

(JOG) SZABÁLY-VÁLTOZÁSOK SORAI KÖZT OLVASVA...

Absztrakt

Napjainkat a jogi szabályozási környezet gyors változásai jellemzik. A cikk a gyorsan változó jogi környezet hatásait vizsgálja elsősorban a gazdálkodási, tervezési folyamatokra, különös tekintettel a folyamatokban résztvevő munkavégző emberre vonatkozóan. Részletesen elemzi a fontosabb változásokat, azok következményeit, melyek ismerete a szakemberek számára elengedhetetlen, az érintettek számára hasznos.

Kulcsszavak: gazdálkodás, tervezés, jogszabályi környezet,

Előszó

Tisztelt Olvasó! Írásomban az elmúlt időszak meghatározó, a gazdálkodást direkt és indirekt módon befolyásoló jogi szabályozó környezet változásait kísérelem meg áttekinteni rendhagyó módon, az azokat kiváltó körülmények, de legfőképpen a várható következmények szempontjából. Más szavakkal arra a kérdésre keresve a választ, hogy vajon az új feltételrendszer milyen mértékben és főleg milyen irányban befolyásolja majd munkánkat, mindennapi életünket, legyünk gazdasági pénzügyi szakemberek, honvédelmi szervezet első számú vezetői, álljunk szolgálati, vagy közszolgálati jogviszonyban, vagy éppenséggel egyszerűen csak érdeklődünk a honvédelem ügyei iránt. Aligha vitatható, hogy napjainkban „*törvénykezési dömpinget*” élünk meg. Elég egy pillantást vetni arra, hogy míg 2010-ben 150 törvényt és törvénymódosítást fogadott el az Országgyűlés, addig ez a szám 2012-ben már 225-re nőtt; természetesen e mellett jelentősen nőtt a Kormány rendeletek és módosítások száma is, 2012-ben jóval meghaladva a 400-at. Gondoljuk csak végig, hogy ezeken kívül mekkora nagyságrendet tehetnek ki az ágazati jogszabályok, nem is beszélve a szabályozás egyéb eszközeiről, az utasításokról, a határozatokról, az intézkedésekről. Nem könnyű még a szakemberek számára sem eligazodni a változások „*rengetegében*”, de még ennél is nagyobb kihívás megfelelő időben harmonizálni eljárásainkat és azok zavartalan működését biztosító szabályozóinkat azokkal és mindeközben biztosítani a gazdálkodás zavartalanságát, azzal a fő céllal, hogy az alaprendeltetési feladatok ellátása elé – legalábbis adminisztrációs okokból – akadályok ne gördüljenek. A jogszabályok, azok „*felhasználói szintű ismerete*” manapság megkerülhetetlen. A gazdálkodási feladatokban így vagy úgy, egy-egy terület közvetlen felelőseként szinte az állomány egésze részt vesz. De teljes körűen érintik az állományt a változások, mint kedvezményezettek, dolgozókat is, akár munkakörülményeik alakulása, akár a közvetlen juttatásaik kapcsán. Ennél fogva ajánlom

¹ HM KPH Főigazgatói Iroda, főelőadó

írásomat mind a gazdálkodásban közvetlenül résztvevő vezetők, szakemberek, mind pedig az érdeklődő személyi állomány számára azzal, hogy bár számos kérdést még korai lenne megválaszolni, azok pusztá feltevése, valamint a változások iránya jelzésértékkel bírva vázolja azt a környezetet, melyben a közeljövőben tevékenykednünk kell.

Központosítás és egységesítés

Aligha vitatható, hogy az államháztartás gazdálkodási rendszerében (a központi költségvetési szervezeteket érintően) átfogó, annak minden szegmensére kiterjedő változás, mely érintette volna a rendszer működésének az alapvetéseit, a fő folyamatokat a tervezéstől a költségvetés végrehajtásán keresztül a beszámolásig bezárólag az elmúlt több mint másfél évtized alatt (a Magyar Államkincstár 1996-ban történő megalakulása óta) lényegében nem zajlott le. Ma ugyanazon alapelvek alapján szerveződik a költségvetési gazdálkodás, mint ahogyan az a 90-es években, főleg az évtized második felében kialakításra került. Ennél fogva a feladatellátás gazdasági szempontú tervezése, valamint hatékonyságának a pénzügyi-gazdálkodási eszközökkel történő mérhetősége is az akkori kor kihívásainak felel meg, az akkori kérdésekre ad választ. A szabályozó rendszer átalakításának a céljai természetesen ma is kettősek. Azok részben a költségvetési politika, az aktuális költségvetési és ebből következően rövid, vagy esetleg középtávú célok által vezéreltek, részben pedig azoktól függetlenül a gazdálkodási folyamatok és eljárások átalakítását célozzák meg azzal a szándékkal, hogy az így kialakított rendszer később hatékonyabban szolgálhassa magát a költségvetési politikát, a tárgyévi költségvetés végrehajtását és így járuljon hozzá egy olajozottabban és ezért nyilvánvalóan költséghatékonyabban működő gazdálkodási rendszer kialakításához. Ebből következően a későbbiekben látható lesz, hogy a szabályozó rendszer két, többé-kevésbé jól szétválasztható területre osztható fel, az aktuális költségvetési kiadásokat és bevételeket direkt módon befolyásoló szabályozókra (ebbe a körbe tartozik többek között a tranzakciós illeték bevezetése, vagy akár a védelmi kiadások GDP-hez történő kötése), illetőleg a rendszer szintű, az eljárásokat – esetenként alapjaiban – módosítókra (ezek között találhatóak az államháztartás számvitelének új szabályai). A szabályzó rendszer átalakításának más szempontból történő vizsgálata egy már korábban is megfigyelhető, de napjainkban egyre inkább kiteljesedő folyamatra, a fokozódó centralizációra és a gazdálkodási eljárások egységesítésére irányítja a figyelmet. Például szolgálhat mind a központosításra, mind pedig az egységesítésre a központi illetmény számfejtés rendszerének (KIR), vagy éppenséggel a kapcsolódó nettó finanszírozásnak minden központi költségvetési szervre történő kötelező kiterjesztése. Az egységesítésre a béren kívüli juttatások általános feltételrendszerének minden költségvetési ágazatra történő kiterjesztése lehet az egyik legszemléletesebb példa, jelezve, hogy a jövőben az ágazati, ún. „külön utas” megoldásokra egyre szűkebb lehetőség áll majd rendelkezésre.

Mindezek a változások egy **erősen központosított és standardizált eljárásokon működő gazdálkodási rendszer kialakításának az irányába mutatnak**, melyben a kivételek nem jellemzőek, így sokkal inkább tényleges korszakváltást jeleznek, mely a gazdálkodás valamennyi területét érinti, semmint a korábbi eljárások pusztá módosítását.

