

KORMÁNY BÉLA

PHD HALLGATÓ

NEMZETI KÖZSZOLGÁLATI EGYETEM KÖZIGAZGATÁS-TUDOMÁNYI DOKTORI ISKOLA



Eredményszemléletű számvitel: a közsféra sikeresebb pénzügyéért

Bevezetés, elméleti háttér

A tanulmány célja annak alátámasztása, hogy az eredményszemléletű számvitelre történő áttérés nem lehetőség, hanem indokolt változtatás, mely az egyetlen lehetséges módja a közsféra átláthatósága biztosításának.

Az államháztartási számvitel alapvetően a pénzforgalmi szemléletre épül. Az eredmény szemléletű számvitel bevezetésének gondolata széles körben az 1990-es években kezdett elterjedni. A pénzforgalmi szemléletű számviteli módszer lényege, hogy a gazdasági eseményeket a pénzforgalomra gyakorolt hatás mentén rögzíti. Ezzel szemben az eredményszemlélet a gazdasági események eredményre gyakorolt hatása szerint, a pénzügyi teljesítés időpontjától és módjától függetlenül rögzíti azokat.¹

Az Európai Bizottság és az OECD évek óta ajánlja az eredményszemléletű számvitelre történő áttérést a pénzügyi beszámoló jobb áttekinthetősége, az elszámoltathatóság és a megfelelő tervezés elérése érdekében.² A közszférában folyamatosan nyer teret, miután a közsféra számvitelében is meg kellene valósulnia egy elsődleges alap és kiemelt célnak, a valós és megbízható összkép biztosításának. Így a gazdaságpolitikai döntések megalapozottak, a folyamatok ellenőrizhetők és folyamatosan figyelemmel kísérhetőkké válnának.³ A problémát azonban az jelenti alapvetően, hogy a pénzforgalmi könyvelésből kizárólag a múltra vonatkozó információkat nyerhet az elemző, a folyamatok belső tartalmát nem teljes valójában mutatja be. A pénzforgalmú számvitel esetében nincs ösztönzés az ésszerű erőforrás-felhasználásra, sok-

kal inkább a pénz elköltésére, amely figyelmen kívül hagyja a valós kötelezettségeket, a felhasználható kedvezményeket.⁴

Az Európai Unió 2005-ben állt át az eredményszemléletű számvitelre. Az uniós tagállamok számviteli rendszerére vonatkozó és a tagállamok államháztartási jellemzőinek összehasonlíthatóságát biztosító statisztikai adatok előállításának előfeltételeit a Tanács 2011/85/EU irányelve határozta meg, amely alapján a bevezetett számviteli rendszernek az ESA95⁵ módszertan szerinti kimutatás, összeállításához szükséges eredményszemléletű adatokról információt kell nyújtania.⁶ A 2011/85/EU irányelve a tagállamok költségvetési keretrendszerére vonatkozó követelményekről rendelkezik.⁷ A pénzforgalmú rendszer legnagyobb hátránya, hogy a pénzügyi helyzet egzakt módon nem megítélhető, és nem megállapítható a tényleges költség összege sem

A nem megfelelő számviteli háttér sok esetben vezet a közsféra vagyonának kihasználatlanságához. Mivel az állami szektor eszközei – mint például a föld, a vasúti sínek, a középületek – nem befolyásolják az állami tevékenység költségvetési költségeit, gyakori az eszközök hosszabb távú kihasználatlansága, amennyiben ezek olyan területeken találhatók, melyek alternatív felhasználása magas értéket képvisel.⁸

A 2005-ös Európai Uniói számviteli reform egy olyan kultúraváltásról szól, amely hosszútávon fejti ki hatását és a megvalósuló pontosabb elszámolás konkrét előnyöket jelent az uniónak, a tagállamoknak, a világ számos országának, például Kanada, Svájc, Franciaország vagy az Egyesült Ki-

¹ SZAPPANOS JÚLIA: Áttérés az eredményszemléletű számvitelre – áttekintés 2014. március 11. Pénzügyi Szemle 2014/3. Forrás: <http://www.penzugyiszemle.hu/tanulmanyok-eloadasok/atteres-az-eredmenyszemlele-tu-szamvitelre-attekintes> (2016. 11. 04.)

