

A Költségvetési Elszámolások Szakértői Testülete (KESZT) javaslatai

a költségvetési elszámolási szabályok megváltoztatására

Bevezető

Nemzetközi tapasztalatok szerint az elmúlt fél évszázadban a költségvetési politikai gyakorlatban bevezetett újítások (átláthatóság erősítése, ellenőrzés célzottságának növelése, középtávú tervezés) önmagában nem bizonyultak elegendőnek ahhoz, hogy csökkenjen a költségvetési hiány, és fenntartható szinten maradjon az államadósság. Ennek felismerése nyomán az utóbbi két évtizedben egyre nagyobb figyelmet kaptak a főbb költségvetési mutatók (pl. adósság, egyenleg, bevételi főösszeg, kiadási főösszeg) alakulását állandó jelleggel, számszakilag korlátozó, ún. költségvetési szabályok. A végső cél jellemzően az államadósság hosszú távon fenntartható pályán tartása.

Nemzetközi szinten a legismertebb szabályrendszer az EU tagországokra előírt, ún. maastrichti szabály, amely a GDP arányában szabja meg a költségvetési hiány és az államadósság maximális szintjét.

A nemzetközi szinten alkalmazott szabályok mellett sok ország használ saját, a nemzetközi követelményeknél szigorúbb szabályokat is. A nemzeti szintű költségvetési szabályok nagy előnye, hogy nem külső kényszeren alapulnak, hanem „belső” elköteleződést jelentenek a megvalósításra. Az is hátránya a nemzetközi szabályoknak, hogy módszertanuk eltér a nemzeti költségvetések elszámolási szabályaitól, ami megnehezíti a tájékozódást, hiszen a nemzeti parlament által megtárgyalt és a költségvetési törvényben kimutatott költségvetési mutató nem vehető össze azzal, amit a nemzetközi szabály korlátoz. A nemzeti szabályok közül az egyik legkorszerűbb a jelenleg hatályos magyar szabályrendszer, mivel nem csak egy végső célt fogalmaz meg az adósságállományra vonatkozóan (annak reálértéke középtávon nem növekedhet), hanem egy olyan mechanizmust is tartalmaz, amely a rövid távú gazdasági ingadozások hatásait kiszűrve képes a végső célt a napi költségvetési döntéshozatal szintjére lefordítani. Ezáltal közvetlenül összekapcsolja a célváltozó, az államadósság alakulását a kormányzat rendelkezésére álló eszközökkel. Eltérően ettől, az EU szabályai az adósság és a deficit egyidejű korlátozását célozzák, a két mutató között azonban nem teljes a konzisztencia.¹

¹ A deficitet eredményszemléletű tranzakciók érintik, az adósságot a pénzforgalmi szemléletű tranzakciók, az átértékelődés és egyéb volumenváltozások alakítják.

Széleskörű szakmai konszenzus² szerint egy korszerű költségvetési szabályrendszernek elengedhetetlen ismérve, hogy

- összekapcsolja az államadósság hosszú távú alakulását a napi szintű költségvetési döntéshozattal, valamint
- kiszűri a rövid távú gazdasági ingadozások hatását a költségvetési folyamatokból.

Ahhoz, hogy a napi szintű döntéshozatali korlátok betartása valóban biztosítani tudja az államadósság hosszú távú fenntarthatóságát, olyan költségvetési elszámolási szabályokra van szükség, amelyek a költségvetési döntésekkel egy időben bemutatják a döntések következményeit az államadósság hosszú távú pályájára. A költségvetés készítés menetében ez a fő költségvetési mutatók (költségvetési egyenleg, bevételi és kiadási főösszeg) meghatározásán keresztül biztosítható. Olyan módon, hogy a költségvetési egyenleg romlása jelezze, ha a döntés következményként hosszú távon várhatóan növekszik az államadósság, és javulása, ha csökken.

Jelen anyag belső ellentmondásokról mentes, egységes szemléletű megoldásokat javasol azokra a rendszeresen előforduló elszámolási kérdésekre, amelyekkel minden költségvetési szabályrendszer gyakorlati alkalmazói szembesülnek. Mivel a költségvetési szabályok feladata, hogy rövid távú keretet biztosítsanak hosszú távon fenntartható költségvetési politika folytatására, ezért az elszámolási szabályok meghatározásának végső célja annak biztosítása, hogy a költségvetési egyenleg alakulása a lehető leghamarabb jelezze, amennyiben a költségvetési folyamatok és döntések az államadósság hosszú távon fenntarthatatlan növekedéséhez vezethetnek.

Mivel az államadósság változását – az árfolyamváltozás mellett – a pénzforgalmi műveletek okozzák, ezért az egyik fő rendező elv a különféle költségvetési műveletek elszámolási időpontját a pénzforgalmi teljesülés szokásos időpontjához igazítani. Elsősorban azokban az esetekben szükséges módosítani a pénzforgalmi elszámolás tényleges, de a szokásostól eltérő időpontját, amennyiben a tiszta pénzforgalmi elszámolás érdemben rontaná a költségvetési egyenleg korai jelző funkcióját. Például módosítani szükséges a tisztán pénzforgalmi elszámolást az állam mögöttes felelőssége mellett működő szervezetek (állami vállalatok, közalapítványok) pénzügyi helyzetének változásakor, amennyiben e szervezetek veszteségét csak későbbi években téríti meg az állam. A korai jelző funkció azt igényli, hogy ezt a veszteséget már a keletkezés időpontjában kimutassuk a költségvetési kiadások között. A közszektor és a magánszektor együttműködési szerződéseiben (PPP) az állam közcélú állóeszközt szerez be, bár annak kifizetését több évtizedre elhalasztja. A lejárt szállítói tartozások nem jelennek meg a költségvetési pénzforgalomban, és ezáltal rövidtávon kedvezőbbnek mutatkozik a fiskális helyzet. Vannak olyan műveletek, amelyeket pénzügyi/finanszírozási tételként szokás elszámolni, holott vélelmezhető, hogy a jövőben részben vagy egészben tényleges kiadást (vagy bevétel-elmaradást) fognak jelenteni. Ilyen lehet az állam, vagy állami pénzügyintézetek által nyújtott kölcsön, vagy hitelgarancia.

² Schick, A.: Postcrisis fiscal rules: Stabilizing public finance while responding to economic aftershocks, OECD Working Party of Senior Budget Officials, Athens, 3-4 June 2010

Amennyiben a kölcsön, ill. garancia egy részéről vagy egészéről már a nyújtás pillanatában látható, hogy nem fog megtérülni, és ez által végül is az államadósság emelkedését fogja okozni, akkor ezt a részt – a korai jelző funkció biztosítása érdekében – már a nyújtás pillanatában költségvetési kiadásként (támogatásként) kell elszámolni. Hasonlóképpen a hosszú távon fenntarthatónál kedvezőbbnek mutatja a pénzügyi helyzetet, ha a pénzforgalom időpontjában elszámolunk egyszeri nagy összegű bevételeket, ahelyett, hogy azt felosztanánk arra az időszakra, amelyhez a bevétel köthető. A felsorolt esetek mindegyike konkrét, gyakorlati problémaként is megjelent a magyar költségvetési politika elmúlt tíz évének történetében, tehát nyilvánvaló, hogy ezek megnyugtató rendezése szükséges bármilyen költségvetési szabályrendszer hitelességének biztosításához.

Megfelelő elszámolási szabályokra nem azért van szükség, mert azok közvetlenül alakítanák az államadósság hosszú távú pályáját. Hosszú távon lényegében mindegy, mely évben számoljuk el a bevételeket és a kiadásokat, az államadósság a pénzforgalmi teljesülés időpontjában változik (a pénzforgalmi teljesítéskor van szükség állampapírok kibocsátására, ami az adósságszint növekedésének közvetlen oka). A korrekciók a korai előrejelzéshez szükségesek, más szóval azért fontosak, mert ha a költségvetési mutatók nem tartalmazzák a jelenbeli döntéseknek a költségvetési mozgásterre gyakorolt hatását, akkor nem mutathatnak valós képet az állam pénzügyi helyzetéről. A végleges döntés meghozatala után már csak a kontroll illúziójáról beszélhetünk akkor is, ha a pénzforgalmi teljesítés még nem történt meg, hiszen a továbbiakban már nem védhető ki az államadósság alakulására gyakorolt hatás. A legnyilvánvalóbb példája ennek a benyújtott, de még ki nem fizetett számlák állományának növekedése, amelyek kifizetés előtt nem látszanak a pénzforgalmi költségvetési kiadások között, a kifizetés idején viszont már nincs valós döntési helyzet, az államadósság meg fog emelkedni. Hasonlóképpen, ha egyes bevételek a szerződésben foglaltak teljesítését megelőzően befolyznak, akkor az így javuló pénzforgalmi mutatók alaptalanul kedvezőbb képet mutatnak az állam pénzügyi helyzetéről, ami viszont indokolatlanul laza költségvetési politikára vezethet.

Az államadósság alakulására vonatkozó bármilyen szabályozásból csak akkor vezethető le a költségvetési egyenlegre vonatkozó döntési szabályrendszer, ha az ún. állományi jellegű adósságadat és az ún. áramlási jellegű egyenlegadat között egyértelmű a kapcsolat az elszámolási szabályok tekintetében is. Jelen javaslat ezt a kérdést is rendezzi.

Jogi háttér

A takarékos állami gazdálkodásról és a költségvetési felelősségről szóló 2008. évi LXXV. törvény (KF tv.) kiegészítette az államháztartásról szóló 1992. évi XXXVIII. törvényt (Áht.) egy új, 8/C paragrafussal, amely kimondja, hogy

„(5) A költségvetési elszámolási szabályok összessége az a módszertan, amely alapján a számviteli adatokból kiindulva meghatározhatók a költségvetési egyenleg és az adósság tételei, valamint a költségvetési egyenleg és az adósság összefüggései.

(6) A költségvetési elszámolási szabályok tartalmára a Költségvetési Tanács és az Állami Számvevőszék elnöke által együttesen jelölt - legfeljebb egyéves megbízással rendelkező, tiszteletdíjra vagy más juttatásra nem jogosult - szakértőkből létrehozott testület tesz szakmai javaslatot.”

Ugyancsak a KF tv. egészítette ki az Áht. 124.§ (2) bekezdését egy új ponttal, amely szerint felhatalmazást kap a Kormány, hogy rendeletben állapítsa meg

„zsg) a költségvetési elszámolási szabályokat a 8/B. § (6) bekezdése szerinti szakértői testület szakmai javaslatával összhangban;”

Jelen dokumentum a szakértői testület ajánlásait foglalja össze.

Az elszámolási szabályok szerepe a költségvetési politikában

Az államháztartási elszámolások sajátosságait a vállalkozások elszámolási rendszerével összehasonlítva mutatjuk be.

A vállalkozások háromféle pénzügyi kimutatást készítenek: állományi adatokat tartalmazó mérleget, áramlási/folyamat adatokat tartalmazó eredmény kimutatást és pénzforgalmi beszámolót. A vagyonszámvetés szembeállítja a vállalkozás eszközeit és forrásait, az eredmény kimutatás azt hivatott mérni, hogy a vállalat tulajdonosai mennyi profitot realizáltak a vállalkozásukból, míg a pénzforgalmi jelentésből a vállalat likviditási helyzetének alakulására, esetleges likviditási problémáinak valószínűségére lehet következtetni. A tényadatok mellett a kimutatásokra vonatkozóan előzetes tervek is szoktak készülni – az éves és középtávú üzleti terv részeként. A vagyonszámvetés és az eredmény-kimutatás eredményszemléletben, azaz a gazdasági érték keletkezésének, átalakulásának, megszűnésének és a tulajdonosváltás időpontjában mutatja ki az állományokat és a folyamatokat. A pénzforgalmi beszámolás a pénzeszközök változásának időpontjában követi nyomon a folyamatokat. A pénzforgalmi számbavétel csak a pénzforgalommal járó tranzakciókat képes kimutatni, az eredményszemléletű számbavétel értéket rendel a pénzforgalommal nem járó tranzakciókhoz is.

Az Állam a legtöbb országban ugyancsak készít állományi adatokat tartalmazó ún. eszköz-forrás mérleget, de ennél lényegesen nagyobb közérdeklődésre szokott számot tartani az áramlási adatokat tartalmazó kimutatás, amelyet – némileg megtévesztő módon – költségvetési mérlegnek szokás nevezni. Habár a kormányzat működése és funkciója a vállalatokétól teljesen eltérő, a kormányzatnak is létezik két tiszta elszámolási rendszere: a pénzforgalmi számbavétel és az eredményszemléletű/költségalapú számbavétel.

A költségvetés tisztán pénzforgalmi egyenlege a Nemzetközi Valutaalap (IMF) 1986-ban elfogadott statisztikai rendszere (GFS'86) szerint azokat a tranzakciókat tartalmazza, amelyek a pénzeszközök (elsősorban betétek) értékével csökkentett államadósság változásával járnak.³ Finanszírozási tranzakcióknak nevezi azokat a tranzakciókat, amelyek nem változtatják a pénzeszközök értékével csökkentett adósság szintjét. Ilyen például az állampapírok kibocsátása és törlesztése, mert ezek az adósság változásával egyidejűleg a betétek növekedésével, ill. csökkenésével járnak. Magyarországon 1995-től kezdve az államháztartási törvény elszámolásainak ez a rendszer képezte az alapját. E definíció szerint a pénzforgalmi egyenleg nemcsak az adóbevételeket vagy beruházási kiadásokat tartalmazza, hanem a privatizációs bevételeket, befektetési kiadásokat, gazdaságpolitikai célú kölcsönnyújtásokat és azok visszatérülését is. A definícióból adódóan ez a pénzforgalmi egyenleg – leszámítva a devizahitelek és betétek átértékelődését – teljes összhangban van a pénzeszközökkel csökkentett államadósság változásával.

