

Tóth Balázs

A 2014-es államszámviteli reform az önkormányzati tapasztalatok tükrében

Pilotprojekt a problémák feltárására

ÖSSZEFOGLALÓ: Az államháztartási számvitel 2014-es megújulása a közszféra egyik legnagyobb reformjának tekinthető. A korábban alkalmazott számviteli információs rendszer jelentős hiányosságokkal rendelkezett, amely végső soron az önkormányzati rendszer működésének zavaraihoz, eladósodottságához vezetett. A kutatás célja: feltárni a hazai települési önkormányzatok tapasztalatait a számviteli reform bevezetésének folyamatával, valamint az újonnan kialakuló rendszerrel kapcsolatban. A vizsgálat során 8 intézmény 18 szakértőjével készültek interjúk és kiscsoportos megkérdezések. Az elmondottak alapján az átállás időszakát egy turbulens periódusként jellemezhetjük, az új szabályozásnak való megfelelés próbára tette az önkormányzatok alkalmazkodóképességét. Az újonnan kialakuló rendszerrel kapcsolatos vélemények heterogénnek tekinthetők. A megkérdezettek szerint az új államszámvitel képes támogatni a megbízható és valós kép kialakulását, naprakész információkat biztosít az adott szervezeti egységről. Ennek ellenére a rendszer nem hozott osztatlan sikert, ugyanis egy sokkal összetettebb és nehezebben kezelhető rendszer jött létre, emellett arra is fény derült, hogy a számviteli információs rendszer adatai a legtöbb esetben nem töltik be a nekik szánt szerepet a gazdálkodás során.¹

KULCSSZAVAK: államháztartási számvitel, eredményszemlélet

JEL-kód: H830

DOI: https://doi.org/10.35551/PSZ_2020_2_6

A 2014 előtt alkalmazott számviteli információs rendszer jelentős hiányosságokkal rendelkezett, amely lehetővé tette az önkormányzati rendszer problémái egy részének elfedését, ami végső soron (több tényezővel együtt) az önkormányzati szektor eladósodásához vezetett (Lentner, 2019). A számviteli rendszert nem tekinthetjük a pazarló gazdálkodás fő oká-

nak, viszont hozzájárult ahhoz, hogy bizonyos problémákra később derült fény. *Adhikari és Garseth-Nesbakk* tanulmánya (2016) szintén rávilágít arra, hogy a pénzforgalmi szemlélet okozója lehet a pazarló működésnek, és így az adósságállomány növekedésének is. A szuverén adósságválságok fel is hívták a figyelmet a téma fontosságára, valamint a közszféra működésével szembeni bizalmat is aláásta, továbbá fokozta az elszámoltathatóság iránti igényt

Levelezési e-cím: tothbalazs@eco.u-szeged.hu

(Brusca, Martínez 2016). Az adósságválságok mellett a kormányzati gazdálkodás információs iránt is emelkedett az érdeklődés (Pina, Torres, Yetano, 2009).

Mindezt felismerve, egyre több és több ország döntött számviteli rendszerének megújítása mellett. A PwC 2015-ös felmérésében a trend felerősödése figyelhető meg, az OECD-országok 80, míg a nem OECD-országok 68 százaléka jelezte szándékát az eredményszemléletű számvitel államháztartás működésébe való implementálására (PwC, 2015). Ennek egyik legjelentősebb oka az, hogy az OECD (más nemzetközi szervezetekkel együtt) aktívan támogatja az eredményszemléletű számvitel és költségvetés közzétételében való megjelenését, tagállamai körében erőteljesen szorgalmazza annak adaptálását (Adhikari, Garseth-Nesbakk, 2016).

Annak ellenére, hogy az elmúlt évtizedekben egyre nagyobb szerepet kapott az eredményszemlélet a közzétételben, az elért eredmények nem tekinthetők egyértelműen pozitívnak. Az elméleti előnyök sok esetben nem érvényesülnek, ami több problémára is felhívja a figyelmet. Az egyik koncepcionális kérdés, miszerint az eredményszemlélet közzétételében való alkalmazhatósága megkérdőjelezhető, illetve az sem egyértelmű, hogy a könyvelési rendszernek mekkora hatása van a gazdálkodás hatékonyságára (Arnaboldi, Lapsley, 2009).