A megalapozottabb és „megfontoltabb” tervezés lehetősége

Míg a megalapozott, szakmai tervezéshez – feltételezve persze, hogy a világos és egyértelmű célkitűzések meghatározására megvalósul – a megfelelő szakmai felkészültséggel rendelkező állomány mellett az egyik legfontosabb feltétel a tervezési alapadatok, a költségvetési lehetőségek és korlátok pontos és megfelelő időben történő megállapítása, addig a megfontolt tervezéshez megfelelő idő szükséges. Utóbbi elsősorban annak érdekében elengedhetetlen, hogy a tervek és tervváltozatok, megfelelő mennyiségű és minőségű adattal alátámasztottan, holisztikus szemléletben kerülhessenek elemzésre, így elkerülve egy-egy tervezési terület esetleges túlsúlyát mások rovására, vagy éppenséggel releváns tervezési adatok figyelmen kívül hagyását, melyek utóbb a tervek akár jelentős mértékű módosításához vezetnek, késedelmet és többletköltséget okozva ezzel. 2012-től a honvédelem esetében mindkét feltétel teljesült. A tervezési feltételeket illetően több mint egy évtizedet követően ismételten „felelevenítésre” került **a honvédelmi kiadásoknak a GDP arányában történő megállapítása, melyről a Kormány 2012 februárjában döntött**². Ennek a döntésnek az értelmében egyrészt 2015-ig legalább a 2012. évi költségvetési támogatás összegével számolhat a honvédelem, míg 2016-tól évente minimum 0,1 %-os pontos növekedéssel, így 2022-ig a GDP 1,39 %-át éri majd el a támogatási főösszeg. Annak megítélése, hogy vajon ez *sok vagy kevés* nyilván nem ennek az írásnak a célja, az azonban kétségtelen tény, hogy a kiszámíthatóság szempontjából a döntés feltétlenül pozitív. A pozitív hatások mellett említést kell tenni ennek a döntésnek a következményeiről, illetőleg a jelenleg még nyitott kérdésekről és a kockázatokról. Ennek érdekében érdemes felidézni azt, hogy míg a 2013. évi költségvetési törvény tervezésének indításakor 2012 áprilisában az NGM még 1,6 %-os GDP növekedéssel, illetőleg 4,2 % inflációval számolt³ addig az elfogadott költségvetés már 0,9 % GDP-növekedéssel és 5,2 %-os inflációval került összeállításra. Mindez a növekedés mértékének csökkenése okán előrevetíti azt, hogy nominális összegben a 2016-tól esedékes GDP arányos 0,1 %-os többletforrás akár jelentős mértékben is csökkenhet. Emellett a felgyorsuló infláció is a tervezettnél nagyobb mértékben devalválhatja a védelmi költségvetést. A GDP arányos költségvetési támogatásnak viszonylag ritkán említett „*mellékhatása*” – az *együtt sírunk, együtt nevetünk* elvéből következően – az egyrészt relatív alacsonyabb GDP esetében a még magas részarány esetében is az alacsonyabb nominális összegű védelmi támogatás, másrészt pedig az évközi többletkiadások saját források terhére történő rendezésének a reális esélye. Ez utóbbival összefüggésben érdemes felidézni a Magyar Honvédség hivatásos- és szerződéses állományú katonáinak jogállásáról szóló 2001. évi XCV. törvénnyel egyidejűleg 2002. január 01-vel hatályba lépett új illetményrendszer bevezetését, melynek teljes költségvetési terhet a HM-nek a saját, GDP arányos költségvetése terhére kellett kigazdálkodnia és melynek egyszeri többletköltsége 28,5 Mrd Ft-al a módosított kiadási előirányzatnak csaknem 10 %-át tette ki.⁴ Mindezekből következően az említett szabályozás pozitív hatásainak kiteljesedésével 2016-tól csak abban az esetben lehet számolni,

² A Kormány 1046/2012. (II. 29.) Korm. határozata a honvédelmi kiadások és a hosszú távú tervezés feltételeinek megteremtését szolgáló költségvetési források biztosításáról.

³ A következő lépés Széll Kálmán Terv 2.0

⁴ T/4966 tv. javaslat

amennyiben egyrészt 2015-ig egy rendkívül szigorú, takarékos és következetes feladat ellátás eredményeképpen biztosítható, hogy a lényegében „befagyasztott” költségvetési támogatás a reálérték vesztes ellenére (mely a számítások szerint 2015. végére a prognosztizált infláció⁵ alapján elérheti a 10 %-ot) elegendő lesz a feladatok zavartalan finanszírozásához. Másrészt pedig sem jelentős többlet feladatok, sem pedig elvonások nem terhelik majd a fejezet költségvetését.

Az „alapos” tervezés másik, nem kevésbé fontos előfeltétele a végrehajtáshoz szükséges megfelelő idő biztosítása. Ebben a kérdésben hasonlóan a forráskorláthoz a szabályozás szintén pozitív irányba változott, bár első pillantásra úgy tűnhet, hogy éppen ellenkezőleg a tervezési határidők előbbre hozásával az érdemi munkára kevesebb idő maradt. **Az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény (Áht.)** szerint: *„A fejezetet irányító szerv az államháztartásért felelős miniszter által meghatározott részletességgel – a fejezetre nézve megállapított tervezett kiadási főösszeg megtartásával – május 31-ig megtervezi az adott fejezetbe sorolt költségvetési szerv, központi kezelésű előirányzat és fejezeti kezelésű előirányzat,.....tervezett bevételeit és kiadásait.”*⁶ Kétségtelen tény, hogy a törvényjavaslat benyújtására többé kevésbé egy hónap áll rendelkezésre, ráadásul a tervezés és a zárszámadás lényegileg „egybeér”, ugyanakkor több mint fél év jut a tervek tárcaközi egyeztetésére, azok esetleges módosítására a költségvetést megalapozó egyéb jogszabályok ismeretében, és ami a feladatellátás szempontjából még fontosabb, a fejezet részletes, rövid távú erőforrás és beszerzési terveinek összeállítására, mely akár azt is lehetővé teheti, hogy ez utóbbi két terv már az év végével elkészüljön. Mindezek pillanatnyilag még csak lehetőségek, teljes körű kiaknázásuk esetében azonban nem csak a honvédelmi szervezetek elemi költségvetésének összeállítása válhat lényegesen egyszerűbbé, hanem ami ennél is lényegesebb a beszerzések is hamarabb kezdeményezhetőek, mely kiegyensúlyozottabbá teheti mind a szakmai, mind pedig a költségvetési feladatellátást.

Többlet,- kiadások és források, megtakarítások

A 2013. évi költségvetés tervezésének szakaszában pontosan még nem volt lehetőség megítélni azt, hogy a védelmi kiadásokat milyen mértékben érintik majd a jogszabályi változások akár közvetlen kiadást, megtakarítást generálva, akár közvetetten generálva költségeket az egyes jogszabályi követelményeknek való megfelelés feltételeinek biztosítása következtében. Ennek a bizonytalanságnak az oka – mely egyes területeken mind a mai napig fennáll – jórészt a költségvetést megalapozó jogszabály alkotás elhúzódása volt, mely következtében arra is csak részben nyílt lehetőség, hogy a tervezés során azok költségvetésre gyakorolt hatásai maradéktalanul figyelembe vehetőek lehessenek. Az azonban már most látható, hogy kedvező feltételek esetében a fejezetet érintő jogszabály változások hatása egyenlegében pozitív lehet, így azzal, hogy a tárca forrásait a változások jelentékeny mértékben terhelnék, várhatóan nem kell számolni.

⁵ Széll Kálmán Terv 2.0

⁶ 13. § (3)

2013-tól a **pénzügyi tranzakciós illetékről** szóló 2012. évi CXVI. törvény értelmében a központi költségvetési szervek esetében is a fizetési műveleteket pénzügyi tranzakciós illeték terheli, melynek mértéke 0,2%. Természetesen egyes fizetési műveletek, illetőleg számlák ez alól a teher alól mentesek⁷, a számítások szerint azonban ez az új teher még így is jelentős és eléri majd a 350 MFt-ot, melyet várhatóan a honvédelmi szervezeteknek a saját költségvetési kereteikből kell majd kigazdálkodniuk.

Ezzel a költségvetési többletkiadással, összecszerúságában többé-kevésbé azonos mértékű megtakarítás jelentkezik a **rehabilitációs hozzájárulás** kapcsán, melyet korábban a megváltozott munkaképességű személyek ellátásairól és egyes törvények módosításáról szóló 2011. évi CXCI. törvény alapján fizetett a fejezet, a foglalkoztatott állomány létszáma alapján⁸ és mely a honvédek jogállásáról szóló 2012. évi CCV. törvény alapján várhatóan már 2013-ban mentesíti a fejezetet befizetési kötelezettségétől.

A munkahelyvédelmi akciótervben foglaltak megvalósítása érdekében az egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2011. évi CLVI. törvény keretében⁹ 2013. január 01-től többek között a 25 év alatti és 55 év feletti munkavállalók foglalkoztatása után jelentős, 50 %-os **munkáltatói járulékkedvezmény** érvényesíthető, ami lényegileg azt jelenti, hogy a jelenlegi 27 % szociális hozzájárulási adóból és 1,5 % szakképzési hozzájárulásból 14,5 % kedvezmény érvényesíthető maximum 100 000 Ft bruttó munkabérig. Az ezen felüli bruttó bér után már a szokásos 28,5 %-os mértékű terhet kell megfizetni. Ennek a jogszabályi változásnak a hatását már lényegesen körültekintőbb és alaposabb számvetések eredményeképpen lehet megítélni, tekintve, hogy annak kiszámításához alapadatoként meg kell állapítani az érintett állomány körét. Az előzetes felmérések szerint a HM fejezet esetében ennek a megtakarításnak az éves mértéke elérheti akár az 500-600 MFt-ot is. A Kvtv. 10. § (7) szerint a keletkező megtakarítást be kell fizetni.