² BATHÓ FERENC: *Az eredményszemléletű számvitelre történő áttérés elvi programja*. Pénzügyi Szemle 2012/4. (p. 426–443.) Forrás: https://www.asz.hu/storage/files/files/penzugyiszemle/2012/426_443_bathof_2012_4.pdf (2016. 11. 04.)

³ CSONKA GIZELLA – BATHÓ FERENC: *A közpénzügyek nagy kézikönyve. I. rész 3. cím III. rész, 2-5 cím, IX. rész 5. cím 5. fejezet, IV. rész 1. cím és 5. cím 2-5 fejezet vI. rész 4. cím, IX. rész 5 cím 3-4 fejezet.* Complex Jogi és Üzleti kiadó, Budapest, 2009

⁴ SZAKÁCS IMRE: *Számvitel A-tól Z-ig.* Complex Kiadó, Budapest, 2012

⁵ ESA95: The European system of national and regional accounts, abbreviated as ESA95 or sometimes 1995 ESA, collected comparable, up-to-date and reliable information on the structure and developments of the economy of the Member States of the European Union and their respective regions. Forrás: [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Glossary:European_system_of_national_and_regional_accounts_\(ESA95\)](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Glossary:European_system_of_national_and_regional_accounts_(ESA95)) (2016. 11. 06.)

⁶ SZAPPANOS JÚLIA: Áttérés az eredményszemléletű számvitelre – áttekintés 2014. március 11. Pénzügyi Szemle 2014/3. Forrás: <http://www.penzugyiszemle.hu/tanulmanyok-eloadasok/atteres-az-eredmenyszemlele-tu-szamvitelre-attekintes> (2016. 11. 04.)

⁷ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/?uri=celex:32011L0085> (2016. 11. 02.)

⁸ IMF Working Paper, *The Cost of Government and Misuse of Public Assets*, November 2000

ráltságának, amely eredményesen használja.⁹ Magyarország 2014. január 1-jével szintén áttért az eredményszemléletű számvitelre. A közzféra esetében is szükség van olyan számvitelre, amely egyszerre felel meg a magyar és a nemzetközi szabványoknak. A közzféra pénzügyi átláthatósága, annak elszámoltathatósága nélkülözhetetlen a takarékos és kiegyensúlyozott gazdálkodás, az államháztartás egyensúlyának megteremtése, az eladósodás megfékezése, valamint a közterhek mérséklésének eléréséhez.¹⁰

Federation of European Accountants (fee) publikációk

A FEE több publikációt jelentetett meg az eredményszemléletű számvitel közzférében történő alkalmazásával kapcsolatban, melyek közül hármat szeretnék kiemelni. Az *első dokumentum* 2003-ban készült, két évvel az európai uniós áttérés előtt.¹¹ A publikáció a közzféra szélesebb körben történő számviteli átállásához kapcsolódik. Alapvetően az eredményszemléletű elszámolás növekvő tendenciájára reagálva tesz megállapításokat és szükséges javaslatokat. A tanulmányból arra következtethetünk, hogy egyes országok csupán a pénzforgalmi elszámolással párhuzamosan, míg más országok kizárólagosan alkalmazzák az eredményszemléletű elszámolást. A kormányok az alkalmazás megkönnyítése érdekében elfogadott számviteli standardokat, mint az IFAC¹² Public Sector Bizottság (IPSAS), vagy a magánszektor számviteli standardjait használják.

Az átálláshoz szükséges nemzetközi standardok többé-kevésbé biztosítottak voltak az IAS szabványokon keresztül. Az IFAC Public Sector Bizottsága az első fázist már befejezte a nemzetközi számviteli standardok (IAS) elkészítésével, de olyan konkrét, állami szektorhoz kapcsolódó kérdésekre is válaszolnak, mint például az adóbevételek kezelése vagy a szociális-politikai kötelezettségek kérdése, amelyekre nem vonatkoztak az IAS rendelkezései. Az IFAC PSC mérlegelésre bocsátotta az ilyen kérdések és szabványok kidolgozását, de addig is, a jogrendszerre bízta a szükséges és követendő teendők meghatározását. Azoknak az országoknak, amelyek nem kívántak, kívánnak az időbeli elhatárolásra áttérni,

⁹ http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/modern_accounts/modernising_EU_accounts_hu.pdf (2016.11.02.)