A kutatás célja a hazai települési önkormányzatok tapasztalatainak vizsgálata a 2014-es reformmal, illetve az annak eredményeképp létrejövő eredményszemléletű rendszerrel kapcsolatban. A megkérdezések 2019 nyarán készültek, a beszélgetések időtartamai 40 és 70 perc közé estek. A reform után már 5 lezárt gazdasági évvel rendelkeznek az önkormányzatok, így már nem csak a kezdeti impulzusok felmérésére nyílt lehetőség, hanem a rendszerhez való alkalmazkodás középtávú hatásaira, valamint az abban rejlő lehetőségek kihasználására is alaposabban ki lehetett térni.

Az empirikus tapasztalatok szerint az eredményszemlélet bevezetése általában nem annyira sikeres, mint amennyire azt elvárják, aminek okai lehetnek a reform nem várt hatásai, az információk téves felhasználása, vagy a reform végrehajtására fordított elégtelen figyelem. Az előálló többletinformációk gyakran nem vagy nem megfelelően kerülnek felhasználásra, a bevezetés sok esetben rosszul menedzselte (Christiaens, Rommel, 2008). A tanulmány második fejezete a reformtól várható hatásokat, illetve hasonló reformok tapasztalatait ismerteti, ezt követően a kutatás módszertana, majd pedig annak eredményei kerülnek bemutatásra. A tanulmány a főbb megállapítások összegzésével zárul.

ELMÉLETI HÁTTER

A fejezet keretein belül az eredményszemléletű számvitel előnyei és hátrányai kerülnek összehasonlításra, valamint a hasonló reformokkal kapcsolatos tapasztalatok, azok kimenetelét befolyásoló faktorokat ismertetjük meg.

A bevezetés mellett vagy ellen szóló érvek vizsgálatakor az egyik legfontosabb szempontnak tekinthetjük az egyes módszerek elvi előnyeinek és hátrányainak feltárását (*1. táblázat*). Az eredményszemléletű számvitel egy általánosan elfogadott információs rendszer, amely teljes és megbízható képet nyújt egy állam pénzügyi-, gazdasági pozíciójáról és teljesítményéről. Figyelembe veszi az eszközök és kötelezettségek teljes körét. A pénzforgalmi szemlélettel szemben nem a pénzmozgásokat, hanem a gazdasági értékek létrejöttét ragadja meg, emiatt sokkal pontosabb képet nyújt a folyamatokról (Európai Bizottság, 2013). Az eredményszemlélet előnyeként szokták említeni, hogy lehetővé teszi a költségek teljes körű felmérését és a teljesítmények értékelését (Robinson, 1998; Ouda, 2003). Mindebből adódóan az eredményszemléletű rendszerek gyors

AZ EREDMÉNYSZEMLELET ELMÉLETI ELŐNYEI ÉS HÁTRÁNYAI

Előnyök	Hátrányok
Naprakész információk	Bonyolultabb rendszer
Pontosabb adatok a költségekről, önköltségszámítás fejlődése	A profit relevanciája megkérdőjelezhető
Tárgyeszköz-menedzsment javulása	Munkamennyiség növekedése
Átláthatóság	A magánszférától eltérő információigény
Összehasonlíthatóság	A hatékonyság és eredményesség másféle megközelítést igényel
Belső kontrollok és külső auditok javulása	
Pontosabb kép a vevői és szállítói állományokról	
Vezetői számviteli megfontolások, hatékonyabb gazdálkodás	
Hosszabb távra kiható döntések összehasonlíthatósága	

Forrás: saját szerkesztés

sabban biztosítanak pénzügyi információkat (Guthrie, 1998), valamint a torzítási lehetőséget is korlátozzák (Pályi, 2015).

Az eredményszemléletű számvitel támogatja a hatékony és eredményes gazdálkodást, valamint segít biztosítani a megfelelő likviditásmenedzsmentet, ami kulcsfontossággal bír a közsféra esetében is. Végző soron a transzparenciát, az elszámoltathatóságot és a pénzügyi elszámolások összehasonlíthatóságát is képes javítani. A harmonizált mikroszintű könyvelési rendszerek mellett a belső kontrolloknak és a külső auditoknak is nagy jelentősége van az információk magasabb színvonalat képviselő előállításában (Európai Bizottság, 2013). A szigorúbb elszámolásnak köszönhetően az adatszolgáltatás pontosabbnak és gyorsabbnak tekinthető, mint a pénzforgalmi rendszereknél, ezáltal a tervezési folyamat megbízhatóságát is nagymértékben fokozza. Az eredményszemléletű rendszerek akár már rövid távon belül is megváltoztathatják a közép- és felsővezetők gondolkodását, támogatva ezzel a gazdasági döntések megalapozottságát, valamint

azok társadalom általi elfogadottságát is (Balog, Jakab, 2017).

