

BUDAPESTI GAZDASÁGI FŐISKOLA
GAZDÁLKODÁSI KAR ZALAEGERSZEG

**A teljesítmény és pénzforgalmi szemléletű számviteli rendszer
összehasonlítása**

Belső konzulens: Dénes Erzsébet Gyopár

Külső konzulens: Pintér Andorné

Jáger Judit

Nappali tagozat

Pénzügy és Számvitel Szak

Számvitel Szakirány

2014



NYILATKOZAT

a szakdolgozat digitális formátumának benyújtásáról

A hallgató neve: **JÁGER JUDIT**

Szak/szakirány: **Pénzügy-Számvitel Szak, Számvitel Szakirány**

Neptun kód: **FPGM11** A szakdolgozat megvédésének dátuma (év): **2014**

A szakdolgozat pontos címe:

A teljesítmény és pénzforgalmi szemléletű számviteli rendszer összehasonlítása

Belső konzulens neve: **Dénes Erzsébet Gyopár**

Külső konzulens neve: **Pintér Andorné**

Legalább 5 kulcsszó a dolgozat tartalmára vonatkozóan:

teljesítmény szemlélet; pénzforgalmi szemlélet; Magyar Államkincstár; új Államháztartási törvény;

Benyújtott szakdolgozatom **nem titkosított / titkosított**.

(Kérjük a megfelelőt aláhúzni! Titkosított dolgozat esetén kérjük a titkosítási kérelem egy példányát csatolni vagy az eredetit másolatkészítés céljára átadni.)

Hozzájárulok / nem járulok hozzá, hogy nem titkosított szakdolgozatomat a főiskola könyvtára az interneten a nyilvánosság számára közzétegye. *(Kérjük a megfelelőt aláhúzni!)* Hozzájárulásom - szerzői jogaim maradéktalan tiszteletben tartása mellett - egy nem kizárólagos, időtartamra nem korlátozott felhasználási engedély.

Felelősségem tudatában kijelentem, hogy szakdolgozatom digitális adatállománya mindenben eleget tesz a vonatkozó és hatályos intézményi előírásoknak, tartalma megegyezik a nyomtatott formában benyújtott szakdolgozatommal.

Dátum: 2014. január 6.

Jäger Judit
.....
hallgató aláírása

A digitális szakdolgozat könyvtári benyújtását és átvételét igazolom.

Dátum: 2014. JAN 06.

Gyopár Judit
.....
könyvtári munkatárs



Tartalomjegyzék

1. Bevezetés	3
2. A számvitel	4
2.1 A számvitel fogalma, értelmezései	4
2.2 A számvitel területei	5
2.3 A számviteli törvény	7
2.3.1 Kikre terjed ki a számviteli törvény hatálya?	7
2.3.2 A számviteli törvény filozófiája és a számviteli alapelvek.....	8
2.3.3 A számviteli törvény felépítése.....	8
3. A gazdasági társaságok	11
3.1. A gazdasági társaságok fogalma.....	11
3.2. A gazdasági társaságok csoportosítása	11
3.3 A gazdasági társaságok jogszabályi környezete	12
3.3.1 Gazdasági társaság alapítása	12
3.3.2 Gazdasági társaságok szervezeti felépítése.....	14
4. Az államháztartási szervezetek	15
4.1 Az államháztartási szervezetek meghatározása	15
4.2 Az államháztartás szervezeteinek bemutatása	15
4.2.1 A Magyar Államkincstár, mint központi költségvetési szerv	15
4.3. Az államháztartási szervezetekre vonatkozó törvényi előírások	18
5. A teljesítmény és a pénzforgalmi szemléletű számvitel összehasonlítása.....	20
5.1 A teljesítmény szemléletű számvitel.....	20
5.2 A pénzforgalmi szemléletű számvitel.....	21
5.3 Eredményszemlélet vagy pénzforgalom	24
6. A vállalkozási és az államháztartási számvitel összehasonlítása.....	25
6.1 Könyvvezetési és beszámolási kötelezettség.....	25
6.1.1. Könyvvezetési kötelezettség.....	25
6.1.2 Beszámolási kötelezettség	27
6.2 Mérleg, eredménykimutatás.....	30
6.2.1 A mérleg felépítése a vállalkozásnál	30
6.2.2 A kincstári éves beszámoló.....	32
6.2.3 Eredménykimutatás	38
6.3 A számviteli alapelvek érvényesülése	42

6.4 Az eszközök és források értékelésének szabályai.....	45
6.4.1 A leltározás	45
6.4.2 Az eszközök értékelése	46
6.4.3 A források értékelése	53
7. 2014. január 1-jei változások az államháztartás számvitelében	54
7.1 Nemzetközi gyakorlat	54
7.2 Az eredményszemléletű számvitel bevezetése Magyarországon	56
7.2.1 Az új államháztartási számviteli rendszer	56
9. Irodalomjegyzék	63
10. Ábra- és táblázatjegyzék.....	65
11. Mellékletek	65

1. Bevezetés

A szakdolgozati témám kiválasztása során próbáltam olyan témát keresni, ami napjainkban Magyarországon megosztó szerepet tölt be. Jelenleg hazánk területén két meghatározó számviteli szemlélet uralkodik: eredményszemlélet a vállalkezási szférában és pénzforgalmi szemlélet az államháztartás területein. Rengeteg tanulmány, újságcikk és folyóirat foglalkozik az eredményszemléletű számvitelre való áttérés kérdésével, valamint az Európai Unió is szorgalmazta az átállást. Így esett a választásom az eredményszemlélet, más néven teljesítmény szemlélet és a pénzforgalmi szemlélet összehasonlítására.

Dolgozatom során a számvitel alapjaiból indulok ki. Bemutatom a számvitel két területét, valamint a számvitel szabályozásáért felelős számviteli törvényt is. Röviden kifejtem a gazdasági társaságok és az államháztartás szervezeteinek csoportosítását és azok jellemzőit. Külön fejezetben ismertetem a két számvitel szemlélet jellemzőit. Az összehasonlításhoz az államháztartás szervezetén belül a Magyar Államkincstárt választottam, mivel az egy hónapos gyakorlatomat a Magyar Államkincstár Zala Megyei Igazgatóságán töltöttem el. Az összehasonlítás kritériumait próbáltam úgy kiválasztani, hogy a szempontok által érzékelhetőek legyenek a vállalkozás és a Kincstár közötti hasonlóságok és különbségek. Céлом, hogy az összehasonlításom által szemléltessem a két számvitelszemlélet hasonlóságait, valamint eltéréseit és ezzel bebizonyítsam az áttérés szükségességét.

2014. január 1-jével az államháztartási számvitel komoly változásokon megy keresztül, így a változás okainak, hatásainak egy külön fejezetet szentelek a dolgozatomban. A fejezetben bemutatom először, hogy nemzetközi viszonylatban milyen eredményei voltak az átállásnak, majd a magyarországi változásokat fejtem ki bővebben. Bemutatom az új törvény célját, változásait és a változás hatásait az államháztartás szervezeteinek számvitelében.

2. A számvitel

2.1 A számvitel fogalma, értelmezései

A mai világ gazdaságához elengedhetetlen a számvitel teljes körű ismerete. A 2000. évi C. törvény szerint:

„A piacgazdaság működéséhez nélkülözhetetlen, hogy a piac szereplői számára hozzáférhetően, döntéseik megalapozása érdekében mind a vállalkozók, mind a nem nyereségorientált szervezetek, valamint az egyéb gazdálkodást folytató szervezetek vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről és azok alakulásáról objektív információk álljanak rendelkezésre.” (2000. évi C. törvény)

A törvényben említett információk előállításáért felel a számvitel. A számvitel egyik értelmezése ebből is következik, hiszen a tájékoztatás eszköze. Tájékoztatást ad a vállalkozás vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzetéről, valamint ezek változásáról. Ezekon kívül tájékoztatást ad arról, hogy a vállalkozás eredményes esetleg veszteséges, azaz milyen eredményt ért el a vállalkozó.

A számvitelt tevékenységként is definiálhatjuk, hiszen információt állít elő. A számvitel tehát olyan tevékenység, amely megfigyeli a vagyon mozgását, változását és erről feljegyzéseket készít, valamint megfigyeli az eredmény alakulását is. A vagyon mozgásának méréséhez és a változások feljegyzéséhez különböző bizonylatok szükségesek, de a számviteli tevékenység során is keletkeznek dokumentumok, bizonylatok.

A felsorolt értelmezések alapján tehát a számvitel egy olyan információs rendszer, amely szemlélteti a vállalkozók tevékenységét, működését, valamint sajátos módszerek segítségével szemlélteti a gazdasági események hatásait. A számvitel megfigyelésének tárgya mindig a gazdálkodó szervezet. A megfigyelés során pénzbeli és természetes mértékegységet is alkalmaz, de a pénzt, mint mértékegységet helyezi első helyre. A számvitel zárt rendszert alkot speciális módszerek alkalmazásával, ami automatikus ellenőrzést biztosít.

(Dr. Sztanó Imre: A számvitel alapjai, Perfekt 2013 p.13)

2.2 A számvitel területei

A számvitelt az információszolgáltatással való kapcsolata szerint két területre tudjuk bontani:

- pénzügyi számvitel,
- vezetői számvitel.

A pénzügyi számvitel külső információs igényeket elégít ki elsősorban. Alapvetően a piac szereplőinek szolgálat információkat úgy, hogy üzleti évenként a beszámoló elkészítésével átfogó képet nyújt a vállalkozás vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről. A pénzügyi számvitel tartalmát a számviteli törvény szabályozza.

A pénzügyi számvitelt tovább tudjuk részterületekre bontani:

- Beszámoló: Ez egy olyan jelentés, amely a vállalkozás éves működéséről, vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről mutat egy valós képet. A beszámoló részei:
 - Mérleg
 - Eredménykimutatás
 - Kiegészítő melléklet
- Könyvvezetés: A könyvvezetés egy olyan tevékenység, melynek keretében a pénzügyi, jövedelmi helyzetét alakító gazdasági eseményekről folyamatos nyilvántartást vezet, és az üzleti év végével lezárásra kerül. Gazdasági eseményről akkor beszélünk, ha annak hatására a vállalkozás vagyoni és jövedelmi helyzetében változás következik be. A könyvvitelnek két fajtáját különböztetjük meg:
 - **Kettős könyvvitel:** olyan zárt rendszer, amely kettős szemléletben mutatja ki a vállalkozás vagyonában bekövetkezett változásokat.
 - **Egyszeres könyvvitel:** olyan zárt rendszer, amely a pénzeszközökről, a pénzeszközökben bekövetkezett változásokat mutatja be. Ez a könyvviteli fajta csak pénzmozgásokat rögzít.

- Könyvvizsgálat: A könyvvizsgálat egy ellenőrzési folyamat, melynek során meg kell vizsgálni a beszámoló és a könyvvezetés valódiságát, teljességét és világosságát.
- Közzététel: Minden vállalkozásnak az elkészült beszámolót nyilvánosságra kell hozni, illetve letétbe helyezni a Cégbíróságon.

A vezetői számvitel a pénzügyi számvittel ellentétben belső információkat szolgáltat a vállalkozás vezetőinek. A vezetői számvitel olyan információkat szolgáltat, amelyek segítségével a vállalkozási tevékenység irányítható. A vezetői számvitel a vállalkozáson belüli vezetői információs rendszer része, amit a vállalkozó alakít ki és a vállalkozás vezetőit szolgálja döntéseik meghozatalában. (Dr. Sztanó Imre: *A számvitel alapjai 2013. p. 18*)

A számvitel két területének összehasonlítását táblázatban szemléltetem.

1. sz. táblázat: A pénzügyi és vezetői számvitel összehasonlítása

Pénzügyi számvitel	Vezetői számvitel
A pénzügyi számvitelt törvény szabályozza.	A vezetői számvitelt a vállalkozó szabályozza, alakítja ki.
A múltbeli gazdasági eseményekre fókuszál, a beszámolóiban a múltra vonatkozó adatok kerülnek bemutatásra.	A múltbeli adatok mellett a tervezés érdekében jövőbeni adatokat és információkat is felhasznál.
A beszámolót törvény szabályozza, ebből adódik a beszámolási kötelezettség.	Nincs ilyen jellegű kötelezettsége a vállalkozónak, a vezetői számvitel működtetése saját döntésén alapul.
A beszámoló a vállalkozás egészét mutatja be.	A vezetői számvitel kisebb egységekre fókuszál, a vállalkozás szervezeteire, termékeire irányítja a figyelmet.
A beszámoló információi jellemzően értékben jelennek meg.	Az értékadatok mellett alapvetően mennyiségi adatokat szolgáltat.

Forrás: Dr. Sztanó Imre: A számvitel alapjai 2013, p. 16

2.3 A számviteli törvény

A számviteli törvény a számvitel rendjére vonatkozó legmagasabb szintű jogszabály.

„ A számviteli törvény olyan számviteli szabályokat rögzít, amelyek összhangban állnak az Európai Közösségnek a számvitelre vonatkozó irányelveivel, figyelemmel vannak a nemzetközi számviteli elvekre, és amelyek alapján megbízható és valós összképet biztosító tájékoztatás nyújtható a törvény hatálya alá tartozók jövedelemtermelő képességéről, vagyonáról, vagyonának alakulásáról, pénzügyi helyzetéről és jövőbeli terveiről.” (2000. évi C. törvény a számvitelről)

2.3.1 Kikre terjed ki a számviteli törvény hatálya?

A számvitel törvény hatálya kiterjed a gazdaság minden olyan résztvevőjére, amelynek gazdálkodásáról a nemzetgazdaság szereplőit tájékoztatni kell. A számviteli törvény szabályait a gazdálkodónak kötelező követnie. A gazdálkodók közé soroljuk:

- a vállalkozót,
- az államháztartási szervezeteket,
- az egyéb szervezeteket,
- a Magyar Nemzeti Bankot, valamint
- az általuk, illetve természetes személy által alapított egészségügyi, szociális és oktatási intézményt.

A számviteli törvény nem terjed ki:

- az egyéni vállalkozóra,
- az egyéni cégre,
- a polgári jogi társaságra,
- az építőközösségre,
- a külföldi székhelyű vállalkozás magyarországi kereskedelmi képviselőjére,
- az EVA hatálya alá tartozó, jogi személyiség nélküli gazdasági társaság, korlátlan mögöttes felelősséggel rendelkező egyéni cégre.

(Dr. Sztanó Imre: A számvitel alapjai 2013. p.197-198)

2.3.2 A számviteli törvény filozófiája és a számviteli alapelvek

A számviteli törvény filozófiája alatt a megbízható, valós összkép biztosítását értjük. A megbízható, valós összképet a vállalkozás vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről kell biztosítani. Ennek a megvalósításában nyújtanak segítséget az alapelvek, amelyeket alkalmazni kell mind a beszámoló elkészítésekor, mint pedig a könyvvizetés során. A számviteli alapelveket a következőképpen csoportosíthatjuk:

1. A vállalkozás folytatásának elve

I. Tartalmi alapelvek

2. A teljesség elve
3. A valódiság elve
4. Az óvatosság elve
5. Az összemérés elve
6. A tartalom elsődlegessége a formában szemben elv

II. Kiegészítő alapelvek

7. Az egyedi értékelés elve
8. A bruttó elszámolás elve
9. Az időbeli elhatárolás elve
10. A lényegesség elve
11. A költség-hason összevetésének elve

III. Formai alapelvek

12. A világosság elve
13. A folytonosság elve
14. A következetesség elve

2.3.3 A számviteli törvény felépítése

A számviteli törvény tartalmaöt nagyobb részre tagolódik. Az öt nagyobb részen belül a számviteli törvény 13 fejezetre és 178 paragrafusra van osztva. A számvitel törvény egyes részeinek a tartalma a következő:

Általános előírások:

I. fejezet: Általános rendelkezések (1-3.§)

Ebben a pontban kerül meghatározásra a törvény célja, hatálya és az értelmező rendelkezések és fogalmak.

II. fejezet: Beszámolás és könyvvezetés (4-16.§)

A II. fejezetben a törvény definiálja a beszámolási kötelezettséget, a könyvvezetési kötelezettséget, a számviteli alapelveket és az üzleti évet.

Beszámolók:

III. fejezet: Az éves beszámoló (17-95.§)

A III. fejezet tartalmazza az éves beszámoló általános szabályait, a közbenső mérleg, a mérleg tagolása, tételeinek tartalma, a mérlegtételek értékelésének szabályait, valamint szerepel még benne az eredménykimutatás tartalma, tagolása, a kiegészítő melléklet és az üzleti jelentés is.

IV. fejezet: Egyszerűsített éves beszámoló (96-98.§)

A fejezet részei a mérleg tartalma, az eredménykimutatás tartalma, a kiegészítő melléklet tartalma, valamint az egyszerűsített éves beszámoló készítésének feltételei.

V. fejezet: Egyszerűsített beszámoló (99-114.§)

A törvény meghatározza az egyszerűsített éves beszámoló készítésének általános szabályait, a mérleg és eredménylevezetés szabályait.

VI. fejezet: Összevont (konszolidált) éves beszámoló (115-134.§)

A fejezetben meghatározásra kerülnek a konszolidált beszámoló készítési kötelezettségek, a beszámoló formája, tartalma és a konszolidáció módszerei.

VII. fejezet: Sajátos beszámolási kötelezettség (135-149.§)

A VII. fejezet tartalmazza az előtársasági időszakra, a gazdasági társaságok átalakulására és az egyéb átalakulásra vonatkozó szabályokat.

Szabályosság, nyilvánosság

VIII. fejezet: Számviteli szolgáltatás (150-152.§)

IX. fejezet: Nyilvánosságra hozatal és közzététel (153-154.§)

A számviteli törvény ebben a fejezetben írja elő a letétbe helyezés és a közzététel szabályait.

X. fejezet: Könyvvizsgálat (155-158.§)

A fejezet tartalmazza a könyvvizsgálat célját, a könyvvizsgálati kötelezettséget, a könyvvizsgálói jelentés és a könyvvizsgálói záradék általános szabályait.

XI. fejezet: Könyvvezetés, bizonylatolás (159-169.§)

A fejezet tartalma a kettős könyvvitel, a számlarend, az egyszeres könyvvitel, a könyvviteli rendszerek változása, a könyvviteli zárlat, a bizonylati elv és a bizonylati fegyelem, a számviteli bizonylatok, a szigorú számadási kötelezettség, valamint a bizonylatok megőrzésének általános szabályai.

Egyéb szabályok

XII.fejezet: Jogkövetkezmények (170.§)

XIII. fejezet: Országos Számviteli Bizottság (171-173.§)

A fejezetben szerepel a bizottság létrehozása, feladata és működése.

XIV. fejezet: Záró rendelkezések (174-178.§)

(*Dr. Sztanó Imre: A számvitel alapjai 2013. p.199-200*)

3. A gazdasági társaságok

3.1. A gazdasági társaságok fogalma

A gazdasági társaság olyan egység, amely saját cégnévvel rendelkezik, üzletszerű gazdasági tevékenységet folytat. A társaságok alapításához szükséges alapítói vagyont a tagok bocsátják rendelkezésre. A gazdasági társaság jogokat és tulajdont szerez, kötelezettséget vállal, perelhető és pert indíthat.