Hasonlóan a járulékkedvezményhez ma még nem ítélt meg pontosan a hatása az **öregségi nyugdíjkorhatárt betöltött nyugdíjasok** közszférában történő foglalkoztatásával összefüggésben a 2013. január elsejétől bevezetett új korlátozásnak sem, mely szerint nyugellátás és munkabér együttesen nem folyósítható¹⁰ és melyhez kapcsolódóan a Kormány a 1700/2012. (XII. 29.) számú, a közszférában alkalmazandó nyugdíjpolitikai elvekről szóló határozatában intézkedett a tennivalókról. Különösen figyelemre méltó a határozat 1.5. pontja mely szerint: *„megszüntetett jogviszonyú közalkalmazottak, kormánytisztviselők és kormányzati ügykezelők álláshelyeinek betöltésére közalkalmazotti, kormányzati szolgálati jogviszony nem létesíthető, és a feladat ellátására megbízási vagy vállalkozási szerződés nem köthető.”* Nyilván ez a korlátozás amellelt, hogy a feladatellátás

⁷ Magyar Államkincstár Szabályzata a pénzforgalmi szolgáltatásai után felszámított díjakról, jutalékokról és egyes költségekről Budapest, 2013. január 1.

⁸ T/9234. számú törvényjavaslat a honvédek jogállásáról „(2) A megváltozott munkaképességű személyek ellátásairól és egyes törvények módosításáról szóló 2011. évi CXCI. törvény 23. § (6) bekezdése a következő c) ponttal egészül ki:

[Az (1) bekezdéstől eltérően mentesül a rehabilitációs hozzájárulás fizetésének kötelezettsége alól különösen]

„c) a honvédek jogállásáról szóló törvény szerinti honvédségi szervezet.”

⁹ 2011. évi CLVI. törvény 462/B. §

¹⁰ 1997. évi LXXXI. törvény 83/C. §

jövőbeni biztosításának a feltételeivel kapcsolatosan vethet fel kérdéseket különösen figyelemre méltó a HM esetében a sajátos létszámgazdálkodással összefüggésben is. E mellett felmerül az a kérdés is, hogy a létszám zárolása és az így felszabaduló költségvetési források elvonásra kerülnek-e? Nyilvánvaló, hogy a HM esetében ez ellentmondásba kerülne a GDP arányos támogatási előirányzat biztosításának az elvével (2013-ban a rögzített támogatás deklarálásával) és ennél fogva valószínűsíthető, hogy ennek a megtakarításnak a más célú felhasználásával a fejezet reálisan számolhat.

Ugyancsak a foglalkoztatott állományhoz kapcsolódik a 2013. évi **béren kívüli juttatások kérdésköre**, mely tekintetében a legfontosabb változás a juttatások adóterhelésének a változása, mely összességében 35,7 %-ot tesz ki (a juttatások értékének 1,19-szorosára után egyrészt meg kell fizetni a 16 %-os személyi jövedelem adót¹¹, illetőleg 14 % egészségügyi hozzájárulást¹²). A béren kívüli juttatások éves maximális keretösszege 2013-ban változatlan, 500 eFt (Szja tv. 70.§ (4), mely összeg felett adott juttatás **meghatározott juttatásnak** minősül és teljes adóterhe már lényegesen magasabb, 51,17 %. A kedvezményesen adózó juttatásokat és azok mértékeit az Szja tv. 71.§-a tartalmazza, így ebben a körben üdülési szolgáltatás, munkahelyi étkeztetés, Erzsébet-utalvány, Széchenyi-pihenő kártya, iskolakezdési támogatás, helyi utazási bérlet, iskolarendszerű képzés, önkéntes kölcsönös nyugdíjpénztári, egészség- és önszegélyező pénztári, foglalkoztatói nyugdíjszolgáltatói hozzájárulások biztosíthatóak 2013-ban. A béren kívüli juttatásokkal összefüggésben ugyanakkor az általános, Szja. törvényben rögzített szabályok mellett a közszféra tekintetében fontos figyelembe venni a gazdálkodás ágazati sajátosságait is és legfőképpen a korlátozásokat. Ennek értelmében a közszférában – nyilvánvalóan takarékosági megfontolásokból – a béren kívüli juttatásként adható keret már jóval szűkebb. Magyarország 2013. évi központi költségvetéséről szóló 2012. évi CCIV. törvény alapján (költségvetési törvény): *...”53. § (2) A költségvetési szervek által foglalkoztatottak éves káféteriakerete illetve káféteria rendszert nem alkalmazó szervek esetében az egy foglalkoztatottnak éves szinten..... 2013. évben nem haladhatja meg a bruttó 200.000 forintot, amely összeg fedezetet biztosít az egyes juttatásokhoz kapcsolódó, a juttatást teljesítő munkáltatót terhelő közterhek megfizetésére is.”* Ez a gyakorlatban azt jelenti, hogy az Szja. tv. 71 §-ban meghatározott juttatásokra 2013-ban éves szinten nettó 147.384 Ft adható. Ma még ennek a módosításnak sem a költségvetési, sem pedig az egyes foglalkoztatottakra vonatkozó hatása nem ismeretes. Így pontosan még nem lehet megítélni azt, hogy vajon az új szabályozás eredményez-e és ha igen, akkor összességében mekkora megtakarítást, mint ahogy az sem becsülhető meg, hogy a munkavállalók mekkora hányada jár *jobban*, vagy éppenséggel *rosszabban*. Az azonban nyilvánvaló, hogy ez a változás az egyik szemléletes példája a gazdálkodási szabályok egységesítésének, vagyis a korábbiakban már említettek szerint egyértelműen jelzi azt, hogy a kivételeken alapuló költségvetési gazdálkodás alkalmazásának a lehetőségei egyre inkább szűkülnek.

Az előzőekben említettek mellett a költségvetési lehetőségeket leginkább a **bevétel gazdálkodás különös szabályai**, valamint a bevételek tervezése befolyásolhatják. A bevétel gazdálkodás különös szabályai tekintetében a HM továbbra is megőrizte kivételes helyzetét. A költségvetési törvény szerint¹³ *...” (8) A Honvédelmi Minisztérium által vagyonnevezelt, értékesítésre kijelölt állami tulajdonú*

¹¹ 1995. évi CXVII. törvény a személyi jövedelemadóról 69. § (2) bekezdés

¹² 1998. évi LXXVI. törvény az egészségügyi hozzájárulásról 3.§ (4)