Annak köszönhetően, hogy a pénzügyi rendezés nem szükséges, ezáltal szigorúbb elszámolást biztosít, hamarabb nyújt információt a felhasznált erőforrásokról, valamint a tevékenység költségeiről (Lapsley, Mussari, Paulsson, 2009). Az eredményszemlélet pontosabb képet nyújt az előállított javak és szolgáltatások költségeiről (Lapsley, Mussari, Paulsson, 2009), támogatja a hosszú távra kiható döntések meghozatalát és az egyes döntések értékelését, ezzel támogatva az elszámoltathatóság fokozását (Tickell, 2010; PwC, 2015), valamint részletesebben képes bemutatni a fennálló és jövőbeni kötelezettségeket (Balog, Jakab, 2017).

Salleh, Aziz és Bakar (2014) több gyengeségét is említették a pénzforgalmi szemléletnek. Ilyen például az, hogy az eljárás nem képes az államháztartás működésének megfelelő leírására, külső szemlélők számára nehezen értelmezhető rendszernek tekinthető, ami túlságosan a működés szabályosságára koncentrál,

az eredményesség vizsgálata helyett, ezáltal az adófizetők számára sem képes igazolni az adók szükségességét. Továbbá nem akadályozza meg a nem hatékony erőforrás felhasználását sem (Salleh, Aziz, Bakar, 2014).

A számviteli információs rendszer különböző statisztikák, adatszolgáltatások számára szolgáltat inputot. Egyrészt ilyennek tekinthetjük az SNA (System of National Accounts) mutatószámokat, melyek elhatárolásalapú logikára épülnek (van der Hoek, 2005), így a könyvelési rendszer elvi alapja ebből a szempontból sem tekinthető mellékesnek. Az adatszolgáltatások jelentőségére az Európai Tanács 2011/85/EU irányelve hívja fel a figyelmet, ami szorgalmazza az eredményszemléletű számviteli rendszerek bevezetését (Lentner, 2019).

A korábbi rendszer által előírt, valamint szolgáltatott adatok egy része a döntéshozatal során feleslegesnek bizonyult, a közfeladatok ellátásához szükséges erőforrások köre nem volt meghatározható az információs rendszer adataiból (Balog, Jakab, 2017; Lentner, 2019). A pénzforgalmi szemlélet keretein belül az amortizáció és ebből következően az eszközpótlási igény nem jelenik meg, az eszközök hatékony menedzselése nem kivitelezhető a számviteli információk alapján (Barton, 2009). Az elemi beszámolók és a zárszámadási törvények adatai nem voltak alkalmasak elemzésekre, és nem feleltek meg a szakmai elvárásoknak sem. A pénzforgalmi szemlélet egyik elvi problémájának tekinthető az is, hogy csak múltra vonatkozó adatokat közöl, és a korábban zajló folyamatokat is csak korlátozott mértékben tükrözi. Ez a kontrollingrendszerek megbízhatóságát is csökkentette, hiszen így többek között a bekerülési értékek meghatározása, valamint a teljesítményértékelés is meglehetősen hiányosnak volt tekinthető (Bathó, 2012).

Természetesen nem csak előnyökkel rendelkezik az eredményszemlélet, több hátrányát is lehet említeni (1. táblázat). Az egyik az, hogy az államháztartás költségvetése pénzforgalmi

szemléletű, ennek következtében a számviteli információs rendszer adatai nem használhatók fel közvetlenül. Emellett a pénzforgalmi szemlélet gyakorlati előnyének lehet tekinteni a „megszokást”, valamint, hogy a rendszer alacsonyabb szintű szakmai képzettséget igényel, továbbá a működtetésével szerzett több évtizednyi tapasztalatot (Bathó, 2012).

Az eredményszemléletű számvitel államháztartási alkalmazásával szembeni kritika az is, hogy az érintett szervezeti kör esetében a profit nem releváns mérőszám, a működés során nem cél a nyereség létrehozása, ugyanis a társadalmi hatásoknak sokkal nagyobb jelentősége van. A közszférában az egyes bevételek nehezen állíthatók szembe az egyes tevékenységek költségeivel, ráfordításaival, így a jövedelmesség mérése korlátokba is ütközhet (van der Hoek, 2005). A finanszírozási szerkezet és a szolvencia szintén kevésbé releváns a közszférában, a kibocsájtás mérése sem megoldott, szolgáltatások költségeire és hatékonyságára koncentrálnak (Hyndman, Connolly, 2011).