¹⁰ BATHO FERENC: *Az eredményszemléletű számvitelre történő áttérés elvi programja* Pénzügyi Szemle 2012/4. (p. 426–443.) Forrás: https://www.asz.hu/storage/files/files/penzugyiszemle/2012/426_443_bathof_2012_4.pdf (2016. 11. 01.)

¹¹ *The adoption of accrual accounting and budgeting by governments (central, federal, regional and local)* Fédération des Experts Comptables Européens July 2003 Forrás: http://www.fee.be/images/publications/public_sector/Adoption_of_accrual_accounting_and_budgeting_by_governments_030716_WEB1532005161540.pdf (2016. 11. 04.)

¹² IFAC is the global organization for the accountancy profession dedicated to serving the public interest by strengthening the profession and contributing to the development of strong international economies. IFAC is comprised of over 175 members and associates in more than 130 countries and jurisdictions, representing almost 3 million accountants in public practice, education, government service, industry, and commerce. Forrás: www.ifac.org (2016. 11. 02.)

az IFAC Közzféra Bizottsága kidolgozott egy úgynevezett készpénz szabványt annak alkalmazhatósága céljából.

A szakma alapvetően örömmel üdvözölte az eredményszemléletre áttérő közzféra gondolatát a legtöbb országban, a kormányok azonban inkább a problémákat és a lehetséges kockázatokat látták és látják az átállásban.

A pénzforgalmi elszámolás előnye az egyszerűség és az objektivitás, mely eredményeket nem szabad lebecsülni. Azon országok esetében, melyek nem kívánnak áttérni az eredményszemléletű számvitelre, érdemes legalább a számviteli rendelkezéseket úgy átalakítani, hogy azok biztosítsák az eredményszemléletű elszámolás standardjaival való összhangot. A pénzforgalmi elszámolás előnyei mellett jelentős hiányosságokat, hátrányokat is érzékelhet a közzféra. Nem utolsó sorban azért, mert ennél az elszámolási formánál nincs megfelelő követelmény, tájékoztatás az eszközök és források esetében és nincs hatékony mérleg. Az eredményszemléletű elszámolás ezzel szemben potenciálisan átláthatóbb és érdemi pénzügyi információkat szolgáltat.

Az eredményszemléletű számvitel egy sokkal bonyolultabb rendszer, magasabb fokú döntéseket igényel, mint az egyszerű készpénz alapon történő elszámolás. Az eredményszemléletű számvitelhez kifinomultabb számviteli infrastruktúrára van szükség, és elengedhetetlen feltétel a külső ellenőrzés lehetőségének biztosítása is.

A tanulmány arra is rámutatott, hogy bizonyos európai országokban az átállás problémákat okozhat, például ha az adott állam kormányzati szektora nem rendelkezik – esetleg csak kis létszámban – a számviteli szakma képviselőivel. Problémát jelenthet továbbá az is, ha az állami szektor könyvvizsgálói nem képzettek a számviteli standardok értelmezésében és alkalmazásában. A törvényi háttér és a könyvelést, könyvvizsgálatot végző személy érdemi szerepe is meghatározó lehet az eredményszemléletű számvitelre történő áttérés esetében.

Az eredményszemléletű számvitel számos előnnyel rendelkezik. Néhány ezek közül:

1. Az eredményszemléletű költségvetési számviteli standardokkal készülő beszámoló teljesebb, mint a készpénz alapú.
2. Kevesebb lehetőség adódik a manipulációra.
3. A rendelkezésre álló beszámoló információk segítik a jobb minőségű irányítást és döntéshozatalt, beleértve a források elosztását.
4. Lehetőség adódik az ösztönzők és szankciók megváltoztatására.
5. Lehetőséget teremt a hatékony intézkedésre és teljesítményre, melyeket nem befolyásol a készpénzfizetés, a bevételek és az információk, például az álló- és forgóeszközök, vagy a kötelezettségek terén fennálló hiányosság.
6. A költségek a tárgyi eszközök között a hasznos élettartam szerint oszlanak meg.