¹³ 6. § (8),(9) bekezdések

ingatlanok értékesítéséből származó bevételek a 2013. évben a Kormány határozatában adott jóváhagyásával a Magyar Honvédség technikai modernizációjára, technikai eszközeinek fenntartására és javítására használhatók fel. ...”¹⁴. Kedvező esetben a kétségek kivül pozitív, megengedő szabályozás jelentős forrásokhoz juttathatja a fejezetet, a kérdés azonban ezeknek a forrásoknak a felhasználása. Közgazdasági szempontból alapvetés, hogy a felhalmozási (tőke) bevételeket beruházásokra, a normaszöveg szerint „*technikai modernizációra*” ésszerű fordítani, melynek szükségességét több költségvetési mutató is alátámasztja. Így többek között történelmi mélypontot ért el a fejlesztés aránya a fejezet költségvetésében 12,9 %-os mértékével¹⁵, ráadásul oly módon, hogy az tartalmazza a Gripen bérlet, valamint az NSIP (Nato Security Investment Program) kiadásait is. E két feladattal korrigálva a fejlesztési kiadásokat azok mértéke a fejezet költségvetésében már alig több mint 3 %-ot tesz ki, mely például a gépek és berendezések esetében csak az éves amortizáció töredékét biztosítja. A fejlesztési kiadások tartós trendszerű csökkenése követhető nyomon a fejezet vagyonának évről évre történő csökkenésében és még inkább a nullára leírt állomány összegének és mértékének folyamatos növekedésében. 2010-ben és 2011-ben a fejezet vagyona összesen 39 428 MFt-tal csökkent és a fejezet 2011. évi beszámolója szerint:¹⁶ „...”A fejezet „0”-ra leírt eszközeinek állománya az előző évi 238 464,8 MFt-ról 271 377,2 MFt-ra nőtt, mely 32 912,4 MFt-os növekedésnek felel meg. A bruttó értékhez képest a nullára leírt eszközök aránya 23 %, mely a feladatvégzéshez kapcsolódó eszközök elöregedését jelzi.” Ilyen körülmények között aligha lehet kétséges, hogy az említett bevételeket a haderő hosszabb távú célja - a képességek fenntartása és fejlesztése - érdekében elsősorban fejlesztésekre célszerű fordítani. Ennek ellenére azonban nem zárható ki az sem, hogy az említett bevételek működési jellegű kiadásokra kerülnek felhasználásra, különösen a kritikus, huzamosabb ideje a szükségletekhez képest alultervezett feladatokra. Ilyen feladatok lehetnek az elhelyezési, vagy éppenséggel az MH Egészségügyi Központ, Honvédkórház kiadásai. A többletforrásoknak az ilyen típusú felhasználása azonban kockázatos, tekintve, hogy a kialakult hiányokat nem fundamentális, szervezési eszközökkel, hanem átmenetileg fiskális módszerekkel (egyszeri, nem tartós bevételek felhasználásával) kezelné, és ezért csak abban az esetben vezethet fenntartható eredményre, amennyiben időközben magának a hiányoknak a kialakulási okai is megszűnnének. És végezetül a bevételek tervezésével, előírásával és felhasználásával kapcsolatosan említést kell tenni még az egyéb, részben adminisztratív, részben tartalmi elemeket hordozó jogszabályi előírásokról is. 2013. január 01-től ismételtelen bevezetésre került a **bevételek utalványozása**¹⁷, mely első pillantásra, bár csupán adminisztratív előírásnak tűnik, közvetlenül hat a honvédelmi szervezetek költségvetési gazdálkodásának tervszerűségére, a tervezett és ténylegesen befolyó bevételek elszámolásának megfelelő időben, a pénzforgalommal egy időben történő költségvetési elszámolásával. Ehhez kapcsolódik a bevételeknek a lehetőségekhez képest történő pontos, megfelelő összegben történő megtervezésének szükségessége is, tekintettel arra, hogy a jogszabály [368/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet, az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról, (Ávr.)]¹⁸ lényegében „*bünteti*” a

¹⁴ A felesleges hadfelszerelés tekintetében a szabályozás hasonló értelmű

¹⁵ T/7655. számú törvényjavaslat

¹⁶ T/8196. számú törvényjavaslat

¹⁷ Áht. 38. § (1)

¹⁸ Ávr., 35. §

központi költségvetési szervet, amennyiben a költségvetése végrehajtása során a bevételek meghatározott körében, meghatározott mértékű többletbevételt ér el oly módon, hogy annak jóváhagyását nem csupán az irányító szerv, hanem az államháztartásért felelős miniszter előzetes engedélyéhez köti. Ennek az eljárásnak egyrészt viszonylag hosszadalmas adminisztrációs átfutási ideje, másrészt pedig jelentős kockázata is van, mely összességében hátrányosan befolyásolhatja a feladatellátást (a források terhére történő kötelezettségvállalásokat), ezért a jogszabályi előírás indirekt módon a bevételi előirányzatok túltervezésének az irányába is hat.

Összességében a jogszabályi változások költségvetési hatásai a HM esetében várhatóan pozitívak. A közvetlen költségvetési kiadásokat a megtakarítások kompenzálhatják, feltéve, hogy azok a fejezetnél maradnak, melyre a korábbiakban említett GDP arányában megállapított, illetőleg 2013-ra rögzített támogatási előirányzat jelenthet garanciát. Ezzel a „*jogosan elvárható alapelvvel*” ugyanakkor némileg ellentmond a költségvetési törvény 10. § (7) bekezdésében meghatározott szabály, mely a járulékkedvezményrel kapcsolatos megtakarításoknak a befizetését írja elő, mely még ha nem is meghatározó összegű, elvi alapon kérdőjelezi meg a kormány határozatában foglaltakat, így akár jelzés értékkel is bírhat. E mellett, amennyiben az ingatlan és a felesleges eszközértékesítés felgyorsul a HM 2013-ban – bár egyszeri, de – jelentős forrásbővüléssel is számolhat.

Szemléletváltás a beszerzések, kötelezettségek rendszerében.....

A költségvetés végrehajtásának szabályait számos jogszabály és egyéb eseti, gyakran kormányzati szintű döntés határozza meg, melyek teljes körű áttekintésére természetesen nincs mód, így ebben az írásban csak néhány, meghatározó jelentőségű alapelvről és változásról lesz szó a beszerzéseket, kötelezettségeket érintően; különösen arra tekintettel, hogy a várhatóan 2014-től hatályba lépő új számviteli szabályozás, az eredményszemlélet (üzemgazdasági) érvényesítése, éppen ezt a területet érinti a leginkább, a kötelezettségeknek (és követelések) a formális (könyvviteli) gazdálkodási rendszerbe történő teljes körű integrálásával.

A költségvetés tervezésének korábbi időpontban történő megkezdésével, a már említettek szerint megteremtődött a **beszerzések indítása előrehozásának** a lehetősége is, mely a feladatellátás feltételeinek megfelelő időben történő biztosítása mellett „*melléktermékként*” biztosíthatja a kiegyensúlyozottabb költségvetési gazdálkodást is. Bár a jogszabály (Ávr.) továbbra is lehetőséget nyújt arra, hogy a tárgyévi költségvetési források meghatározott körülmények között a tárgyévet követően is felhasználásra kerülhessenek, az alapszabály továbbra is változatlan. E szerint a **kötelezettségvállalásokat** oly módon kell megkötni, hogy a teljesítésre még a tárgyévben sor kerüljön¹⁹. Ez egyrészt a feladatok feltételeinek biztosítása, másrészt pedig költségvetési gazdálkodási szempontból mind a központi költségvetési szerv szintjén, mind pedig a központi költségvetés egészét érintően indokolt és szükséges. Utóbbiról elsősorban a hiánycél teljesítése érdekében is szükséges említést tenni, melynek teljesülését adott esetben

¹⁹ Áht. 36. § (3) bekezdés

jelentősen befolyásolhatja az előző évről áthúzódó pénzeszközök tárgyévet követő felhasználása.

A kötelezettségvállalások kérdéskörben rendkívül fontos említést tenni arról, hogy az intézményi (elemi) költségvetések megtervezése, jóváhagyása és az abban foglalt előirányzatok terhére vállalt kötelezettségek kezdeményezése időben elválik/elválhat egymástól. A feladatellátás feltételeinek biztosítása érdekében a jogszabály lehetővé teszi, hogy már jóval az elemi költségvetés jóváhagyása előtt a költségvetési szervek meghatározott eljárás rend szerint és előirányzati körben kezdeményezzék és megkössék szerződéseiket²⁰. A hangsúly itt nyilvánvalóan a lehetőségen van, mellyel „nem élni” jóval kockázatosabb, mint alkalmazni azt. Egyrészt a beszerzések késedelmes indítása nagy összegű maradvány képződéséhez vezethet, melynek visszahagyása minden körülmények között hordoz bizonytalanságot, másrészt megfelelő időben a feladatellátáshoz szükséges javak és szolgáltatások nem állnak a honvédelmi szervezetek rendelkezésére. A beszerzési eljárások „átfutási ideje” az igény felmerülésétől a szerződéskötésig elérheti a fél évet, ami szélsőséges esetben akár azzal is járhat, hogy a szerződés megkötése a II., vagy akár III. negyedévre húzódik, így a teljesítésekre, beleértve a pénzforgalmat is, számos esetben néhány hónap áll rendelkezésre. A szabályozás biztosítja annak a lehetőségét, hogy a kötelezettségvállalásoknak akár a meghatározó hányada is már a tárgyévet megelőzően elindítható lehessen, így időt adva a több esetben rendkívül hosszadalmas közbeszerzési eljárások lebonyolítására. Azt is fontos kiemelni, hogy az ilyen típusú kötelezettségvállalások kockázata csekély, hiszen ezen szerződések egy része NGM egyetértéshez köthető²¹, míg a nagyobb hányaduk a működési körbe tartozva determinált kiadás. Ez utóbbiak esetében általában - különösen rövid távon - nincs döntési helyzet (pld. ingatlan üzemeltetés, üzemanyag beszerzés, ételmezés, híradás, stb.). A beszerzések tervezésével és lebonyolításával összefüggésben, bármennyire is kézenfekvőnek tűnik, egyre gyakrabban van napirenden azok költségvetési gazdálkodási szempontból történő minősítésük, nevezetesen válasz keresése arra a kérdésre, hogy **mit és mikor tekinthetünk kötelezettségvállalásnak**. A kérdésre a választ az Áht. és az Ávr. egyértelműen megadja számunkra. Előbbi kiadási előirányzat teljesítésre vonatkozó fizetési kötelezettségként definiálja a kötelezettségvállalást²², míg utóbbi a beszámolás, a kötelezettségvállalással terhelt előirányzat maradvány szempontjából minősíti a szerződést²³. Előirányzat gazdálkodási szempontból mindezek alapján tehát csak az tekinthető kötelezettségvállalásnak, ami egyrészt a beszerzés tárgya szempontjából és tartalmi szempontból a szerződéseknek valamennyi követelményét kielégíti, másrészt pedig az előzőekben említettek szerint kiadási előirányzat felhasználásának meghatározott határidőre történő teljesítését írja elő. Ettől az általános szabálytól a keretmegállapodások esetében sincs mód eltérni, vagyis az ilyen típusú megállapodások is csak az említett feltételek teljesülése esetében tekinthetők kötelezettségvállalásnak. A kötelezettségvállalásoknak a gazdálkodási szempontból történő minősítése egyre inkább felértékelődik, ami alapvetően a költségvetési lehetőségek szűkülésének a következménye, vagyis a rendelkezésre álló „szabad forrásokat” a lehető legpontosabban és megfelelő időben szükséges felmérni a lekötés állomány optimalizálása és a maradvány minimalizálása érdekében. Ennek