Gazdasági társaságot természetes és jogi személyek, valamint jogi személyiség nélküli gazdasági társaságok és egyéb szervezetek szabadon alapíthatnak. Jogi személyiség alatt azt értjük, hogy a gazdasági társaság jogképes, tehát jogai és kötelezettségei lehetnek. Az alapítás létesítő okirattal történik, amely a szerződést megkötő személyek egybehangzó akaratnyilatkozata. *(2006. évi IV. törvény a gazdasági társaságokról)*

3.2. A gazdasági társaságok csoportosítása

Gazdasági társaság csak a 2006. évi IV. törvény 2.§-ban szabályozott formákban alapítható. Ennek függvényében kétféle szempont szerint csoportosíthatjuk a gazdasági társaságokat:

1. Jogi személyiségű gazdasági társaság: a társaság és az alapítók tulajdona elkülönül egymástól. Az alapítók a bevitt vagyonukkal felelnek a társaságért. Az alapítók és a társaság szervezetileg és anyagilag is függetlenek egymástól.
2. Jogi személyiség nélküli gazdasági társaság: azokat a társaságokat soroljuk ide, ahol a társaság és az alapítók tulajdona nem különül el egymástól. Az alapítók ennél a gazdasági formánál saját vagyonukkal felelnek a társaság tartozásaiért.

A jogi személyiségű gazdasági társaságokat tovább tudjuk bontani. Ide soroljuk:

- **Korlátolt Felelősségű Társaság (Kft)**: *„olyan gazdasági társaság, amely előre meghatározott összegű törzsbetétekből álló törzstőkével alakul, és amelynél a tag kötelezettsége a társasággal szemben csak törzsbetéteinek szolgáltatására és a társasági szerződésben esetleg megállapított egyéb vagyoni hozzájárulás szolgáltatására terjed ki. A társaság kötelezettségeiért - törvényben meghatározott kivétellel - a tag nem felel.” (2006. évi IV. törvény 111.§.)*

-
- **Részvénytársaság (Rt):** „*olyan gazdasági társaság, amely előre meghatározott számú és névértékű részvényekből álló alaptőkével (jegyzett tőkével) alakul, és amelynél a tag (részvényes) kötelezettsége a részvénytársasággal szemben a részvény névértékének vagy kibocsátási értékének szolgáltatására terjed ki. A részvénytársaság kötelezettségeiért - törvényben meghatározott kivétellel - a részvényes nem felel.*” (2006. évi IV. törvény 171.§.(1))

Hasonlóan tovább tudjuk bontani a jogi személyiség nélküli gazdasági társaságokat is. Ide tartozik:

- **Közkereseti Társaság (Kkt):** „*A közkereseti társaság létesítésére irányuló társasági szerződéssel a társaság tagjai arra vállalnak kötelezettséget, hogy korlátlan és egyetemleges felelősségük mellett üzletszerű közös gazdasági tevékenységet folytatnak és az ehhez szükséges vagyoni hozzájárulást a társaság rendelkezésére bocsátják.*” (2006. évi IV. törvény 88.§. (1))
- **Betéti társaság (Bt):** „*A betéti társaság létesítésére irányuló társasági szerződéssel a társaság tagjai üzletszerű, közös gazdasági tevékenység folytatására vállalnak kötelezettséget oly módon, hogy legalább egy tag (beltag) felelőssége a társasági vagyon által nem fedezett kötelezettségeikért korlátlan és a többi beltaggal egyetemleges, míg legalább egy másik tag (kültag) csak a társasági szerződésben vállalt vagyoni betétje szolgáltatására köteles, a társaság kötelezettségeiért azonban - a törvényben meghatározott kivétellel - nem felel.*”(2006. évi IV. törvény 108.§. (1))

3.3 A gazdasági társaságok jogszabályi környezete

3.3.1 Gazdasági társaság alapítása

Gazdasági társaságot általánosságban belföldi és külföldi természetes és jogi személyek, valamint jogi személyiség nélküli gazdasági társaságok is alapíthatnak. Egy gazdasági társaság alapításához minimum két tag közreműködése szükséges, kivéve a korlátolt felelősségű társaság és a részvénytársaság. Megemlíthetjük még az alapítással kapcsolatban, hogy gazdasági társaságok átalakulással is létrehozhatók és egyszemélyes társaság is alapíthat újabb egyszemélyes társaságot.

Gazdasági társaság alapításához - kivétel részvénytársaság - társasági szerződés benyújtása szükséges. A társasági szerződés legfontosabb tartalmi elemei:

- a társaság cégneve, székhelye,
- a társasági tagok neve, lakóhelye,
- a társaság tevékenységi köre,
- a társaság jegyzett tőkéje, a jegyzett tőke rendelkezésre bocsátásának módja és ideje,
- a cégjegyzés módja,
- a vezetők neve és lakóhelye,
- a gazdasági társaság időtartama, ha határozott időre alapítják, valamint
- mindaz, amit a gazdasági társaságokról szóló törvény előír.

Az alapításhoz elengedhetetlen a tagok vagyoni hozzájárulása. A vagyoni hozzájárulás lehet pénzbeli és nem pénzbeli hozzájárulás.

A gazdasági társaság a cégbíróságon való bejegyzéssel, a bejegyzés napjával jön létre.

Gazdasági társaságot nem csak jövedelemszerzés céljából tudunk alapítani. Az ilyen tevékenységet folytató gazdasági társaságot nonprofit gazdasági társaságnak nevezzük. *Nonprofit szervezetek azon társadalmi és gazdasági szervezetek, amelyek nem államiak, nem profitorientáltak, és amelyeket bizonyos fokú intézményültség, önkéntesség és a közjó szolgálata jellemez.*

A korábban említett gazdasági társaság fajtáknál különböző kritériumok szükségesek az adott társaság alapításához. A kritériumokat és a hozzájuk tartozó adatokat, társaságonként az alábbi táblázatban összesítettem. *(2006. évi IV. törvény a gazdasági társaságokról)*

2. sz. táblázat: Alapítási kritériumok a gazdasági társaságoknál

Társasági forma	Státusz	Alapító	Induló vagyon	Alapításhoz szükséges okirat	A társaság szervezete
Korlátolt Felelősségű Társaság „KFT”	jogi személyiségű	természetes és jogi személy	apport + alaptőke min. 3m Ft.	társasági szerződés	taggyűlés
Részvénytársaság „RT”	jogi személyiségű	természetes és jogi személy	zrt.: 5 m Ft. nyrt.: 20m Ft.	alapítói okirat	közgyűlés
Közkereseti társaság „KKT”	jogi személyiség nélküli	jogi személy	nincs alaptőke min.	társasági szerződés	tagok gyűlése
Betértársaság „BT”	jogi személyiség nélküli	természetes és jogi személy	nincs alaptőke min.	társasági szerződés	tagok gyűlése

Forrás: Saját szerkesztés a 2006. évi IV. törvény a gazdasági társaságokról alapján

3.3.2 Gazdasági társaságok szervezeti felépítése

A gazdasági társaság legfőbb szerve alatt, ahogy már a táblázatban is szemléltettem, a korlátolt felelősségű társaságnál a taggyűlést, a részvénytársaságnál a közgyűlést, a közkereseti és a betéti társaságoknál a tagok gyűlését értjük. A legfőbb szerv feladata elsősorban a társaság alapvető, stratégiai ügyeiben való döntés. A következő szinten található a gazdasági társaság ügyvezetése. A társaság ügyvezetését a vezető tisztségviselők vagy a vezető tisztségviselőkből álló testület látja el. Ezt a feladatot a korlátolt felelősségű társaságnál egy vagy több ügyvezető látja el. A közkereseti és a betéti társaság ügyvezetését pedig az üzletvezetésre jogosult tag vagy tagok vezető tisztségviselőként látják el. Részvénytársaság esetében az igazgatóság foglalkozik az üzletvezetési feladatokkal. A társaság tagjai jogosultak a gazdasági társaság ellenőrzése céljából felügyelő bizottságot létrehozni. A felügyelőbizottság legalább három, legfeljebb tizenöt tagból áll. A gazdasági társaság szervezetéhez könyvvizsgáló is tartozik, akit a legfőbb szerv választ, azért hogy gondoskodjon a törvényben megfogalmazott könyvvizsgálat elvégzéséről. (2006. évi IV. törvény a gazdasági társaságokról, III. fejezet)

4. Az államháztartási szervezetek

4.1 Az államháztartási szervezetek meghatározása

Az államháztartás szervezetei, azok a szervezetek, amelyeket az államháztartási törvény alapján az államháztartás működési rendjéről szóló kormányrendelet annak minősít. Az államháztartás szervezetei alaptevékenységként közfeladatokat látnak el, alaptevékenységüket nem haszonszerzési céllal folytatják, közpénzzel gazdálkodnak, vagyonuk rendeltetése a közérdek szolgálata, működésük és gazdálkodásuk éves költségvetés alapján történik.

4.2 Az államháztartás szervezeteinek bemutatása

Az államháztartás szervezeteit a 249/2000. (XII. 24.) Korm. rendelet 1.§-a fogalmazza meg, tehát az államháztartás szervezetei a következők:

- központi költségvetési szervek,
- helyi önkormányzatok,
- társadalombiztosítási pénzalapok,
- helyi nemzetiségi önkormányzatok,
- köztisztviselői költségvetési szervek,
- helyi önkormányzatok társulásai,
- elkülönített állami pénzalapok,
- Magyar Tudományos Akadémia.

Dolgozatom egyik alapjának a Magyar Államkincstárt választottam, mint államháztartási szervezetet. A Magyar Államkincstár az államháztartási szervezeteken belül a központi költségvetési szervekhez sorolandó. A következő pontban a Magyar Államkincstár, mint költségvetési szervet fejtem ki.

4.2.1 A Magyar Államkincstár, mint központi költségvetési szerv

Az állam az államháztartás körébe tartozó állami feladatokat részben vagy egészben az államháztartás szervezetrendszer részét képező költségvetési szerveken keresztül látja el. A költségvetési szerv az államháztartás részét képező jogi személy, amely alaptevékenységeként állami feladatot lát el a társadalmi közös szükségletek kielégítése céljából, feladatvégzési és ellátási kötelezettséggel bír.

A költségvetési szerv legfontosabb jellemzői:

- alaptevékenységeként állami és önkormányzati feladatokat (együttesen: közfeladatokat) lát el, amelyek a jogszabályban és az alapító okiratban kerülnek rögzítésre,
- haszonszerzési cél nélkül folytatja alaptevékenységét,
- feladatait jogszabályban meghatározott követelmények és feltételek alapján végzi, jogszabályban meghatározott szerv vagy személy irányítása vagy felügyelete mellett, feladatait az alapító okiratban megjelölt működési körben, közfeladat-ellátási kötelezettséggel végzi,
- gazdálkodása a költségvetés alapján történik.

A költségvetési szervek csoportosítása:

- **Alapítás szerint:**
 - o Központi költségvetési szerv
 - o Helyi önkormányzati költségvetési szerv
 - o Helyi nemzetiségi önkormányzati költségvetési szervek
 - o Országos nemzetiségi önkormányzati költségvetési szervek
 - o Köztestületi költségvetési szervek
- **Tevékenységének jellege alapján:**
 - o Közhatalmi költségvetési szerv
 - o Közszolgálati költségvetési szerv
- **A Magyar Államkincstárhoz fűződő viszonya szerint:**
 - o Kincstári körbe tartozó
 - o Kincstári körön kívüli
- **Gazdálkodási jogkör alapján:**
 - o Önállóan működő és gazdálkodó költségvetési szervek
 - o Önállóan működő költségvetési szervek

A Magyar Államkincstár kapcsán a költségvetési szervek *gazdálkodási jogkör szerinti csoportosítását* bontom ki részletesebben.

Önállóan működő és gazdálkodó költségvetési szervnek az a költségvetési szerv minősíthető, amely:

- jelentős terjedelmű és összetett közfeladatokat végez,

- a közfeladatokat országos, megyei vagy egyéb illetékességgel végzi el,
- valamint a közfeladatok terjedelme, az ellátottak száma, az ügyfélforgalom volumene, az alaptevékenység ellátását támogató szellemi és fizikai tevékenységet végző szervezeti egységek működése miatt ide kell besorolni.

Az önállóan működő költségvetési szervek közé sorolandó be az a költségvetési szerv, amely:

- kizárólag szakmai szervezeti egységekre oszlik, valamint a szakmai alaptevékenysége nem eszközigenyes, vagy
- a szellemi, fizikai támogató funkciókat ellátók száma külön szervezeti egység létrehozását nem igényli, ezeket a funkciókat más költségvetési szerv látja el.

(http://integritas.asz.hu/uploads/files/Koltsegvetes_i_szerv.ppt)

A Magyar Államkincstár az önállóan gazdálkodó költségvetési szervek közé sorolandó. Pontos meghatározása: *a Magyar Államkincstár önálló jogi személyiséggel rendelkező, országos hatáskörű, önállóan működő és gazdálkodó, központi költségvetési szerv, amely a nemzetgazdasági miniszter szakmai, törvényességi és költségvetési irányítása alatt áll.* (<http://www.allamkincstar.gov.hu/kincstar/rolunk#>)

A Magyar Államkincstár rövid bemutatása



A Magyar Államkincstár 1996. január 1-jén alakult meg, a szakmai előkészületek már jórészt az Antall-kormány idején megtörténtek, ekkor kezdődött ugyanis a

A Magyar Államkincstár budapesti székhelye



közpénzek intézményesített védelmére szolgáló kincstári rendszer koncepciójának kidolgozása. A Magyar Államkincstár biztosítja nettó módon a központi költségvetésből juttatott támogatásokat a helyi önkormányzatok, a többcélú kistérségi társulások és az egészségügyi intézmények részére, és ellenőrzi azok felhasználását. Fogadja és

összesíti a költségvetési beszámolókat. Folyósítja és ellenőrzi az európai uniós és hazai támogatások bizonyos körét, visszaköveteli a jogosulatlanul kiutalt támogatásokat.

Számlát vezet a kincstári kör és a pénzforgalmi számlatulajdonosok részére, ellátja a kiadások teljesítéséhez, a bevételek beszedéséhez kapcsolódó pénzügyi feladatokat, valamint a kiadásokhoz kötődően likviditási és előirányzati fedezetvizsgálatot végez. A kincstár tartja nyilván az állam által vállalt garanciákat és viszont-garanciákat, folyósítja a központi költségvetésből a család- és szociális támogatásokat (családi pótlékot, gyest, gyermeknevelési támogatást, anyasági támogatást, életkezdési támogatást, energiaár-támogatást és lakástámogatást), valamint ellenőrzi igénybevételek jogosságát. Elvégzi közel hétszáz ezer közszférában foglalkoztatott illetményének számfejtését, továbbá az ehhez kapcsolódó adó- és járulék elszámolásokat, valamint adóbevallásokat.

A Magyar Államkincstár az elvégzendő feladatokat 2007 és 2010 között regionális hálózatban, 2011. január 1-jétől megyei szerkezetben látja el. (<http://www.magyarhirlap.hu/gazdasag/korszerusodo-allamkincstar>)

4.3. Az államháztartási szervezetekre vonatkozó törvényi előírások

Az államháztartási szervezetek tevékenységének, számviteli sajátosságainak szabályozására több törvény hatályos. Az első és legfontosabb a 2011. év CXCV. törvény. E törvény biztosítja az államháztartás átlátható működési feltételeit. A törvény 13 fejezetre tagolódik, mindegyik fejezet különböző rendelkezéseket tartalmaz. A törvény szabályozza, például:

- a költségvetési szervek alapítását,
- a költségvetési szervek irányítását, felügyeletét,
- a költségvetési bevételek és kiadások elszámolását,
- a központi költségvetés tervezésének alapelveit,
- a költségvetés végrehajtásának szabályait,
- a központi költségvetés előirányzatait,
- az előirányzatok felhasználását,
- az állami vagyonnal való gazdálkodást,
- a költségvetési támogatásokat,
- az államháztartás ellenőrzését.

A másik fontos törvény, ami a dolgozat szempontjából fontosabb, a249/2000. (XII. 24.) Korm. rendelet az államháztartás szervezetei beszámolási és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól. A törvény hatálya a már korábban felsorolt államháztartási szervezetekre terjed ki. A törvény szigorú szabályokat fogalmazott meg, például: az államháztartási szervezetek

- beszámolási kötelezettségére,
- könyvvezetési kötelezettségére,
- számviteli politikájára,
- számviteli alapelveire,
- könyvviteli mérlegére,
- mérlegtételeinek értékelésére,
- könyvvizsgálatára.

A jelenleg hatályos számviteli törvény gazdálkodóként említi meg az államháztartás szervezeteit, azonban a számviteli törvény külön paragrafusban kimondja, hogy az államháztartási szervezetek beszámolási és könyvvezetési kötelezettségét külön kormányrendelet szabályozza (2000. évi C. törvény a számvitelről, 3.§. és 5.§.). A számviteli törvény ennyiben tér csak ki az államháztartás szervezeteire.

5. A teljesítmény és pénzforgalmi szemléletű számvitel összehasonlítása

5.1 A teljesítmény szemléletű számvitel

Magyarországon jelenleg két számvitelszemlélet uralkodik, ezek közül az egyik a teljesítmény vagy más néven eredményszemléletű számvitel. Ha a legegyszerűbben szeretnénk megfogalmazni, hogy mit is jelent az eredményszemléletű számvitel, akkor azt mondhatjuk, hogy a számviteli események akkor kerülnek lekönyvelésre, amikor ténylegesen megtörténnek nem pedig akkor, amikor pénzügyileg rendezve lettek. Az eredményszemlélet során korábban kapunk információt a tevékenység költségéről, hiszen nem várjuk meg amíg pénzügyileg is megtörténik a tételek rendezése.

1. ábra: Az eredményszemléletű számvitel előnyei



Forrás: http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/modern_accounts/modernising_EU_accounts_hu.pdf

Az eredményszemléletű számvitel szolgál alapjául a kettős számvitel gyakorlati alkalmazásához. A számviteli törvény kimondja, hogy a kettős könyvvitelt vezető gazdálkodó a használatában és tulajdonában lévő eszközökről és azok forrásairól, valamint a gazdasági eseményekről olyan könyvviteli nyilvántartást köteles vezetni, amely az eszközökben és forrásokban bekövetkezett változásokat folyamatosan, zárt rendszerben és a valóságnak megfelelően, áttekinthetően szerepelteti. (2000. évi C. törvény a számvitelről 159.§.)

Ennek értelmében a kettős könyvvitel olyan zárt adatrögzítési és nyilvántartási rendszer, amelynek keretében a vállalkozás minden gazdasági eseményét és gazdasági műveletét a könyvviteli számlák segítségével, a mérleg- és eredményszámlákon pénzürtékben valósul meg. A kettős könyvvitel alkalmazása során nem hagyható ki egyetlen olyan gazdasági esemény sem, ami hatással lehet az eredmény alakulására, valamint az eszközök és források állományának változására.

Az eszközök és források összetételére a gazdasági események különféle módon hatnak. Lehet, hogy csak az eszközökben és csak a forrásokban következik be változás, de lehet olyan is, hogy amely hatására egyszerre következik be változás mind az eszközökben és mind a forrásokban.

A kettős könyvvitel rendszerében az áttekinthetőséget a könyvviteli számlák alkalmazása biztosítja, mivel minden gazdasági esemény érinti valamely számla „Tartozik” oldalát és valamely számla „Követel” oldalát. Ez a módszer a rögzítési és számítási hibák kiszűrésére tökéletesen alkalmazható. A gazdasági események folyamatosan, megszakítás nélkül, időrendben kerülnek rögzítésre. A gazdasági események rögzítése kétféle módon történhet: idősorosan és számlasorosan. Idősoros elszámolás esetében a gazdasági események a keletkezésük sorrendjében kerülnek a vállalkozás könyveiben rögzítésre. A számlasoros elszámolás lényege, hogy a gazdasági műveletek könyvelése könyvviteli számlákon történik a bizonylatok alapján, vagyis a számlasoros elszámolás az anyagi javak vagyონrészek szerinti nyilvántartását jelenti.