A költségvetési prezentáció számviteli információkon alapul, de nem számviteli dokumentum, hanem egyfajta vezetői információs rendszer. Míg a gazdasági társaságok pénzügyi helyzetének alakulását a mérleg szerinti saját tőke és a részvények árfolyamának alakulása hívatott mérni, a definíciószerűen nem profitorientált Állam esetében ilyen mutató számításának nincsen értelme; jellemzően a költségvetési egyenleg és az államadósság tölti be ezt a funkciót. A költségvetés, mint pénzügyi terv nem feleltethető meg sem a vállalati eredmény kimutatásnak, sem a pénzforgalmi jelentésnek, hanem e kettő egyfajta keveréke. Ennek megfelelően nem alkalmas az Állam, mint gazdasági szereplő likviditási helyzetének megítélésére, és természetesen az Állam gazdagodását/szegényedését sem mutatja.

A költségvetési egyenleg meghatározása időről időre és országoként változhat attól függően, hogy milyen mutató tűnik a legalkalmasabbnak megválaszolni azt a tág kérdést, hogy „rendben mennek-e a dolgok az állam pénzügyei körül”. Ennek megfelelően a tisztán pénzforgalmi szemléletű egyenlegtől a magyar szabályozás az elmúlt évtizedben fokozatosan elmozdult, így ma egy módosított mutató jelenik meg a költségvetési törvényekben, amely például – szemben a tisztán pénzforgalmi szemléletű elszámolási rendszerrel – már nem kezeli egyenlegjavító tételként a privatizációs bevételt. Az egyenleget jelenleg is több olyan tétel módosítja (pl. adósság-átvállalás, államkötvények átadása), amelyek nem járnak pénzforgalommal. A Testület koncepcióját nem a jelenleg hatályos módosított pénzforgalmi elszámoláshoz viszonyítja, hanem visszatér az eredeti, tisztán pénzforgalmi egyenleghez. Ez egyrészt szoros kapcsolatban van azzal az államadósság-mutatóval, amelyre a reáladósság-szabályt vonatkoztatni kell, másrészt meghatározza az államháztartás központi alrendszerének nettó finanszírozási igényét, amely az esetleges likviditási problémák közvetlen oka. De ahogy a ma hatályos szabályozás is módosítja a pénzforgalmi egyenleget, úgy a jelen javaslatok is több területen indokolják a pénzforgalmi számbavétel kiegészítését.

³ Elvben tehát az államkötvények átadása is hiányt növelő kiadás lenne, a gyakorlatban azonban csak a pénzeszköz kifizetése érinti a pénzforgalmi egyenleget.

Az elszámolási rendszerek másik végpontja a teljes eredményszemlélet, amely elsősorban a pillanatnyi események/döntések hosszú távú fenntarthatóságra gyakorolt hatásának bemutatására alkalmas, a tartozások és követelések széles körének (például a társadalombiztosítási nyugdíjkötelezettségek) figyelembevételével. A teljes eredményszemlélet a beruházások helyett az értékcsökkenést számolja el kiadásként, és csak olyan erős feltételezések mellett alkalmazható a fiskális politika aktuális hatásának közelítésére, mint a piaci szereplők (vállalatok, háztartások) tökéletes előrelátása illetve a finanszírozási forrásokhoz való szabad hozzáférése. Ezek a feltételek a gyakorlatban nem teljesülnek, ezért feltételezhető, hogy a tiszta eredményszemlélet nem fejezi ki jobban a fiskális politika rövid/középtávú hatását, mint a tiszta pénzforgalmi elszámolás.

Az előző érvelésből az következik, hogy középtávú költségvetési elemzési célból egy pénzforgalmi jellegű költségvetési egyenlegmutató lehet ugyanolyan megfelelő, mint egy eredményszemléletű mutató. Ugyanakkor a pénzforgalmi jellegű mutató alkalmasabb arra, hogy a költségvetés-politikai szabályban összekapcsolható legyen az államadósság változásával.

A pénzforgalmi egyenleg módosításának elvei

A javaslat szerint a tiszta pénzforgalmi egyenleget célszerű több tétellel módosítani. A módosítások azt a célt szolgálják, hogy az adott év pénzforgalmi elszámolását korigáljuk, kiszűrjük azokat a hatásokat, amelyekkel az egyes évek költségvetési egyenlege módosítható pusztán az elszámolási technikák variálásával, az elszámolást visszarendezzük oly módon, hogy a pénzforgalmi elszámolás a „szokásos esetben” előálló egyenleget eredményezze. Ebből az is következik, hogy a korrekciók többsége a költségvetési évek között rendezi át a tételeket, hosszú időszak átlagában - jórészt - megegyezik az eredeti és a korigált egyenleg. Elsősorban olyan korrekciókat javasolunk, amelyek középtávon, több évre kihatóan módosítják a költségvetési egyenleget. Nem foglalkozunk az év végén rendszeresen előforduló áthúzóadásokkal (adók, kamatok, bérek stb.), még akkor sem, ha ezek ütemezése esetenként eltér a megszokott fizetési rendtől.

A korrekciók másik típusa azzal kapcsolatos, hogy az államadósság hosszú távon az állam pénzügyi vagyonának változásától függ, hiszen elvben az állam pénzügyi befektetései csak átmenetileg növelik az államadósságot, a megtérüléskor kapott összeg az államadósság csökkentésére fordítható. Mivel a gyakorlatban az állam szokásosan gazdaságpolitikai célból nyújtott befektetései az üzleti életben megszokottnál kockázatosabbak, ezért ahhoz, hogy időben előre jelezhessük az államadósság hosszú távú pályáját, lényeges ismerni, milyen arányban várható, hogy megtérülnek. Az óvatos előrelátás érdekében célszerű már a nyújtás időpontjában kiadásnak elszámolni a várhatóan nem megtérülő részt. Hasonlóképpen a megalapozott előrelátás érdekében nem javasoljuk, hogy egy összegben jelenjenek meg a költségvetésben olyan egyszeri nagy összegű bevételek, amelyek több év teljesítéséhez köthetők.

A korrekciók eredményeképpen a tisztán pénzforgalmi egyenlegből kiindulva – egy „hídon” keresztül – levezetünk egy olyan számítandó és a költségvetés végrehajtása során kontrollálandó mutatót, amelyben a gazdasági értelemben hasonló tartalmú („egyenértékű”) események pénzforgalomban is hasonló módon és időben jelennek meg a költségvetésben. Egy olyan időben homogén, negyedévente előállítható költségvetési egyenlegmutató alkalmazását javasoljuk, amely azt mutatja, hogy milyen pénzforgalmi bevételek és kiadások jelentkeznének, ha következetesen a szokásos pénzforgalmi rend érvényesül, ha a pénzügyi befektetések meg nem térülő részét támogatásként vesszük figyelembe, valamint nem számolunk el egy összegben egyszeri nagy összegű bevételeket.

A Testület véleménye szerint az alábbi négy feltétel teljesülése szükséges ahhoz, hogy a pénzforgalmi elszámolás megfelelő információt nyújtson a költségvetési helyzetről:

1. A közfeladatok ellátásának teljes kiadása folyamatosan megjelenik az elszámolások között. Amíg az államháztartás részét képező közszolgáltató szervezetek esetében ezt a követelményt az éves költségvetési finanszírozás biztosítja, addig az állami vállalatok, közalapítványok esetében ez csak akkor teljesül, ha a költségvetési támogatás a működés veszteségét folyamatosan és teljes körűen fedezi.

2. A pénzforgalom kizárólag olyan egyszeri kiadásokat és bevételeket mutat ki, amelyek reáleszközök felhalmozásával kapcsolatosak. Ez egyrészt azt jelenti, hogy minden kormányzati döntésű beruházás a megvalósítás időpontjában megjelenik a kiadások között, másrészt azt, hogy nem fordulnak elő sem a felhalmozáshoz nem kapcsolódó egyszeri, nagy összegű bevételek, sem az állami vállalatok elmaradt támogatását utólag fedező tőketranszferek.

3. „Szokásos esetben” a pénzforgalom olyan folyó kiadásokat és bevételeket tartalmaz, amelyek ütemezése rendszeres és kiszámítható, egybeesnek a megszokott fizetési határidőkkel, és a szállítóknak az üzleti életben elfogadott esedékességnek megfelelő időben fizetnek.

4. Ha az állam, vagy az állam nevében egy állami tulajdonú pénzügyi intézet pénzügyi közvetítői tevékenységet végez, garanciát nyújt, annak minden költsége, beleértve a kockázatvállalást céltartalék-képzés formájában, azonnal megjelenik a költségvetési kiadások között, és nem csak akkor, amikor a fizetésre sor kerül.

Amennyiben az előbb felsorolt feltevések nem teljesülnek, akkor a pénzforgalmi elszámolás nem nyújt megfelelő információt a fiskális politikáról. Rontják a költségvetés átláthatóságát:

1. az állami vállalatok felhalmozott veszteségét térítő tőketranszferek, mivel egyszeri kiadásként jelenítik meg egy hosszabb, korábbi időszak kisebb összegű, folyamatos veszteségeit (elmaradt folyó vagy beruházási támogatásait);

2. az állami döntésű PPP-beruházások, mivel nem a beruházás időszakában jelennek meg a kiadások között;

3. a késedelmes kifizetések a szállítóknak, mivel csak a tényleges teljesítést követő időszak költségvetési kimutatásaiban jelennek meg;

4. a felhalmozáshoz nem köthető egyszeri nagy összegű bevételek (koncessziók értékesítése, szén-dioxid kvóta, magányugdíj-pénztári visszalépők átutalása), mivel egyszeri bevételként jelenítik meg egy hosszabb időszak kisebb összegű, folyamatos bevételeit;
5. a hitelezéshez nyújtott garanciák, mivel a költségvetésben kiadás nem a kockázatvállalás idején, hanem csak utólag, a tényleges beváltás idején jelenik meg;

A Testület által javasolt egyenlegmutató szemléletében közel áll azokhoz a módosított pénzforgalmi mutatókhoz, amit az Egyesült Államok esetében a CBO, valamint Új-Zéland és Magyarország esetében a jegybankok alkalmaznak. Hasonlít az Egyesült Királyság törvényi elszámolására is abból a szempontból, hogy az államháztartás helyett az állami vállalatokat magában foglaló közszektor kategóriájára vonatkozik. Ilyen jellegű mutatót elemzési célból Olaszország és Portugália is készített, oly módon, hogy az állami vállalatok folyó bevételeinek és kiadásainak különbségét imputált költségvetési tételként vette figyelembe. Az IMF is számos ország esetében publikál hasonló, kiegészített egyenlegmutatót.

A költségvetési egyenleget érintően a Testület 6 módszertani kérdésben fogalmazott meg a költségvetési elszámolási szabályainak változtatására vonatkozó javaslatokat.

1. A közszektor egyenlegének elszámolása a költségvetésben

Javasoljuk a költségvetési elszámolást kiterjeszteni a többségi állami tulajdonú gazdasági társaságokra és az államháztartás központi alrendszerének intézményei által alapított nonprofit szervezetekre oly módon, hogy azok nettó finanszírozási igénye (kiadásainak és bevételeinek egyenlege) jelenjen meg - előjeltől függően - a költségvetési bevételek és kiadások között. A vegyes tulajdonú szervezetek esetén a finanszírozási igénybe az állami tulajdonarányra eső rész tartozik.

Javaslatunk szerint a többségi állami tulajdonban lévő gazdasági társaságok és közalapítványok pénzügyi helyzete olyan módon kell, hogy érintse a költségvetési egyenleget, mintha azok költségvetési intézmények lennének.

2. A közszektor és a magánszektor együttműködési szerződésai (PPP)

A PPP-szerződések keretében megépített ingatlan vagy beszerzett gép értékét a beruházás időszaka alatt egyenletesen elosztva költségvetési kiadásként javasoljuk elszámolni. A működés megkezdése után ugyanezt a tőkeösszeget egyenletesen elosztva nem kiadásként, hanem egyenleget nem érintő törlesztésként (finanszírozási tételnek) javasoljuk elszámolni.

3. Lejárt szállítói tartozások

A lejárt szállítói tartozások állománynövekedését negyedévente kiadásként javasoljuk elszámolni. A kiadással szemben egyenleget nem érintő hitelfelvételt (a szállító hitelnyújtását) javasolunk elszámolni. A tartozásállomány csökkenését (a lejárt számlák

kifizetését) a korábban elszámolt hitelfelvétel törlesztéseként, egyenleget nem érintő finanszírozásként javasoljuk kezelni.

4. Egyszeri nagy összegű bevételek

Javasoljuk, hogy a költségvetési bevételek adott évi főösszegének 1 ezrelékét meghaladó egyszeri bevételeket nem egy összegben, hanem arra az időtartamra felosztva számoljuk el, amely időszakhoz a bevétel köthető. A szabály nem vonatkozik az állóeszközök értékesítéséből származó bevételekre. Az elmúlt évek gyakorlatából három bevételtípus nevesíthető: a koncessziók, a szén-dioxid kvóták értékesítése, a magán-nyugdíjpénztárból visszalépők átutalt tőkéje. Az ebből származó egyszeri bevételt arra a hosszabb időszakra elosztva javasoljuk elszámolni, amely alatt a bevétel gazdasági értelemben keletkezett.

5. Részesedések vétele és eladása

A javaslat szerint részesedések, részvények a közszektoron kívüli féltől való vásárlása esetén kizárólag a piaci érték feletti részt kell költségvetési kiadásnak elszámolni. Részesedések a közszektoron kívülre való értékesítéséből (privatizációból származó bevétel nem bevétel a költségvetésben, mert feltételezhető, hogy a tranzakció piaci áron történik.

6. Állami kezességek/garanciák és kölcsönök

Javaslatunk szerint az állam által nyújtott kölcsönök, garanciák és kezességek csak abban az esetben nem jelentenek költségvetési kiadást a nyújtás idején, ha arra a költségvetésben a kiadások között elszámolták a független szakértő által becsült kockázati tartalékot. (Az 1. pont értelmében nem a hitelnyújtás időpontjában számoljuk el költségvetési kiadásnak a központi közszektoron belül nyújtott kölcsönt, garanciát és kezességet, hanem akkor, amikor a felvett hitelt elköltik.)

