual Based Accounting? Guidance for Governments and Governments Entities*. International Federation of Accountants, New York.
- Jones, S.–Puglisi, N. (1997) The Relevance of AAS29 to the Australian Public Sector: A Cause for Doubt? – *Abacus*. 1. 115– 132. o.
- Kassó Zs. (2000) *Az államszámvitel fogalma, feladata, lehetséges megoldási módjai*. IGE Kft., Budapest.
- Kassó Zs. (2006) Miért van szükség az állambáztartás pénzügyi beszámolórendszerének változtatására? – Vígvári A. (szerk.) *Decentralizáció, transzparencia, elszámoltathatóság*. IDEA, MKI, Budapest. 83–130. o.
- Khan, A.–Mayes, S. (2007) *Public Financial Management Technical Guidance Note*. IMF, New York.
- Matheson, A.–Kwon, H.S. (2003) Public Sector Modernisation: A New Agenda. – *OECD Journal on Budgeting*. 1. 7–23. o.
- Nagy K.–Kajdi J.–Legeza Ö. (2004) *Az önkormányzati adósságregiszter kialakításának megalapozása*. http://www.onkormanyzati.hu/ar_tanulmany.pdf (Letöltve: 2008.03.10.)
- Nyikos L. (2005) *Államszámvitel fő kérdései jelenleg Magyarországon*. www.attentus.hu/Local%20folder/Tanulmanyok/allamszvitel.pdf (Letöltve:2008.04.12.)
- Olson, O.–Guthrie, J.–Humphrey, C. (1998) Growing Accustomed to Other Faces: The Global Themes and Warnings of Our Project. Global Warning! – Olson, O.–Guthrie, J.–Humphrey, C. (eds.) *Debating International Developments in NewPublic Financial Management*. Cappelen Akademisk Forlag, Oslo. 435–466. o.
- Rhodes, R. (1998) Different Roads to Unfamiliar Places: UK Experience in Comparative Perspective. – *Australian Journal of Public Administration*. 4. 19–31. o.
- Shand, D. (1990) Australia Moves to Accrual Accounting: Problems and Prospects. – Forster, J.–Wanna, J. (eds.) *Budgetary Management and Control: the Public Sector in Australasia*. Macmillan, Melbourne. 142–150. o.
- Szabó M.–Szamkó J. (2001) *Költségvetési szervek számvitele*. Perfekt Rt., Budapest.
- Wynne, A. (2004) *Is the move to accrual based accounting a rela priority for public sector accounting?* IFAC, London.