5.2 A pénzforgalmi szemléletű számvitel

Jelenleg Magyarországon pénzforgalmi szemlélet érvényesül a közszféra területein. Pénzforgalmi szemléletben a gazdasági események akkor kerülnek a könyvelésre, amikor pénzügyileg teljesítették őket, vagyis ki lettek fizetve. Tehát a pénzforgalmi szemléletű számvitel nem különbözteti meg egy eszköz vásárlását és egy költség kifizetését egymástól, hanem mindkettőt kifizetésnek tekinti.

Mivel az államháztartás a pénzforgalmi szemléletet követi, ezért ennek alapján kell elkészíteni a parlamentnek benyújtott költségvetési dokumentumokat, az önkormányzati terveket és elszámolásokat. Ez többek között azt jelenti, hogy a személyi juttatások tekintetében november hónaptól november hónapig kifizetett munkabérek

szerepelnek a költségvetésben. A december havi munkabér január elején kerül kifizetésre, így ez már a következő évi költségvetésben kerül bemutatásra.

Az államháztartási számvitel alapja a pénzforgalmi szemléletű számvitel. Az államháztartási számvitel különböző területeket foglal magába, amik a következők:

- a fő költségvetés könyvvitele,
- a költségvetés készítése,
- a költségvetésből gazdálkodókra vonatkozó jogszabályok és eljárások,
- a beszámolás szabályai, valamint
- a költségvetésből gazdálkodó szervezetek könyvvitele.

Ahogy az eredményszemléletű számvitel a kettős könyvvitelhez szolgál alapul, úgy a pénzforgalmi szemléletű számvitel az egyszeres könyvvitel alkalmazásában játszik szerepet. Egyszeres könyvvitel szerint vezeti a könyveit az a szervezet, amelyik nem folytat vállalkozási tevékenységet és nem közhasznú. Az egyszeres könyvvitelt vezető gazdálkodó a használatában, illetve a tulajdonában lévő pénzeszközökről és azok forrásairól, továbbá a pénzforgalmi gazdasági eseményekről olyan könyvviteli nyilvántartást köteles vezetni, amely az eszközökben, illetve forrásokban bekövetkezett változásokat folyamatosan mutatja. *(2000. évi C. törvény a számvitelről, 162.§.)*

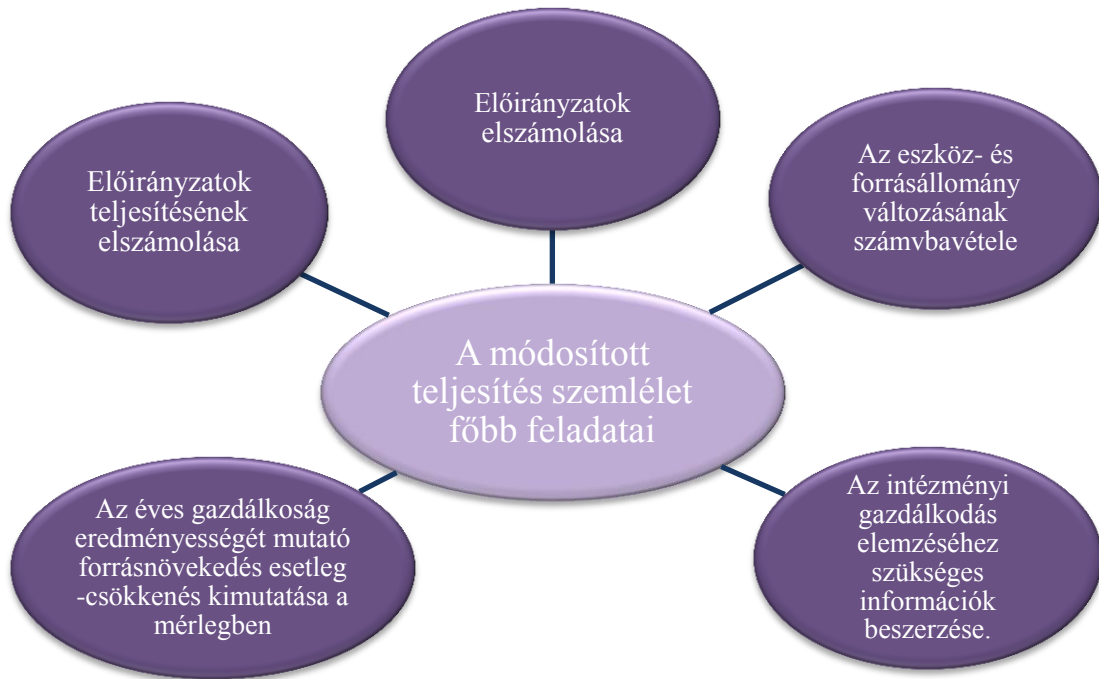
A költségvetési szervek, így a Magyar Államkincstár is a vagyoni és pénzügyi helyzetét befolyásoló gazdasági eseményekről módosított teljesítés szemléletű nyilvántartást vezet. A hangsúly a módosított szón van, mely csak a könyvvezetés módjára vonatkozik, módszerében a pénzforgalmi szemléletet követi. A módosított teljesítés szemlélet azt jelenti, hogy vezeti a pénzbevételeket és pénzkiadásokat, mint előirányzat teljesítéseket, valamint folyamatosan könyveli az eszközökben és forrásokban bekövetkező változásokat, továbbá regisztrálja a teljesíthető jóváhagyott kiadások és a teljesítendő várható bevételek előirányzatát a kettős könyvvitel zárt rendszerében. A kettős könyvvitel úgy érvényesül, hogy:

- a pénzforgalmi gazdasági eseményeket egy zárt rendszerben, folyamatosan, a valóságnak megfelelően szemlélteti,
- az egyéb gazdasági műveleteket az események megtörténte után, legkésőbb a tárgynegyedévet követő hónap 15. napjáig kell lekönyvelni.

A költségvetési szervek könyvviteli nyilvántartásainak sajátossága, hogy a kiadásokat és bevételeket a pénzügyi teljesítésük pillanatában rögzíti, valamint a kiadások és bevételek elszámolása egyben az előirányzatok teljesítését is jelenti.

A pénzforgalmi kettős könyvvitel miatt nincs eltérés sem időben, sem értékben a kiadás és bevétel, a bevétel és bevételi előírás között.

2. sz. ábra: A módosított teljesítés szemlélet főbb feladatai



Forrás: Demeter Péter – Farkas Sándor – Füredi-Fülöp Judit – Gyórfi Dezső – Gyórfi György – Dr.

Printz János: Az önkormányzatok pénzügyei (Perfekt kiadó, 2011 p. 250)

A költségvetési szerveknél eltérő könyvviteli számlákat alkalmaznak a gazdasági események könyvelésére. A számlák a következők:

- állományi számlák: az itt szereplő eszköz- és forrásszámlák egyenlegei mutatják a mérlegben szereplő értékeket.
- előirányzat számlák: itt szerepelnek a teljesíthető kiadások, illetve teljesítendő bevételek előirányzatai és azok változásai.
- előirányzat teljesítési számlák: azt mutatják, hogy mennyit használt fel a költségvetési szerv az előirányzatokból, valamint mennyit teljesítettek a teljesítendő bevételek előirányzataiból.
- technikai számlák: átvezetéseknel alkalmazzák.
- nyilvántartási számlák: 0. számlaosztály.

5.3 Eredményszemlélet vagy pénzforgalom

Ebben a pontban összegyűjtöttem az eredményszemlélet előnyeit, valamint a pénzforgalmi szemlélet hátrányait. Az összegyűjtött információkat a következő táblázatban szemléltetem.

3. táblázat: Az eredmény- és pénzforgalmi szemlélet összehasonlítása

<u>Eredményszemlélet</u>	<u>Pénzforgalmi szemlélet</u>
Nem kell megvárni a pénzügyi rendezést, ezért már a főkönyv is információkat szolgáltat a tevékenység költségeiről.	A pénzforgalmi szemlélet csupán azt mutatja meg, hogy mennyi pénzt költött el egy adott egység. A nyilvántartásokból nehezen határozható meg, hogy mire is költötték a pénzt.
Szigorúbb elszámolást biztosít, hiszen a vezetők valamennyi erőforrásról és a vagyonváltozásról is elszámolnak a pénzmozgás könyvelése mellett.	Hiányzik a gazdasági esemény teljes körű rögzítése, vagyis csak a pénzügyi teljesítést veszik figyelembe, azt nem, hogy előtte milyen események történtek.
Pontosan össze lehet hasonlítani az előző évek gazdálkodását.	Nem jelenik meg az értékcsökkenés gazdasági tartalma sem, hiszen az amortizáció nem jár pénzmozgással.
A szállítói tartozásokról illetve a vevői követelésekről naprakész információt tud szolgáltatni, hiszen a gazdasági eseményeket a pénzügyi teljesítés előtt rögzítik.	A pénzforgalmi szemlélet hátránya, hogy a bevételt jelentő tételek nem jelennek tényleges, nettó bevételt.
Javítja az erőforrás-allokációt, valamint az időbeli elhatározások segítségével szemlélteti a fennálló és a jövőbeni kötelezettségeket is.	A pénzforgalmi szemlélet alkalmazása mellett nem lehet megállapítani a gazdálkodó tényleges teljesítményét, ez azért lenne fontos mivel a költségvetés alapján gazdálkodó szervezetek már egyre nagyobb körben folytatnak vállalkozási tevékenységet is.

Forrás: Bathó Ferenc: Melyik úton, merre tovább? Az eredményszemléletű számvitelre való áttérés elvi programja In: Pénzügyi szemle LVII. évfolyam, 2012/4. szám, (p. 426-443)



6. A vállalalkozási és az államháztartási számvitel összehasonlítása

Az összehasonlításomban egy fiktív vállalkozást és Magyarország egyik legnagyobb államháztartási szervét, a Magyar Államkincstárt (továbbiakban: Kincstár) hasonlítom össze különböző kritériumok alapján. Mivel a Kincstár megyei igazgatóságai nem végeznek könyvvezetési feladatokat, ezért a Kincstár központi hivatalát vettem alapul. Az összehasonlítás szempontjait próbáltam úgy kiválasztani, hogy lényegesen észrevehetőek legyenek a különbségek a két választottam között. Mivel az államháztartási számvitel komoly átalakuláson fog átmenni 2014. január 1-től, ezért az összehasonlítással arra is próbálom felhívni a figyelmet, hogy milyen alapos munkára lesz szükség az átalakítás megvalósításához, mivel egy teljesen más rendszer kerül majd bevezetésre az államháztartás területein.

6.1 Könyvvezetési és beszámolási kötelezettség

6.1.1. Könyvvezetési kötelezettség

A könyvvezetést a Számviteli törvény úgy fogalmazza meg, hogy az a tevékenység, amelynek keretében a gazdálkodó a tevékenysége során előforduló, a vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetére kiható gazdasági eseményekről folyamatosan nyilvántartást vezet és azt az üzleti év végével lezárja. (2000. évi törvény a számvitelről 12.§.)

Mind a vállalkozásnál, mind a Kincstárnál megvalósul a könyvvezetés, mint tevékenység, persze eltérő módon.

A vállalkozás könyvvezetése, ahogy már a számviteli szemléleteknél is említettem kétféle lehet: egyszeres és kettős könyvvitel. Az egyszeres és kettős könyvvitel rendszerében a könyvvezetés kizárólag magyar nyelven történhet. A gazdasági események rögzítése során a gazdasági műveletek elszámolása kétféle módon történhet: számlasorosan és idősorosan.

A számlasoros elszámolás alatt azt értjük, hogy a gazdasági események hatásait könyvviteli számlákon rögzítjük. Ez alapján minden gazdasági esemény egyik számla Tartozik, illetve egy másik számla Követel oldalát érinti egyszerre. Ezt a könyvelést hívjuk kettős könyvvitelnek. A számlasoros elszámolást két részre tudjuk továbbbontani:

- analitikus könyvelés: mennyiségi és értékbeli nyilvántartás



- szintetikus főkönyvi könyvelés: csak értékbeli nyilvántartás.

Az idősoros elszámolás esetén a gazdasági eseményeket megtörténtük idősorrendjében könyveljük, függetlenül attól, hogy melyik eszközben vagy forrásban következett be a változás. Az idősoros elszámolás eszköze a napló.

Az idősoros elszámolásnak is két fajtája lehet: egy-alapkönyves elszámolás és több-alapkönyves elszámolás. A két elszámolás között annyi a különbség, hogy az egy-alapkönyves elszámolás során a gazdasági esemény hatását egy naplóban rögzítjük, ez az úgynevezett vegyes napló. A több-alapkönyves elszámolás esetén a vegyes napló vezetése mellett a gazdasági események hatásait több naplóba rögzítjük, úgynevezett speciális naplókba, ami lehet banknapló, pénztárnapló stb.. A gyakorlatban természetesen ez az elszámolás az elterjedtebb.

A számlasoros elszámolás mellett azért van szükségünk idősoros elszámolásra is, hogy biztosítsuk a folyamatosságot, az ellenőrizhetőséget és az egyeztetetőséget a könyvelésben.

A vállalkozások könyvvizetését napjainkban könyvelőirodák végzik, ahol a gazdasági események rögzítése, a bevételek és kiadások elszámolása számítógépen történik a megfelelő program segítségével.

A Kincstár a könyvvizetési kötelezettségét egy módosított teljesítés szemléletű kettős könyvviteli zárt rendszerben végzi. A vállalkozáshoz hasonlóan a Kincstár könyvvizetése is magyar nyelven, Magyarország hivatalos pénznemében történik. A Kincstár a pénzbevételek és –kiadások (előirányzat teljesítések) mellett az eszközökben és forrásokban bekövetkező változásokat is rögzíti. Továbbá rögzíti a kiadási és bevételi éves előirányzatokat és azok változását.

A gazdasági eseményeket a vállalkozáshoz hasonlóan a Kincstár is idősorosan és számlasorosán könyveli a pénzforgalmi és a pénzforgalommal nem járó tételek megkülönböztetésével. *„A könyvviteli nyilvántartásokban a pénzforgalmi, a pénzforgalom nélküli elszámolásokat, valamint azok eszközökre és forrásokra gyakorolt hatását a valóságnak megfelelően, folyamatosan, zárt rendszerben, áttekinthető formában kell bemutatni.” (240/2003. (XII. 17.) Korm. rendelet 12.§.)*

A kincstári könyvvizetés, a modern technikához igazodva, számítógépen valósul meg az ECOSTAT program alkalmazása segítségével.

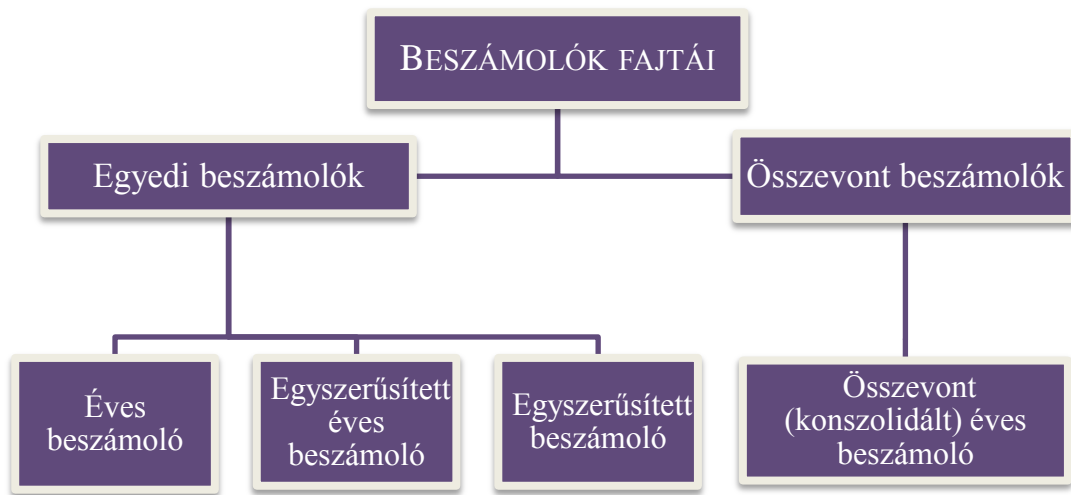


6.1.2 Beszámolási kötelezettség

Beszámolók fajtái

A vállalkozásnak és a Kincstárnak is könyvvizsgálattal alátámasztott beszámolót kell készíteni. A vállalkozások beszámolási formája három kritérium határértékétől függ: az éves nettó árbevétel nagyságától, a mérlegfőösszegétől, a foglalkoztatottak létszámától.

3. sz. ábra: A beszámolók fajtái



Forrás: Dr. Szanó Imre: A számvitel alapjai (Perfekt, 2013 p.88)

Éves beszámolót köteles készíteni a kettős könyvvitelt vezető vállalkozás kivétel, ha az egyszerűsített éves beszámoló kritériumainak felel meg. Éves beszámoló keretében el kell készíteni a mérleget, eredménykimutatást, kiegészítő mellékletet és az üzleti jelentést is.

Egyszerűsített éves beszámolót köteles vezetni az a kettős könyvvitelt vezető vállalkozás, amelynek két egymást követő üzleti évében a mérleg fordulónapján a következő három mutatóérték közül bármelyik kettő nem haladja meg az alábbi határértékeket:

- a mérlegfőösszeg az 500 millió forintot,
- az éves nettó árbevétel az 1000 millió forintot
- az üzleti évben átlagosan foglalkoztatottak száma az 50 főt.





Az éves beszámolóhoz hasonlóan az egyszerűsített beszámoló keretében is el kell készíteni a mérleget, eredménykimutatást és a kiegészítő mellékletet, azonban a vállalkozónak üzleti jelentést nem kell készítenie.

A vállalkozás elkészítheti egyszerűsített éves beszámolóját a mikrogazdálkodói egyszerűsített éves beszámoló szabályai szerint is, ha két egymást követő üzleti évben a mérleg fordulónapján a következő három mutatóérték közül bármelyik kettő nem haladja meg az alábbi határértéket:

- a mérlegfőösszeg a 100 millió forintot
- az éves nettó árbevétel a 200 millió forintot
- az üzleti évben átlagosan foglalkoztatottak száma a 10 főt.



Összevont (konszolidált) éves beszámolót köteles készíteni az a vállalkozó, aki egy vagy több vállalkozóhoz fűződő viszonyában anyavállalatnak minősül. Az összevont éves beszámoló úgy mutatja be az anyavállalat és a leányvállalatok tevékenységét, mintha azok egyetlen vállalkozásként működnének. Az összevont (konszolidált) éves beszámoló részei: az összevont (konszolidált) mérleg, összevont (konszolidált) eredménykimutatás, összevont (konszolidált) kiegészítő melléklet és az összevont (konszolidált) üzleti jelentés.

A Kincstárnál többféle beszámoló és jelentés kerül elkészítésre majd beadásra megfelelő időközönként. Az első ilyen a negyedéves mérlegjelentés. A mérlegjelentés részei:

- Mérlegjelentés
- Részesedések és a részesedések utáni osztalék alakulása
- Közteher-bevételek adósainak alakulása.

A mérlegjelentés oszlopai tartalmazzák az eszközök és források tárgyév első napján és a tárgyidőszak végén megállapított állományát, a tárgyidőszakban bekövetkezett állományváltozások összetevőit. A mérlegjelentés összeállítása a negyedéves főkönyvi kivonatból és az analitikus nyilvántartásokból történik. A mérlegjelentésekhez és a beszámolókhöz szükséges adatokat a könyvelés biztosítja.