A Testület azt javasolja, hogy a KF. tv.-ben megadott adósságszabályban az előző hat pont alapján módosított pénzforgalmi egyenleg szerepeljen. Összhangban ezzel a szabály alkalmazásakor az egyenleget érintő módosítások összesített hatásával, eredőjével az államadósság korrigálandó.

A KF. tv.-ben megadott szabály a központi költségvetés adósságára vonatkozik. Amennyiben kiterjesszük az államadósság fogalmát az államháztartás egészére, akkor hasonló szabályt a helyi önkormányzatokra is érvényesíteni kell.

A költségvetési egyenleg elszámolási szabályaira vonatkozó részletes javaslatok

A részletes javaslatok a jelenleg hatályos Áht-hoz viszonyítva mutatják be a bevételek és kiadások elszámolási szabályainak módosítását.

1. A többségi állami tulajdonú társaságok és a központi közszektorba tartozó közalapítványok finanszírozási igénye

Jelenleg az állami tulajdonú gazdasági társaságok és közalapítványok költségvetési finanszírozását (veszteségtérítését, beruházási támogatását) és az osztaléklevonást a pénzforgalmi teljesítés, illetve a gazdálkodó által felvett hitel átvállalásának időpontjában számolja el a költségvetés. Az összeg évről-évre igen hektikusan változik. A javaslat azt célozza, hogy az állami tulajdonú gazdasági társaságokkal, közalapítványokkal kapcsolatos költségvetési tranzakciók akkor jelenjenek meg a költségvetésben, amikor a bevétel, vagy a kiadás a társaságnál pénzforgalomban felmerül. Ennek következtében a közszektor egészére egységesen abban az időpontban számoljuk el a működési és felhalmozási bevételeket és kiadásokat, amikor azok az intézményeknél, gazdasági társaságoknál, közalapítványoknál pénzforgalomban végbemennek. Az államháztartási körön belül a bevételek és kiadások elszámolása bruttó módon történik, az államháztartási körön kívül nettó módon, negyedévente az egyes gazdálkodó szervezetek bevételeinek és kiadásainak egyenlegét számoljuk el előjeltől függően költségvetési bevételként vagy kiadásként. A bevételek és kiadások egyenlegét a számviteli mérlegből, a hitelviszonyt megtestesítő pénzügyi instrumentumok állományának változásából javasoljuk meghatározni úgy, hogy az instrumentumok eszközoldali állományváltozásából kivonjuk a forrásoldalon szereplő instrumentumok állományának változását.

A költségvetési elszámolások kiterjesztéséhez egyértelműen meg kell határozni a szervezetek azon körét, amelyekre a szabályozás kiterjedjen. A javaslat ezen szervezetek/jogi személyek együttesét nevezi központi közszektornak. A központi közszektorba tartoznak a költségvetési intézmények, azok a gazdasági társaságok, amelyek szavazati jogot biztosító részvényeinek több mint 50%-a az állam vagy egy központi költségvetési intézmény tulajdonában van, a közvetett tulajdonlást is beleszámítva. Ide tartozik minden olyan egyéb, nonprofit gazdálkodási formában működő szervezet is, amelyet az állam vagy egy központi költségvetési intézmény alapított. A többségi tulajdonlás elégséges, de nem szükséges feltétele az irányítási jogok gyakorlásának.

Közpénz e definíció szerint minden központi közszektorba tartozó szervezetek/jogi személyek által kezelt pénzügyi eszköz./instrumentum. A javaslat azt célozza, hogy költségvetési egyenlegre hatással legyen minden, közpénzt érintő pénzforgalom.

Javaslat a törvényi szabályozásra

E törvény alkalmazásában új fogalmak:

a) Központi közszektorba tartozó társaság: az államháztartás központi alrendszerébe tartozó jogi személy közvetlen vagy közvetett többségi tulajdonában lévő gazdasági társaság, beleértve a nonprofit társaságokat is

b) Központi közszektorba tartozó egyéb, nonprofit szervezet: az Országgyűlés, a Kormány vagy egy központi költségvetési intézmény által létrehozott nonprofit gazdálkodási formában működő szervezet

c) Közpénz: a közszektorba tartozó szervezetek által kezelt pénzeszköz

d) Hitelviszonyt megtestesítő instrumentum: a számviteli törvény szerint hitelviszonyt megtestesítő pénzügyi instrumentumnak minősülő pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség.

e) Hitelviszonyt megtestesítő nettó eszközállomány: a hitelviszonyt megtestesítő pénzügyi instrumentumok eszköz-oldali összege csökkentve a forrás oldali összegükkel és kiegészítve az alábbi korrekciókkal:

- A központi közszektoron kívüli társaságnak nyújtott hitel csak akkor nem rontja a hitelnyújtó költségvetési pozícióját (a hitel összege beleszámít a *hitelviszonyt megtestesítő nettó eszközállományába*), ha ezen hitel kapcsán megképezte és független szakértővel hitelesíttette a szükséges céltartalékot.

- A szállítói tartozások – a központi költségvetéssel analóg módon – csak lejárat/esedékesség után tekintendők hitelviszonyt megtestesítő instrumentumnak

f) Költségvetési pozíció: a hitelviszonyt megtestesítő nettó eszközállomány teljes (közvetlen és közvetett) állami tulajdoni hányadra jutó része

- Nem kell kiadásként, ill. bevételként elszámolni az államháztartás központi alrendszerének bármely szereplője által a központi közszektorba tartozó társaságoknak nyújtott tulajdonosi hitelt, ill. annak törlesztését.
- Abban az esetben, ha többségi, de nem 100%-os állami tulajdonú társaságoknak az államháztartás központi alrendszerének bármely szereplője hitelt nyújt, akkor a hitelt és a törlesztést két részre bontva kell kezelni:

- A hitelnek a közvetlen és közvetett állami tulajdon arányára eső részét, illetve annak törlesztését nem kell kiadásként, illetve bevételként elszámolni.
- A hitel és a törlesztés fennmaradó részét az államháztartáson kívüli szereplőknek történő hitelnyújtással megegyező módon kell elszámolni (ld. hitelekről, kölcsönökről és garanciákról szóló fejezet).
- A központi közszektorba tartozó társaságok, valamint a közalapítványok költségvetési pozícióváltozását el kell számolni a költségvetésben; a növekedést bevételként, a csökkenést kiadásként kell elszámolni.
- Az elszámolást negyedévente, a negyedév utolsó napjára vonatkozóan kell végrehajtani.
- Amennyiben privatizáció, felszámolás stb. nyomán egy társaság kikerül a közszektorból, akkor a tranzakció negyedévében pénzforgalomban megvalósult pozíció szerint kell a kivezetést elszámolni. Tehát ellentételezendő a korábbi időszakok kiadását, bevételt jelent a költségvetési pozíció elszámolt, de pénzügyileg még nem rendezett romlása és - az elszámolt bevételt ellentételezendő - kiadást jelent annak javulása.
- Amennyiben az állam a részvények vásárlása nyomán többségi tulajdonosa lesz egy gazdasági társaságnak, akkor a vásárlás időpontjában fennálló eszközállományhoz viszonyított változást kell a továbbiakban a költségvetésben elszámolni.
- Az elszámolást társaságonként és nonprofit szervezetenként kell végrehajtani.

Indoklás

Az állampolgárok és a befektetők figyelme (részben a korábbi évek tapasztalatai alapján) nem korlátozódik a szűk, mai törvényi értelemben vett államháztartás pénzforgalmára, hanem kiterjed a szélesebb értelemben vett – állami vállalatokat, közalapítványokat is magába foglaló – közszektorra (public sector). Amellett, hogy az állam bizonyos feladatait állami tulajdonú társaságokon keresztül látja el, ún. kvázifiskális tevékenységet is végez általuk, például amikor szabályozza az árat, amely mellett a társaságok értékesíthetik szolgáltatásaikat. Ilyen esetekben a társaságok eredménye az állam döntéseit tükrözi. Például a Magyar Villamos Művek (MVM) eredménye jelentős részben az állam által meghatározott áramáraktól függ – az MVM veszteséges lesz, hogyha az állam mesterségesen alacsony áramárakon keresztül támogatja az áramfogyasztókat. Kívánatos, hogy az ilyen kvázifiskális tevékenység eredménye ugyanúgy megjelenjék a költségvetésben, mintha az állam közvetlenül adna támogatást az érintett fogyasztói csoportoknak. Ideális esetben ez megvalósul azáltal, hogy az állam támogatás formájában évente átadja a társaságoknak az általa megrendelt, a magángazdasági szereplőknek kedvezményes áron nyújtott

szolgáltatások ellenértékének a fogyasztói árral le nem fedett részét. A gyakorlatban azonban ez nem mindig valósul meg. Sokszor a vállalatok a hatósági árak miatt képződött, meg nem térített veszteségüket addig halmozzák, amíg a saját tőkéjük olyan alacsony szintre nem kerül, hogy az állam – ezúttal már nem mint megrendelő, hanem mint tulajdonos – kénytelen tőkeemelést végrehajtani a társaságban. Ez azonban azt jelenti, hogy a többségi állami tulajdonú társaságokon keresztül végrehajtott kvázifiskális tevékenység eredménye nem akkor jelenik meg a költségvetésben, amikor az valójában megtörténik, hanem csak évekkel később, amikor a tőkeemelést végrehajtják.

Ezt a problémát próbálta meg kezelni az az Áht-ban korábban szereplő szabály, olyan módon, hogy előírta a többségi állami tulajdonú társaságok számviteli eredményének elszámolását a költségvetésben – az adatszerezéssel kapcsolatos technikai okok miatt – egy év csúszással, a mérlegkészítés évében. Ezzel voltaképpen beemelte ezeket a társaságokat a költségvetés által lefedett körbe, amivel természetesen az van összhangban, hogyha a körön belül, azaz a központi költségvetés és a többségi állami tulajdonú társaságok között megvalósuló, eredményt nem érintő tranzakciók (pl. tőkeemelés vagy –kivonás, illetve osztalékfelvonás) nem érintik a költségvetési egyenleget sem. Ily módon a társaságokon keresztül megvalósított fiskális tevékenység eredménye – a beruházások kivételével - nemcsak akkor jelenik meg viszonylag rövid időn (egy éven) belül a költségvetési egyenlegben, hogyha azt a társaság támogatás formájában megkapja, hanem akkor is, hogyha nem, mégpedig a társaság eredményének elszámolásán keresztül.

Jelen javaslat alapvetően ugyanezt a célt kívánja elérni, csak némileg eltérő elszámolási technikával. Az eltérések a következők.

1. Az eredményszemléletű társasági eredmény helyett egy, a pénzforgalmi szemléletű költségvetéssel összhangban lévő, pénzforgalmi kategóriát, a *hitelviszonyt megtestesítő nettó eszközállomány-változást* választottuk az elszámolás alapjául. Ez a folyó pénzforgalmi kiadások és bevételek egyenlege mellett - az államháztartási körhöz hasonlóan - a közszektorba tartozó vállalati beruházások hatását is tükrözi, az értékcsökkenést pedig nem tartalmazza.

2. Mivel ez a mutató, szemben a társasági eredménnyel, tükrözi a tulajdonosi tőkeemelést, illetve –kivonást, valamint az osztalékfelvonást is (hiszen ezek mind befolyásolják a társaság eszközállományának nagyságát), ezért ezzel párhuzamosan ezeket a műveleteket kiadásként, illetve bevételként el kell számolni a költségvetésben, éppen úgy, mint ahogyan a támogatásokat. Például hogyha az állam – akár támogatás, akár tőkeemelés formájában – pénzt ad egy 100%-os állami tulajdonú társaságnak, akkor annak két, egymással éppen ellentétes hatása van: állami kiadásként megjelenik a támogatásnyújtás, és ezzel párhuzamosan ugyanennyivel megemelkedik a társaság *hitelviszonyt megtestesítő nettó eszközállománya*, amit szintén el kell számolni a költségvetésben. Ily módon a művelet mindaddig egyenleg semleges, amíg a cég ténylegesen el nem költi a kapott összeget, ami nyilvánvalóan a *hitelviszonyt megtestesítő nettó eszközállomány* csökkenésével jár együtt – legyen szó akár támogatásról, akár tőkéről. Ezzel analóg módon az osztalékfizetés éppen

akkora közvetlen bevételt jelent az államnak, mint amekkora mértékű kiadást okoz a *hitelviszonyt megtestesítő nettó eszközállomány-változás* elszámolásán keresztül.

A költségvetés és a gazdálkodó szervezet közötti pénzáadás a költségvetési konszolidáció során egymást ellentételezik. Így a konszolidált elszámolásban bevétel és kiadás csak akkor keletkezik, amikor a gazdasági társaság bevételt realizál, vagy kiadást teljesít.

Mindezek az észrevételek a nem 100%-os állami tulajdonú társaságokra is igazak a támogatásnyújtás és az osztalékfelvonás esetében. Ezzel szemben a tulajdoni részesedést megváltató tranzakciónál ez az egyenleg semlegesség nem áll fenn: hogyha nem a tulajdoni arányoknak megfelelően, összehangolt módon történik jegyzett tőkeemelés (vagy jegyzett tőke kivonás) egy nem 100%-os állami tulajdonú társaságban, akkor annak lesz nettó hatása a költségvetési egyenlegre. Ennek voltaképpen az az oka, hogy a *hitelviszonyt megtestesítő nettó eszközállománynak* – nevének megfelelően – nem képezik részét a tulajdonviszonyt megtestesítő eszközök, ezért a két eszközcsoport közötti átcsoportosítás nem semleges a költségvetési egyenlegben elszámolt értékre nézve. Amennyiben az állam tulajdonosi arányát meghaladó mértékben emel tőkeét, akkor a többlet valójában támogatást jelent.