²⁰ Ávr. 46. §, 48. §

²¹ Ávr. 48. § (1)

²² Áht. 2.§ (1) o.) pont

²³ Ávr. 150.§

a célnak az érdekében egyre inkább fontos a kötelezettségek jogcímeinek is a lehető legtágabb értelmezése, vagyis a hagyományos mindennapi értelemben vett javak és szolgáltatások megszerzésére irányuló kötelezettségvállalások mellett megjelent az igény valamennyi fizetési kötelezettség megfigyelésére, ami mellesleg alapvető feltétele az üzemgazdasági szemlélet meghonosításának is. Ebből az alapvetésből - és a későbbiekben majd látható új számviteli követelményből - kiindulva fontos megemlíteni a **személyi juttatásokat és terheiket** is, melyek sajátos kötelezettségállományként a fejezet költségvetésének mintegy 50 %-át teszik ki. Bár a személyi juttatásokkal kapcsolatosan a munkáltatói döntéshozatal és a kapcsolódó gazdálkodási hatáskörök nem változtak, mégis 2013. jelentős változást hozott ezen a területen is. Az Áht. egyrészt²⁴ 2013-tól kötelező jelleggel valamennyi a „Kormány irányítása vagy felügyelete alá tartozó költségvetési szerv” számára kötelező jelleggel előírta a Kincstár által működtetett központosított illetményszámfejtéshez (KIR) történő csatlakozást, mellyel párhuzamosan az Ávr.-ben²⁵ a nettó finanszírozással összefüggő HM fejezetet érintő kivétel is megszüntetésre került. Ma még nem időszerű a jogszabályi változás közvetlen hatását előre jelezni, annál is inkább, mivel a feladat végrehajtásának részletszabályait meghatározó kormányrendelet²⁶ a HM fejezet számára – legalábbis a rendeletben foglalt szabályok alkalmazásától – a „Kincstárral kötött külön megállapodás alapján eltérhet”. Az azonban minden kétséget kizáróan látható, hogy az irány a központosítás, és nem csupán a fejezet szintjén, mely folyamat újradefiniálhatja mind pénzügy gyakorlatilag ezen a területen - nem csupán a számfejtés, hanem a főkönyvi elszámolások kapcsán is - két évtizede betöltött szerepét, mind pedig a személyügyi szervek tevékenységeire is jelentős hatást gyakorolhat.

A kötelezettségek kapcsán a hangsúly és figyelem 2013-tól két területre összpontosul. Egyrészt azok megfelelő időben, tartalommal történő megkötésére, másrészt pedig azok teljes körű számbavételére; utóbbi, mint ahogy arról a későbbiekben még lesz szó az üzemgazdasági szemlélet érvényesítése érdekében.

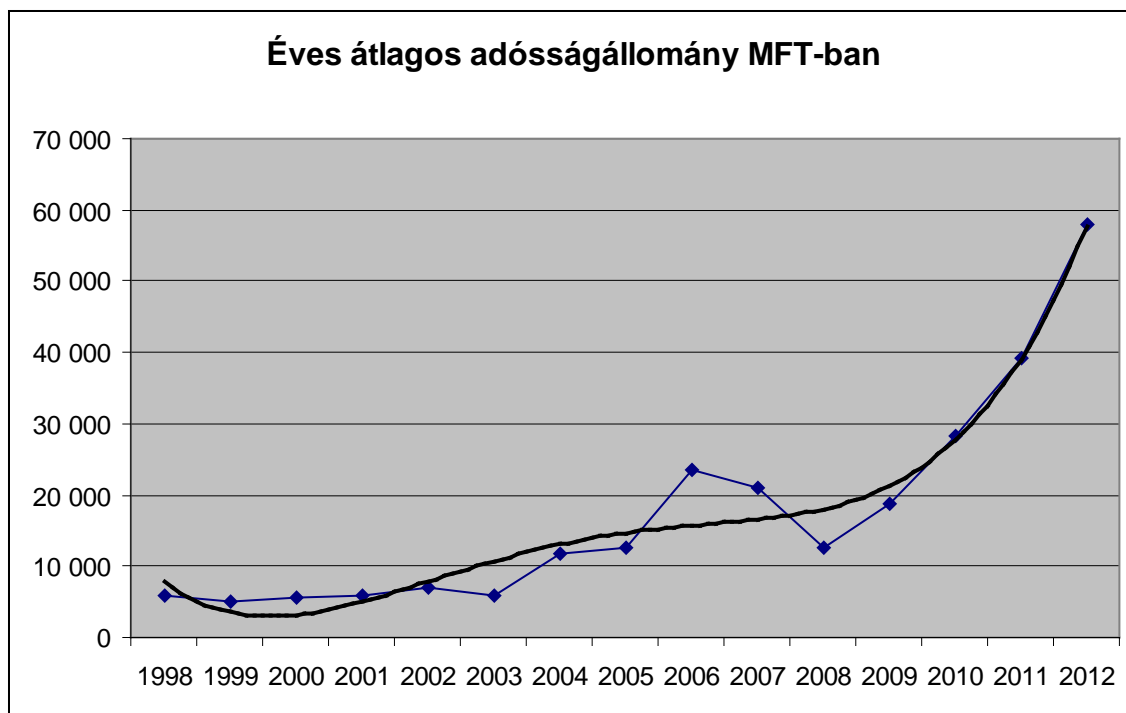
A késedelmes (halasztott) fizetés ára

A költségvetés végrehajtása során a beszerzések végrehajtásával összefüggésben egyre gyakrabban van napirenden a **pénzügyi teljesítés** kérdése, a tényleges teljesítéseket követően a kifizetések átütemezése és nem ritkán a fizetési határidő lejártát követő késedelmes fizetés. A költségvetési szervek adósságállománya egyértelműen jelzi ezt a tendenciát, mely 2010. és 2012. között csaknem megduplázódott (1. sz. ábra).