A vállalkozáshoz hasonlóan a Kincstár is készít éves beszámolót. A kincstári éves beszámolót a főkönyvi kivonat, az analitikus és kiegészítő nyilvántartások adatai alapján, bizonylatokkal alátámasztva, világos és áttekinthető formában, magyar nyelven kell elkészíteni.



„A kincstári éves beszámolási kötelezettség célja, hogy a költségvetés teljesítéséről, a költségvetési hiány finanszírozásáról, a követelések és a kötelezettségek alakulásáról, valamint a pénzügyi helyzet változásáról a valóságnak megfelelő, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvényben meghatározott alapelvek szerint, e rendeletben foglalt könyvvezetéssel alátámasztott információk álljanak rendelkezésre.”
(240/2003. (XII. 17.) Korm. rendelet 2.§.)

A kincstári éves beszámoló részei:

- a finanszírozási mérleg,
- a központi alrendszer mérlege,
- a nemzetgazdasági elszámolások sajátos könyvviteli mérlege,
- a kiegészítő melléklet, ami tartalmazza:
 - a központi költségvetési hiány finanszírozásának, illetve a többlet felhasználásának bemutatását,
 - a központi költségvetés adósságállományának bemutatását,
 - az állam által nyújtott hitelek állományának alakulását,
 - a központi költségvetés követelései és kötelezettségei állományának alakulását,
 - a letétek állományának alakulását,
 - az eszközök értékvesztésének alakulását,
 - a kötelezettségvállalások alakulását a nemzetközi pénzügyi szervezetek felé,
 - a szöveges kiegészítő mellékletet,
 - a főkönyvi kivonatot.

Beszámolási időszak, határidők

Beszámolási időszaknak az üzleti évet tekintjük, tehát az az időtartam, amelyről a beszámolót kell készíteni. Ez az időszak a vállalkozásnál és a Kincstárnál is megegyezik. Az üzleti év időtartama 12 naptári hónap.



A vállalkozói és a kincstári beszámoló fordulónapja december 31. A Kincstárnál a mérlegkészítés időpontja a tárgyévet követő év április 1. és leadásának határideje a tárgyévet követő év május 31-e. A vállalkozásnál, a Kincstáréhoz hasonlóan, a mérleg leadásának ideje a tárgyévet követő év május 31-e.

A központi kincstári mérlegjelentéseket

- az első negyedévre június 15-éig,
- a második negyedévre augusztus 15-éig,
- a harmadik negyedévre november 15-éig,
- a negyedik negyedévre a tárgyévet követő év március 20-áig

kell a Nemzetgazdasági Minisztériumba megküldeni.

6.2 Mérleg, eredménykimutatás

6.2.1 A mérleg felépítése a vállalkozásnál

Az éves beszámoló részeként kerül elkészítésre a vállalkozásnál és a Kincstárnál is a mérleg. A vállalkozás mérlege a vagyoni helyzetet mutatja be az éves adatok alapján. A mérleget kétféle változatban tudjuk elkészíteni:



„A” változatú mérleg

- kétoldalas, az egyik oldalán az eszközök, a másik oldalán a források találhatók



„B” változatú mérleg

- lépcsőzetes szerkezetű, az első részben az eszközöket, a második részben a forrásokat mutatja



4. sz. ábra: Az „A” változatú mérleg semleges formája

Mérleg, 20xx. december 31.

Eszközök		Források	
Megnevezés	Értéke E Ft-ban	Megnevezés	Értéke E Ft-ban
A. Befektetett eszközök		D. Saját tőke	
B. Forgóeszközök		E. Céltartalékok	
C. Aktív időbeli elhatárolások		F. Kötelezettségek	
		G. Passzív időbeli elhatárolások	

Forrás: Dr. Sztanó Imre: A számvitel alapjai (Perfekt kiadó, 2006)

5. sz. ábra: A „B” változatú mérleg semleges formája

Mérleg, 20xx. december 31.

Megnevezés	Értéke E Ft-ban
A. Befektetett eszközök	
B. Forgóeszközök	
C. Aktív időbeli elhatárolások	
D. Egy éven belül esedékes kötelezettségek	
E. Passzív időbeli elhatárolások	
F. Forgóeszközök – rövid lejáratú kötelezettségek (B+C-D-E)	
G. Az eszközök összértéke az egy éven belül esedékes kötelezettségek levonása után (A+/-F)	
H. Egy évnél hosszabb lejáratú kötelezettségek	
I. Céltartalékok	
J. Saját tőke	

Forrás: Dr. Sztanó Imre: A számvitel alapjai (Perfekt kiadó, 2006)



6.2.2 A kincstári éves beszámoló

A kincstári éves beszámoló részeként, ahogy már korábban is említettem, három különböző mérleg is beadásra kerül: finanszírozási mérleg, a központi alrendszer mérlege és a nemzetgazdasági elszámolások sajátos könyvviteli mérlege.

Finanszírozási mérleg

A finanszírozási mérleg célja, hogy bemutassa az adott költségvetési év központi költségvetési pénzeszközeink változását a finanszírozási szükségletek, valamint az adóssághmenedzselés figyelembevételével.

A mérleg az adott évi nyitó pénzeszközállományból indul ki. A nyitó pénzeszközállomány magába foglalja a pénztárak nyitóegyenlegét, valamint az úton lévő tételek egyenlegének összevont Kincstári Egységes Számla (KESZ) nyitóegyenlegét. A mérleg utolsó sora a pénzeszközök év végi záró egyenlegét mutatja. A két sor között helyezkednek el az évközbeni pénzügyi események, amelyek a költségvetési pénzeszközeinek állományát érintették, valamint hatással voltak a költségvetési hiány módosulására, és annak finanszírozására.

A mérleg „Kiadások” oszlopába kerülnek azok a műveletek, amelyek a finanszírozási szükségletet növelik, és a „Bevételek” oszlopba pedig azok, amelyek a finanszírozási szükségletet csökkentik. *(Államháztartási számviteli politika a 17/2013. számú Elnöki Utasítás 1. számú melléklete)*

A finanszírozási mérleg főbb sorai:

- A. Pénzeszközök nyitóegyenlege:** A táblázat kezdő sora, a finanszírozási időszak első napján a Kincstár által kezelt pénzeszközök nyitó állományát mutatja be.
1-2. : Összes folyó bevétel/kiadás
- B. A központi költségvetés egyenlege (többlet/hiány):** Ezen a soron szerepeltetjük a folyó kiadások és bevételek egyenlegét. A költségvetési többletet a bevétel oldalon, a hiányt a kiadási oldalon kell szerepeltetni.
3-4. : Aktív/Passzív műveletek
- C. A központi költségvetés finanszírozási igénye/többlete (A+B+3-4):** Itt csak a kiadási oldalon szerepeltetünk adatokat.
5-6. : A központi költségvetés finanszírozási igényét befolyásoló tételek



D. Módosított finanszírozási igény/többlet (C+5-6):

7. : Bruttó adósság csökkenése: Itt szerepeltetjük a finanszírozási célú pénzügyi műveletek állományt csökkentő kiadásait, amik a bruttó államadósság csökkenését eredményezik.

E. Finanszírozási igény/többlet összesen (D-7): Itt szerepel az összes finanszírozási igény, ami a módosított finanszírozási igénynek és a finanszírozási célú pénzügyi műveletek kiadásainak összege. Itt is csak a kiadási oldalon szerepelhet összeg.

8. : Bruttó adósság növekedése: Ezt a tételt csoportosíthatjuk három féleképpen: lejárat szerint, a belföldön és a külföldön végrehajtott tranzakciók szerint és a kötelezettség típusa szerint.

9-10. : Szabad pénzeszközök betétként való elhelyezése/visszavonása

F. Finanszírozási pénzügyi műveletek egyenlege (8+9)-(7+10)

G. Bevételek összesen (1+3+5+8+9)

H. Kiadások összesen (2+4+6+7+10)

I. Pénzeszközök záró egyenlege (A+G-H): Ez a sor tartalmazza a finanszírozási időszak utolsó napján a Kincstár által kezelt pénzeszközök záró állományát.

A központi alrendszer mérlege

A központi alrendszer mérlegét az adott évre vonatkozó költségvetési törvény mellékletei alapján kell összeállítani. A mérleg előirányzati és teljesítési, vagyis eredeti és módosított adatokat tartalmaz az előző évi tényadatok mellett. *(Államháztartási számviteli politika a 17/2013. számú Elnöki Utasítás 1. számú melléklete)*

A mérlegben szereplő adatokat a folyószámla-vezető rendszerből készített analitikus kimutatás alapján kell kitölteni. A mérleg sorainak bontása a következő:

- költségvetési szervek bevételei és kiadásai,
- fejezeti kezelésű előirányzatok bevételei és kiadásai.



A központi alrendszer mérlegének főbb sorai a következők:

BEVÉTEL

- **Központi költségvetés**
 - Gazdálkodó szervezetek befizetései
 - Fogyasztáshoz kapcsolt adók
 - Lakosság befizetései
 - Költségvetési szervek és fejezeti kezelésű előirányzatok bevételei
 - Bevételek az államháztartás alrendszereiből
 - Állami vagyonnal kapcsolatos befizetések
 - Kamatbevételek
 - Egyéb bevételek
 - Egyéb uniós bevételek
- **Elkülönített állami pénzalapok**
- **Társadalombiztosítás pénzügyi alapjai**

KIADÁS

- **Központi költségvetés**
 - Egyedi és normatív támogatás
 - Közszolgálati műsorszolgáltatás támogatása
 - Fogyasztói árkiegészítés
 - Lakásépítési támogatások
 - Nemzeti Család- és Szociálpolitikai Alap
 - Az államháztartás alrendszereinek támogatása
 - Hozzájárulás az EU költségvetéséhez
 - Kamatkiadások
- **Elkülönített állami pénzalapok**
- **Társadalombiztosítás pénzügyi alapjai**

EGYENLEGEK PÉNZFORGALMI SZEMLÉLETBEN

- **Központi költségvetés**
- **Elkülönített állami pénzalapok**
- **Társadalombiztosítás pénzügyi alapjai**
 - Nyugdíjbiztosítási Alap
 - Egészségbiztosítási Alap

Központi alrendszer összesen



A bevételek és a kiadások között is megtalálhatók a Társadalombiztosítás pénzügyi alapjai. Mind a Nyugdíjbiztosítási Alapnál, mind az Egészségbiztosítási Alapnál ide soroljuk a szociális hozzájárulási adót, egyéb járulékokat, késedelmi pótlékot és bírságot, a költségvetési támogatásokat, térítéseket és az egyéb bevételeket. Ezzel ellentétben a másik oldalon található a Nyugdíjbiztosítási Alapnál a nyugellátások, a TB költségvetési szervek kiadásai és az egyéb kiadások. A kiadási oldalon az Egészségbiztosítási Alaphoz soroljuk a táppénzt, a GYEDet, a rokkantsági és rehabilitációs ellátásokat, gyógyszer-támogatást és egyéb kiadásokat.

A Nemzetgazdasági Elszámolások Könyvviteli mérlege

A Kincstár e mérlege hasonlít legjobban a vállalkozásoknál elkészítendő mérleghez. A mérleg a központi kezelésű előirányzatokhoz kapcsolódó eszközök és források alakulásáról számol be. (*Államháztartási számviteli politika a 17/2013. számú Elnöki Utasítás 1. számú melléklete*)

A mérleg felépítése

Az eszközöket két nagy csoportba lehet besorolni: a befektetett eszközök és a forgóeszközök közé.

A.) Befektetett eszközök:

Az ide sorolandó eszközök a költségvetési tevékenységet tartósan, legalább egy éven túl szolgálják. A befektetett eszközök felbontása a következőképpen történik:

I.-II. Immateriális javak és tárgyi eszközök: A mérleg ezen sorai nem tartalmaznak adatokat mivel ezen eszközök a Magyar Nemzeti Vagyonkezelő Zrt. (MNV Zrt.) tulajdonában vannak.

III. Befektetett pénzügyi eszközök:

1. Tartós részesedések: A tartós részesedések sorban szerepel a Magyar Állam tulajdoni részesedése a Magyar Nemzeti Bank-ban (MNB). Ezen kívül tartalmazza a nemzetközi pénzügyi szervezetekben, társaságokban meglévő olyan tulajdonrészeket, amelyekhez Magyarország tőke-hozzájárulást teljesített.
2. Tartós hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok: Ide soroljuk az egyéb értékpapírokat. Egyéb értékpapír a tartós befektetésre vásárolt értékpapír pl.: ami nem részvény, nem kárpótlási jegy, nem állampapír.



3. Állam által nyújtott tartósan adott hitelek, kölcsönök: Ezen a soron azokat a kölcsönadott pénzeszközöket kell kimutatni, amelyeknek a futamideje több mint egy év. A hosszú lejáratú hitelekből, kölcsönökből a mérlegfordulónapot követő egy éven belül esedékes részleteket az év végén át kell sorolni a rövid lejáratúak közé.
4. Hosszú lejáratú betétek: Hosszú lejáratú betétként kell kimutatni az egy évnél hosszabb időre lekötött, hosszú lejáratú bankbetéteket.
5. Egyéb hosszú lejáratú követelések: Ide kell besorolni az éven túli részletre, illetve halasztott fizetéssel történő értékesítés miatti követeléseket.

B.) Forgóeszközök

II. Követelések: Itt szerepelnek az állammal szemben fennálló kötelezettségek, valamint az állam által nyújtott rövid lejáratú hitelek, kölcsönök, visszerthes támogatásokból eredő követelések.

2. Adósok: Ide soroljuk a gazdálkodó szervezetek (pénzüzetek, illetve egyéb gazdálkodó szervezetek) befizetési hátralékait, a fogyasztáshoz kapcsolódó adóhátralékokat és a lakosság befizetési hátralékait.
3. Állam által nyújtott rövid lejáratú hitelek, kölcsönök: Itt szerepelnek azok a kölcsönadott pénzeszközök, amelyeknek a futamideje kevesebb mint egy év, illetve itt kell kimutatni a hosszú lejáratú hitelekből, kölcsönökből a mérlegfordulónapot követő egy éven belül esedékes részleteket is.
4. Európai Unióval szemben fennálló követelések: Itt található az EU-s követelések.
5. Szabálytalan kifizetések miatti követelések: Ezen a soron kell kimutatni a nemzetközi szerződésekkel és/vagy hazai jogszabályokkal ellentétes eljárás vagy mulasztás következményeként keletkezett követelések.
6. Egyéb követelések: Ide soroljuk az egyéb, az előzőekben nem ismertetett rövid lejáratú követelések.

III. Értékpapírok: Az értékpapírok között kell kimutatni az egyéb nem tartós részesedések és a forgatási célú hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok.



IV. Pénzeszközök: Itt találhatók a pénztárok, csekkel, betétkönyvek, az idegen pénzeszközök számlái, a Kincstári Egységes Számla és a rövid lejáratú bankbetétek szerepelnek.

V. Egyéb aktív pénzügyi elszámolások: Egyéb aktív pénzügyi elszámolásként kell kezelni azokat a gazdasági eseményeket, amelyek nem számolhatók el végleges kiadásként.

A források felbontása a következő:

D.) Saját tőke: A saját tőke a Kincstár tulajdonában lévő eszközök tartós tőkéjéből és tőkeváltozásából áll. A saját tulajdonban lévő eszközök tartós tőkéje az induló tőkét és annak korrekcióját tartalmazza.

E.) Tartalékok: A tartalékok között szerepelnek a költségvetési tartalékok és a finanszírozási különbözet.

F.) Kötelezettségek: Kötelezettségeknek nevezzük azokat az idegen forrásokat, amelyek meghatározott ideig rendelkezésre álló, működési vagy fejlesztési célt szolgálnak, és amelyekkel kapcsolatban a központi költségvetésnek fizetési kötelezettsége keletkezik. A kötelezettségeket az alábbi csoportokba soroljuk:

I. Hosszú lejáratú kötelezettségek: Ide tartoznak az állam által felvett, egy évnél hosszabb lejáratú belföldi és külföldi hitel, valamint az állam által kibocsátott hosszú lejáratú belföldi és külföldi értékpapírokkal összefüggő tartozás. A hosszú lejáratú kötelezettségek felbontása a következő:

1. Központi költségvetés hosszú lejáratú hitelei, kölcsönei
2. Tartozás értékpapír kibocsátásból
4. Egyéb hosszú lejáratú kötelezettségek

II. Rövid lejáratú kötelezettségek: A rövid lejáratú kötelezettségek soraiban mutatjuk ki az egy évet meg nem haladó lejáratra az állam által felvett hitel, kölcsön, az állam által kibocsátott rövid lejáratú belföldi és külföldi értékpapírokkal összefüggő tartozás, az Európai Unió felé fennálló kötelezettségeket is. A rövid lejáratú kötelezettségeket a következőképpen csoportosítjuk:

1. Központi költségvetés rövid lejáratú hitelei, kölcsönei



2. Tartozás rövid lejáratú értékpapír kibocsátásból
4. Kötelezettségek az Európai Unió felé
5. Szabálytalan kifizetések miatti egyéb kötelezettségek
6. Központi költségvetés egyéb rövid lejáratú kötelezettségei
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettségek

III. Egyéb passzív pénzügyi elszámolások: Itt kell szerepeltetni a költségvetési függő, átfutó, kiegyenlítő bevételek és a költségvetésen kívüli passzív pénzügyi elszámolásokat. A felbontása a következő:

1. Költségvetési passzív függő elszámolások
4. Költségvetésen kívüli passzív letéti elszámolások

IV. Számlatulajdonosokkal kapcsolatos elszámolások

V. Számlatulajdonosok letéti számlái

(Államháztartási számviteli politika a 17/2013. számú Elnöki Utasítás 1. számú melléklete)

A kincstári éves beszámoló 2012.évi mérlegei megtalálhatók a dolgozatom Mellékletek pontjában.

6.2.3 Eredménykimutatás

A Kincstár vizsgálatánál megfigyelhetjük, hogy nem találunk olyan kimutatást, ami megfelelné a vállalkozásnál található eredménykimutatásnak.

A vállalkozó éves beszámolójának részét képezi az eredménykimutatás, amit minden kettős könyvvitelt vezető vállalkozásnak el kell készítenie. „Az eredménykimutatás olyan számviteli okmány, amely egy adott időszak hozamait, ráfordításait és eredményét mutatja, pénzértékben kifejezve, meghatározott szerkezetben.” (Dr. Sztanó Imre: *A számvitel alapjai*, 2013 p. 122)

Az eredménykimutatás azt mutatja meg, hogy mennyi a vállalkozónál maradó adózott eredmény, vagyis milyen összetevőkből áll össze a mérleg szerinti eredmény és hogyan alakulnak ezek az összetevők.



A mérleg szerinti eredmény megállapítását a következő táblázattal szeretném szemléltetni: **6. sz. ábra**

Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye	Pénzügyi műveletek eredménye	
Szokásos vállalkozási eredmény		Rendkívüli eredmény
ADÓZÁS ELŐTTI EREDMÉNY		
Adófizetési kötelezettség	Adózott eredmény	
	Jóváhagyott osztalék	Mérleg szerinti eredmény

Forrás: Dr. Sztanó Imre: A számvitel alapjai, 2013 p. 123

Ahogy az ábra is mutatja, a mérleg szerinti eredmény meghatározása során különböző eredmény kategóriákat kell megállapítani. Az eredménykategóriák a következők:

- **Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye:** Az eredmény meghatározásával arra kap a vállalkozó választ, hogy mennyi eredményt tudott elérni a termékek szolgáltatások termelésével, illetve eladásával.
- **Pénzügyi műveletek eredménye:** Ahogy már a nevéből is kiderül, ebből az eredményből megtudjuk, hogy a pénzügyi ügyletek eredményesen végződtek-e.
- **Szokásos vállalkozási eredmény:** az üzleti tevékenység és a pénzügyi műveletek eredményeinek összesítésével számoljuk ki.
- **Rendkívüli eredmény:** Itt mutatjuk ki a rendkívüli bevételek illetve ráfordítások eredményre gyakorolt hatásait.
- **Adózás előtti eredmény:** Ez a sor egy összesítő eredménykategória, tehát itt összesítjük a szokásos vállalkozási és a rendkívüli eredmények összegeit.
- **Adózott eredmény:** Ezt az eredményt az adófizetési kötelezettség beszámítása után számoljuk ki, ami azt mutatja meg, hogy az adók befizetése után mennyi marad az adózás előtti eredményből.