3. A hitelnyújtásokkal kapcsolatban a javasolt elszámolási szabály illeszkedik egyrészt a fent megfogalmazottakhoz, másrészt az államháztartáson kívüli szereplőknek történő hitelnyújtással kapcsolatban javasolt elszámolási szabályokkal. A 100%-os állami tulajdonú társaságok esetében egyáltalán nem kell kiadásként, illetve bevételként lekönyvelni a közszektor valamely szereplője által nyújtott hitelt. A szóban forgó társaság hitelviszonyt megtestesítő nettó eszközállománya ugyanis nem változik annak hatására, hogy hitelt vesz fel (amelyet valamilyen betétben tart addig, amíg el nem költi), tehát ahhoz, hogy a tranzakció egésze a teljes költségvetési egyenleget ne érintse, a központonál sem szabad a hitelnyújtást kiadásként elszámolni.

A nem 100%-os állami tulajdonúaknál pedig a hitel – és a kapcsolódó törlesztések – megbontását javasoljuk: a teljes (közvetlen és közvetett) állami tulajdonra eső részt nem kell elszámolni költségvetési tételként, a fennmaradó részt pedig úgy kell kezelni, mintha az állam egy az államháztartási körön teljes egészében kívül álló társaságnak nyújtaná azt. Így a költségvetési egyenleg akkor romlik, amikor a vállalat ténylegesen elkölti a kapott forrásait, nem pedig akkor, amikor az államtól megkapja azokat – éppen úgy, mint a költségvetési szervek esetében.

A fent elmondottakat a központi alrendszerbe tartozó nonprofit szervezetekre vonatkozóan is érvényesnek tekintjük.

E törvény alkalmazásakor nem tekintjük a közszektor részének a Magyar Nemzeti Bankot.

2. A közszektor és a magánszektor együttműködési szerződésai (PPP)

Az elmúlt évek pénzforgalmi egyenlegét erősen torzította az a körülmény, hogy a kormányzat a beruházások egy részét magánpartnerrel kötött hosszú távú üzemeltetési szerződések keretében valósította meg. A beruházási kiadások a szerződés időtartamára elosztva jelennek meg a költségvetési kiadások között. A javaslat megerősíti és pontosítja az Áht 2010 óta érvényes szabályozását, amely szerint minden, magánpartnerrel legalább 5 éves időtartamra szóló szerződés keretében létrehozott állóeszközt a beruházás időszakára egyenletesen elosztva kormányzati beruházásként kell a költségvetésben elszámolni. Ezzel együtt a rendelkezésre állási díjat, mint költségvetési kiadást csökkenteni kell a beruházási összeg időarányos részével.

Javaslat a törvényi szabályozásra

- A PPP-beruházások beruházási értékét nem az aktiváláskor, hanem a szerződéskötés és az aktiválás közötti időszakban, havonta egyenlő részletekben kell elszámolni.
- Nem kell az aktiválástól számított futamidő alatt évenként időarányos részletekben bevételként elszámolni a beruházási értéket.
- Az évente fizetendő rendelkezésre állási díjakat meg kell megbontani két részre: tőketörlesztés és folyó költség. Az időben egyenletesnek feltételezett tőketörlesztés részt – a hagyományos fejezeti elszámolástól elkülönítetten kezelve -- nem kell költségvetési kiadásként elszámolni.
- Hogyha a PPP-szerződés utólag módosul (pl. átadás elhalasztása, vagy a vártnál magasabb beruházási költségek miatt a rendelkezésre állási díjak megemelése), akkor az elszámolandó összeget is újra kell számolni; a korábbi időszakok elszámolásainak utólagos megváltoztatása nélkül a megváltozott beruházási érték fennmaradó részét egyenletesen szét kell teríteni a beruházás még hátralévő – esetleg hosszított – futamidejére.
- Amennyiben a létrehozott ingatlannak csak egy részét használja a közszektoron kívüli partner a közszektorba tartozó fél által meghatározott szolgáltatás nyújtására, akkor a szerződésben meg kell határozni a teljes beruházás szóban forgó részének értékét és erre kell a fenti elszámolási szabályokat alkalmazni.
- Amennyiben a közszektorba tartozó szervezet gazdasági társaság és a közszektoron kívüli szervezettel kötött szerződés a számviteli törvény szerint pénzügyi lízingnek minősül, akkor az összeg a szervezet finanszírozási igényében már figyelembe van véve. Amennyiben a szerződés nem minősül

pénzügyi lízingnek, akkor a közszektorba tartozó társaság költségvetésben elszámolandó költségvetési pozícióváltozása korrigálendő a megfelelő összegekkel, tehát a hitelállomány növekménye a beruházási szakaszban megnövelendő, a szolgáltatási szakaszban viszont csökkentendő a tőkeérték időarányos részével.

Indoklás

A PPP-beruházások lényege, hogy az Állam (vagy egy költségvetési szerv, többségi tulajdonú állami vállalat, önkormányzat stb.) ugyanazzal a gazdasági szereplővel szerződést köt szolgáltatás nyújtására, és egyúttal a szolgáltatáshoz szükséges tárgyi eszköz beruházásának megvalósítására. Mindez két fontos előnnyel jár. Az egyik, hogy a magánpartner már az eszköz előállításakor tudja, hogy annak üzemeltetési költségeit neki kell majd viselnie, ezért érdekében áll jó minőségű eszközt előállítani. A másik, hogy az így létrehozott eszközök nem válnak idővel használhatatlanná, mivel a szerződéskötés keretében a magánvállalkozó kötelezettséget vállal a karbantartásra, szemben az állami beruházás keretében elkészülő eszközökkel, ahol az állam sokszor túl sokáig halogatja a karbantartást, hiszen az új beruházásokkal látványosabb sikereket lehet elérni, mint a felújításokkal. Mindemellett természetesen a PPP-nek vannak hátrányai is, pl. hosszabb időre szóló elkötelezettséget jelent az állam számára, a magánpartner csak drágábban jut hitelhez, amit a rendelkezésre állási díjban meg kell fizetnie az államnak stb. Ezeket a szempontokat mind mérlegelni kell az államnak akkor, amikor dönt a PPP és a hagyományos állami beruházási forma között.

Sok esetben a kormányok – nemcsak Magyarországon, hanem a világ sok más országában is – nem ezt teszik, hanem egy egészen más szempontra figyelnek. A PPP és a hagyományos beruházás között ugyanis még egy fontos különbség van: míg az állami beruházás esetében természetesen a teljes beruházási értéket ki kell fizetnie az államnak, addig a PPP esetében az államnak csak sok évre szétterítve – a szolgáltatási díjat, a beruházási költség megtérítését (amortizációt) és a profitot is magába foglaló – rendelkezésre állási díjban kell megfizetnie a magánpartner beruházási költségeit. Elkerülendő, hogy pusztán a költségvetési egyenleg pillanatnyi szépítése miatt szülessenek PPP-szerződések, a hatályos Áht-ban szereplő, PPP-beruházásokra vonatkozó elszámolási szabályok alapvető célja, hogy a PPP költségvetési egyenlegre gyakorolt hatása megegyezzen azzal, mintha ugyanazt az eszközt állami beruházás keretében hajtánák végre. Mindezek alapján az elszámolás ma úgy történik, hogy a PPP-szerződés keretében létrejövő eszköz beruházási értékét az állam az aktiválás évében kiadásként elszámolja (hiszen egy beruházáskor is a beruházási szakaszban kell kifizetni az eszközt), majd a szolgáltatási szakaszban, amikor az állam a rendelkezésre állási díjakban ténylegesen kifizeti a beruházást a magánpartnernek, ezt a szabály minden évben ellentételezi egy ún. imputált bevétellel, hiszen nem szeretnénk a beruházási értéket kétszer szerepeltetni a költségvetési egyenlegben.

A beruházási értéknek a szerződéskötés és az aktiválás közötti időszakra való szétterítését két okból javasoljuk. Egyrészt azért, mert így a PPP-k költségvetési hatása még inkább közelít majd a hagyományos beruházásokéhoz, hiszen egy beruházás során sem az aktiváláskor, hanem a teljes beruházási időszak alatt elosztva jelentkeznek a kiadások. Másrészt ez a megoldás azt is biztosítja, hogy a PPP-beruházás költségvetési hatásának egy része már közvetlenül a döntés után jelentkezik, nem csak néhány év múlva.

A beruházás értékét a jelenlegi szabály szerint az aktiválástól kezdve a teljes futamidőre egyenletesen szétosztva, bevételként kell elszámolni. Ettől eltérően javaslatunk szerint a tényleges rendelkezésre állási díjakat kell megbontani, és az elszámolást nem bruttó módon, azaz bevételt és kiadást is könyvelve kell végrehajtani, hanem a rendelkezésre állási díjat, mint kiadási tételt kell csökkenteni a tőketörlesztés mértékével. Ily módon elkerülhetjük a bevételi és a kiadási főösszeg tartalom nélküli megnövelését, hiszen itt valójában nem egy többletbevételről van szó, hanem csak arról, hogy nem akarunk valamit még egyszer kiadásként megjeleníteni, amit egyszer már elkönyveltünk, és ami közgazdasági tartalmát tekintve finanszírozási művelet. További érv a változtatás mellett, hogy így az elszámolt tételek jobban fognak igazodni a tényleges pénzforgalomhoz, például ha türelmi idő is szerepel a szerződésben, azaz nem rögtön az aktiválás után, hanem csak később kell elkezdni fizetni a rendelkezésre állási díjat, akkor sem lesznek olyan évek, amikor csupán bevételt mutatunk ki egy PPP-ből, hanem csupán a későbbi évek ténylegesen is jelentkező kiadásai lesznek alacsonyabbak.

Amennyiben a központi közszektorba tartozó gazdasági társaság vagy közalapítvány a PPP szerződés egyik szereplője, akkor a pénzforgalmi adatait korrigálni kell az előzőekben megadott szabályok alapján.

Amennyiben a rendelkezésre állási időszak alatt a magánpartner az eszközön felújítást végez, akkor feltételezhető, hogy ennek forrása a folyó kiadások között elszámolt értékcsökkenés.

Az ingatlan fizikailag (nem időben) megosztott felhasználásának esetében nem pusztán a költségvetési elszámolás, hanem a pénzért értéket elv érvényesülésének ellenőrzése szempontjából is szükséges a beruházott részérték meghatározása.

3. A lejárt szállítói tartozások elszámolása

A költségvetési intézmények lejárt szállítói tartozásai valójában anélkül növelik az állam adósságát, hogy annak keletkezése a kiadások között megjelenne. A javaslat ezt az ellentmondást kívánja feloldani. Amennyiben a lejárt szállítóállomány növekedését elszámoljuk költségvetési kiadásnak és ezzel párhuzamosan hitelfelvételnek, akkor a számlák kifizetésekor annak csökkenése a költségvetési egyenleget nem érintő finanszírozási tétel. A költségvetési intézményekre alkalmazandó elszámolási módszer összhangban van a

közszektorba tartozó gazdasági társaságokra és közalapítványokra javasolt elszámolással. Ezek esetén a lejárt szállítóállomány hitelviszonyon alapuló pénzügyi instrumentum, melynek növekedése kiadást jelent.

Javaslat a törvényi szabályozásra

- A Magyar Állam és a központi költségvetési szervek lejárt szállítói tartozásai állományának növekedését kiadásként el kell kimutatni a költségvetési egyenlegben.
- A kiadással szemben hitelfelvételt kell kimutatni.
- A Magyar Állam és a központi költségvetési szervek lejárt szállítói tartozásai állományának csökkenése finanszírozási célú pénzügyi művelet (hiteltörlesztés).
- Az elszámolást bruttó módon, havonta, a hónap utolsó napjára vonatkozóan kell végrehajtani.
- A központi költségvetési szervek rendszeresen szolgáltatnak adatot a Kincstárnak lejárt szállítói tartozásaik állományáról, így az elszámoláshoz szükséges adatok már ma is rendelkezésre állnak.

Természetesen a lejárt szállítói tartozásokat a költségvetésben tervezni nem kell, mivel nyilvánvaló, hogy ez csak rendkívüli esetben fordulhat elő.

Indoklás

Javasoljuk a lejárt szállítói tartozások állománynövekedését kiadásként elszámolni, mert azok voltaképpen ugyanolyan költségvetési finanszírozási formát jelentenek, mint bármely hitelviszonyon alapuló finanszírozási művelet. A lejárt számlák ki nem egyenlítésével az állam, illetve intézményei ugyanis arra kényszerítik beszállítóikat, hogy azok hitelt nyújtsanak nekik. Ugyanilyen kényszerhitelezés történik abban az esetben is, amikor az állam visszatartja az adó-visszatérítések kifizetését, vagy esetleg késedelembe esik a közsféra dolgozóinak bérkifizetésével. Bár felmerülhetne ezért más, ehhez hasonló, lejárt fizetési kötelezettség kiadásként történő elszámolása is jelen javaslat csak a szállítói tartozások elszámolását érinti mivel a tapasztalatok szerint ez az, ami a magyar költségvetésben jelentős tétel lehet.

Amennyiben a lejárt állomány növekedését a kiadások között kimutatjuk, ez a költségvetési egyenlegre kifejtett hatásában egyenértékű azzal, mintha a tartozást hitelből kifizették volna. Amikor a tartozást pénzforgalmilag rendezik, és ezért csökken a tartozásállomány, akkor a pénzforgalmi kiadás nem költségvetési kiadásként, hanem finanszírozási tételként számolandó el (hiszen a költségvetési kiadást már az állomány növekedésekének idején elszámoltuk).