Amellett, hogy az eredményszemlélet államháztartási működéshez való viszonya többek szerint kétséges, hátrányként lehet említeni a munkamennyiség és ezáltal a működtetési költségek megnövekedését, a számviteli rendszer bonyolultságának növekedését (Hyndman, Connolly, 2011; PwC, 2015).

Balog és Jakab (2017) kiemelte, nem egyértelmű, hogy mi számít a legjobb megoldásnak, viszont abban konszenzus volt, hogy a pénzforgalmi szemlélet hiába alkalmazható és értelmezhető egyszerűen, nem felel meg egy modern információs rendszerrel szemben támasztott elvárásnak. Bizonyos problémák egy része kezelhető lenne különböző analitikák beiktatásával (mint ahogy a kötelezettségek nyilvántartását is előírták az önkormányzatoknak), viszont az eredményszemléletű megközelítés ennél szélesebb körű hatásokat képes kiváltani. A pénzforgalmi szemléletről az eredményszemléletre történő áttérés olyan

horderejű változás, amely a számviteli paradigma legmélyebb tartalmát érinti, azokat a közös vélekedéseket, amelyeket a szabályozások a mögöttes feltételezések szintjén érintenek (Kovács, Deák, 2012). Az ilyen jellegű reformok jelentős hatása a vezetés gondolkodásmódjának változása, ami fontos determinánsa a reform sikerének, hiszen az új számviteli információs rendszer csak akkor tud megfelelően hasznosulni, ha a keletkező adatokat felhasználják a döntéshozatal során (Simon et al., 2018).

Az üzleti gyakorlatok átültetésével kapcsolatban további kritikaként lehet megfogalmazni, hogy bizonyos vagyონrészek értékelésére nem alkalmasak a vállalati szférában megjelenő gyakorlatok. Bizonyos eszközöknek nincs likvid és kimutatható piaca, ezek piaci értékelése egyrészt kivitelezhetetlen, másrészt értelmezhetetlen is (Lapsley, Mussari, Paulsson, 2009; Carnegie, West, 2003). Továbbá az államháztartás egyes szervezeteinek jellemzően vannak olyan eszközei is, amelyek elidegenítése egyenesen tiltott is.

További kritikaként fogalmazható meg az is, hogy a közzsférában a döntéshozatal módja és információigénye is eltér a magánszférától, illetve azt is ki kell emelni, hogy a döntéshozók (tulajdonosok és befektetők helyett) az adófizetők, szavazók által számoltathatók el (Oulasvirta, 2014). Ez pedig egy sokkal indirektebb kapcsolat. *Christiaens és Rommel* (2008) kihangsúlyozta, hogy az eredmény-szemléletű információk közzsférában való alkalmazhatóságának módja megkérdőjelezhető, míg *Arnaboldi és Lapsley* kutatása (2009), illetve *Paulsson* (2006) tanulmánya meg is erősítette az eredmény-szemléletű könyvelési információk jellemzően marginális szerepét. *Mikesell* (2006) kiemelte, hogy az előny-költség elemzések nagy fontossággal bírnak, hiszen ezek által visszaszoríthatók az adófizetők által biztosított források pazarlása, viszont a döntéshozatali folyamatokban nagy szerepe van politikai ténye-

zőknek, míg *Brorström* (1998) a nem számviteli információk dominanciáját igazolta.