- **Mérleg szerinti eredmény:** A mérleg szerinti eredmény lehet pozitív és negatív előjelű is. Ha pozitív, akkor azt mutatja, hogy mennyi eredményt hagynak a vállalkozásnál a tulajdonosok és ez növeli a saját tőkét. Ha pedig negatív a végösszeg, akkor csökkenti a saját tőke összegét.

Az eredménykimutatás összeállítása

Az eredménykimutatást kétféleképpen tudjuk összeállítani: összköltség eljárással és forgalmi költség eljárással. Az eltérés a két eljárás között az üzemi (üzleti) tevékenység eredményének kiszámításában van. Az üzemi (üzleti) tevékenység eredményét két féle módon számíthatjuk ki:

- *„az üzleti évben elszámolt értékesítés nettó árbevételének, az eszközök között állományba vett saját teljesítmények értékének, az egyéb bevételeknek, valamint az üzleti évben elszámolt anyagjellegű ráfordítások, személyi jellegű ráfordítások, értékcsökkenési leírás és egyéb ráfordítások együttes összegének különbözeteként, ez az alapja az összköltség eljárásnak;*
- *„az üzleti évben elszámolt értékesítés nettó árbevételének és az értékesítés közvetlen költségei, az értékesítés közvetett költségei különbözetének, valamint az egyéb bevételek és az egyéb ráfordítások különbözetének összevont értékéként, ez a forgalmi költség eljárás alapja.” (Dr. Sztanó Imre: A számvitel alapjai 2013, p. 124)*



Összköltség eljárás

- Ez az eljárás abból indul ki, hogy mennyi ráfordításra van szükség az üzleti év teljesítményéhez. A ráfordítások a következők:
 - anyagjellegű ráfordítások
 - személyi jellegű ráfordítások
 - értékcsökkenési leírás
- A hozamokon belül kiszámításra kerül az értékesítés nettó árbevétele és az aktivált saját teljesítmények értéke.
- Figyelembe kell még vennünk az egyéb bevételeket és ráfordításokat is.

Az üzemi (üzleti) tevékenység eredményének kiszámítása a következő:

- I. Értékesítés nettó árbevétele
- II. Aktivált saját teljesítmények értéke
- III. Egyéb bevételek

Üzemi hozamok

- IV. Anyagjellegű ráfordítások
- V. Személyi jellegű ráfordítások
- VI. Értékcsökkenési leírás
- VII. Egyéb ráfordítások

Üzemi ráfordítások

**A.) ÜZEMI (ÜZLETI) TEVÉKENYSÉG
EREDMÉNYE**

Forgalmi költség eljárás

- Itt a kiindulópont az üzleti év értékesítése és ebből számoljuk a ráfordításokat. Tehát meg kell állapítani:
 - értékesítés közvetlen költségeit
 - értékesítés közvetett költségeit.
- Az értékesítés közvetlen költségei közé soroljuk az értékesített saját termelésű készletek és a teljesített szolgáltatások önköltségét, az eladott áruk beszerzési értékét, az eladott szolgáltatások értékét.
- Az értékesítés közvetett költségei között mutatjuk ki az értékesítés és forgalmazás költségét, az igazgatási költségeket és az egyéb általános költségeket.

Az üzemi (üzleti) tevékenység eredményének kiszámítása a következő:

- I. Értékesítés nettó árbevétele
- II. Értékesítés közvetlen költségei
- III. Értékesítés bruttó eredménye
- IV. Értékesítés közvetett költségei
- V. Egyéb bevételek
- VI. Egyéb ráfordítások

**A.) ÜZEMI (ÜZLETI) TEVÉKENYSÉG
EREDMÉNYE**



6.3 A számviteli alapelvek érvényesülése

A beszámoló elkészítése és a könyvvezetés során különböző alapelveket kell érvényesíteni a vállalkozásoknál, illetve a Kincstárnál is. A számviteli alapelveket a gazdálkodó által kialakított számviteli politikában kell szerepeltetni.

A vállalkozás és a Kincstár összehasonlításakor megfigyelhetjük, hogy a Kincstárnál érvényre jutó számviteli alapelvek azonos tartalommal vagy korlátozottan érvényesülnek a Számviteli törvényben leírtakhoz, vagy a költségvetési szervek sajátosságaihoz alkalmazkodva érvényesülnek.

1.) A Számviteli törvényben leírtakkal azonos tartalommal érvényesülő alapelvek:

A következő alapelvek a vállalkozásnál és a Kincstárnál is hasonlóképpen érvényesülnek.

- ✓ Világosság elve: A világosság elve a Kincstárnál is úgy érvényesül, ahogy a vállalkozásoknál, tehát a beszámolót és a hozzá tartozó mellékleteket áttekinthetően, világos formában kell elkészíteni.
- ✓ Folytonosság elve: A folytonosság elvét úgy kell érvényesíteni, hogy a tárgyévi nyitó adatok megegyezzenek az előző évi záró adatokkal, valamint azonos értékelési elveket kell követni az évek során.
- ✓ Valódiság elve: A mérleg adatainak megbízható, leltárral alátámasztott elkészítésén alapszik. A könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, kívülállóknak is megállapíthatóknak kell lenniük.
- ✓ Egyedi értékelés elve: Az eszközöket és a forrásokat egyedileg kell értékelni és nyilvántartani.
- ✓ Tartalom elsődlegessége a formával szemben elv úgy érvényesül, hogy a gazdasági eseményeket a tényleges gazdasági tartalmuk szerint kell bemutatni a könyvekben.



2.) A Számviteli törvényben leírtakkal korlátozottan érvényesülő alapelvek: Ezek az alapelvek már nem teljesen azonosak a vállalkozásnál alkalmazandókkal.

- ✓ Teljesség elve: A teljesség elve úgy érvényesül a Kincstárnál, hogy a könyvviteli nyilvántartás a beszámoló fordulónapjáig teljes körűen tartalmazza az alaptevékenység keretében a tárgyévben felmerülő és teljesülő gazdasági események pénzforgalmi adatait.
- ✓ Lényegesség elve: A beszámoló szöveges értékelése során be kell mutatni minden olyan információt, melynek kihagyása befolyásolja a költségvetési gazdálkodásról a megbízható és valós kép kialakítását.
- ✓ Költség-haszon összevetésének elve: Ezt az elv nem alkalmazható olyan információk bemutatására, amelyek szolgáltatását törvények és egyéb más jogszabályok szabályozzák.

A következő alapelvek már nem a Számviteli törvény előírásaihoz alkalmazkodnak, hanem a költségvetési szervek sajátosságainak alapelveit veszik alapul.

3.) Költségvetési szervek sajátosságaihoz alkalmazkodva érvényesülő alapelvek

- ✓ Összemérés elve: A maradvány érték megállapításakor a ténylegesen befolyt bevételeket, a pénzforgalom nélküli bevételeket és a tárgyévben ténylegesen teljesített kiadásokat vesszük figyelembe.
- ✓ Bruttó elszámolás elve: A bruttó elszámolás elve alapján a bevételeket és a kiadásokat nem számolhatjuk el egymással szemben, kivéve a függő, átfutó és kiegyenlítő tételeknél, ahol a halmozódás kikerülése érdekében a nettó jellegű elszámolást kell alkalmazni.
- ✓ Vállalkozás folytatásának elve: Ez az elv úgy érvényesül, hogy a költségvetési beszámoló összeállítása során figyelembe kell venni a költségvetési évben bekövetkezett szervezeti és feladatváltozásokat is.
- ✓ Következetesség elve: A pénzforgalmi jelentés szerkezeti felépítésének azonosnak kell lennie az elemi költségvetéssel.
- ✓ Óvatosság elve: Az értékvesztéseket el kell számolni és a beszámolóban a tényleges vagyoni értéket kell szerepeltetni. Az elv alkalmazása nem zárja ki az értékvesztés visszairását, ha azt a valós kép bemutatása indokolja.



A vállalkozásoknál érvényesülő időbeli elhatárolás alapelve nem alkalmazható a Kincstár beszámolójának összeállítása során.

A vállalkozások beszámolójának elkészítésekor alkalmazandó alapelvek, amelyek a Kincstárnál másképp vagy esetleg nem érvényesülnek:

- ✓ Összemérés elve: Az összemérés elvének értelmében az adott időszak bevételeit és a bevételekhez kapcsolódó ráfordításait kell figyelembe venni, attól függően, hogy kapcsolódik-e pénzügyi teljesítés hozzá.
- ✓ Vállalkozás folytatásának elve: A beszámoló elkészítésekor fel kell mérni, hogy a vállalkozó a jövőben is folytatni tudja-e a gazdasági tevékenységét, esetleg nem kell-e a működést beszüntetni.
- ✓ Következetesség elve: A következetesség elve azt jelenti, hogy biztosítani kell az állandóságot és a megbízhatóságot a beszámoló formájának és tartalmának kialakítása során.
- ✓ Óvatosság elve: El kell számolnunk az értékvesztéseket, illetve értékcsökkenéseket és céltartalékokat függetlenül attól, hogy a tárgyévi eredmény nyereséggel vagy veszteséggel végződik.
- ✓ Időbeli elszámolás elve: Azokat a gazdasági eseményeket is szerepeltetni kell, amelyek hatásai egy vagy több évet is érintenek, de olyan arányban kell szerepeltetni, ahogyan az az alapul szolgáló időszak és az elszámolási időszak között megoszlik.

(2000. évi C. törvény a számvitelről 14.§-16.§ és 35/2012. sz. Elnöki Utasítás melléklete: A Magyar Államkincstár, mint intézmény számviteli politikája)



6.4 Az eszközök és források értékelésének szabályai

6.4.1 A leltározás

A mérlegben szereplő eszközöket és forrásokat minden évben leltározni kell. „A leltározás az a tevékenység, amelynek során megállapíthatjuk a vállalkozó kezelésében és/vagy birtokában lévő vagyonelemeket.” (Dr. Sztanó Imre: *A számvitel alapjai 2013*, p. 23)

A leltározásnak többféle fajtáját különböztetjük meg a vállalkozásoknál. Végezhetünk teljes körű illetve részleltárt. A két leltározás közötti különbség már a nevükből adódik, mivel ha teljes körű leltárt végzünk, akkor a leltározásnak vállalkozás összes eszközét és forrását tartalmaznia kell függetlenül attól, hogy azok éppen hol tartózkodnak, illetve a vállalkozás tulajdonába vannak-e. Ebből már következik, hogy a részleltárt csak az eszközök és források egy részéről végezzük. Megkülönböztetünk még nyitó- és záróleltárt. Nyitóleltárt akkor kell készítenünk, ha megkezdjük a vállalkozás működését. A záróleltár pedig a beszámoló elkészítéséhez szükséges. Készíthetünk még elszámoltató leltárt, amit akkor kell használnunk, ha a pénzügyi dolgokkal foglalkozó dolgozót el szeretnénk számoltatni.

Találunk még évközi és a mérleget alátámasztó leltárt is. A beszámoló mérlegét alátámasztó leltárt tekintjük a mérleg legfontosabb alapokmányának, mivel mindkettő a vállalkozás vagyonának bemutatására készülhet.

A Kincstárnál a leltárnak alá kell támasztania a mérleg sorait, biztosítania kell a mérleg valóságát, valamint hogy megállapítsa az értékelési szabályok alkalmazásával az eszközök és források értékeit. Az éves beszámoló elkészítéséhez olyan leltárt kell elkészíteni, amely tételesen, ellenőrizhető módon tartalmazza a központi költségvetés meglévő eszközeit és forrásait a mérleg fordulónapján. A leltár elkészítése minden évben december 31-én történik. A leltározás bizonylatai például az analitikus nyilvántartások és a könyvelés helyességét igazoló okmányok. A leltározásért az Államháztartási Számviteli Főosztály vezetője felel.



6.4.2 Az eszközök értékelése

Bekerülési érték

A vállalkozásnál és a Kincstárnál is meghatározásra kerül az eszköz bekerülési értéke.

„Bekerülési értéknek tekintjük azt a ráfordítást, amely az eszköz létesítése, megszerzése, üzembe helyezése miatt az üzembe helyezésig vagy a raktárba történő beszállításig felmerült, és az eszközhöz egyedileg hozzárendelhető.” (Dr. Sztanó Imre: A számvitel alapjai 2013, p.150)

A vállalkozásnál a bekerülési értéknek két formája van: vásárláskor beszerzési értékről (beszerzési költség) beszélünk, saját előállításakor pedig előállítási értékről (előállítási önköltség). A bekerülési értéket különböző hatások érik, melyek következtében módosítani kell az értékét. A módosítások a következők:

- a befektetett eszközöknél el kell számolni terv szerinti, illetve terven felüli értékcsökkenést, valamint ezek visszaírásait,
- az eszközök többségénél figyelembe kell venni az értékvesztéseket és ezek visszaírásait,
- a külföldi pénznemben kiállított követeléseknél, kötelezettségeknél, valuta- és devizakészleteknél el kell számolni az árfolyam-különbözetet.

A beszerzési költség megállapításánál 4 féle költséget kell figyelembe venni. Az első és legfontosabb az eszköz alapköltségei. Ide soroljuk:

- Vételár (+)
- Engedmény (-)
- Felár (+)
- Szállítási, rakodási, alapozási, szerelési költségek (+)
- Beszerzéssel kapcsolatos közvetítői tevékenységek költségei (+)
- Bizományi díj (+)
- Beszerzéshez kapcsolódó adók és adójellegű tételek (+)
- Vámterhek (+)
- Tárgyi eszköz biztonságos üzemeltetéséhez, rendeltetésszerű használatához szükséges alkatrészecskék értéke (+).

(Dr. Sztanó Imre: A számvitel alapjai 2013, p. 151)



Figyelembe kell még venni az eszköz beszerzéséhez kapcsolódó egyéb költségeket, például: fizetendő illetékek, előzetesen felszámított, de le nem vonható általános forgalmi adó, környezetvédelmi termékdíj. A harmadik ilyen költség az eszköz beszerzéséhez, előállításához közvetlenül kapcsolódó hitel, kölcsön igénybevételének költsége. Ilyen költség, például: bankgarancia díja, az üzembe helyezésig felmerült kamat, a beruházáshoz kapcsolódó biztosítási díj. Az utolsó költség kategória a bekerülési értéket csökkentő tételek. Ide soroljuk például: a beruházásra adott előleg után, annak elszámolásáig kapott kamat összegét, valamint a beruházásra elkülönített pénzeszköz után, annak felhasználásáig kapott kamat összege.

Mikor is kell a bekerülési értéket megállapítani?

A bekerülési érték akkor kerül megállapításra, ha a bekerülési értéket képező tételek megjelentek, vagyis a gazdasági esemény megtörténtekor. Azonban ha a megfelelő bizonylatok nem érkeztek meg a termék üzembe helyezéséig, akkor az eszköz értékét a meglévő dokumentumok alapján állapítják meg.

Értékcsökkenés, Értékvesztés

A tárgyi eszközök és az immateriális javak használata során vesztenek az értékükből, amit költségként kell elszámolni. Különbséget kell tennünk értékcsökkenés és értékcsökkenési leírás között.

„ Az értékcsökkenés az immateriális javak és a tárgyi eszközök fizikai kopásának, erkölcsi avulásának pénzben kifejezett értéke. Értékcsökkenési leírás az értékcsökkenésnek az a része, amelyet költségként számolunk el.” (Dr. Sztanó Imre: A számvitel alapjai 2013, p.163)

Az eszközöknél kétféle értékcsökkenést számolhatunk el: terv szerinti és terven felüli értékcsökkenést.

Terv szerinti értékcsökkenés

A terv szerinti értékcsökkenés évenkénti összegének meghatározásához többféle módszer áll a rendelkezésünkre, a választott módszert pedig a vállalkozás számviteli politikájában kell szerepeltetni.



Az értékcsökkenés elszámolásának módszerei:

1. Lineáris értékcsökkenés elszámolása

Az értékcsökkenés elszámolásának e módszerének lényege, hogy minden évre azonos összeget számolunk el, amíg az elhasználódás tart. Az összegeket leírási kulcs segítségével tudjuk meghatározni. A leírási kulcs kiszámítása a következő:

$$\text{Leírási kulcs} = \frac{1 * 100}{\text{használati idő}}$$

2. Degresszív leírás

A degresszív értékcsökkenés leírás lényege, hogy *az elhasználódás éveire évenként vagy szakaszonként eltérő összeget, az egyes szakaszokon belül azonos összegű értékcsökkenést számolunk el.* (Dr. Sztanó Imre: *A számvitel alapjai 2013, p.166*)

Itt is meg kell állapítanunk leírási kulcsot, azonban itt még szükség van arra, hogy meghatározzuk az eltérési arányt is. Az értékcsökkenés kiszámításához szorzószámot használjuk. Ebben az esetben a lineáris kulcsok módosulnak a szorzószámokkal.

3. Teljesítményarányos értékcsökkenés elszámolása

Az értékcsökkenési összeg megállapítása a teljesítmény alapján történik. Ahhoz, hogy ezt alkalmazhassuk meg kell állapítani a teljesítmény mértékegységét. A számítás két lépésben történik:

- a teljesítményegységre jutó értékcsökkenés összegének megállapítása,
- az évi értékcsökkenés kiszámítása.

4. Évek száma összege módszer

Az évek száma összege módszer értelmében az értékcsökkenési összeget egy állandó (degressziós érték) értékkel csökkentik. A kiszámítás menete:

- a hasznos élettartam éveit összeadjuk,
- meghatározzuk az egységre jutó értékcsökkenés összegét,
- majd meg kell állapítani az évi értékcsökkenés összegét.



Állandó degressziós érték kiszámítása:

Bruttó érték – Maradványérték

Élettartam éveinek száma

5. Abszolút összegű értékcsökkenés elszámolása

Ebben az esetben egy meghatározott összeggel csökkentjük a bekerülési értéket, tehát az abszolút összegű értékcsökkenésnél nem alkalmazunk leírási kulcsot. Ez az elszámolás a kisértékű eszközöknél használatos.

Értékvesztést akkor számolunk el az eszközöknél, ha a mérlegkészítéskor érvényes piaci érték és a könyv szerinti érték közti eltérés tartós és jelentős. Az értékvesztést egyéb ráfordításként vagy pénzügyi művelet ráfordításaként számoljuk el.

Ahogy már korábban említettem a Kincstár eszközeinek értékelésénél is meghatározásra kerül a bekerülési érték. A Kincstárnál, hasonlóan a vállalkozáshoz, a bekerülési érték az engedményekkel csökkentett, felárakkal növelt vételárat, továbbá az eszköz beszerzésével, az üzembe helyezésével, raktárba történt beszállításával kapcsolatban felmerült szállítási és rakodási, alapozási, szerelési, üzembe helyezési, közvetítői tevékenység ellenértékét, díjait, a bizományi díjat, a beszerzéshez kapcsolódó adókat, a vámterheket foglalja magába.