4. Az egyszeri, nagy összegű bevételek elszámolása

A javaslat azt célozza, hogy ne lehessen a költségvetési egyenlegben átmeneti javulást kimutatni olyan egyszeri, nagy összegű bevételek elszámolásával, amelyek valójában több év gazdasági teljesítményéhez tartoznak, és így nem várható, hogy a jövőben rendszeressé válnak. Az egyszeri nagy összegű bevételek közül egyedül az állóeszközök értékesítéséből származó bevétel tekinthető szokásosnak. Ez az összeg kapcsolódik a költségvetés felhalmozási kiadásaihoz, abból levonva állapítható meg a nettó beruházási kiadás. Az állóeszköz értékesítés nélkül vett egyszeri nagy összegű bevételeket a vonatkozó időszakra felosztva javasoljuk elszámolni. Nagy összegűnek tekintjük a költségvetés bevételi főösszegének 1 ezrelékét meghaladó tételeket. E küszöbérték alapján a szabályozásban három tételt javasolunk nevesíteni, a lista a továbbiakban automatikusan egészíthető ki. Amennyiben jelentős összegűek, akkor hasonló módon kell elszámolni a központi közszektorba tartozó gazdasági társaságok és közalapítványok egyszeri bevételeit is.

Jelenleg a koncessziókat, a széndioxid kvóta értékesítését és a magán-nyugdíjpénztári rendszerből visszalépők felhalmozott pénzügyi vagyonát azonosítjuk olyan bevételtypusnak, amelyre a szabályt alkalmazni javasoljuk.

Javaslat a törvényi szabályozásra

- Amennyiben a tétel a költségvetés bevételi főösszegének 1 ezrelékét meghaladja, ki kell venni a pénzforgalmi bevételek közül
- koncessziók (pl. távközlés) egyösszegű befizetését, és/vagy egyenletesen szétteríteni a koncessziós időszakra, mint folyó bevételt;
- a széndioxid kvóta értékesítés bevételét és/vagy szét kell teríteni a vonatkozó időszakra;
- a magán-nyugdíjpénztári rendszerből visszalépők felhalmozott pénzügyi vagyonát a befizetési időszakra visszamenően felosztva kell elszámolni.

Indoklás

A hatályos Áht. szabályozása szerint a reáleszközök értékesítéséből származó bevételek költségvetési bevételt képeznek a pénzforgalom időpontjában. Összhangban a jelenlegi Áht-vel, nem költségvetési bevétel az állami tulajdonú vállalatok privatizációjából származó bevétel. Ezzel analóg módon nem indokolt, hogy a közszektorba tartozó vállalatok hitelviszonyon alapuló nettó pénzügyi eszközeit növelje a közvetett privatizációból származó pénzforgalmi bevétel.

Bármilyen fiskális szabályrendszerrel kapcsolatban jogos elvárás, hogy az abban szereplő számszerű korlátokat tartós hatású intézkedések révén tartsa be a fiskális politika. Mivel a számszerű korlátok és a fiskális politika (társadalom- és szociálpolitikai) céljai között rövidtávon összeütközés lehetséges, ezért ez egyszeri bevételek a korlátok megkerülésére ösztönözhetnek. Amennyiben ezek az egyszeri bevételek nagy összegűek, akkor a szabályrendszer megfelelő működését akadályozhatják.

A koncessziós befizetéssel kapcsolatban a kormányzat dönthet abban, hogy azt egy összegben, vagy a teljes időszak alatt folyamatosan szeretné realizálni.

Részben a kormányzattól független ugyanakkor az állami vállalatok és a szén-dioxid kvóta értékesítés bevétele, hiszen az részben a piaci kereslet függvénye.

Egyszeri bevételek keletkeznek, ha a biztosítottak tömegesen lépnek vissza a magán-nyugdíjpénztárakból a társadalombiztosítási alapba. A költségvetés az elmúlt évtizedben folyamatosan lemondott a járulékbefizetések egy részéről annak érdekében, hogy a hosszú távú állami nyugdíjkötelezettségek csökkentése révén javítsa a fiskális fenntarthatóságot. A visszalépés ugyanakkor nem csak a folyamatos járulékbefizetést „hozza vissza”, hanem az addig magán-nyugdíjpénztárakban felhalmozódott járulékbefizetést is, mint egyszeri bevételt. Ennek révén az adósság ugyan csökken, de a hosszú távú társadalmi kötelezettségek nőnek. Az egyenlegre gyakorolt egyszeri javító hatás helyett célszerű lenne a bevételt az elmúlt időszakra szétosztani. Amennyiben az az egyéni befizetések adatai alapján nem lehetséges, akkor az egyszeri bevételt ki kell hagyni a bevételek közül.

A fentiekben felsorolt egyszeri bevételek kizárása a költségvetési bevételek közül azzal egyenértékű, mintha ezeket a befizetéseket finanszírozási tételeknek tekintenénk.

A felsorolt tételekkel csak akkor érdemes a bevételeket korrigálni, ha azok nagy összegűek. Javaslatunk szerint a költségvetési bevételek adott évi főösszegének 1 ezrelékét meghaladó bevételtípust kell az előző elvek alapján elszámolni.

5. Részesedések, részvények vásárlása és eladása

Amennyiben az állam nem a közszektorba tartozó féltől részesedést, részvényt vásárol, akkor a javaslat szerint azt kell vizsgálni, hogy a beszerzés piaci áron történt-e vagy sem. A piaci áron történő részesedésvásárlás a pénzügyi eszközöket érintő finanszírozási tétel. Amennyiben az állam által fizetett vételár meghaladja a piaci árat, akkor a különbséget költségvetési kiadásnak kell tekinteni. A javaslat összhangban áll a 6. pontban a hitelnyújtásra vonatkozó szabályozással: mind a részesedésvásárlás mind a kölcsönnyújtás esetén azt a különbséget kell kiadásnak elszámolni, amennyivel a tranzakció feltételei az eladó számára kedvezőbbek, mint a szokásos piaci feltételek. Minthogy a részesedésvásárlás nem költségvetési kiadás, ezért nem költségvetési bevétel a részesedések közszektoron kívüli

félnek történő értékesítése (privatizáció) sem. Feltehető, hogy a privatizáció mindig piaci áron történik. Hasonló módon kell elszámolni a központi közszektorba tartozó gazdasági társaságok és közalapítványok által vásárolt és értékesített részesedéseket, részvényeket is.

Javaslat a törvényi szabályozásra

- A költségvetésben kiadásként számolandó el a részesedések vásárlására fordított összeg piaci érték feletti része. A piaci értéket nullának kell tekinteni, ha azt független könyvvizsgáló nyilvános számítások alapján nem hitelesítette. A költségvetésben továbbra sem számolható el bevételként a részesedések értékesítése.
- Amennyiben a közszektorba tartozó társaság vagy közalapítvány részesedést értékesít (közvetett privatizáció) vagy vásárol, akkor ugyanúgy kell eljárni, mint az államháztartás szereplői esetében, tehát a közvetett privatizáció nem bevétel, viszont a közvetett részesedésvásárlás csak annyiban nem kiadás, amennyiben a vásárlásra fordított összeg nem haladja meg a független könyvvizsgáló által nyilvános számítások alapján becsült értéket. A bevételként illetve kiadásként nem elszámolható összegekkel a pénzforgalom időszakában korrigálandó a társaság, közalapítvány költségvetési pozíció-változása.

Indoklás

A privatizációs bevételeket a jelenlegi Áht sem tekinti költségvetési bevételnek. A szabályt megtartva, azt alkalmazni kell a többségi állami tulajdonú vállalatok leányvállalatainak értékesítésekor, az ún. közvetett privatizáció esetére. Ilyen közvetett privatizációs bevétel volt például néhány évvel ezelőtt a MÁV Cargo eladásából származó bevétel, amely a MÁV bevételét képezte. Annak érdekében, hogy a privatizációs bevételt ne mutassuk ki költségvetési bevételnek, és a felhasználása (a költségvetés szintjén megfogalmazott kivételekkel) költségvetési kiadás legyen, a privatizációs bevétel pénzforgalmi megvalósulása idején az elszámolásban annak összegével csökkenteni kell a privatizációs bevétellel rendelkező vállalat pénzeszközeinek záró-állományát. (különben a költségvetési pozíció javulásán keresztül javítaná a költségvetési egyenleget.) A következő elszámolási időszakokban a hitelviszonyon alapuló nettó eszközállomány változását a pénzeszközök eredeti, nem korrigált nyitó állományához viszonyítva kell számítani. Ha például a vállalat a privatizációs bevételt a tulajdonos államnak befizeti, akkor az elszámolásban a költségvetési bevételt ellentételezi a vállalatnál elszámolt kiadás. A pénzforgalomban realizált bevétel az egyenleg javulásán keresztül az államadósságot csökkenti.

6. A kölcsön és kezesség nyújtásának elszámolása

A jelenlegi Áht szerint költségvetési kiadásnak kell elszámolni a Magyar Állam és a költségvetési szervek által nyújtott hitel összegét. Az Áht több kivételt is nevesít. Javasoljuk ezt a főszabályt továbbra is megtartani, de kiegészítve azzal, hogy amennyiben független szakértő a hitelnyújtás kockázatát beárazza, akkor csak az ennek arányában képzett tartalék jelent költségvetési kiadást. Ezt a szabályt javasoljuk alkalmazni a közszektorba tartozó gazdasági társaságok, pénzügyintézetek és közalapítványok által nyújtott hitelekre is. Az állam által nyújtott hitel esetén a költségvetési kiadások között tartalékként elszámolt összeg az államadósságot csökkenti, a közszektor társaságai által nyújtott hitel esetén a tartalék állománya nő. Az állam (vagy állami tulajdonú pénzügyintézet) gyakran nyújt a piacon megszokottnál kockázatosabb hiteleket, ezért ezek kockázata már a hitelnyújtás időpontjában felmérhető. Amennyiben a hitel futamideje alatt a kockázat mértéke jelentősen változik, a kockázati tartalék-képzéssel ezt követni kell. A hitel visszafizetése nem költségvetési bevétel, hanem finanszírozási tétel.

Hasonló szabály alkalmazását javasoljuk a hitelek után vállalt állami garanciák elszámolására.

Nem javasoljuk, hogy tartalékot számoljunk el az állam által nyújtott, nem hitelezéshez kapcsolódó egyéb garanciák esetén (pl. kiállítások)

Javaslat a törvényi szabályozásra

Kölcsönnyújtás

- Főszabályként a Magyar Állam és a költségvetési szervek által nyújtott kölcsönöket költségvetési kiadásként, visszatérülésüket költségvetési bevételként kell elszámolni.
 - a. Ezen belül kivételt képez az állami tulajdonú társaságnak, közalapítványnak nyújtott kölcsönnek a közvetlen és közvetett állami tulajdon arányára eső része, amit nem számolunk el költségvetési kiadásként, és megtérülésük nem költségvetési bevétel. A köztulajdonban lévő gazdasági társaságok és közalapítványok esetén a hitelösszeg felhasználása időpontjában számolunk el költségvetési kiadást. (hasonlóan ahhoz, ahogy nem az államadósság felvétele a kiadás, hanem annak elköltése)
 - b. A közszektoron kívülre nyújtott kölcsön esetében csak akkor lehet eltérni a főszabálytól, ha egy független szakértő a kockázatot beárazza. Akkor a folyósítás időpontjában csak a meg nem térülés fedezetére képzett tartalék/értékvesztés jelent kiadást, a kölcsön későbbi visszatérülése pedig nem bevétel.

- c. Az állam által nyújtott hitelek elszámolásához hasonlóan kell elszámolni a többségi állami tulajdonban lévő pénzüintézetek és gazdasági társaságok által nyújtott hiteleket is.

Kezességvállalás, garancia

- A Magyar Állam által nyújtott kezességek közül azokra, amelyek hitelnyújtáshoz kapcsolódnak, a szükséges tartalék mértékét a pénzüintézet által a hasonló programokban a saját hitel-kihelyezésekor alkalmazott tartalék/értékvesztés mértékében kell megállapítani és kiadásként elszámolni. A kezesség beváltása esetén a tartalék állománya csökkentendő, további kiadást pedig abban az esetben kell elszámolni, amennyiben a tartalék a beváltás pénzforgalmi teljesítésére már nem nyújt fedezetet. A fel nem használt tartalék a lejáratkor bevételként elszámolható.

Indoklás

Amennyiben a fiskális politika hatását ki akarjuk mutatni a költségvetési elszámolásokban, akkor az államháztartás pénzügyi közvetítői tevékenységét hasonló módon kell elszámolni, mintha azt egy pénzüintézet tenné. Ez azt jelenti, hogy az államadósság csökkentésével tartalékot kell képezni a nyújtott kölcsönökre és a hitelgaranciákra. Amennyiben ugyanis a Magyar Fejlesztési Bank az általa nyújtott kölcsönök egy részéhez nem kapna állami garanciát, akkor saját maga lenne kénytelen tartalékot képezni, amit az állam vagy közvetlen kiadással (tőkejuttatással) fedezne, vagy alacsonyabb osztalék-befizetés formájában venne tudomásul a költségvetési egyenlegben. A kamatkülönbség a hitelfelvevőknek nyújtott támogatás. Az állami garanciavállalás elszámolásával explicitté tesszük az MFB tartalék-képzésként és kamattámogatásként el nem számolt kiadását.

Alapértelmezésben mind a kölcsönök, mind a garanciák esetében az egy-egy ügylet kapcsán elszámolt költségvetési tételek összegének számszerűen meg kell egyeznie az ügylet kapcsán pénzforgalomban felmerült tranzakciók tényleges összegével. Ha egy hitel teljes egészében megtérül, illetve ha egy garancia beváltására nem kerül sor, vagy a beváltás után teljes egészében megtérül, akkor az ennek kapcsán elszámolt költségvetési bevételek és kiadások összege nullát kell, hogy adjon. Ha egy ügylet kapcsán ténylegesen keletkezik a közszektornak végleges vesztesége, akkor ennek meg kell jelennie az elszámolt költségvetési tételek összegében. A tiszta pénzforgalomtól a módosított pénzforgalom mindössze annyiban tér el, hogy az egy-egy ügylet kapcsán keletkező és az ügylet zárásakor pénzforgalomban megjelenő tényleges veszteségből azt a részt, amelyre az ügylet indulásakor várható értékben számítani lehet, már az induláskor kiadásként elszámolja (kvázi „tartalékot” képez). A veszteségre vonatkozó várható értéket opcionálisan független szakértő állapítaná meg, egyes esetekben ügyletenként, máskor ügylettípusonként. Ez utóbbi abban az esetben indokolt, ha

nagyszámú hasonló ügyletről van szó, amelyek esetében a veszteség várható értéke mint átlag értelmezhető.