Ezek az előnyök azonban csak akkor válnak elérhetővé, ha egyéb feltételek is fennállnak kormányzati szinten. A közzféra menedzsmentnek képesnek és hajlandónak kell lennie a változtatásra. Az eredményszemléletű számvitel nem lehet öncél, sokkal inkább a beszámolók minőségi javítása révén elérhető és rendelkezésre álló információk használata.

Az áttérés az eredményszemléletű számvitelre problémákat is hordoz magában. A politikai nyomás, illetve a túl szabad mérlegelés lehetősége, a kevés vagy nem megfelelő ellenőrzés gondot okozhat. Az áttérést hátráltathatja annak költségvonzata is. Figyelembe kell venni a költségvetést is, hiszen a közszférában a költségvetést az egyik legfontosabb dokumentumnak tekintik. A költségvetés határozza meg az állami és a magánszektor forrásait, a költségvetési politikát és az adózási terheket. Ahol a költségvetést megtartják a pénzforgalmi szemléletben, más területen viszont a kormány áttér az eredményszemléletű számvitelre, figyelni kell az átláthatóság és a következetesség megőrzésére.

A *második tanulmány* 2008 decemberében került publikálásra. Erre az időpontra már egyértelművé vált, hogy az eredményszemléletű számvitel a közszférában alapvető változásokat hozott. Az eredményszemléletű számviteli beszámoló esetében kiemelten fontos, hogy ellenőrzi a pénzügyi kimutatásokat, így az ellenőrzött szervezetről valós képet nyerhetünk a nettó eszközérték, a pénzügyi helyzet és a működési eredmény kapcsán, valamint megteremtí az összhangot a vonatkozó pénzügyi beszámolási alapelvekkel is.

A tanulmány a FEE által összeállított, az eredményszemléletű beszámoló hatásaival kapcsolatos vitairatot, annak eredményeit mutatja be, melynek elkészítéséhez egy huszonhat országból visszaérkező kérdőív adatait használta fel. A huszonhat ország közül tizenöt már nemzeti, húsz ország pedig helyi szinten vezette be az elszámolás módját. A legtöbb válaszadó kormány az állam pénzügyi kimutatásainak ellenőrzési felelősségét a mindenkor legfőbb ellenőrző intézmény jogkörében hagyta meg. A legtöbb esetben az alkalmazott standardok az ISA¹³ szabványokon alapulnak, illetve közvetlenül magát az ISA szabványokat alkalmazták, más esetekben az INTOSAI¹⁴ alapú szabványokat használták.

A helyi szintű bevezetés esetében eltérő eredmények adódtak, melyek három jól elkülöníthető ország csoportot körvonalaztak. A válaszadó országok közel egyharmada esetében a felelősséget egy központi ellenőrző intézménynél hagyta a kormány. A másik harmad esetén az ellenőrzést magánszektorbeli könyvvizsgáló végzi, ahol az ellenőrző személyét a helyi tanács jelöli ki a legtöbb esetben. A harmadik harmadnál magánszemély vagy intézmény végzi az auditot, a törvényi és előírási kötelezettségtől függően, az önkormányzatokhoz kapcsolódva. Ebben a csoportban felfedezhető egy olyan tendencia, miszerint a nagyobb települések rendelkeznek saját

ellenőrzési intézménnyel, míg a kisebb települések inkább a magánszektorból jelölnek ki könyvvizsgálót.

Az eredményszemléletű elszámolás végrehajtása mindenképpen jelentős hatással van a közszférára, az ellenőrzésre, de ugyanakkor reformnak nem nevezhető. A visszaérkezett kérdőívek kulcsfontosságú üzeneteket tartalmaztak.

Az eredményszemléletű pénzügyi kimutatások auditja komplexebb és bonyolultabb, mint a pénzforgalmi szemlélettel készült pénzügyi kimutatások. Az auditoroknak több döntést kell meghozniuk a készítés során. Általánosságban megállapítható, hogy az auditot olyan auditorok végzik, akik rendelkeznek megfelelő vizsgával, képzéssel és tapasztalattal.

A magánszektor könyvvizsgáló cégei, alvállalkozóként segíthetnek olyan kérdések esetében, ahol a közszféra munkatársai nem rendelkeznek megfelelő tapasztalattal. Ez biztosítja, hogy az állami szektor ellenőrző szervezetei az eredményszemléletű audit készítésekor felhasználják a magánszektor legjobb gyakorlatát.