Az összehasonlításom során megállapítottam, hogy a kincstári eszközök értékelése hasonló módon zajlik, mint a vállalkozásoknál, tehát az értékelés során értékcsökkenést számolunk el és ezzel csökkentjük a bekerülési értéket. A kincstári eszközök terv szerinti értékcsökkenését meghatározott leírási kulcsok alapján, a tényleges használatnak megfelelően időarányosan kell elszámolni. A leírási kulcsok a következők:



4. sz. táblázat

Alapítás-átszervezés, illetve kísérleti fejlesztés aktivált értéke	20%
Vagyoni értékű jogok	16%
Szellemi termékek	33%
Épületek és kapcsolódó vagyoni értékű jogok	2%
Építmények és kapcsolódó vagyoni értékű jogok	3%
Ültetvények	10%
Gépek, berendezések és felszerelések, kivéve számítástechnikai és ügyvitel technikai eszközöket	14,5%
Számítástechnikai és ügyvitel technikai eszközök	33%
Járművek	20%
Veszélyes hulladék tárolására igénybe vett földterület, telek	2%
Bányaművelésre igénybe vett földterület	5%

Forrás: Saját szerkesztés a 249/2000. (XII. 24) Korm. rendelet az államháztartás szervezeti beszámolási és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól alapján

Amennyiben a befektetett eszközök és forgóeszközök könyv szerinti értéke az alkalmazott leírások miatt alacsonyabb, mint ezen eszközök bekerülési értékénél, valamint az alacsonyabb értéken való értékelés okai már nem állnak fenn, a leírásokat meg kell szüntetni és az eszközt a piaci értékére, legfeljebb a nyilvántartásba vételkor megállapított bekerülési értékére a saját tőkével szemben vissza kell értékelni.

A kincstári követelésekről folyamatos, adósonként részletezett nyilvántartást köteles vezetni, a követelések határidejének feltüntetésével. Ezeket a követeléseket a mérlegkészítés időpontjában az óvatosság alapelv betartásával kell értékelni. A követeléseknél is el tudunk számolni értékvesztést és visszairást. Az Államháztartási törvény 31.§-a szerint akkor kell értékvesztést elszámolni, ha a mérlegfordulónapon fennálló és a mérlegkészítés időpontjáig még nem rendezték a követelést. Az értékvesztés összege a követelés könyv szerinti értéke és a követelés várhatóan megtérülő összege közötti különbözet, ha a különbözet tartós és jelentős.



Érdemes még a követeléseknél megemlíteni, hogy ugye adósonként részletezik őket. Az adósok minősítési kategóriái a következők:

- folyamatosan működő adósok,
- folyamatosan működésükben korlátozott adósok (például felszámolás alatt lévő vagy csődeljárás alá vont adósok)

Az adósonkénti csoportosításon belül még tovább kell bontanunk a követeléseket a következő szempontok szerint:

- legfeljebb 90 napos,
- 91-180 napos,
- 181-360 napos,
- 360 napon túli minősítési kategóriákra.

A pénzeszközök értékelése a vállalkozásnál és a Kincstárnál is hasonló módon történik. A kincstári valuta- és devizkészleteket, valamint a külföldi pénzre szóló devizaköveteléseket az MNB által közzétett hivatalos deviza középárfolyamon köteles nyilvántartani. Az év végi értékelésnél pedig az MNB által közzétett, az év utolsó napján érvényes hivatalos deviza középárfolyamon kell értékelni.

A vállalkozásnál a pénzeszközöket az állományba vételkor

- forint esetén a befolyt forintértékben,
- valuta illetve deviza esetén a teljesítéskori választott árfolyamon kell nyilvántartásba venni.

A választott árfolyam lehet:

- az MNB hivatalos devizaárfolyama,
- a választott hitelintézet devizavételi és –eladási árfolyamának átlaga,
- a választott hitelintézet devizavételi vagy –eladási árfolyama,
- a szabadpiaci árfolyam.



Terven felüli értékcsökkenés és visszairás

A számviteli törvény 53.§ szerint terven felüli értékcsökkenést kell az immateriális jószágnál, a tárgyi eszköznél elszámolni akkor, ha

- a) *az immateriális jószág, a tárgyi eszköz (ide értve a beruházást is) könyv szerinti értéke tartósan és jelentősen magasabb, mint ezen eszköz piaci értéke;*
- b) *az immateriális jószág, a tárgyi eszköz (ideértve a beruházást is) értéke tartósan lecsökken, mert az immateriális jószág, a tárgyi eszköz (ideértve a beruházást is) a vállalkozási tevékenység változása miatt feleslegessé vált, vagy megrongálódás, megsemmisülés, illetve hiány következtében rendeltetésének megfelelően nem használható, illetve használhatatlan;*
- c) *a vagyoni értékű jog a szerződés módosulása miatt csak korlátozottan vagy egyáltalán nem érvényesíthető;*
- d) *a befejezett kísérleti fejlesztés révén megvalósuló tevékenységet korlátozzák vagy megszüntetik, illetve az eredménytelen lesz;*
- e) *az üzleti vagy cégérték vagy az alapítás-átstruktúrázás aktivált értékénekkönyv szerinti értéke – a jövőbeni gazdasági hasznokra vonatkozó várakozásokat befolyásoló körülmények változása következtében – tartósan és jelentősen meghaladja annak piaci értékét (a várható megtérülésként meghatározott összeget).*

Az értékcsökkenési leírásnak olyan összegűnek kell lennie, hogy az immateriális jószág, a tárgyi eszköz a mérlegkészítéskor érvényben levő piaci értéken szerepeljen a mérlegben.

Visszairásról akkor beszélünk, ha az eszköz piaci értéke nagymértékben eltér a könyv szerinti értéktől, ezért csökkenteni kell a terven felüli értékcsökkenést. A terven felüli értékcsökkenést mindig egyéb ráfordításként, a visszairást pedig egyéb bevételként kell elszámolnunk.



A Kincstár tekintetében akkor kell terven felüli értékcsökkenést elszámolni, ha

- a szellemi termék, a tárgyi eszköz
 - megrongálódik,
 - megsemmisül, hiányzik,
 - használhatatlanná,
 - feleslegessé válik,
 - értékesítés céljából a tárgyi eszköz átsorolásra kerül a készletek közé
- a vagyoni értékű jog a szerződés módosítása miatt csak korlátozottan vagy egyáltalán nem érvényesíthető.

6.4.3 A források értékelése

A Kincstár mérlegében szereplő saját tőkét, a tartalékokat és a kötelezettségeket könyv szerinti értéken kell értékelni. Itt a könyv szerinti érték a forintban fennálló kötelezettségeknél a bankszámlakivonattal, számlával vagy egyéb bizonylattal alátámasztott összeg.

A kötelezettségekről, ahogy a követelésekről, év közben folyamatos, részletes analitikus nyilvántartást kell vezetni. Az analitikus nyilvántartást úgy kell vezetni, hogy abból megállapítható legyen a kötelezettség fajtája, keletkezésének időpontja és összege, a kedvezményezett adatai, a kötelezettség teljesítésének időpontja és elkülönítetten rendelkezésre álljon minden adat, amely az adatszolgáltatási kötelezettség teljesítéséhez szükséges.

A hosszú lejáratú kötelezettségeket úgy kell szerepeltetni, hogy a költségvetési évet követő évben esedékes törlesztő részletekkel a hosszú lejáratú kötelezettség összegét csökkenteni kell. A hosszú lejáratú kötelezettségekből pedig a mérleg fordulónapját követő egy éven belül visszafizetendő törlesztéseket a rövid lejáratú egyéb kötelezettségek közé kell átsorolni.

A vállalkozás forrásainak értékelésénél különösebb értékelési szabályokat nem lehet felfedezni. A forrás oldal minden sorához tartoznak növelő és csökkentő tételek. Az értékelés könyv szerinti értéken történik. A devizás tételeket a választott árfolyamon kell átértékelni.

7. 2014. január 1-jei változások az államháztartás számvitelében

7.1 Nemzetközi gyakorlat

Európai viszonylatban már évek óta szorgalmazza és ajánlja az Európai Bizottság és az OECD¹ a közszféra szereplőinek az eredményszemléletű számvitelre való áttérést, mivel ez segítséget nyújtana a pénzügyi beszámolók áttekinthetőségében, valamint biztosítaná az elszámolhatóságot és jobb alapot teremtene a bevételbeszedés és a



kiadáscsökkentés megvalósításában. A felmérések szerint Európa legtöbb országa már átállt vagy éppen folyamatban van az átállás az új rendszerre. Az áttérés oka, hogy mind a hazai, mind a nemzetközi standardok olyan számvitelt követelnek meg a közszférában, amely az átláthatóság, az elszámolhatóság, a megbízhatóság, a takarékos és kiegyensúlyozott gazdálkodás képét tükrözi.

Az Európai Bizottság pénzügyi tervezésért és költségvetésért felelős biztosa szerint *a megbízható pénzügyi információk alapvető fontosságúak a közösségi szektor hatékony irányításához.* A 2005-ben elindított eredményszemléletű számvitel alkalmazását szorgalmazó reform jó úton halad, mivel már egyre több ország alkalmazza ezt a számvitel szemléletet. Az átállás lényege tehát a hagyományos pénzforgalmi szemléletről a pontosabb eredményszemléletű számvitelre való áttérés.

¹*Organisation for Economic Co-operation and Development – Gazdasági Együttműködés és Fejlesztés Szervezete:* Az OECD 1961-ban jött létre az OEEC jogutódjaként. Jelenleg 33 ország a tagja (köztük Magyarország). Fő célja a fenntartható gazdasági növekedés, a magas szintű foglalkoztatottság és a liberális kereskedelem és tőkemozgás előmozdítása, az életszínvonal növelése, a pénzügyi stabilitás megőrzése, valamint a nemzetközi gazdasági kapcsolatok erősítése.
(http://www.mnb.hu/A_jegybank/eu/mnbhu_eu_oecd_1)

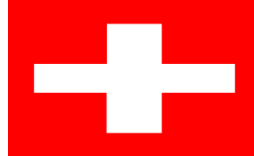
Az Európai Unión kívül csupán öt országban alkalmaznak eredményszemléletű rendszereket. Az öt ország a következő:

7. sz. ábra

Az öt ország



Új-Zéland



Svájc



Egyesült Államok



Kanada



Ausztrália

A felsorolt országok közül három ország számviteli gyakorlata figyelemre méltó.

Az Egyesült Államok számviteli gyakorlata több pontban is eltér. Az államokban nagy kihívást okozott, hogy az eredményszemléletű könyvvezetés adatait, a költségvetési információkat, valamint a költségvetési előrejelzéseket egyetlen, összevont jelentésrendszerben kerüljenek bemutatásra. Mivel az Egyesült Államok tagállamai önálló költségvetésekkel rendelkeznek, ezért bonyolult feladat, hogy a kormányzatspecifikus pénzügyi beszámoló keretében ajánlásokat adjanak ki.

Az ausztrál rendszerben a pénzforgalmi egyenleg eredményszemléletű megfelelője a fiskális egyenleg, ami a pénzügyi beszámoló fő aggregátumát alkotja. Ausztráliában minőségbiztosítási tanúsítványokat készítenek a pénzügyi menedzsment tevékenységének értékelés érdekében, valamint a kapott támogatásokat is közzé kell tenni.

Az eredményszemléletű számvitel alkalmazásában Új-Zéland jár a legelől. Az eredményszemlélet alkalmazása Új-Zélandon először a nyolcvanas években merült fel a gazdálkodási problémák megoldása érdekében. Ennek következményeként két jogszabályt alkottak, amelyekben szabályozták a teljesítmény-célrendszer és az eredményszemlélet bevezetését az államháztartásba. A két jogszabály: 1988. Új államháztartási törvény és 1989. Közpénzügyi törvény. A bevezetés óta a rendszer jól működik.

7.2 Az eredményszemléletű számvitel bevezetése Magyarországon

Jelenleg Magyarországon a pénzforgalmi szemlélet jellemző a közsféra területeire, azonban ez a számvitelszemlélet jelentős problémákat hordoz a tervezéstől kezdve a végrehajtáson át az ellenőrzésig. A problémák kiküszöbölésére jelent megoldást az eredményszemléletű számvitelre való áttérés.



A jelenlegi államháztartási rendszer sok problémát hordoz magába, elsősorban, hogy néhány területen lehetőséget enged az úgynevezett kreatív könyvelési technikák alkalmazására. Így például egy intézmény vagy alapítvány pénzügyi helyzetét a valóságostól kedvezőbbben lehet bemutatni. Azonban a jelenlegi problémák főként abból adódnak, hogy a jelenleg alkalmazott rendszer csak részben felel meg a valós számvitel alapvető funkciójának, céljának. A cél pedig a megbízható, valós összkép nyújtása a tulajdonosok vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről, valamint annak alakulásáról. A probléma gyökerét abban látják, hogy a pénzforgalmi szemlélet múltbeli adatokat közöl és a folyamatok belső tartalmának csak egy részét tükrözi vissza. Arra ösztönöz, hogy költsük a pénzt, nem pedig az ésszerű erőforrás-felhasználásra.

7.2.1 Az új államháztartási számviteli rendszer

2014. január 1-jével az államháztartási szervezetek számvitelében komoly változások történnek. Az új Államháztartási törvény (4/2013. (I.11)) hatályba lépésével megváltozik az államháztartás számviteli rendszere. Az új jogszabály megalkotásának célja az volt elsősorban, hogy egységes számviteli szabályok vonatkozzanak az államháztartás egészére. A célok között szerepel még, hogy:

- a bevételek és kiadások elszámolása azonos módon történjen,
- az államháztartás valamennyi bevételeire, kiadására és a nemzeti vagyonra egységes kimutatások készülhessenek,
- a költségvetési és vagyoni tételek konszolidálhatóak legyenek,
- a vagyonváltozás és vagyonértékelés elszámolása hasonló módon valósuljon meg.

A célok megvalósítása érdekében olyan rendeletet kell megalkotni, amely az államháztartás egészére kiterjed. Meg kell különböztetni a költségvetési és pénzügyi számvitelt, egységes számlakeretet és rovatrendet kell kialakítani. A követelések, kötelezettségvállalások, bevételek, valamint a kiadások közgazdasági és funkcionális mérésére a költségvetési számvitelt kell használni. Ezek mellett a vagyon és a tevékenységek teljesítményének, eredményességének, valamint önköltségének mérésére a pénzügyi számvitel szabályai alkalmazandók. Ahhoz, hogy a célok megvalósuljanak, szükség van a konszolidáció módszertanának pontos definiálására.

Az új Államháztartási törvény bevezetésével változtak az alkalmazandó számviteli alapelvek is. A régi Államháztartási törvény eddig kiegészítéssel alkalmazta a bruttó elszámolhatóság és a lényegesség elvét, azonban most a Számviteli törvény szerint alkalmazandó elvek közé sorolja. Az eltéréssel alkalmazandó alapelvek között megjelenik az eddig nem alkalmazott időbeli elhatárolások elve, azonban csak a pénzügyi számvitel területén érvényesíthető.



Az új Államháztartási törvény 3.§-a kimondja, hogy az államháztartási számvitel a költségvetési számvitelből és a pénzügyi számvitelből áll. A költségvetési számvitel célja a költségvetési tervezés, az évközi folyamatok központi mérése, a helyben meghozandó döntések és a zárszámadások alátámasztása. Ezen kívül a költségvetési számvitel folyamatosan méri az előirányzatok, a követelések és kötelezettségvállalások, valamint ezek teljesítését. A költségvetési számvitel pénzforgalmi szemléletű, könyvvezetése egységes rovatrend alapján történik. Az egyes rovatok tartalmát a törvény melléklete tartalmazza. Az elszámolás a 0. számlaosztályban valósul meg kettős könyvvitellel. A kettős könyvvitel ellenszámlák segítségével valósul meg, amelyek információt szolgáltatnak:

- követelés, kötelezettségvállalás esetén azok esedékességéről, valamint időbeliségéről,
- teljesítés esetén tevékenység és funkcionális osztályozás szerinti csoportosításáról,
- függő és biztos követelésekről, valamint függő kötelezettségekről.

Az éves költségvetési beszámoló egyes részei a költségvetési számvitelhez kapcsolódnak. A két legfontosabb: a Költségvetési jelentés, valamint a Maradvány kimutatás. A költségvetési jelentés tartalmazza az eredeti és módosított előirányzatokat, az ezekhez kapcsolódó követeléseket, illetve kötelezettségvállalásokat, valamint az előirányzatok teljesítését egységes rovatrend szerinti tagolásban.

A maradvány kimutatás összefoglalja az alap és vállalkozási tevékenység bevételeit és kiadásait, valamint a kötelezettségvállalással terhelt maradványt, a szabad maradványt és a vállalkozási maradványt terhelő befizetési kötelezettséget tartalmazza.

Az államháztartási számvitel másik összetevője a pénzügyi számvitel. A pénzügyi számvitel célja a tevékenység eredményének valóságú bemutatása egy folyamatos, zárt rendszerben, a vagyon és annak összetétele. A beszámolót úgy kell összeállítani, hogy az megbízható és valós összképet mutasson. A pénzügyi számvitel rész egy módosított eredményszemléletet tükröz. Az államháztartási számvitel nagy változása, hogy a vállalkozásoknál alkalmazott eredménykimutatás alapján meghatározásra kerül a tevékenység eredménye és meghatározásának levezetése. A korábban már említett időbeli elhatárolások alapelv kizárólag a pénzügyi számvitel területén alkalmazandó. A könyvvizetés a kettős könyvvitel szabályai szerint és egységes számlakeret alkalmazásával történik. A gazdasági események elszámolása 1-9. számlaosztályban és részben a 0. számlaosztályban történik. Az egységes számlakeret felépítése a következő:

- 1-3. számlaosztály: Ide soroljuk az eszközöket (1. számlaosztály: nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök; 2. számlaosztály: nemzeti vagyonba tartozó forgóeszközök; 3. számlaosztály: pénzeszközök, követelések, egyéb sajátos eszközoldali elszámolások, aktív időbeli elhatárolások)
- 4. számlaosztály: Ebbe a számlaosztályba számoljuk el a forrásokat.
- 5-9. számlaosztály: Eredmény számlák, amik a mérleg szerinti eredmény megállapításában segítenek.
- 0. számlaosztály: Itt szerepelnek a mérleg szerinti eredményt és saját tőkét nem befolyásoló tételek.