²⁴ 44. § (2)

²⁵ 128. § (3)

²⁶ 422/2012. (XII. 29.) Korm. rendelet a központosított illetményszámfejtés szabályairól, 31. § (3)



1. sz. ábra²⁷

Az adósságállomány alakulása, különösen annak növekvő mértéke, amellyel, hogy hosszabb távon bizalmi kérdés, mely a költségvetési szerveken keresztül lényegében az államban, mint minden feltételek között jól teljesítő adósba vetett hitet ingathatja meg, jelentős gazdasági kárral is jár. A szállítók kieső bevételeiket más módon, esetenként forgóeszköz hitellel kényszerülnek ideiglenesen kiváltani, melynek költségeit viszont nyilvánvalóan a költségvetésnek kell megfizetnie, így végső soron a tartós és trendszerűen növekvő adósságállomány jelentősen drágítja a közfeladat ellátását. A késedelmes fizetések következtében kialakuló adósságállomány mind a költségvetési, mind pedig a civil szférában működési zavarokat és jelentős ráfordításokat okoz, melynek kezelése érdekében az Európai Parlament és Tanács a kereskedelmi ügyletekhez kapcsolódó késedelmes fizetések elleni fellépésről szóló 2011/7/EU irányelvben (2011. február 16.) határozta meg a tagállamok számára a tennivalókat. A módosítás lényege szerint a tagországoknak jogrendjüket 2013. március 16-ig oly módon kell átalakítaniuk, hogy a szállítási, szolgáltatási szerződések esetében mind a magán, mind pedig a közszférára kiterjedően a fizetési határidő általánosan ne haladja meg a 30 napot. Ettől elérően 60 napban²⁸ csak különös, minősített esetekben van mód megállapodni, például az ipari kereskedelmi tevékenységet folytatók, illetőleg az egészségügyi szolgáltatást nyújtó közintézmények esetében. Az irányelv nagy valószínűséggel a közbeszerzésekről szóló 2011. évi CVIII. törvény módosítását is szükségessé teszi, ami azonban még ennél is fontosabb és jelenleg még nyitott kérdés, az új előírásoknak az alkalmazása a jelenleg hatályos és esetenként a 60 napot is jóval meghaladó halasztott fizetési konstrukciókat tartalmazó ügyletekre. Mindenesetre a szabályozás iránya egyértelmű és így már akár középtávon is (2014-re mindenképpen) számos kérdés vetődik fel. Az irányelv érvényesítése minden

²⁷ Forrás: http://www.allamkincstar.gov.hu/kincstar/koltsegvetes_tartozasallomany

²⁸ Irányelv 4. cikk (4) bekezdés)

beszerzést érint, azonban a HM fejezet tekintetében különösen érintettek az elhelyezési szolgáltatásvásárlás, valamint az MH Egészségügyi Központ, Honvédkórház szerződése, előbbi esetében a 200 napos halasztott fizetési konstrukció, míg utóbbit illetően a lejárt tartozás állomány miatt. Különösen figyelemre méltó az elhelyezési szolgáltatás vásárlás kérdése ahol, - ha és amennyiben a jogszabály nem hagy más lehetőséget - szintén a 30 napos fizetési konstrukciót kell alkalmazni a jelenlegi 200 napos helyett. Ebből következően egy adott évben a szolgáltatás tárgyevi teljesítései mellett esedékes lehet az átütemezett fizetés összege is, mely azt eredményezheti, hogy akár a 60 MrdFt-ot is meghaladhatja az adott évi kiadás, ami a költségvetési támogatásnak megközelíthetné a 30 %-át, mely finanszírozása pótlólagos források bevonása nélkül rendkívüli erőfeszítéseket követelhet.

Eredményszemlélet a számvitelben

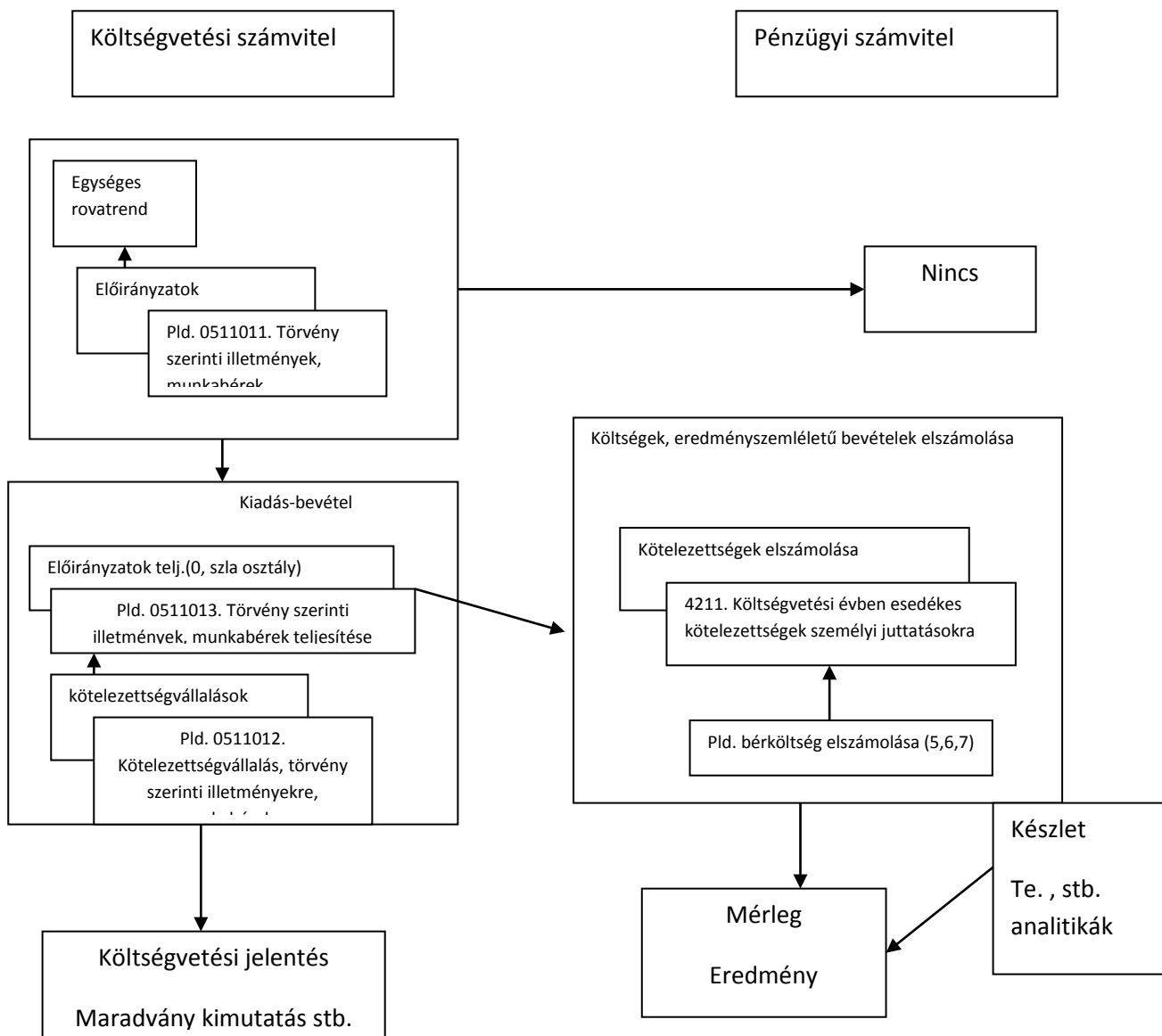
A leginkább mélyreható változás kétségtelenül az államháztartási számvitel területén várható. Míg 2013-ban még többé-kevésbé változatlan szabályok szerint szerveződik a könyvvezetés és a beszámolás, addig a 2014. január 01-től hatályba lépő jogszabályok már gyökeres változást jeleznek előre²⁹. A megcélzott módosítások célja a közszolgáltatások működési hatékonyságának a javítása. Ezt a célt az eredményszemléletű pénzügyi - számviteli eszközök meghonosításával kívánja elérni a kormányzat, melynek középpontjában az áll, hogy a jelenleg alkalmazott, az erőforrások alakulásának megfigyelésén alapuló számvitelt felváltaná/kiegészítené az üzemgazdasági, eredmény szemléletű. Ennek kapcsán az egyik kiemelt cél a kötelezettségvállalási (követelési) és pénzügyi keretek (előirányzatok) organikus összhangjának a megteremtése (főkönyvi szinten), **más szavakkal a kötelezettség (és követelés) vezérelt gazdálkodási rendszer feltételeinek pénzügyi - számviteli eszközökkel történő biztosítása** és ennek következtében a tervezési folyamatok és főképp a gazdálkodási fegyelem jelentős mértékű javítása. Természetesen az eredményszemlélet mellett, mely a vagyon alakulásának a megfigyelésére és az egyes tevékenységek költségeire összpontosítva állapítja meg azok eredményét, továbbra is elvárás a „hagyományos”, költségvetési, pénzforgalmi szemléletű elszámolások biztosítása is. Mindezek érdekében az új rendszer két fő területre, **költségvetési számvitelre, illetőleg pénzügyi számvitelre** osztja fel a számviteli tevékenységeket. Előbbiben alapvetően a pénzforgalmi szemléletű, míg utóbbiban az eredmény szemléletű elszámolások jelennek meg. Ennek a két területnek megfelelően jól elhatárolhatóak az egyes számviteli tevékenységekhez kapcsolható gazdasági események is. Míg a pénzforgalmi szemlélethez kapcsolódóan az elszámolások a „0” számlaosztályban vezetett, a rovatrenddel egyeztetett számlaosztályok felhasználásával valósul meg és a tevékenység kimenete alapvetően a költségvetési jelentés és a maradvány-kimutatás, addig a pénzügyi számviteli tevékenységek körében az 1-9 számlaosztályokhoz kapcsolóan kerülnek megfigyelésre a gazdasági események, a mérleg, az eredmény-kimutatás és a kiegészítő melléklet összeállításának érdekében.