A megkérdezett országokban általában magasak voltak az oktatási követelmények a pénzügyi beszámolóért felelős szerveknél. A legtöbb esetben közvetlenül az eredményszemléletű számvitelre történő átállás miatt nem nőttek az oktatási követelmények, azonban minden szervezetnek szüksége van az eredményszemléletű számviteli elvekkel kapcsolatos szakmai vagy specifikus képzésre. Ennek megfelelően a szakmai tanmeneteket valószínűleg felül kell vizsgálni annak érdekében, hogy azok megfeleljenek a közszektor beszámolói igényeinek, és bele lehessen foglalni a megfelelőségi ellenőrzés szempontjait is.

Mivel az eredményszemléletű pénzügyi kimutatások ellenőrzése sokkal összetettebb és több döntést igényel, az egységes ellenőrzés minőségének biztosítása érdekében szükséges az általánosan elfogadott ellenőrzési szabványok biztosítása. A Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardok (ISA) ilyen általánosan elfogadott számviteli standardok a közszférában.

Az eredményszemléletű pénzügyi kimutatásoknál a könyvvizsgálói döntések egyre jelentősebbek, így a minőség-ellenőrzési eljárásokat növelni szükséges az ellenőrző szerveknél.¹⁵

A *harmadik tanulmány* 2016 áprilisban készült, amely valójában nem is tanulmány, hanem *briefing paper*. Kiemelt kérdése a kormányok jobb pénzügyi döntéseinek meghozása a számvitel segítségével, hiszen a teljes körű és megbízható éves beszámoló javíthatja a pénzügyi döntést, és a politikai döntéshozatal számára rendezett államháztartást biztosít. A *briefing paper* megjelenésekor már számos tagállam áttért az eredményszemléletű elszámolásra. Az átláthatóság és az elszámoltathatóság kérdésében még adódnak vitatott pontok. A *briefing paper* célja az eredményszemléletű elszámolás azon előnyeinek kiemelése (ismét), melyek hozzájárulnak a kormányok pénzügyi döntéshozatali folyamataihoz.

¹³ ISA Standards help automation professionals streamline processes and improve industry safety, efficiency, and profitability. Over 150 standards reflect the expertise from over 4,000 industry experts around the world. Since 1949, ISA has been recognized as the expert source for automation and control systems consensus industry standards. Forrás: www.isa.org (2016. 11. 04.)

¹⁴ The International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) operates as an umbrella organisation for the external government audit community. For more than 50 years it has provided an institutionalised framework for supreme audit institutions to promote development and transfer of knowledge, improve government auditing worldwide and enhance professional capacities, standing and influence of member SAIs in their respective countries. Forrás: www.intosai.org (2016. 11. 04.)

¹⁵ *Implementation of accrual accounting: the impact on public sector audit* December 2008 Forrás:

http://www.fee.be/images/publications/public_sector/Implementation_of_Accrual_Accounting_in_the_Public_Sector_-_The_Impact_on_Public_Sector_Audit_08128122008421647.pdf (2016. 11. 03.)

Az eredményszemléletű elszámolás jelentős előnyöket hoz a tagállamok számára. Lehet, hogy úgy tűnik kihívást jelent a pénzforgalmi szemléletű elszámolást alkalmazó közszféra számára, de a bevezetési tapasztalatok azt mutatják, hogy az átállási költségeket nagymértékben ellensúlyozza a megtérülés. Az eredményszemléletű elszámolás hozzájárulhat a hosszú távú tervezéshez és segíti a kormányokat a fenntartható döntéshozatalban. A közszféra rövid, közép- és hosszú távú döntéseihez a számvitelnek kell biztosítania a megbízható pénzügyi információkat. Mind a politikának, mind a közvéleménynek szüksége van teljes körű és pontos pénzügyi információkra, a lehető legjobb gazdasági és politikai döntések meghozásához. Az Európai Unió a globális piacokon akkor lehet továbbra is attraktív, amennyiben a számviteli standardok lehetőség szerint nemzetköziesek.¹⁶

Konklúzió

A közszféra pénzügyi elszámolásainak áttekinthetősége globális, európai uniós és helyi érdek egyszerre. Ezt biztosíthatja a pénzforgalmi elszámolásokról az eredményszemléletű számvitelre történő áttérés.