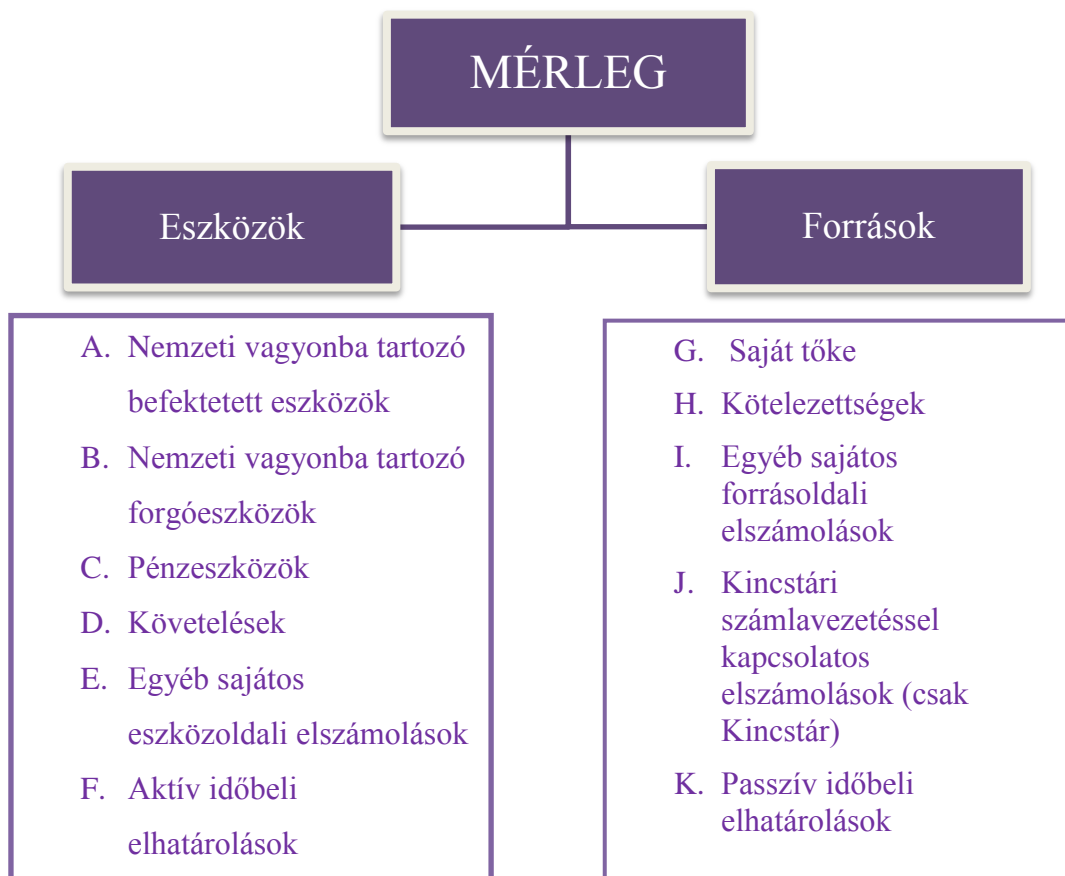
A pénzügyi számvitel is megjelenik az éves beszámoló egyes részeiben. Ennek keretében el kell készíteni: a mérleget, az eredménykimutatást, a költségekről és megtérült költségekről szóló kimutatást, valamint a kiegészítő mellékletet.

Mérleg

A költségvetési szervnek, a helyi önkormányzatnak, a nemzetiségi önkormányzatnak, a társulásnak, valamint a térségi fejlesztési tanácsnak a mérlegben ki kell mutatnia a saját tulajdonában álló, a pénzügyi lízing keretében átvett és vagyonkezelésbe kapott eszközöket. Az éves beszámoló keretében elkészítendő mérleg szerkezetében eltér az általános számviteli szabályoktól.

A változások után a mérleg eszköz oldala hat mérlegfőcsoportra oszlik, megjelenik az Aktív időbeli elhatárolások sora is. A forrás oldal is megváltozik, nem találunk Céltartalékok mérlegfőcsoportot. A Saját tőke mérlegfőcsoporton belül új sorok jelennek meg: bevezetésre kerül a Felhalmozott eredmény és a Mérleg szerinti eredmény sorai.

8. sz ábra: A Mérleg új szerkezete



Forrás: Saját szerkeztés 4/2013. (I.11). Kormányrendelet alapján

Eredménykimutatás

Nagy változás az éves beszámoló részeként elkészítendő Eredménykimutatás, mivel eddig nem kellett ilyen kimutatást készíteni. Az eredménykimutatás célja a mérleg szerinti eredmény meghatározása. Felépítése a vállalkozásoknál használt eredménykimutatáshoz hasonlítható. Az eredmény meghatározásánál alkalmazni kell az időbeli elhatárolások elvét. Az eredménykimutatás simáját mellékletként csatoltam dolgozatomhoz.

Beszámolási kötelezettség

A beszámolási kötelezettségek tekintetében is változások következnek be. A beszámolási kötelezettségek közül megszűnik a féléves beszámoló elkészítése, valamint az egyszerűsített éves beszámoló. A beszámolási kötelezettségek fajtái a következők lesznek 2014-től:

- Éves költségvetési beszámoló (az év utolsó napjára vonatkozóan),
- Konszolidált éves költségvetési beszámoló (ezt a központi Kincstár készíti el),
- Negyedévente elkészítésre kerül a Mérlegjelentés és a Költségvetési jelentés.

Záró és rendező feladatok

A változással rengeteg feladat jár, a legfontosabb elvégzendő feladatok a következők:

- rendező mérleget kell készíteni, melynek fordulónapja 2014. január 1-je,
- a rendező mérleget 2014. március 31-ig el kell készíteni,
- a rendező mérleg sorainak alátámasztására leltárt kell készíteni,
- meg kell nyitni az új Államháztartási törvény szerinti költségvetési számvitel nyilvántartási számlái közül a követelések, kötelezettségvállalások, más fizetési kötelezettségek, a teljesítések, valamint a 01-04. számlacsoport nyilvántartási számláit, valamint
- tisztázni és át kell világítani a függő, átfutó és kiegyenlítő bevételeket és kiadásokat 2013. december 31-ig

A felsorolt pontok csak a töredéke azoknak a változásoknak, amik 2014. január 1-től végbemennek az államháztartás egészében. Az elkészült rendeletek még változásokon mehetnek keresztül, így az általam elkészített részleges ismertetés csak egy előzetese annak, ami 2014-től az államháztartási számvitelre vonatkozik majd.

8. Összefoglalás

A szakdolgozatomban az eredményszemléletű és a pénzforgalmi szemléletű számvitel hasonlóságait és különbségeit vizsgáltam egy fiktív vállalkozás és a Magyar Államkincstár központi szervének összehasonlításával.

A számvitel alapvető ismerete elengedhetetlen a mai világban. Mind a gazdasági társaságok, mind az államháztartás szervezetei adott számviteli szabályokat követnek tevékenységük során. A gazdasági társaságok többsége kettős számvitelt alkalmaz, amihez az eredményszemléletű számvitel szolgál alapjául. A könyvvezetés zárt rendszerben történik és célja, hogy a gazdálkodónak valós képet adjon a vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről. A könyvvezetés e formája egy jól bevált rendszer, minden gazdasági esemény lekönyvelésre kerül, függetlenül attól, hogy volt-e pénzügyileg rendezve. Ezzel szemben az államháztartások pénzforgalmi szemléletet követ. E szemlélet lényege, hogy a gazdasági események akkor kerülnek lekönyvelésre, amikor pénzügyileg teljesítették őket. Az államháztartásoknál nem alkalmazzák az időbeli elhatárolások elvét, vagyis pénzforgalmilag a december 31.-ig kifizetett és befolyt tételek kerülnek lekönyvelésre, elhatárolásokat nem könyvelnek.

Az összehasonlítás során több szempont alapján hasonlítom össze a vállalkozást és a Kincstárat. Mindkét gazdálkodó könyvvezetése magyar nyelven, Magyarországon hivatalos pénznemében történik. A lekönyvelés számlasorosan és idősorosan valósul meg. Mind a vállalkozásnál, mind a Kincstárnál elkészítésre kerül az éves beszámoló, azonban a Kincstárnál nem készül eredménykimutatás, mivel nem végez vállalkozási tevékenységet. A számviteli alapelvek tekintetében is megfigyelhetők hasonlóságok, azonban egyes alapelvek a Kincstárnál csak korlátozottan érvényesülnek, valamint az időbeli elhatárolások elve egyáltalán nem alkalmazható a kincstári könyvvezetés során. Az összehasonlítás során megfigyelhető, hogy mindkét gazdálkodó egy, már megszokott rendszerben végzi a könyvvezetését, melynek átalakulása komoly feladatokkal és változásokkal járna.

Az összegyűjtött információkból megtudhatjuk, hogy Európa több országában megtörtént az eredményszemléletű számvitelre való áttérés, van ahol csak részben, van ahol az egész közszférában. Megfigyelhető, hogy azok az országok, ahol már bevezetésre került az új számviteli rendszer, könnyebben vészték át a válság adta problémáikat.

Az új államháztartási szemlélet bevezetésének célja, hogy egységes számviteli szabályok vonatkozzanak az államháztartás egészére. Magyarországon az új Államháztartási törvény 2014. január 1-jével lép hatályba.

A törvény e változata csak kezdetleges, sok módosításon fog átmenni, míg végleges formát nem ölt. Az új államháztartási számvitel kettős, vagyis eredményszemléletű lesz, de ezen belül elkülönül a költségvetési számvitel és a pénzügyi számvitel.

Az új törvény bevezetésével Magyarország egy lépéssel közelebb került az államszámviteli rendszer modernizációja felé.

9. Irodalomjegyzék

Könyvek, folyóiratok

- Dr. Sztanó Imre: A számvitel alapjai (Perfekt kiadó, 2013)
- Demeter Péter – Farkas Sándor – Füredi-Fülöp Judit – Györffi Dezső – Györffi György – Dr. Printz János: Az önkormányzatok pénzügyei (Perfekt kiadó, 2011 p. 247-253)
- Koháriné dr. Papp Edit: Államháztartási ismeretek (Perfekt 2011 p.67-70)
- Pénzügyminisztérium Számviteli Főosztályának szerzői kollektívája: Könyvvezetés a kettős könyvvitel rendszerében (Saldo 2002 p. 9-28.)
- Simon József: Az államháztartási számvitel alapjai és a közpénzügyi információs rendszer (Complex 2012)
- Bathó Ferenc: Melyik úton, merre tovább? Az eredményszemléletű számvitelre való áttérés elvi programja In: Pénzügyi szemle LVII. évfolyam, 2012/4. szám, (p. 426-443.)

Jogszabályok

- 1959. évi IV. törvény a Polgári Törvénykönyvről
- 2006. évi IV. törvény a gazdasági társaságokról
- 2000. évi C. törvény a számvitelről
- 2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról
- 249/2000. (XII. 24.) Korm. rendelet az államháztartás szervezeti beszámolási és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól
- 368/2011. (XII. 31) Korm. rendelet az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról
- 4/2013. (I.11) Korm. rendelet az államháztartás számviteléről
- 307/2013. (VIII. 14) Korm. rendelet az államháztartás szabályozásával összefüggő egyes rendeletek módosításáról
- 36/2013. (IX. 13.) NGM rendelet az államháztartás számvitelének 2014. évi megváltoztatásával kapcsolatos feladatokról

Internetes források

- <http://www.allamkincstar.gov.hu/kincstar/rolunk#>[2013.10.16]
- http://www.mnb.hu/A_jegybank/eu/mnbhu_eu_oecd_1 [2013.12.11.]
- <http://www.magyarhirlap.hu/gazdasag/korszerusodo-allamkincstar> [2013.11.20]
- <http://www.origo.hu/gazdasag/vallalkozas/20000620111311TTLT.html>[2013.10.26]
- http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/modern_accounts/modernising_EU_accounts_hu.pdf [2013.12.05]
- http://promax.fw.hu/sirius/szamvitel_2012_eloadas.pdf[2013.10.28]

A Magyar Államkincstár belső dokumentumai

- 35/2012. sz. Elnöki Utasítás melléklete: A Magyar Államkincstár, mint intézmény számviteli politikája
- 17/2013. számú Elnöki Utasítás melléklete: Államháztartási számviteli politika

Tanulmányok, értekezések

- Antal Erika: Teljesítménymérés a védelemben Ph.D. értekezés [online] , Budapesti Corvinus Egyetem, Gazdálkodástani Ph.D. program (2005). Letöltés időpontja: 2013.10.10. Hozzáférés (URL): http://phd.lib.uni-corvinus.hu/151/1/antal_erika.pdf
- Simon József: A központi és a helyi kormányzat információs rendszerének kérdései [online]. Doktori értekezés, Pécsi Tudományegyetem Közgazdaságtudományi Kar, Regionális Politika és Gazdaságtan Doktori Iskola (2011). Letöltés időpontja: 2013.12.08. Hozzáférés (URL):http://www.rphd.ktk.pte.hu/files/tiny_mce/File/Vedes/Simon_Jozsef_disszertacio.pdf

10. Ábra- és táblázatjegyzék

Táblázatjegyzék

1. sz. táblázat: A pénzügyi és vezetői számvitel összehasonlítása
2. sz. táblázat: Alapítási kritériumok a gazdasági társaságoknál
3. sz. táblázat: Az eredmény- és pénzforgalmi szemlélet összehasonlítása
4. sz. táblázat: A Kincstár által alkalmazott leírási kulcsok

Ábrajegyzék

1. sz. ábra: Az eredményszemléletű számvitel előnyei
2. sz. ábra: A módosított teljesítés szemlélet főbb feladatai
3. sz. ábra: A beszámolók fajtái
4. sz. ábra: Az „A” változatú mérleg semleges formája
5. sz. ábra: A „B” változatú mérleg semleges formája
6. sz. ábra: A mérleg szerinti eredmény megállapítása
7. sz. ábra: Az eredményszemléletet követő öt Európai Unión kívüli ország
8. sz. ábra: Az államháztartási szervezetek új mérleg sémája

11. Mellékletek

Mellékletek listája

1. sz. melléklet: A Magyar Államkincstár 2013. III. negyedévi Mérlegjelentése
2. sz. melléklet: A Magyar Államkincstár Nemzetgazdasági elszámolások könyvviteli mérlege (2012.12.31)
3. sz. melléklet: A Magyar Államkincstár Finanszírozási mérlege (2012.12.31)
4. sz. melléklet: 2014-től az államháztartási szervezetekeredménykimutatása

1. sz. melléklet

MÉRLEG-JELENTÉS
2013. III. negyedéves

ezer forintban

Megnevezés afőkönyvi számlákra való hivatkozással	Sor- szám	Állomány a tárgyév elején	Állományváltozás pénzforgalmi tranzakciók miatt	Állományváltozás nem pénzforgalmi tranzakciók miatt	Egyéb volumen- változás	Értékelés	Állomány a tárgyidőszak végén
1	2	3	4	5	6	7	8
I. Immateriális javak (nettó érték) (111-112, 118, 119)	1						
II. Tárgyi eszközök (nettó érték) (12, 13, 14, 15)	3						
III/1. Tartós részesedések (1711, 1751, 179)	5	117 965 502	13 846 197			1 520 718	133 332 417
III/2. Hitelevizonyt megtestesítő értékpapírok (1721, 1731, 1741, 1752)	10						
III/3. Tartósan adott kölcsönök (191-194-ből, 1981-ből)	13	12 372 016	-368 995	11 356 872	0	7 261	23 367 154
III/4. Hosszú lejáratú betétek (178, 1988)	16						
III/5. Egyéb hosszú lejáratú követelések (195-ből, 1982-ből)	19						
III. Befektetett pénzügyi eszközök összesen (05+10+13+16+19)	20	130 337 518	13 477 202	11 356 872	0	1 527 979	156 699 571
IV. Üzemeltetésre, kezelésre átadott, koncesszióba, vagyonkezelésbe adott, illetve vagyonkezelésbe vett eszközök és értékhelyesbítésük (16)	21						
A. Befektetett eszközök összesen (01+03+20+21)	23	130 337 518	13 477 202	11 356 872	0	1 527 979	156 699 571
I. Készletek (21-26)	24						
II/1. Követelések áruszállításból és szolgáltatásokból (vevők) (282, 283, 284, 2882, 2883, 2884))	26						
II/2. Adósok (281, 2881-ből)	28	213 552 729	-521 350 421	1 047 922 065	-459 903 896	-80 299 415	199 921 062
II/3. Rövid lejáratú kölcsönök (27, 278, 19-ből)	29	303 916 094	-281 450 221	5 938 981	0	135	28 404 989
II/4. Egyéb követelések (285-287, 288-ból)	33	424 041 612	-1 036 621 691	1 375 837 738	-1 343 137	1 894 822	763 809 344
II. Követelések összesen (26+28+29+33)	37	941 510 435	-1 839 422 333	2 429 698 784	-461 247 033	-78 404 458	992 135 395
III. Értékpapírok összesen (38+40+42+43+47)	49						
IV/1. Pénztárak, betétkönyvek (31)	50	1 655 410	-359 127	0	0	-19 588	1 276 695
IV/2. Költségvetési pénzforgalmi számlák (32, 329)	52	1 367 791 918	28 610 410	0	0	-397 300 880	999 101 448
IV/3. Elszámolási számlák (33, 34)	55						
IV/4. Idegen pénzeszközök számlái (35, 36, 3599, 369)	57	33 343 631	8 586 267	0	0	1 304 173	43 234 071
IV. Pénzeszközök összesen (50+52+55+57)	62	1 402 790 959	36 837 550			-396 016 295	1 043 612 214
V. Egyéb aktív pénzügyi elszámolások összesen (63+64+69+70)	71	47 647 217	34 149 654	0	0	-94 877	81 701 994
B. Forgóeszközök összesen (24+37+49+62+71)	72	2 391 948 611	-1 768 435 129	2 429 698 784	-461 247 033	-474 515 630	2 117 449 603
ESZKÖZÖK ÖSSZESEN (23+72)	73	2 522 286 129	-1 754 957 927	2 441 055 656	-461 247 033	-472 987 651	2 274 149 174
D. Saját tőke (41) [(23-16)+24+37+39+41+44+48+57+70]-[91+(114-97-98-99)+118]	74	-21 028 466 170	-6 178 107 999	5 652 604 584	-529 603 917	-747 660 740	-22 831 234 242
E. Tartalékok (42) [16+(49+39+41+44+48)+(62-57)+(71-70)]-[97+98+99+(121-118)]	75	-1 670 549	29 164 350				27 493 801
I/1. Hosszú lejáratra kapott kölcsönök (435-436)	76						
I/2. Tartozások fejlesztési célú kötvénykibocsátásból (434)	78						
I/3. Tartozások működési célú kötvénykibocsátásból (434)	80	12 358 238 611	1 290 731 468	1 559 039 539	0	149 656 065	15 357 665 683
I/4. Beruházási és fejlesztési hitelek (431, 432, 433)	82	1 554 765 408	151 620 531	25 112 713	0	24 431 518	1 755 930 170
I/5. Működési célú hosszú lejáratú hitelek (431, 432, 433)	85	1 236 306 588	-1 201 313 787	1 063 108 538	441 774 733	92 674 320	1 632 550 392
I/6. Egyéb hosszú lejáratú kötelezettségek (438)	88	4 434 406		1 067			4 435 473
I. Hosszú lejáratú kötelezettségek összesen (76+78+80+82+85+88)	91	15 153 745 013	241 038 212	2 647 261 857	441 774 733	266 761 903	18 750 581 718
II/1. Rövid lejáratú kölcsönök (4531,4541, 435-ből, 436-ből)	92						
II/2. Rövid lejáratú hitelek (4511, 4521, 4551, 4561, 4571, 431-ből, 432-ből, 433-ből)	95	5 570 746 314	386 793 632	-2 647 260 790	0	5 622 055	3 315 901 211
II/3. Kötelezettségek áruszállításból és szolgáltatásból (szállítók) (441, 442,443)	104						
II/4. Egyéb rövid lejáratú kötelezettségek (444-449)	110	1 138 281 955	3 699 887 293	-3 114 788 271	-373 362 101	24 609 279	1 374 628 155
II. Rövid lejáratú kötelezettségek összesen (92+95+104+110)	114	6 709 028 269	4 086 680 925	-5 762 049 061	-373 362 101	30 231 334	4 690 529 366
III/1. Költségvetési passzív függő elszámolások (481)	115	32 665 833	-32 562 519				103 314
III/2. Költségvetési passzív átfutó elszámolások (482, 485, 486, 487)	116	1 030 337	-450 199				580 138
III/3. Költségvetési passzív kiegyenlítő elszámolások (483, 484)	117		0				0
III/4. Költségvetésen kívüli passzív elszámolások (488)	118	1 655 953 396	-21 186 677			1 328 360	1 636 095 079
III. Egyéb passzív pénzügyi elszámolások összesen (115+116+117+118)	121	1 689 649 566	-54 199 395			1 328 360	1 636 778 531
F) Kötelezettségek összesen (91+114+121)	122	23 552 422 848	4 273 519 742	-3 114 787 204	68 412 632	298 321 597	25 077 889 615
FORRÁSOK ÖSSZESEN (74+75+122)	123	2 522 286 129	-1 875 423 907	2 537 817 380	-461 191 285	-449 339 143	2 274 149 174

2. sz. melléklet

NEMZETGAZDASÁGI ELSZÁMOLÁSOK KÖNYVVITELI MÉRLEGE
2012. december 31.