Amennyiben a független szakértő által igazolt várható érték a veszteségre nem ismert, akkor az ügylet teljes értékét várható veszteségként kell tekinteni. Ez azt jelenti, hogy ebben az esetben a költségvetés által nyújtott hitelek ugyanúgy megjelennek a deficitben, mint ahogy a ma hatályos elszámolási szabályok előírják. A hitelgaranciák nyújtása viszont a jelenlegi nulla érték helyett hiánynövelő tételként kerülnének elszámolásra. Mindez megszüntetné azt a jelenlegi aszimmetrikus elszámolást, amely szerint a hitel és a hitelgarancia nyújtása teljesen eltérő módon kerül elszámolásra, miközben gazdasági értelemben hasonló tartalmú műveletekről van szó.

A javasolt adósság-mutató

A Testület javaslatokat fogalmazott meg arra vonatkozóan, hogyan kell költségvetés-politikai adósságszabály alkalmazásakor értelmezni az államadósság változását.

Az adósságszabály alkalmazásakor két különböző időszak alapján kell összehasonlítást végezni. Az egyik számítás a folyó évet követő harmadik év végére várható adósságértéket a folyó évet követő második év végére várható adósságértékkel hasonlítja össze, míg a másik a folyó évet követő harmadik év végére várható adósságértéket a folyó évet megelőző év végi (tény) adósságértékkel hasonlítja össze. Mindkét összehasonlítás esetében azt mondja ki a reáladósság-szabály, hogy az adósság nominális értéknövekedése nem haladhatja meg a két összehasonlítási időpont közti infláció mértékét. A két összehasonlítás közül mindig a szigorúbb korlát alapján határozandó meg a folyó évet követő harmadik évben kitűzött elsődleges egyenlegcél

A jelenleg hatályos Áht meghatározása szerint az államadósság az államháztartás központi alrendszerének hitelviszonyon alapuló pénzügyi kötelezettségei névértéken számítva. Az így meghatározott államadósság változását három tényező okozhatja:

1. a tiszta pénzforgalmi egyenleg
2. a pénzügyi eszközök állományváltozása
3. a devizában denominált kötelezettségek árfolyamváltozásból eredő átértékelődése

1. A pénzforgalmi egyenleg módosításának hatása

A tiszta pénzforgalmi egyenleg, azaz a pénzforgalmi hiány vagy többlet előidézi az államadósság növekedését, vagy csökkenését. A konzisztencia érdekében a pénzforgalmi egyenleg módosítását, ahogy azt az I. fejezetben javasoltuk, át kell vezetni az adósságszabályon is.

Javasoljuk, hogy az adósságszabály alkalmazásakor korrigáló tényezőként szerepeljen a tiszta pénzforgalmi egyenleg és a módosított pénzforgalmi egyenleg közti eltérés eredője, a „híd”. Az adósságállomány változását az eredőnek az adott időszakra tervezett változása befolyásolja.

A híd/eredő közbeiktatása valójában azt jelenti, hogy beleszámítjuk a szabály alkalmazásakor az államadósság változásába a pénzforgalmi egyenleg módosításának hatását. Így például államadósság növekedéseként elszámoljuk az állami vállalatok pénzforgalmi hiányát, a költségvetési intézmények lejárt szállítóállományának növekedését, a beruházás időszakában a PPP keretében létrehozott állóeszközök értékét. Amikor a tételek pénzforgalomban teljesülnek, azaz a költségvetés fedezi az állami vállalatok veszteségét, kifizetik a lejárt szállítóállományt, a PPP bérleti díjában az állam részletekben törleszti az eszköz értékét, ezt az államadósság ellenkező irányú korrekciójával ellentételezzük.

Az eredő (híd) különböző irányú korrekciókból áll.

Vannak olyan tételek, amelyeket elszámolunk a módosított pénzforgalmi egyenlegben, de pénzforgalomban nem, vagy nem ugyanabban az időszakban, ezért a vizsgált időszakban nincsenek elszámolva az államadósságban sem. A számítások során ezek változását hozzá kell számítani az államadósság változásához. Ilyen tételek:

Másfelől vannak olyan tételek, amelyeket elszámolunk az államadósságban, de abban az időszakban nem jelennek meg a módosított pénzforgalmi egyenlegben. Ezek eredőjét le kell számítani az államadósság változásából:

A kétszeres elszámolás elkerülése érdekében a módosított egyenlegben elszámolt következő tételekkel nem kell korrigálni az államadósságot:

- a részesedések vásárlásakor a piaci árat meghaladó összeg.
- Az állam által nyújtott kölcsönökre képzett tartalék.

Ezek a tételek a pénzügyi eszközökkel kapcsolatos műveletek elszámolása során az államadósságban egyébként is megjelennek.

2. A pénzügyi eszközök állományváltozása

A pénzügyi eszközök állományváltozása lényegesen befolyásolja az államadósság pályáját. Azt javasoljuk, hogy erre vonatkozóan alapértelmezésben csak a tervezés időpontjáig megvalósult tények legyenek hatással a számításokra.

3. A devizában denominált államadósság átértékelődése

A reáladósság-szabály alkalmazásakor problémát okoz, ha az előző év (jelen esetben 2010) vége és a tervezés időpontja (jelen esetben 2011 ősze) között jelentősen megváltozik a HUF/EUR árfolyam. Az árfolyamváltozás hatása a költségvetési szabályrendszer törvénybe iktatásakor nem tűnt jelentős gyakorlati problémának, mivel az államadósságon belül a devizában denominált rész aránya (30-35%) és a HUF/EUR árfolyam egységnyi megváltozásának 3 év alatt kifejtett inflációs hatása (35-40%) igen közel volt egymáshoz. Ez a helyzet azóta némileg megváltozott, mivel a deviza-arány az adósságon belül 40% környékére emelkedett, a leértékelődés inflációs hatása viszont 25% környékére csökkent. Ebben az új helyzetben felmerül a változtatás igénye.

A reáladósság-szabály két referenciaévet jelöl meg, amelyek közül az alacsonyabb lesz a célkitűzésének alapja. Az egyik a célkitűzés évét megelőző tényadat, a másik a célkitűzés évét követő előrejelzett érték. Mivel a célkitűzés évében az előrejelzés figyelembe veszi azt, ha az előző évhez képest elmozdult az árfolyam, így még változatlan árfolyam-feltételezés mellett is különbség adódhat a két referenciaévet illetően, amit a szokásos deflálással nem lehet kiszűrni. A megoldás az lehet, hogy az adósságot bontsuk ketté forint és devizaadósságra, és az előbbit a deflátorral, utóbbit az árfolyamváltozással korrigáljuk. Mivel árfolyam változást nem tervezünk, ezért az előretekintő időszakra a teljes adósságot az előrejelzett deflátorral vezetjük tovább. Egyébként a deflátor előrejelzésében explicit módon egyaránt figyelembe lehet venni a már ténylegesen bekövetkezett vagy előrejelzett árfolyamváltozás inflációs hatását.

A kiadási főösszeggel kapcsolatos javaslatok

A kiadási szabály megfelelő működése érdekében érvényesíteni kell a bruttó elszámolás elvét, ami itt azt jelenti, hogy mind a bevételi, mind a kiadási oldalon el kell számolni olyan tételeket, amelyek sem pénzforgalommal nem járnak, sem az államadósság értékét nem változtatják meg, de implicit támogatásként vagy beruházásként értelmezhetők. Ennek értelmében két tételcsoporttal kapcsolatban szeretnénk ajánlásokat megfogalmazni: az egyik az adó- és járulékkedvezmények köre, a másik pedig a központi alrendszeren belüli átadások.

- Adó- és járulékkedvezmények

A zárszámadás vonatkozó mellékletében jelenleg is nevesítve megjelenő szja-kedvezményeket, valamint a társasági adó kedvezményeket, és a különféle járulékkedvezményeket mind kiadásként, mind bevételként el kell számolni, és a költségvetési tervezés során is meg kell tervezni. (A járulékkedvezmények egy része most bele van mosva a TB-vel kapcsolatos, differenciálatlan belső pénzáadásokba.) Az adókedvezmények értékéről várhatóan nem lesz elérhető évközi adat, de mivel ez nem érinti az egyenleget, a főösszegre vonatkozóan meg nincsenek évközi célok, ez nem okoz majd problémát.

- Központi alrendszeren belüli átadások

Alrendszeren belüli, közgazdasági tartalommal nem bíró tranzakciókat egyáltalán nem kellene végrehajtani és elszámolni. A közgazdasági tartalommal bíró, alrendszeren belüli átadásokat pedig az adó- és járulékkedvezményekhez hasonlóan – bevételként és kiadásként is – tervezni és elszámolni kell. Például nem növeli a kiadási főösszeget, ha feladatcsoportosítás miatt előirányzatok átadására kerül sor a fejezetek között, vagy ha a központ költségvetés kiegyenlíti a társadalombiztosítási alapok hiányát. Ezzel szemben Kiadásként és bevételként is elszámoljuk a közalkalmazottak után fizetett társadalombiztosítási járulékokat.

- A közszektoron belüli tranzakciók konszolidálása

Nem kell a kiadási főösszegbe beleszámítani a költségvetés és a közösségi tulajdonú gazdasági társaságok és közalapítványok között történő tranzakciók közül a tőkeemelést, a folyó támogatást és a tőke-transzfert, Kiadást akkor mutatunk ki a főösszegben, amikor a gazdasági társaság, közalapítvány a költségvetési pénzt elkölti. A főösszegben a közszektor szervezeteinek egymás között konszolidált nettó finanszírozási képessége kerül kimutatásra: amikor finanszírozási igénye van, akkor kiadást, amikor finanszírozási kapacitást, akkor bevételt számolunk el, vagyis a kettő egyenlegét nem vezetjük össze.

A költségvetés prezentációjára vonatkozó javaslatok

1. Törvényi melléklet beiktatása a költségvetési törvénybe

A parlament elé kerülő költségvetési törvényjavaslat két fő részből áll: törvényi rész és indoklás. A törvényi rész tartalmaz normaszöveget és törvényi melléleteket, az indoklás pedig tartalmaz egy általános részt, egy részletes részt és tájékoztató melléleteket. A törvény elfogadása után a törvényi rész – nevéből adódóan törvényi erővel jelenik meg, az indoklás viszont jogi értelemben elveszíti jelentőségét (politikai értelemben természetesen nem feltétlenül). A törvényi rész – a költségvetési szabályokból következő középtávú egyenlegcélokon túlmenően – csak a tárgyévre vonatkozóan tartalmaz előírásokat és összegeket. Mindebből következően az alábbi prezentációs megoldást javasoljuk:

Törvényi melléletek (központi alrendszer):

1. melléklet: az aktuális kormányzati szerkezetnek és döntési hatásköröknek megfelelő, intézményi vagy funkcionális bontásban készülő, részletes, tiszta pénzforgalmi terv
2. melléklet: összevont mérleg, amely az 1. melléklet információ-tartalmát sűrítve tartalmazza, de kiegészül a tiszta pénzforgalmi egyenleget módosító bevételek és kiadások összegével („híd”), valamint a főösszeget módosító konszolidációs tételek (bevételek és kiadások) összegével
3. melléklet: a módosított pénzforgalmi egyenleg levezetése
 - a. többségi állami tulajdonú gazdasági társaságok költségvetési pozíciójának változása (társaságonként, felelős miniszterek szerint)
 - b. pénzforgalommal nem járó egyéb ügyletek (adósság-átvállalások, polgári szerződések alapján fennálló követelések elengedése, hatályos PPP szerződések beruházási szakaszban stb. – felelős miniszterek szerint)
 - c. egyéb pénzforgalmi tételek, amelyek nem érintik az egyenleget (pénzügyi részesedések vásárlása és értékesítése, hatályos PPP szerződések szolgáltatási szakaszban, tulajdonosi kölcsönök folyósítása és törlesztése a közszektoron belül stb. – felelős miniszterek szerint)
 - d. zárszámadáskor: lejárt szállítói tartozások az év elején és az év végén (intézményenként és felelős miniszterenként)⁴
4. és további melléletek

Indokolás

⁴ Amikor pl. 2010 őszén a parlament tervezi a 2011. évi költségvetési törvényt, akkor még nem ismeri a lejárt szállítói tartozások 2010 végére várható állományát, de feltételezi, hogy annak értéke nulla lesz. Amit tud, az a 2009. végi állomány, következésképp a javasolt megoldás azt jelenti, hogy a parlament feltételezi a tárgyévet (jelen esetben 2011.) megelőző második év végi állomány teljes leépítését a tárgyévet megelőző év során.

1. Általános indoklás
2. Tájékoztató mellékletek
 - a. tiszta pénzforgalmi tételek a tárgyévet megelőző második évtől a tárgyévet követő harmadik évig
 - b. a módosított pénzforgalmi egyenleg levezetése a tárgyévet megelőző második évtől a tárgyévet követő harmadik évig
 - c. az alapszerűen ellátott állami feladatokhoz (nyugdíjbiztosítás, egészségbiztosítás, munkaerő piaci biztosítás) kapcsolódó bevételek és kiadások hosszú távú mérlege
 - d. és további tájékoztató mellékletek

Javaslat

A költségvetési – és ezzel összhangban a zárszámadási – törvény információ-tartalmának átlátható bemutatása érdekében a Testület javasolja, hogy a jelenlegi prezentációhoz képest az egyes fejezetek csak a tiszta pénzforgalomban elszámolandó tételeket tartalmazzák, a tiszta pénzforgalom és a kiegészített pénzforgalom közti levezetés elemei pedig kerüljenek egy törvényi mellékletbe. Ez a megoldás lehetővé teszi, hogy

1. megteremtődjék az összhang a „hagyományos” fejezetek egyenlegének összege és a kincstári egységes számla állományváltozása között
2. a „hagyományos fejezetek” minden egyes tétele a Kincstárban a hagyományos utalványozási rend keretében kezelhető
3. a pénzforgalmat módosító tételek kezelésében el lehet szakadni a hagyományos utalványozási rendtől, e fejezetet a Kincstár erre kijelölendő szervezeti egysége külön eljárásrend alapján is összeállíthatja, az ÁSZ pedig auditálhatja.