A gazdasági ügyletek keletkezésükkor történő könyvelése javítja az elszámolhatóságot, növeli az átláthatóságot. Ezáltal a közszférában a pénzügyi jelentések jobb minőségű információkat biztosítanak az állami döntések előkészítéséhez.

Az eredményszemléletű számvitel képes kezelni a tárgyi eszközök elhasználódásának kérdését, realizálja a gazdálkodó szervezet vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetét, annak változásait. Pontos és naprakész információt ad a szállítói tartozásokról és a vevői követelésekről, így a költségvetési szervek „valós” gazdasági teljesítménye megítélhetővé és az egyes időszakok teljesítménye összehasonlíthatóvá válik. Ez pontosabb és gyorsabb adatszolgáltatást jelent. Továbbá egyaránt megvalósulhat a közszférában is az összemérés valamint az időbeli elhatárolás elve is. Pontos megismerhető a fennálló és a jövőbeni kötelezettségek sora. A bevételek és az azok elérése érdekében felmerült ráfordítások az elvégzett tevékenység idején jelennek meg a könyvelésben. Szigorúbb elszámolást biztosít, ami segíti a korrupció csökkentését, felszámolását, pontos tervezést tesz lehetővé a következő időszakokra vonatkozóan. A könyvelést és a kapcsolódó analitikákat az eredményszemlélet rendszerben kezeli, ami szintén növeli a közszféra átláthatóságát.

Magyarországon a pénzforgalmi szemlélet volt jellemző a közszféra területeire, azonban ez a számviteli szemlélet jelentős problémákat hordozott a tervezéstől kezdve a végrehajtáson át az ellenőrzésig. A korábbi államháztartási rendszer sok problémát hordoz magában, elsősorban, hogy néhány területen lehetőséget enged az úgynevezett kreatív könyvelési technikák alkalmazására, s emiatt például egy intézmény vagy alapítvány pénzügyi helyzetét a valóságostól

kedvezőbben lehet bemutatni. A problémák kiküszöbölésére jelent megoldást az eredményszemléletű számvitelre való áttérés.¹⁷ A problémák főként abból adódtak, hogy a jelenleg alkalmazott rendszer csak részben felel meg a valós számvitel alapvető funkciójának, céljának, és a rendszer legnagyobb hátránya, hogy a pénzügyi helyzetet sem lehet egzakt módon megítélni, illetve nem lehet pontosan megállapítani, hogy valójában mi mennyibe kerül.¹⁸

A költségvetés alapján gazdálkodó szervezetek egyre gyakrabban végeznek vállalkozási tevékenységet is, ami megköveteli az adott időszak tényleges teljesítményének megítélését. Erre a pénzforgalmi szemlélet nem ad lehetőséget, az eredményszemléletű viszont igen.

A tényleges teljesítmény megítélése segíti és javítja a rövid és hosszú távú előrejelzések pontosságát. A gazdasági döntések azért is megalapozottabbá válnak az eredményszemlélet esetén, mert hatással van a vezetők és döntéshozók gazdasági gondolkodására is.

Igaz, hogy az áttérés extra kiadásokkal jár, melyek nem elhanyagolhatók, valamint tény az is, hogy hosszabb időintervallumot jelent az új elszámolási rendszer bevezetése és a mindennapi rutin megszerzése, ugyanakkor összességben tekintve az áttérésre, figyelembe véve a hosszú távú globális hatásokat és eredményeket, az eredményszemlélet jelentheti az egyetlen követendő megoldást a közszféra számára, az átlátható pénzügyi nyilvántartások megeremtelése terén.