MILLIÓ FORINTBAN

ESZKÖZÖK	előző év	tárgy év
A/ BEFEKTETETT ESZKÖZÖK	149 607	130 338
<i>I. Immateriális javak</i>	-	-
<i>II. Tárgyi eszközök</i>	-	-
<i>III. Befektetett pénzügyi eszközök</i>	149 607	130 338
1. Tartós részesedések	123 898	117 966
2. Tartós hitelviszony megtestesítő értékpapírok	-	-
3. Állam által nyújtott tartósan adott hitelek, kölcsönök	25 709	12 372
3.1. Állam által belföldre nyújtott tartósan adott hitelek, kölcsönök	25 156	11 891
3.2. Állam által külföldre nyújtott tartósan adott hitelek, kölcsönök	553	481
4. Hosszú lejáratú betétek	-	-
5. Egyéb hosszú lejáratú követelések	-	-
B/ FORGÓESZKÖZÖK	2 398 711	2 391 948
<i>II. Követelések</i>	951 934	941 510
2. Adósok	208 941	213 553
2.1. Gazdálkodó szervezetek befizetési hátralékai	19 975	16 856
2.2. Fogyasztáshoz kapcsolt adóhátralékok	63 175	53 526
2.3. Lakosság befizetési hátralékai	25 937	23 673
2.4. Egyéb adósok	99 854	119 498
3. Állam által nyújtott rövidlejáratú hitelek, kölcsönök	407 053	303 916
3.1. Állam által belföldre nyújtott rövid lejáratú hitelek, kölcsönök	245 208	291 481
3.2. Állam által külföldre nyújtott rövid lejáratú hitelek, kölcsönök	4 096	4 124
3.3. Állam által belföldre nyújtott tartósan adott hitelekből, kölcsönökből a mérlegfordulónapot követő egy éven belül esedékes részlet	157 376	7 969
3.4. Állam által külföldre nyújtott tartósan adott hitelekből, kölcsönökből a mérlegfordulónapot követő egy éven belül esedékes részlet	373	342
4. Európai Unióval szemben fennálló követelések	187 187	314 575
5. Szabálytalan kifizetések miatti követelések	-	-
6. Egyéb követelések	306 502	109 466
6.1. Egyéb követelések belföldre	140 236	99 864
6.2. Egyéb követelések külföldre	8 518	9 602
<i>III. Értékpapírok</i>	-	-
<i>IV. Pénzeszközök</i>	1 391 028	1 402 791
1. Pénztárak, csekkek, betétkönyvek	794	1 655
4. Idegen pénzeszközök számlái	52 206	33 344
4.1. Idegen pénzeszközök számlái forint	63	63
4.2. Idegen pénzeszközök számlái deviza	52 143	33 281
5. Kincstári egységes számla	596 263	446 121
6. Rövid lejáratú bankbetétek	741 765	921 671
<i>V. Egyéb aktív pénzügyi elszámolások</i>	55 749	47 647
ESZKÖZÖK ÖSSZESEN	2 548 318	2 522 286

FORRÁSOK	előző év	tárgy év
D/ SAJÁT TŐKE	20 786 262	21 028 466
1. Induló tőke	3 911 783	3 911 783
2. Tőkeváltozás	16 874 479	17 116 683
ebből: tárgyévi költségvetési hiány	1 719 064	629 330
E/ TARTALÉKOK	21 392	1 671
I. Költségvetési tartalékok	21 392	1 671
III. Finanszírozási különbözet	-	-
F/ KÖTELEZETTSÉGEK	20 388 224	23 552 423
I. Hosszú lejáratú kötelezettségek	16 532 436	15 153 745
1. Központi költségvetés hosszú lejáratú hitelei, kölcsönei	3 959 033	2 791 072
1.1. Belföldi	118 711	94 167
1.2. Külföldi	3 840 322	2 696 905
2. Tartozás értékpapír kibocsátásból	12 568 876	12 358 239
2.1. Tartozás belföldi értékpapír kibocsátásból	7 271 979	7 855 375
2.2. Tartozás külföldi értékpapír kibocsátásból	5 296 897	4 502 864
4. Egyéb hosszú lejáratú kötelezettségek	4 527	4 434
II. Rövid lejáratú kötelezettségek	2 560 492	6 709 027
1. Központi költségvetés rövid lejáratú hitelei, kölcsönei	422 890	1 439 292
1.1. Belföldi	-	-
1.2. Külföldi	422 890	351 071
1.3. Működési célú hosszú lejáratú hitelek következő évet terhelő részletei	1 089 893	1 088 221
2. Tartozás rövid lejáratú értékpapír kibocsátásból	1 798 594	2 572 414
4. Kötelezettségek az Európai Unió felé	1 323	2 383
4.1. Támogatási programok miatti EU-s kötelezettségek	-	2 161
4.2. EU költségvetéséhez való hozzájáruláshoz kapcsolódó kötelezettségek	248	-
4.3. EU tagság miatti egyéb kötelezettségek	-	-
4.4. Szabálytalan kifizetések miatti EU-s kötelezettségek	1 075	222
5. Szabálytalan kifizetések miatti egyéb kötelezettségek	35	463
6. Központi költségvetés egyéb rövid lejáratú kötelezettségei	-	2 410 189
6.1. Központi költségvetés adótülfizetés miatti kötelezettségei	761 627	851 150
6.2. Hosszú lejáratú belföldi hitelek következő évet terhelő törlesztő részletei	-	-
6.3. Hosszú lejáratú belföldi kibocsátású értékpapírok következő évet terhelő törlesztő részletei	700 794	1 137 737
6.4. Hosszú lejáratú külföldi kibocsátású értékpapírok következő évet terhelő törlesztő részletei	415 434	421 302
7. Egyéb rövidlejáratú kötelezettségek	337 650	284 286
III. Egyéb passzív pénzügyi elszámolás	19 621	98 673
1. Költségvetési passzív függő elszámolások	91	32 666
2. Költségvetési passzív átfutó elszámolások	-	1 031
3. Költségvetési passzív kiegyenlítő elszámolások	-	-
4. Költségvetésen kívüli passzív letéti elszámolások	19 530	64 976
4.1. Költségvetésen kívüli letéti elszámolások	19 337	64 959
4.1.1. Forintban	17 588	63 248
4.1.2. Devizában	1 749	1 711
4.2. Devizaszámlás ügyfelek passzív pénzügyi elszámolásai	193	17
4.3. Költségvetésen kívüli egyéb passzív pénzügyi elszámolások	-	-
IV. Számlatulajdonosokkal kapcsolatos elszámolások	1 252 975	1 563 457
1. Forintban vezetett ügyfél számlák	1 203 087	1 529 083
2. Devizában vezetett ügyfél számlák	49 888	34 374
V. Számlatulajdonosok letéti számlái	22 700	27 521
FORRÁSOK ÖSSZESEN	419 430	2 522 286

3. sz. melléklet

FINANSZÍROZÁSI MÉRLEG

2012. december 31.

MILLIÓ
FORINTBAN

BEVÉTELEK	összeg	KIADÁSOK	összeg
A. Pénzeszközök nyitó egyenlege	551 222		
1. Összes folyó bevétel (Főösszeg)	9 416 409	2. Összes folyó kiadás (Főösszeg)	10 046 795
B. Központi költségvetés egyenlege többlet, hiány (1-2)			- 630 386
3. Passzív pénzügyi műveletek egyenlege	826 817	4. Aktív pénzügyi műveletek egyenlege	778 714
3.1. Letéti bevételek	395 740	4.1. Letéti kiadások	345 530
3.2. Független bevételek	-	4.2. Független kiadások	-
3.3. Átfutó bevételek	431 077	4.3. Átfutó kiadások	433 184
3.4. Kiegészítő bevételek	-	4.4. Kiegészítő kiadások	-
C. Központi költségvetés finanszírozási igénye (A+B+3- 4)			-31 061
5. Központi költségvetés finanszírozási igényét befolyásoló egyéb bevételi tételek	20 245 499	6. Központi költségvetés finanszírozási igényét befolyásoló egyéb kiadási tételek	19 650 505
5.1. Államháztartás szervezeteinek finanszírozási bevételei	4 535 451	6.1. Államháztartás szervezeteinek finanszírozási kiadásai	4 436 374
5.1.1. Egészségbiztosítási Alap bevételei	1 465 579	6.1.1. Egészségbiztosítási Alap kiadásai	1 428 982
5.1.2. Nyugdíjbiztosítási Alap bevételei	2 472 651	6.1.2. Nyugdíjbiztosítási Alap kiadásai	2 540 628
5.1.2.1. Nyugdíjbiztosítási Alap költségvetésébe tartozó ellátás bevételei	1 902 771	6.1.2.1. Nyugdíjbiztosítási Alap költségvetésébe tartozó ellátás kiadásai	1 970 747
5.1.2.2. Nyugdíjbiztosítási Alapból finanszírozott nem tb. ellátás bevételei	569 880	6.1.2.2. Nyugdíjbiztosítási Alapból finanszírozott nem tb. ellátás kiadásai	569 881
5.1.3. Önkormányzati támogatás megelőlegezésének bevételei		6.1.3. Önkormányzati támogatás megelőlegezésének kiadásai	
5.1.4. Elkülönített állami pénzalapok bevételei	597 221	6.1.4. Elkülönített állami pénzalapok kiadásai	466 764
5.2. MNB-vel kapcsolatos finanszírozási bevételek	-	6.2. MNB-vel kapcsolatos finanszírozási kiadások	-
5.3. Az állami vagyonnal kapcsolatos finanszírozási bevételek	2 551	6.3. Az állami vagyonnal kapcsolatos finanszírozási kiadások	3 376
5.4. Az Európai Unióval kapcsolatos finanszírozási bevételek	3 724 368	6.4. Az Európai Unióval kapcsolatos finanszírozási kiadások	3 956 355
5.5. Szabálytalan kifizetések megtérülésének finanszírozási bevétele	958	6.5. Szabálytalan kifizetések finanszírozási kiadásai	945
5.6. Egyéb számlatulajdonosok bevételei	11 982 171	6.6. Egyéb számlatulajdonosok kiadásai	11 253 455
D. Módosított finanszírozási igény/többlet (C+5-6)			563 933
		Finanszírozási célú pénzügyi műveletek kiadásai	
		7. Bruttó adósság csökkenése	9 494 670
		7.1. Korábbi évek miatt	3 232 779
		7.1.1. Belföldi	1 304 488
		7.1.2. Külföldi	1 928 291
		7.2. Tárgyév miatt	6 261 891
		7.2.1. Belföldi	5 109 692
		7.2.2. Külföldi	1 152 199
E. Finanszírozási igény összesen (D-7)			-8 930 737
Finanszírozási célú pénzügyi műveletek bevételei			
8. Bruttó adósság növekedése	9 564 713		
8.1. Hosszú lejáratú kötelezettség	2 538 799		
8.1.1. Hitelfelvétel	260 767		
8.1.2. Értékpapír kibocsátás	2 278 032		
8.2. Rövid lejáratú kötelezettség	7 025 914		
8.2.1. Hitelfelvétel	1 128 098		
8.2.2. Értékpapír kibocsátás	5 897 816		
9. Szabad pénzeszközök betétként való elhelyezésének visszavonása	17 284 031	10. Szabad pénzeszközök betétként való elhelyezése	17 463 065
F. Finanszírozási pénzügyi műveletek egyenlege (8+9)-(7+10)	- 108 991		
G. BEVÉTELEK ÖSSZESEN (1+3+5+8+9)	57 337 469	H. KIADÁSOK ÖSSZESEN (2+4+6+7+10)	57 433 749
I. Pénzeszközök záró egyenlege (A+G-H)	454 942		

4. sz. melléklet:

Eredménykimutatás/konzolidált eredménykimutatás

- 01. Közhatalmi eredményszemléletű bevételek
- 02. Eszközök és szolgáltatások értékesítése nettó eredményszemléletű bevételei
- 03. Tevékenység egyéb nettó eredményszemléletű bevételei
- I. Tevékenység nettó eredményszemléletű bevétele (01+02+03)*
- 04. Saját termelésű készletek állományváltozása
- 05. Saját előállítású eszközök aktivált értéke
- II. Aktivált saját teljesítmények értéke (±04+05)*
- 06. Központi működési célú támogatások eredményszemléletű bevételei
- 07. Egyéb működési célú támogatások eredményszemléletű bevételei
- 08. Különféle egyéb eredményszemléletű bevételek
- III. Egyéb eredményszemléletű bevételek (06+07+08)*
- 09. Anyagköltség
- 10. Igénybe vett szolgáltatások értéke
- 11. Eladott áruk beszerzési értéke
- 12. Eladott (közvetített) szolgáltatások értéke
- IV. Anyagjellegű ráfordítások (09+10+11+12)*
- 13. Bérköltség
- 14. Személyi jellegű egyéb kifizetések
- 15. Bérjárulékok
- V. Személyi jellegű ráfordítások (13+14+15)*
- VI. Értékcsökkenési leírás
- VII. Egyéb ráfordítások
- A) Tevékenység eredménye (I±II+III–IV–V–VI–VII.)**
- 16. Kapott (járó) osztalék és részesedés
- 17. Kapott (járó) kamatok és kamatjellegű eredményszemléletű bevételek
- 18. Pénzügyi műveletek egyéb eredményszemléletű bevételei
– ebből: árfolyamnyereség
- VIII. Pénzügyi műveletek eredményszemléletű bevételei (16+17+18)
- 19. Fizetendő kamatok és kamatjellegű ráfordítások
- 20. Részesedések, értékpapírok, pénzeszközök értékvesztése
- 21. Pénzügyi műveletek egyéb ráfordításai
– ebből: árfolyamvesztés
- IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai (19+20+21)
- B) Pénzügyi műveletek eredménye (VIII-IX.)**
- C) Szokásos eredmény (±A±B)**
- 22. Felhalmozási célú támogatások eredményszemléletű bevételei
- 23. Különféle rendkívüli eredményszemléletű bevételek
- X. Rendkívüli eredményszemléletű bevételek (22+23)
- XI. Rendkívüli ráfordítások
- D) Rendkívüli eredmény (X–XI)**
- E) Mérleg szerinti eredmény (±C±D)**



SZERZŐI NYILATKOZAT

Alulírott JÁGER JUDIT büntetőjogi felelősségem tudatában nyilatkozom, hogy a szakdolgozatomban foglalt tények és adatok a valóságnak megfelelnek, és az abban leírtak a saját, önálló munkám eredményei.

A szakdolgozatban felhasznált adatokat a szerzői jogvédelem figyelembevételével alkalmaztam.

Ezen szakdolgozat semmilyen része nem került felhasználásra korábban oktatási intézmény más képzésén diplomaszerezés során.

Zalaegerszeg, 2013. december 17.

JÁGER JUDIT sk.

hallgató aláírása

SZERZŐI ÖSSZEFOGLALÁS

A teljesítmény és pénzforgalmi szemléletű számviteli rendszer összehasonlítása

Jáger Judit

Pénzügy és Számvitel szak/ Számvitel szakirány

Dolgozatom témájának a teljesítmény és pénzforgalmi szemléletű számvitel összehasonlítását, valamint az új Államháztartási törvény bemutatását választottam. A témaválasztás azért aktuális, mivel több éve szorgalmazzák, hogy hazánk államháztartási számviteli rendszere térjen át a pénzforgalmi szemléletről az eredményszemléletű számvitel alkalmazására. Az összehasonlítással szeretném szemléltetni a pénzforgalmi és az eredményszemléletű számvitel lényegi különbségeit és az eredményszemléletű számvitelre való áttérés szükségességét.

Jelenleg Magyarországon két nagy számvitelszemlélet használatos: eredményszemlélet és pénzforgalmi szemlélet. Az államháztartás szervezetei pénzforgalmi szemlélet szabályait alkalmazzák könyvvezetésük során. A pénzforgalmi szemlélet szabályai szerint a gazdasági események akkor kerülnek könyvelésre, amikor pénzügyi teljesítésük megtörtént. Ezzel ellentétben a vállalkozások a teljesítmény vagy más néven eredményszemléletű számviteli rendszer előírásait követik. Az eredményszemléletű számvitel során minden gazdasági esemény könyvelésre kerül nem csak azok, amelyeket már pénzügyileg rendeztek. Mindkét szemléletnek megvan az előnye és hátránya, azonban az eredményszemléletű számvitel alkalmazását ajánlják az államháztartás területein is, mivel a könyvvezetés egy zárt, egységes és átlátható rendszerben történik.

Összehasonlításom két alanyának egy fiktív vállalkozást és hazánk egyik legnagyobb költségvetési szervét, a Magyar Államkincstárt (továbbiakban: Kincstár) választottam, amiket megadott szempontok alapján vettem össze. Megvizsgáltam a két gazdálkodó tekintetében a beszámolási és könyvvezetési kötelezettségeket, a számviteli törvény által érvényesülő alapelveket, a beszámolók fajtáit, valamint az eszköz- és forrásértékelési szabályokat. Az összehasonlítás után megállapítható, hogy több hasonlóság is van a vállalkozás és a Kincstár között az eltérő számvitel szemlélet ellenére, azonban megfigyelhetjük, hogy mindkét gazdálkodó egy, már megszokott rendszerben végzi a könyvvezetését, melynek átalakulása komoly feladatokkal és változásokkal járna.

Dolgozatomban szükségesnek tartom megemlíteni a 2014. január 1-jével bekövetkező változásokat az államháztartás területein. Az Európai Unió országait vizsgálva már a legtöbb helyen megtörtén az eredmény szemléletű számvitelre való áttérés valamilyen formában. Az áttérés eredményességét az mutatja, hogy azok az országok, amelyek átálltak az új szemléletre könnyebben vészték át a válság adta problémáikat. Az Európai Unióon kívül is alkalmazzák az eredmény szemléletet például az Egyesült Államokban, Svájcban, Ausztráliában vagy Kanadában.

Az új államháztartási szemlélet bevezetésének célja, hogy egységes számviteli szabályok vonatkozzanak az államháztartás egészére. Magyarországon az új Államháztartási törvény 2014. január 1-jével lép hatályba. A törvény e változata csak kezdetleges, sok módosításon fog átmenni, míg végleges alakot nem ölt. Az új államháztartási számvitel kettős szemléletű lesz, de ezen belül elkülönül a költségvetési számvitel és a pénzügyi számvitel, így mondhatjuk, hogy kétszer kettős könyvvezetés lesz használatos.

Az új államháztartási számvitel eredményességét viszont csak egy-két év múlva tudjuk megállapítani, addig is rengeteg feladat vár az államháztartás szervezeteire, de azt elmondhatjuk, hogy az új törvény bevezetésével Magyarország egy lépéssel közelebb került az államszámviteli rendszer modernizációja felé.