Indoklás

Mind döntéshozatali, mind ügyviteli szempontból nehézkesnek bizonyult az eddigiekben is a tiszta pénzforgalmi szemlélettől eltérő módon elszámolandó tételek kezelése. A javasolt megoldás megszünteti a különféle elszámolási rendszerek keveredését, és egyúttal utat nyit az eltérő elszámolások rendszerszerű kezeléséhez.

2. A költségvetési szervek kereskedelmi banki számlaforgalmának elszámolása

A költségvetési szervek kereskedelmi banki számláinak forgalmát (nem pedig állományváltozását) bevétel és kiadás bontásban el kell számolni a költségvetésben.

Az elszámolást negyedévente, a negyedév utolsó napjára vonatkozóan kell végrehajtani.

A bevételeket és a kiadásokat bruttó módon kell kimutatni.

Fontos, hogy nemcsak az egyenlegváltozást kell figyelni, hanem negyedévente végre kell hajtani azt az egyeztetést, amire a mai rendszerben csak évente, a zárszámadáskor kerül sor.

Indoklás:

Összhangban a hatályos szabályozással a költségvetési szervek pénzforgalmukat döntő részben a Magyar Államkincstáron keresztül bonyolítják. Az eddigiekben a minden hónap elején közzétett költségvetési információk a Kincstár kimutatásain alapultak. Bizonyos célokra (pl. munkáltatói lakáskölcsönök, az államháztartáson kívülről érkező egyes pályázati pénzek, bizonyos devizában bonyolított ügyletek) a költségvetési szerveknek van felhatalmazása kereskedelmi bankoknál is számlát vezetni. A költségvetési szervek kimutatásai tartalmazznak minden bevételt és kiadást tekintet nélkül arra, hogy a tranzakciót a kincstáron belül vagy kívül bonyolódott-e. Ennek megfelelően az intézményi és a kincstári kimutatások eltérnek egymástól a kincstáron kívüli (elsősorban kereskedelmi bankokon keresztül bonyolított) tranzakciók erejéig, aminek az ellenőrzési egyedi egyeztetéseket igényel. A kereskedelmi bankokban vezetett számlák forgalma (ide érkezett bevételek, innen finanszírozott kiadások) csak évente egyszer, a zárszámadás során kerülnek be a költségvetési adatokba. A kereskedelmi banki számlák forgalma nem szokta érdemben módosítani a kimutatott egyenleget, mivel a bevételek és kiadások különbsége legfeljebb néhány milliárd forint szokott lenni, de külön a bevételek és a kiadások összege elérheti akár a több tízmilliárd forintot is.

A javaslat alapgondolata az, hogy a központi költségvetési szervek kiadásait és bevételeit akkor kell elszámolni az egyenlegben, amikor azok ténylegesen teljesülnek, azaz megtörténik a pénzáramlás az államháztartási körön belüli és az azon kívüli szereplők között. Ezzel szemben a jelenlegi gyakorlat kiadásként értelmezi már azt a – tényleges gazdasági tartalommal nem bíró – tranzakciót is, amikor a pénzeszközök a költségvetési szerv a kincstári számlájáról a kereskedelmi banki számlájára kerülnek. A mai gyakorlat szerint ugyanis a havi költségvetési jelentések csak a kincstári forgalmat tartalmazzák, a kereskedelmi banki forgalmat nem. A kereskedelmi banki forgalmat is tartalmazó kimutatásokat a költségvetési szervek csak évente egyszer, a zárszámadás kapcsán készítik el. Az egyenlegben ez általában nem okoz nagyságrendi változást, általában néhány milliárd forint az eltérés, de bruttó értelemben akár több tíz milliárd is lehet a főösszegre kifejtett hatás. A javasolt előirással ugyanaz az információ, amihez eddig csak utólag, évente egyszer lehetett hozzájutni, ezután negyedévente is nyilvánosságra kerül.

Az adatforrások

Mint ahogy az elszámolási szabályok egyaránt vonatkoznak költségvetési tervezésre és a beszámolásra, a javaslat alkalmazása esetén gondoskodni kell arról, hogy rendelkezésre álljanak mind a tervezéshez, mind a beszámoláshoz a szükséges adatok. Jelen anyag a tényadat-igényt tekinti át. További feladat, milyen adatforrásokból lehet kielégíteni a javasolt elszámolási szabályok alkalmazását lehetővé tevő tervezés adatszükségletét.

A módosított pénzforgalmi egyenleget a tiszta pénzforgalmi bevételek és kiadások főösszegéből vezetjük le. A költségvetés pénzforgalmi bevételeinek és kiadásainak számításának szabályozási hiányosságait a 2. Függelék tárgyalja. Ehhez képest többlet adatigény a korrekciók számításakor jelentkezik.

Többlet adatigény elsősorban azzal kapcsolatos, hogy javasoljuk a költségvetési egyenleg kiterjesztését a központi közszektor összes jogi egységére. A nem a költségvetési körbe tartozó szervezetek esetén - a javaslat szerint - állományi adatok változásából számítjuk a korrekciókat. A korrekciók megalapozott és konzisztens elvégzése érdekében elengedhetetlen az elszámolásokhoz szükséges állományok pontos definíciója, és azok folyamatos nyomon követése.

1. A számviteli bizonylatok tartalmazzák a közszektorba tartozó vállalatok pénzügyi eszközeinek állományát. A negyedéves adatgyűjtést a tulajdonosi jogokat gyakoroló fejezet elrendelheti. Feladatot jelent a vállalati kör kijelöléséhez szükséges tulajdonosi összetételre vonatkozó adatok beszerzése és a regiszter karbantartása.

Ahhoz, hogy a közszektorba tartozó gazdasági társaságoknak és közalapítványoknak a költségvetésben elszámolt adatait a pénzügyi eszközök állományváltozásából számíthassuk, arra is szükség van, hogy az állományváltozást feloszthassuk a tranzakciók és az átértékelődés hatására, hasonlóan ahhoz, ahogy azt az MNB negyedévente elvégzi. A közszektorba tartozó vállalatok jelentésének erre vonatkozó információkat is tartalmaznia kell.

További feladatot jelent a pénzügyi eszközök állományváltozására vonatkozó középtávú előrejelzés előállítását a vállalatok üzleti terveiből, illetve az ehhez szükséges tényadat idősorok gyűjtése.

2. Feltételezhető, hogy a PPP-szerződésben szereplő beruházás értékére, valamint a rendelkezésre állási díj megbontása tőketörlesztésre és a fennmaradó elemekre vonatkozó adatok megszerezhetők, hiszen ezek az információk már ma is (ugyan nem kötelező, de rendszerint létező) részét képezik a PPP-szerződéseknek. A törlesztésekkel csökkentett eszközérték nyilvántartása megoldható. A jövőre vonatkozó adatok előállításának problémái hasonlóak ahhoz, ahogy az állami beruházásokat tervezik a költségvetésben

3. A költségvetési szervek lejárt szállítóállományra vonatkozó adatokat ma is havonta jelentenek a Kincstárnak. Lejárt állomány növekedését tervezni nem szabad.

4. A költségvetési intézmények esetén a szokásos rendben rendelkezésre állnak az egyszeri nagy összegű bevételekre vonatkozó adatok. A közszektor „külső” intézményeitől a tulajdonosi jogokat gyakorló fejezetnek kell bekérni az adatot.

5. A kölcsönökhöz és garanciákhoz kapcsolódóan képzett tartalékok adatai két részből állnak: a ténylegesen megképzett és elszámolt céltartalékok, és a kiegészítő tételként a független szakértő által számított állomány. Jelentős nyilvántartási problémát jelentene, ha tételesen akarnánk hozzárendelni minden egyes kölcsönhöz és garanciavállaláshoz a megfelelő tartalékokat és annak felhasználását.

A költségvetés végrehajtása során szükség van mindazokra a tényadatokra, amelyekből előállítható a módosított pénzforgalmi egyenleg. Ennek érdekében a kincstári folyószámlán elszámolt adatok mellett szükség van a közszektor egyéb szervezetei által teljesített pénzforgalmi adatokra. Erre a célra a tulajdonos/felügyeleti jogokat gyakorló fejezetnek meg kell szervezni egy negyedéves adatszolgáltatást.

A zárszámadás összeállításának szabályozási problémái

1. Az államháztartásról szóló 1992. évi XXXVIII. törvény (Áht.) nem határozza meg pontosan és egyértelműen, hogy az állami költségvetés végrehajtásáról készülő zárszámadási törvényjavaslatot a Kormánynak milyen szerkezetben és tartalommal kell elkészítenie és az Országgyűlés elé terjesztenie. A törvény 114. § (3) bekezdése szerint: „Az alrendszerek költségvetésének tervezése, végrehajtása, valamint a zárszámadás során a bevételeket, a kiadásokat és a finanszírozási műveleteket a költségvetési gazdálkodásra feljogosított, előirányzattal rendelkezők szerinti adminisztratív, valamint funkcionális és közgazdasági osztályozási rendszerben kell nyilvántartani, illetve bemutatni.” A (4) bekezdés szerint: „Az államháztartás és az egyes alrendszerek bevételeinek és kiadásainak zárt rendszerű és megfelelő csoportosításban történő bemutatásához mérlegeket kell kialakítani és összeállítani, figyelemmel az osztályozási rendszerek szempontjaira és előírásaira.” A 116. §-ban 9 pontban felsorolt mérlegek összeállításának szabályozására az államháztartásért felelős miniszter a 124. § (4) bekezdésében kapott felhatalmazást. Erre a szabályozásra azonban mindeddig nem került sor, amely – többek között – a következő problémákhoz vezet:

- a zárszámadás összeállításának szabályozása, a dokumentumra vonatkozó prezentációs előírások hiányában a törvényjavaslat összeállítása egyfajta szokásjogot követ, és nem az információk súlyozására és áttekinthetőségére, következtetések levonására törekszik. A teljesített feladatok megítélésére is alkalmas információt helyenként – nem azonos szerkezetben és nem azonos mélységben – csak az egyes fejezetek beszámolóit tartalmaznak. Nem egyértelmű, hogy mit kell törvényi normaszövegben, annak mellékleteként, illetve az általános indoklás tájékoztató kimutatásaként, mellékleteként, vagy a fejezeti indoklások között bemutatni. Tisztázásra vár az a módszertani kérdés is, hogy mit tekint az előterjesztő mérlegnek és levezetésnek. A számvitelről szóló törvények és kormányrendeletek sem definiálják egyértelműen az államháztartás zárszámadásakor bemutatandó számviteli és pénzügyi mérlegek, levezetések, kimutatások, elszámolások tartalmát;
- a zárszámadás összeállításának folyamatát a közreműködő szervezetek (Kincstár, fejezeteket irányító szervek stb.) számára az államháztartásért felelős miniszter köriratban határozza meg, megnevezve a határidőket és a felelősöket. Az összesítő, összefoglaló feladatok végrehajtásának rendje ugyanakkor nem publikus, így annak részletei, a munkák mibenléte, tartalma és a vonatkozó követelményrendszer a kívülállók számára nem ismerhető meg;
- az államháztartás és egyes alrendszereinek mérlegei az adminisztratív osztályozás mellett a zárszámadási törvényjavaslat általános indoklása mellékleteiként – az Áht. 116. §-ának megfelelően – funkcionális és közgazdasági tagolásban is megjelennek. A kiadásokat bemutató mérlegek között konszolidált adatokat tartalmazó kimutatások is szerepelnek. Ezek átláthatósága azonban nem

biztosított, mert a konszolidálás elvei és módszertani szabályai nem dokumentáltak, és ezekre nézve a törvényjavaslat sem ad eligazítást, tájékoztatást.

2. Az Áht. 2010. január 1-jétől hatályos 8/C. § (5) bekezdése szerint: „*A költségvetési elszámolási szabályok összessége az a módszertan, amely alapján a számviteli adatokból kiindulva meghatározhatók a költségvetési egyenleg és az adósság tételei, valamint a költségvetési egyenleg és az adósság összefüggései*”. A törvényi előírás értelmében a zárszámadási adatoknak a jövőben a számviteli rendszerekből kell származnia, ami változást jelent az eddigi gyakorlathoz képest. A központi előirányzatok (nemzetgazdasági elszámolások) zárszámadási törvényjavaslatba kerülő adatait eddig ugyanis nem a Kincstár számviteli rendszere, hanem a számlavezető (pénzügyi) rendszere szolgáltatta. Így a zárszámadás – számviteli értelemben vett – megbízhatóságára vonatkozó kritériumok a számviteli alapelvekkel nem voltak azonosak, és ezek az Áht-ban sem voltak teljes körűen és egyértelműen azonosíthatók. Az elszámolásokra és a zárszámadásra vonatkozó kritériumok szabályozása jelenleg sem megnyugtató, miután a 2010-től hatályos, hivatkozott törvényi szakasz három elszámolási elvet (a teljesség, a számviteli megalapozottság és a tartalom elsődlegessége a formával szemben elvét) kogens szabálynak minősít, további kettő (a bruttó elszámolás és a következetesség elve) érvényesítését pedig a „*szakmai szempontból lehetséges*” feltételhez köti. Tovább árnyalja a helyzetet, hogy a kormányrendeletekben hatályba léptetett számviteli szabályok az államháztartás szervezeteinek és a költségvetés(ek) más előirányzat-típusainak (fejezeti kezelésű és központi előirányzatok) elszámolásaira meghatározzák – a számviteli törvénynek megfelelően – a számviteli alapelveket, a beszámolás központi szintjére (a zárszámadásra) azonban hiányzik a szabályrendszer. A kívánatos megoldást az jelentené, ha az államháztartás elszámolásainak és beszámoló-rendszerének tartalmi és formai követelményeit egy államszámvitel rendjére vonatkozó jogszabály határozná meg, amely átfogóan és összefüggően – a számviteli törvénnyel is konzisztens módon – szabályozná a teljes elszámolási és beszámolási rendszert.