Mindezeket együttvéve, az új számviteli rendszer megkísérelti a teljes gazdálkodási folyamat egységes egészként történő kezelésének a támogatását bevezetni, azzal, hogy azt

²⁹ Áht. 30.§ 1 2 6 9 18 20 22 23 24 bekezdése 2014. január 1-jén lép hatályba. 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet az államháztartás számviteléről hatályos, 2014. január 01-től

kötelezettség (követelés) vezéreltté alakítja át, szemben a jelenlegi rendszerrel, mely ezen tételekkel általában csak időszakonként „foglalkozik” (mérlegjelentések, beszámolók). Lényegét tekintve tehát a tervezett változás a módosított pénzforgalmi szemlélet (a pénzforgalmi elszámolások időszakonkénti módosítása üzemgazdasági adatokkal) helyett (mellett) bevezeti az üzemgazdasági szemléletet. Ebben a szemléletben a pénzmozgás mellett a tevékenységek költségeinek a kimutatása is cél, míg a pénzügyileg még függő (de jövőbeni biztos) tételek követeléseként és kötelezettségként szerepelnek az elszámolásokban. Fontos, hogy valamennyi követelés és kötelezettség elszámolásának - a vagyona gyakorolt hatásuk teljes körű számba vétele érdekében - meg kell történnie, előbbi a forgóeszközök között, míg utóbbi elsősorban azzal a céllal, hogy forrásokat érintően a saját tőke mellett az idegen tőke kimutatása is teljes körűen megvalósulhasson. Természetes és előre jelezhető ugyanakkor, hogy az üzemgazdasági szemlélet alkalmazásának a költségvetési szervek esetében számos korlátja van és lesz a jövőben is. **Nagy valószínűséggel várható, hogy a pénzforgalmi elszámolások (szemlélet) továbbra is domináns szerepet játszanak majd a számvitelben.** Így elsősorban és elsődlegesen a közvetlen pénzforgalommal járó költségek megfigyelésére lesz leginkább igény (lehetőség); az időbeni elhatárolások alkalmazását tekintve továbbra sem várható, hogy azok nagysága jelentős lenne, ugyanakkor viszont a befektetett eszközök beszerzési árának költségként az amortizáción keresztül történő elszámolása és ennek következtében hatása a mérleg szerinti eredményre már rendkívül jelentős változás.

Az államháztartás számvitelnek új rendszerének modelljében két, logikailag elkülönülő, de nyilvánvalóan organikusan egymásba ágyazott számviteli rendszer működik majd 2014-től (2. sz. ábra). A költségvetési számvitelben egyrészt a költségvetés tervezésével összefüggésben rögzítésre kerülnek a rovat-rend szerinti kiadások és bevételek, melyekhez kapcsolódóan valósul meg a bevételi és kiadási előirányzatok alakulásának a megfigyelése, a követelések, kötelezettségvállalások, egyéb fizetési kötelezettségek rögzítése, valamint azok teljesítésének a vizsgálata. Ez lényegében azt jelenti, hogy az új főkönyvi számlakeret egy adott kiadási, vagy bevételi jogcímhez kapcsolódóan tartalmazza a kötelezettség (követelés), az előirányzat és az előirányzat teljesítési számlákat, vagyis három főkönyvi számlát a „0”-ás számlaosztályban. Ezzel szemben a pénzügyi számvitelben az adott, aktuális kötelezettségek pénzforgalmi teljesítésével összefüggésben a költségek megfigyelése, valamint a pénzforgalmat nem érintően a vagyon változásával kapcsolatos tranzakciók feljegyzése történik.



2. sz. ábra: Az államháztartás számvitelének új rendszere 2014-től (forrás: saját szerkesztés)

Lényeges megemlíteni, hogy míg a költségvetési számvitelben érthető okok (pénzforgalmi szemlélet) miatt az időbeli elhatárolás elve nem alkalmazható, addig a pénzügyi számvitelben erre elvben lesz mód. Így például aktív időbeli elhatárolásként lehet majd figyelembe venni azokat a bevételeket, melyek bár következő évben merülnek fel, de még az előző időszakot terhelik (pl. kiszámlázott, de csak a mérleg fordulónapját követően befolyt bevétel), illetőleg azokat az elszámolt kiadásokat is, melyek költségként már a következő időszakot terhelik. A passzív időbeli elhatárolások között olyan bevételek kerülhetnek kimutatásra, melyek a beszámolási időszakban már befolytak, de elszámolásuk a következő időszakra esik, illetőleg itt kerülhetnek kimutatásra olyan költségek is, melyek pénzügyi rendezése a következő időszakra húzódik át. A HM fejezet esetében a halasztott fizetési konstrukciók következtében ez utóbbi tétel igen jelentős, több tízmilliárd forint nagyságrendet is kitehet.

A gazdasági események könyvelése, valamint a beszámoló szempontjából megközelítve megállapítható (3. sz. ábra), hogy a költségvetés tervezésével kapcsolatos valamennyi számviteli tevékenység a költségvetési számvitelben folyik, illetőleg itt kerül feldolgozásra valamennyi előirányzattal és kötelezettséggel kapcsolatos esemény is. Ennél fogva az éves

beszámoló részeként összeállításra kerülő költségvetési jelentés is, *mely az egységes rovatrend szerinti tagolásban az eredeti és módosított előirányzatokat, az azokra vonatkozó követeléseket, kötelezettségvállalásokat, egyéb kötelezettségeket, valamint az előirányzatok teljesítését, és azok funkciók szerinti megoszlását tartalmazza. A **maradvány-kimutatás** továbbra is a „*jól megszokott rend*” szerint az alaptevékenység és a vállalkozási tevékenység bevételeit és kiadásait, a kötelezettségvállalással terhelt és a szabad maradványt tartalmazza, így lényegében nem változik. Új elem ugyanakkor az **eredmény-kimutatás**, mely a pénzügyi számvitel keretében a bevételek és ráfordítások megfigyelésének eredményeképpen a **mérleg szerinti eredmény megállapítását** biztosítja majd és a mérlegben a *saját tőke* elemeként kerül bemutatásra. Ezzel összefüggésben igen fontos látni azt, hogy míg a költségvetési számvitelben valamennyi kötelezettségvállalás és kapcsolódó kiadás (bevétel) pénzforgalmi szemléletben, *többé-kevésbé* a megszokott rend szerint (előirányzatok alapján) kerül elszámolásra, addig a pénzügyi számvitelben a pénzforgalomhoz kapcsolódóan elszámolásra kerül valamennyi, a nemzeti vagyon változásával kapcsolatos gazdasági esemény is. Így például tárgyi eszközök beszerzése esetében itt kerül elszámolásra a vonatkozó kötelezettség, a beszerzéshez igénybe vett pénzeszköz felhasználása, az eszköz állomány növekedése (bruttó érték), a nemzeti vagyon változása és az eredmény kimutatáson keresztül a *tevékenység* eredményét csökkentő értékcsökkenés összege. A tevékenység mérleg szerinti eredménye az általános számviteli szabályok szerint, alapvetően az eredményszemléletű bevételek és ráfordítások különbözeteként kerül megállapításra.*

A *kettős* (kölségvetési és pénzügyi) megközelítés ma még több kérdést is felvet, melyeket a hatálybalépés időszakáig meg kell válaszolni, illetőleg már akár most is előre jelezhetően a gazdálkodás és lényegileg a feladatellátás eredményességéről és feltételeinek alakulásáról egy sokkal inkább árnyaltabb, de bizonyos értelemben a tényleges helyzetet tükröző képet állít ki. A megválaszolandó kérdések között szerepel többek között a **KIR rendszerrel kapcsolatos eljárások** főkönyvi kezelése, különösen a pénzügyi számvitel rendszerében, ahol (3. sz. ábra) az adott kötelezettség a bérszámfejtés adatai alapján – melyek lényegében nem a kölségvetési szervnél, hanem a Kincstárnál állnak rendelkezésre – kerül könyvelésre, illetőleg kivezetése a pénzforgalommal egyidejűleg történik.