Felhasznált irodalom

- Accrual accounting: a key step toward better public finances* Briefing paper 2016.april Forrás: http://www.fee.be/images/publications/public_sector/1604_Accrual_accounting_toward_better_public_finances.pdf (2016. 11. 05.)
- BATHO FERENC: *Az eredményszemléletű számvitelre történő áttérés elvi programja* Pénzügyi Szemle 2012/4. (p. 426–443.) Forrás: https://www.asz.hu/storage/files/files/penzugyiszemle/2012/426_443_bathof_2012_4.pdf (2016. 11. 01.)
- CSONKA GIZELLA – BATHÓ FERENC: *A közpénzügyek nagy kézikönyve. I. rész 3. cím III. rész, 2-5 cím, IX. rész 5. cím 5. fejezet, Iv. rész 1. cím és 5. cím 2-5 fejezet vI. rész 4. cím, IX. rész 5 cím 3-4 fejezet.* Complex Jogi és Üzleti kiadó, Budapest, 2009
- ESA95: The European system of national and regional accounts, abbreviated as ESA95 or sometimes 1995 ESA, collected comparable, up-to-date and reliable information on the structure and developments of the economy of the Member States of the European Union and their respective regions. Forrás: [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Glossary:European_system_of_national_and_regional_accounts_\(ESA95\)](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Glossary:European_system_of_national_and_regional_accounts_(ESA95)) (2016. 11. 06.)

¹⁶ *Accrual accounting: a key step toward better public finances* Briefing paper 2016.april Forrás: http://www.fee.be/images/publications/public_sector/1604_Accrual_accounting_toward_better_public_finances.pdf (2016. 11. 05.)

¹⁷ LENTNER CSABA: *Közpénzügyek és államháztartástan* NKE 2013/9.4. (p. 244–254.)

¹⁸ BATHO FERENC: *Az eredményszemléletű számvitelre történő áttérés elvi programja* Pénzügyi Szemle 2012/4. (p. 426–443.) Forrás: https://www.asz.hu/storage/files/files/penzugyiszemle/2012/426_443_bathof_2012_4.pdf (2016. 11. 01.)

- FEE (Fédération des Experts-comptables Européens – Federation of European Accountants) <http://www.fee.be> (2016. 11. 02.)
- IFAC is the global organization for the accountancy profession dedicated to serving the public interest by strengthening the profession and contributing to the development of strong international economies. IFAC is comprised of over 175 members and associates in more than 130 countries and jurisdictions, representing almost 3 million accountants in public practice, education, government service, industry, and commerce. Forrás: www.ifac.org (2016. 11. 02.)
- IMF *Working Paper, The Cost of Government and Misuse of Public Assets*, November 2000
http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/modern_accounts/modernising_EU_accounts_hu.pdf (2016. 11. 02.)
- Implementation of accrual accounting: the impact on public sector audit* December 2008 Forrás: http://www.fee.be/images/publications/public_sector/Implementation_of_Accrual_Accounting_in_the_Public_Sector_-_The_Impact_on_Public_Sector_Audit_08128122008421647.pdf (2016. 11. 03.)
- LENTNER CSABA: *Közpénzügyek és államháztartástan* NKE 2013/9.4. (p. 244–254.)
- ISA Standards help automation professionals streamline processes and improve industry safety, efficiency, and profitability. Over 150 standards reflect the expertise from over 4,000 industry experts around the world. Since 1949, ISA has been recognized as the expert source for automation and control systems consensus industry standards. Forrás: www.isa.org (2016. 11. 04.)
- SZAPPANOS JÚLIA: Áttérés az eredményszemléletű számvitelre – áttekintés 2014. március 11. *Pénzügyi Szemle* 2014/3. Forrás: <http://www.penzugyiszemle.hu/tanulmányok-eloadasok/atteres-az-eredmenyszemleletu-szamvitelre-attekintes> (2016. 11. 04.)
- SZAKÁCS IMRE: *Számvitel A-tól Z-ig*. Complex kiadó, Budapest, 2012
- The adoption of accrual accounting and budgeting by governments (central, federal, regional and local)* Fédération des Experts Comptables Européens July 2003 Forrás: http://www.fee.be/images/publications/public_sector/Adoption_of_accrual_accounting_and_budgeting_by_governments_030716_WEB1532005161540.pdf (2016. 11. 04.)
- The International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) operates as an umbrella organisation for the external government audit community. For more than 50 years it has provided an institutionalised framework for supreme audit institutions to promote development and transfer of knowledge, improve government auditing worldwide and enhance professional capacities, standing and influence of member SAIs in their respective countries. Forrás: www.intosai.org (2016. 11. 04.)
- http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/modern_accounts/modernising_EU_accounts_hu.pdf Forrás: www.ec.europa.eu (2016. 11. 02.)
- <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/?uri=celex:32011L0085> Forrás: www.eur-lex.europa.eu (2016. 11. 02.)