3. Függelék

Az ESA95 és a javasolt költségvetési elszámolási szabályok kapcsolata

Az elszámolási rendszerek mindig valamilyen gazdaságelméleti háttérhez kötődnek, bár ez a kapcsolat többnyire áttételes. Az ESA a nemzetgazdaság működésének egészére vonatkozó gazdaságelméleti alapokra támaszkodik, elsősorban a reálgazdasági események leírására összpontosít. A kormányzat működését is ebben az általános keretben mutatja be. A költségvetés tiszta pénzforgalmi elszámolása a pénzügyi vagyon megőrzését tartja szem előtt. Ennek megfelelően a társadalmi jólét maximalizálását hosszú távon, az egymást követő generációk egészére vonatkoztatja. A két elszámolási szabályrendszer tehát nem ugyanahhoz az elméleti háttérhez illeszkedik.

Az elszámolási rendszerek tartalmát és módszereit a gazdálkodás motivációja, az érdekhordozók célja határozza meg. Széleskörű konszenzus van abban, hogy a közszektor gazdálkodásának célja a társadalmi jólét maximalizálása, és nem az üzleti életben megszokott profitmaximalizálás. Nem ennyire egyértelmű, milyen érdekhordozói csoport társadalmi jólétének maximalizálása a cél. A szakirodalom megkülönböztet két különböző modellt attól függően, hogy milyen kapcsolatot tételezünk fel az adófizetők és az állam között.

A jövedelem modell az adókat a kormányzat jövedelmének tekinti, amely ellenében a kormányzat az adófizetőknek nyújt közszolgáltatásokat. A költségvetési beszámolásban az államnak az adózók felé kell számot adnia arról, milyen közszolgáltatásokat nyújtott az adóért cserébe. A beszámolásnak részletesen kell ismertetnie az előállított közszolgáltatásokat, azok költségszerkezetét, hatékonyságát, stb. Az állam az adott időszak adófizetői felé tartozik elszámolással. A folyó termelésről készített költségkimutatás, eltérően az üzleti eredménykimutatástól nem az elért profit nagyságáról ad számot, hanem a termelés költségeit és a közszolgáltatások volumenét és hatékonyságát mutatja be. Eltérést jelent az üzleti elszámolástól az is, hogy költségvetésben a beruházás is ráfordítás, és költséget (nem a nyereség felhasználását) jelenti a viszonzatlan transzferek fizetése (pl. nonprofit szervezetek támogatása). Ehhez a szemlélethez áll közel az ESA számlarendszere.

A másik modell abból indul ki, hogy az adóbevétel nem nevezhető az állam jövedelmének, mert az nem valamilyen szolgáltatás ellenértéke. Eltérő csoportot képeznek az adófizetők és a közszolgáltatások fogyasztói. Ebben a megközelítésben az adófizetők a vagyonuk egy részét átruházzák az államra azzal a megbízással, hogy azzal a kedvezményezettek érdekében gazdálkodjon. A kedvezményezettek nem közvetlenül az adófizetők, hanem a jelen és a jövő

generáció. Az állam a kedvezményezetteknek számol be a rábízott vagyonnal/adóbevételekkel való gazdálkodásról. A modell az angolszász jogban ismert tröszt fogalmát adaptálja. Ebben a modellben fontos indikátor a nettó vagyon változása, mert ez mutatja, hogyan érvényesül a különböző generációk érdeke. Az államadósság terhét is közösen viselik az egymást követő generációk. Minthogy elsősorban a vagyon megőrzése, és nem a szolgáltatások nyújtása a lényeges, ehhez nincs feltétlenül szükség eredményszemléletben elszámolni az állam tevékenységéről, elegendő pénzforgalomban kimutatni a bevételeket és a kiadásokat. A javasolt költségvetési elszámolási szabályok ehhez a szemlélethez állnak közelebb. Ebben a szemléletben a beruházás attól függően kiadás, vagy sem, hogy a nettó vagyon, vagy a nettó pénzügyi vagyon megőrzése, (a nettó államadósság korlátozása) a cél.

A továbbiakban röviden összefoglaljuk, a kétféle megközelítésből adódóan a költségvetési elszámolási szabályokban milyen módszertani eltérések mutatkoznak.

1. A javasolt költségvetési elszámolási szabályok a közszektor egészére vonatkoznak. Beletartozik minden többségi köztulajdonban lévő gazdasági társaság és minden az állam által alapított közalapítvány. Az elméleti referencia értelmében az elszámolást azért kell kiterjeszteni a közszektor egészére, mert az állam a kedvezményezettekkel szemben felelősséggel tartozik beszámolni a teljes közszektor gazdálkodásáról. Az ESA95 az adófizetőknek nyújtott közszolgáltatások oldaláról közelíti a kérdést, ennél szűkebb szervezeti körre vonatkoztatja a kormányzati szektort. A kormányzati szektorba sorolja mindazokat a szervezeteket, amelyek a szolgáltatásaikat ingyenesen, vagy a termelési költségeknek csak kevesebb, mint a felét fedező térítési díj ellenében nyújtja, és a fennmaradó részt közforrások fedezik. Azt nevezi az adófizetőnek nyújtott kormányzati „nem-piaci” termelésnek, amelyet nagyrészt közforrások fedeznek.
2. A javasolt költségvetési elszámolási szabályok szerint alapesetben a pénzforgalom időpontjában kell kimutatni a bevételeket és a kiadásokat. Korrekcióra csak akkor van szükség, ha a pénzforgalom nem a tranzakcióra jellemző, szokásos időpontban történik, akkor a módosított elszámolási szabályok ezt az időbeli eltérést korrigálják. (Ilyeneset például PPP szerződés, amelyben az eszközérték a beruházás idején jelent költségvetési kiadást és nem a rendelkezésre állási díj fizetésekor. A közösségi tulajdonban lévő szervezetek pénzellátását, a költségvetési intézményekéhez hasonlóan, azok pénzforgalmi műveleteinek időpontjában számoljuk el.)

Az ESA95 alapszabályként az eredményszemlélet időpontjában mutatja ki a bevételeket és a kiadásokat. Az eredményszemlélet mutatja be valós időben a kormányzati, nem-piaci termelés termelési költségeit. Az eredményszemlélettől való eltérést előidéző kivételek közül két lényeges tételt kell említeni. Az egyik az, hogy nem az értékcsökkenés jelent költséget, hanem a bruttó beruházás a kiadás. A másik kivétel, hogy az állami vállalatok felhalmozott veszteségének megtérítése nem a veszteség keletkezése, hanem annak a költségvetésből történő pénzforgalmi finanszírozása idején képez kiadást.

A pénzforgalmi és az eredményszemléletű elszámolás időpontjának eltérése miatt a kétféle éves kimutatásban akár lényegesen eltérhetnek egymástól az adóbevételek, a fizetett kamatok, a bérek, a beruházási kiadások. Minthogy a főbb költségvetési tételek

értéke nominálisan rendszerint évről-évre emelkedik, azért a kétféle elszámolás közti különbség hosszabb időszak átlagában sem egyenlíti ki egymást.

3. Nem teljesen azonos a PPP-k elszámolása a kétféle módszer szerint. Az ESA az eszközök gazdasági tulajdonjoga alapján megkülönbözteti azokat a szerződéseket, amelyekben az államé a létrehozott eszköz, és ebben az esetben a beruházás kormányzati kiadás. Előfordulhatnak olyan szerződések, amelyekben a magánpartner tekinthető az eszköz gazdasági tulajdonosának, ebben az esetben az állam bérleti díjat fizet a rendelkezésre állási díj részeként. A beruházás költségét az aktiválás időpontjában kell elszámolni (azt megelőzően a beruházási teljesítmény a kivitelező befejezetlen termelése.) A javasolt költségvetési elszámolási szabályok minden legalább 5 éves időtartamot kitevő szerződés keretében létrehozott eszközt kormányzati beruhásként számolnak el, a költségeket a beruházás időtartamára egyenletesen felosztva.
4. A javasolt költségvetési szabályok és az ESA95 azonosan kezeli az átértékelődési nyereséget és veszteséget. Egyik elszámolás szerint sem bevétel a pénzügyi eszközökön képződő átértékelődési nyerség, és nem kiadás az átértékelődési vesztség. A reáleszközök értékváltozását az értékesítés időpontjában a bevételek tartalmazzák mindkét elszámolási módszer szerint. A költségvetési elszámolási szabályok alkalmazásakor nehézséget okozhat azonban, hogyan lehet a pénzügyi eszközök átértékelődési különbségét kiszűrni az adatforrásokból. Az államháztartási intézmények bevételeit és kiadásait a nem-pénzügyi/finanszírozási tranzakciókból állítjuk össze, ezekben nem jelenik meg az állományok értékváltozása. A közösségi tulajdonú gazdasági társaságok és közalapítványok bevétel-kiadás egyenlegét viszont a pénzügyi eszközök változásából számítjuk. Ebbe beleszámít az átértékelődési különbség: a realizált mindenképpen, a nem realizált a számviteli szabályoktól függően. Az adatok részletezettségétől függ, milyen pontosan szűrhető ki az átértékelődési különbség.
5. A javasolt költségvetési elszámolási szabályok szerint a közszektoron kívülre történő hitelnyújtás a céltartalék mértékéig képez költségvetési kiadást, szigorítva azzal, hogy ha nem állapítják meg a céltartalék reális mértékét, akkor a teljes összeget kiadásnak kell elszámolni. Részesedésvásárlás esetén a piaci értéket meghaladó rész jelent költségvetési kiadást.

A ESA95 nem osztja fel a tranzakciókat. Erét a hitelnyújtás teljes összegét vagy kiadásnak tekintjük, vagy finanszírozási tételnek attól függően, hogy valószínűsíthető-e a hitel visszatérülése, vagy sem. Hasonlóképpen az ESA95-ben a vásárolt részesedések teljes összegét a befektetés megtérülésének kockázata szerint számoljuk el vagy kiadásnak, vagy pénzügyi műveletnek.

6. Mindkét elszámolási szabály kikonzolidálja a közszektoron, illetve a kormányzati szektoron belül a szervezeti egységek között történő hitelnyújtást és részesedésvásárlást.

7. A privatizációs bevétel egyik módszertan szerint sem költségvetési bevétel (mert ennek ellenpárja, a befektetési célú részesedésvásárlás nem kiadás).
8. A javasolt költségvetési elszámolási szabályok szerint a hitelfelvételhez adott állami garanciákat a garanciavállalás időpontjában a céltartalék mértékében számoljuk el kiadásként. (Ha nincs dokumentálva a céltartalék számítása, akkor a garancia teljes összege kiadás.) Az ESA 95 szerint a garanciavállalás időpontjában azon garanciák teljes összegét kell elszámolni kiadásnak, amelyek esetén valószínűsíthető a beváltás.
9. A javasolt költségvetési elszámolási szabály nevesíti, hogy mely egyszeri, nagy összegű bevételeket kell a befizetés jogcíme alapján a költségvetési időszakok között felosztva elszámolni. Az ESA95 szerint az egyszeri bevételeket eredményszemléletben kell elszámolni. Az ESA95 a nem-pénzügyi eszközökkel való rendelkezési jogtól függően különbséget tesz az eszközök/jogok értékesítése és bérbeadása között. Az előbbi esetben megengedett, hogy a bevétel a beszerzés időpontjában, egy összegben kerüljön elszámolására. Ilyen például az UMTS bérleti díja, amely az ESA szerint egy használati jog, mint eszköz vétele, tehát egyszeri bevétel. Az ESA-ban a széndioxid kvóta értékesítése viszont nem eszközértékesítés, hanem adó, a légszennyezés idején képet költségvetési bevételt.
10. A költségvetési elszámolási szabály azt tekinti pénzügyi lízingnek, amit a számvitel is annak számol el. Az ESA az eszközök tényleges gazdasági tulajdonjoga alapján tesz különbséget a pénzügyi és az operatív lízing között. Például a Gripen gépek bérlete az ESA95 szerint pénzügyi lízing, azaz a vételár egy összegű kiadást jelent a beszerzés időpontjában. A költségvetésben a bérleti díj a pénzforgalom időpontjában jelent kiadást.
11. Az EU felé történő statisztikai adatszolgáltatások módszertana nem egységes. A nemzeti számlákat az ESA95 módszertana szerint kell jelenteni, a fiskális felügyeleti eljárás során szolgáltatott adatok ettől néhány módszertani kérdésben eltérnek. A kormányzati egyenleget illetően az az eltérés, hogy az ESA a devizaswapok elszámolásakor kapott/fizetett összegek egészét a pénzügyi számlán számolja el. Ez nem érinti az egyenleget. A fiskális felülvizsgálati eljárás során jelentett adatokban a devizaswapok kamata – előjeltől függően – költségvetési bevétel vagy kiadás.

A javasolt költségvetési elszámolási szabályok szerint a devizaswapok kamata az egyenleget érintő tétel, összhangban a fiskális felülvizsgálati eljárás során jelentett adatokkal.
12. Az ESA 95 nettó módon mutatja ki az adóbevételeket, az adókedvezményeket nem bruttósítja fel a kiadási oldalon. (Kivéve azt az esetet, ha a kedvezményezett akkor is igénybe veheti a kedvezményt, ha arra az adó nem nyújt fedezetet.) A javasolt költségvetési elszámolási szabályokban az adókedvezményeket el kell számolni a kiadási oldalon, és ezzel együtt az adóbevételek bruttó módon jelennek meg a költségvetésben.