Felvetődik emellett (2., 3. sz. ábrák) az is, hogy miután a kötelezettségeket és követeléseket valamennyi számlaosztályban (vagyis mindkét rendszerben) rögzíteni kell, okozhat-e ez esetlegesen belső adat egyeztetési problémákat. A választ erre a kérdésre nyilvánvalóan később, az új rendszer informatikai támogatásának fejlesztése során kell megkeresni, az azonban valószínűnek tűnik, hogy a megoldást a vonatkozó adatok egyszeri bevitelében, de kezelésük különböző szemléletű megközelítésében kell majd keresni.

A kölségvetési lehetőségek szűkülése következtében a HM fejezet vagyona (saját tőke) folyamatosan csökken, tekintve, hogy a rendelkezésre álló támogatási előirányzatok jelentős mértékű fejlesztéseket nem képesek finanszírozni. „A fejezet vagyona az előző évhez képest 27 529 MFt-tal (4 %-kal) csökkent. Ezen belül a befektetett eszközök értéke 20 505,7 MFt-tal (3,5 %-kal) csökkent, a forgóeszközök értéke pedig 7 023,3 MFt-tal csökkent. A befektetett eszközökön belül a tárgyi eszközök állománya csökkent 4,7 %-kal (mely 22 095 MFt-os csökkenés)” áll a fejezet 2011. évi beszámolójában³⁰. A vagyon csökkenése jórészt az elszámolt értékcsökkenés következménye, melyet belátható időn belül (legalább 2016-ig) többletberuházások kölségvetési támogatási többletforrások hiányában nem lesznek képesek ellentételezni. Ebből adódóan a fejezetnél megfontolandó, hogy szakítva a jelenlegi gyakorlattal – legalább a tárgyi eszközök esetében –, módosítva jelenleg hatályos számviteli politikánkat bevezessük az értékhelyesbítést, mely alkalmazása esetében legalább a saját tőke összegében a tényleges piaci értéknek legalább részlegesen történő figyelembe vételével valósabb kép mutatható be a tényleges vagyoni helyzetről. Természetesen ennek az eljárásnak az esetleges alkalmazása sem oldja meg azt a kérdést, mely a mérleg szerinti eredmény összegének várható alakulásából következik. Míg az eredménykimutatásban a befektetett eszközökkel összefüggésben az eredményt csökkentő tételként kerül figyelembe vételre az elszámolt éves amortizáció összege, mely nagyságrendileg 30 MrdFt-ot tesz ki, addig az eredményszemléletű közhatalmi bevételek (kölségvetési támogatások) már jőszerivel csak az anyagi és személyi jellegű ráfordításokra nyújtanak fedezetet, így bizonyosan előre jelezhető, hogy a HM esetében (legalábbis fejezeti szinten) a zárszámadáskor negatív mérleg szerinti eredménnyel számolhatunk. Míg a kölségvetési számvitel rendszerében megállapított maradvány továbbra is a kiadási és bevételi előirányzatok teljesítésén keresztül méri a kölségvetési gazdálkodás „eredményességét” és továbbra is pozitív értékével egyszerűen és közérthetően mutatja mind a döntéshozók, mind pedig a közvélemény felé, hogy milyen mértékben kerültek felhasználásra a jóváhagyott források, addig a pénzügyi számvitel már ezzel szöges ellentétben akár több tíz milliárd forintot kitevő „veszteséget” is mutathat. **Így tehát amellett, hogy továbbra is pozitív maradvánnyal számolhat majd a fejezet, a negatív mérleg szerinti eredmény, annak megfelelő értelmezése és magyarázata alapjaiban jelentős kihívást és új megközelítést**

³⁰ T/8196 Tv. javaslat

követel majd a fejezettől a költségvetési beszámolás során, ugyanakkor azt is jelzi majd, hogy mértékét tekintve legalább mekkora összegű támogatás „hiányzik” a fejezet költségvetéséből, minimálisan az amortizációs költségek fedezete érdekében. Ez a jelenség (negatív mérleg szerinti eredmény) lényegében mindaddig fenn fog állni, amíg a költségvetés „nem lesz képes” támogatások, vagy egyéb (de tartós) bevételi források biztosításával legalább az amortizáció összegét fedező többlet bevétel biztosítására. Az ezt követő (a költségvetési lehetőségek intenzív növekedése idején) időszakban pedig arra a kérdésre kell majd választ adni, ami a beruházási célú közhatalmi bevételek egyszeri elszámolásából (beruházás végrehajtásának évében) következik, ami nyilván jelentősen növeli a mérleg szerinti eredményt, míg az amortizáció a későbbi időszakokban elszámolva csökkenti azt. Ezzel kapcsolatosan felvetődhet esetlegesen a bevétel passzív időbeli elhatárolása vizsgálatának a kérdése is.

Amennyiben a jelenlegi várakozások szerint az új számviteli rendre történő áttérés 2014-től az elfogadott jogszabályok szerint valósul meg, a fejezetnek alapjaiban át kell alakítania jelenleg alkalmazott eljárásait és számos jogszabály, belső szabályozó módosítása válik esedékessé. Így többek között teljes körűen újra kell szabályozni a HM fejezet egységes számviteli politikáját, új számlatükört, számlatartalmat és gazdasági eseménytárat kell kialakítani és természetesen át kell alakítani a jelenlegi pénzügyi-számviteli információs rendszert, majd tesztelten dokumentálva, valamint az érintett állományt felkészítve biztosítani kell annak üzemszerű működését 2014. január elsejétől. Ezzel összefüggésben – bár a tennivalók zöme a pénzügyi területre hárul – említést kell tenni a korábban már felvetett kötelezettségek kezeléséről is. Az új szabályozás mellett, hogy a beszámolás kapcsán több évre előretekintve írja elő a kötelezettségek bemutatását, a főkönyvi szinten is jelentősen „szigorítja” a jelenleg alkalmazott eljárásokat, azzal, hogy lényegileg valamennyi előirányzat teljesítését, illetőleg költség elszámolását a vonatkozó kötelezettség *könyvelésén keresztül* rendeli el végrehajtani. Mindezek a számviteli szabályozás adekvát módosításán felül alapvető változások igényét generálhatják a beszerzéseket bonyolító, főleg logisztikai szervezetek irányában is.

A jogszabályváltozások sora természetesen itt nem ér véget. Számos egyéb, kisebb nagyobb jelentőségű, a gazdálkodást, illetőleg a foglalkoztatottakat érintő változásról lehetne még beszámolni, így többek között az ÁFA törvény új előírásairól a pénztárgépek NAV-hoz történő on-line „bekötése” kérdésében, vagy a közalkalmazottakat érintően a szabadság idejére járó távolléti díj kiszámításának új szabályai kapcsán. Több felvetett kérdésben ma még csak a változás iránya látható és mind a hatások költségvetési számszerűsítése, mind pedig azoknak a fejezet gazdálkodási rendszerébe történő integrálása csak most, vagy a jövőben veszi kezdetét. Bízom benne, hogy ehhez a folyamathoz az eligazodás és a későbbi tennivalóink meghatározása érdekében, ha csak a változások főbb vonalainak vázolásával is, nem csupán a pénzügyi szakállomány, de a pénzügyek iránt érdeklő valamennyi Kedves Olvasó számára, ezen írás is hozzájárulhat.