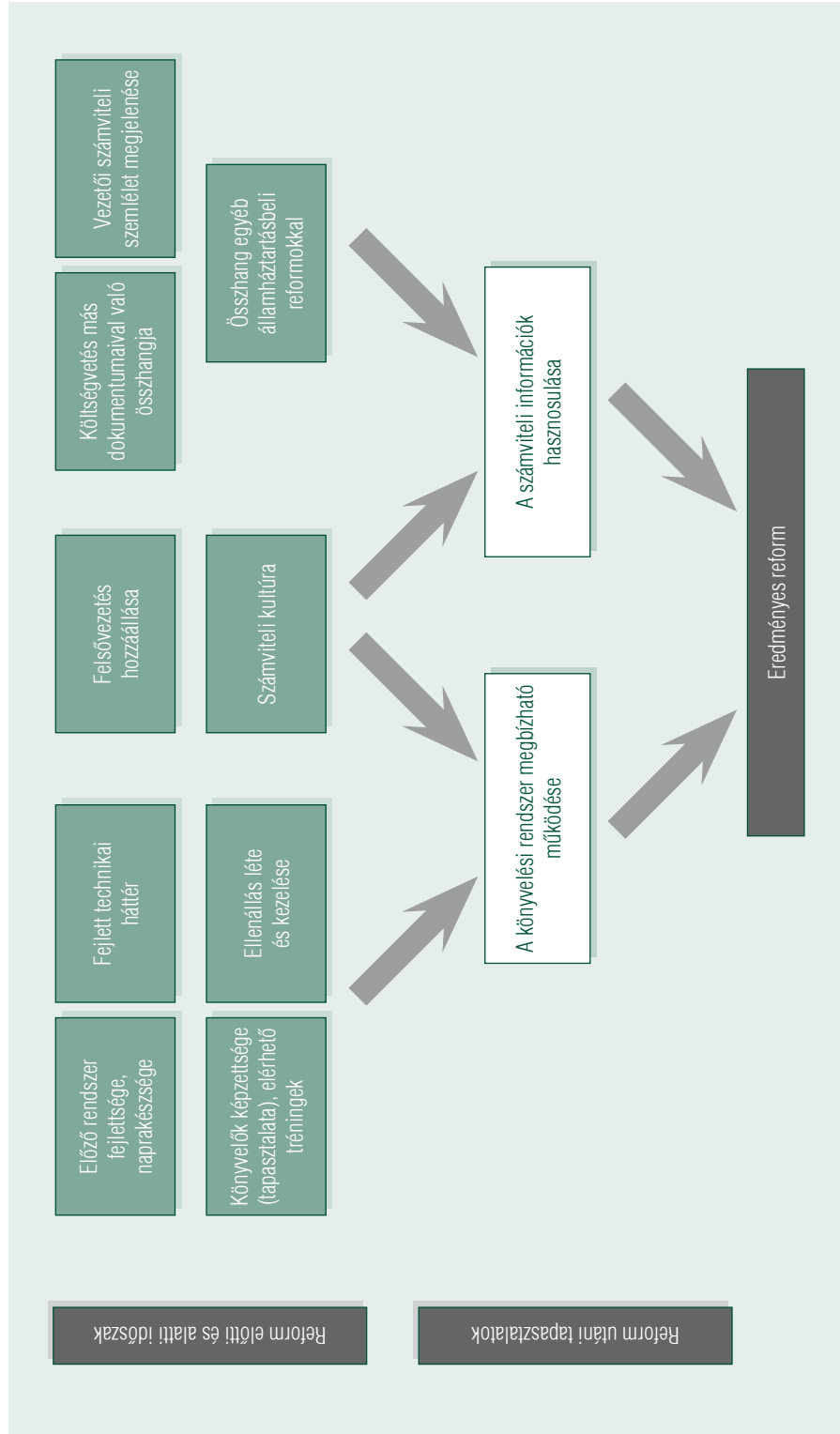
A reformok sikerét nagymértékben befolyásolja az átállási folyamat, valamint a bevezetéshez szükséges erőforrások rendelkezésre állása (*1. ábra*). A korábban alkalmazott rendszer minőségének jelentőségét igazolta *Simon et al.* (2018) Ausztria példáján keresztül, ugyanis ott jelentősen egyszerűsítette az átállást, hogy a nyilvántartások pontosak és naprakészek voltak. *Becker, Jagalla és Skærbæk* szerint (2013) a bevezetés eredményességét nagymértékben befolyásolja az államháztartás könyvelőinek képzettsége, a szükséges képzések biztosítása. Ennek az elégségességét különböző tréningek segítségével lehet biztosítani. Ezen kívül az adaptációs folyamat nyomom követése, a gyengeségek megállapítása és kezelése szintén pozitív hatást gyakorolhat a reform eredményére (Simon et al., 2018).

Az Egyesült Királyságban megfigyelhető tapasztalat szerint a számviteli rendszer sokkal bonyolultabb lett, ellenben a létrehozott információk nem rendelkeznek nagy hozzáadott értékkel. A reformokkal kapcsolatos elégedetlenséget fokozza az is, hogy az eredmény-szemlélet bevezetése önmagában nem oldja meg az államháztartás egyéb problémáit (Hyndman, Connolly, 2011). A könyvelési rendszerrel való elégedettséget nagymértékben befolyásolja annak egyéb dokumentumokkal (elsősorban a költségvetéssel) való összhangja (van der Hoek, 2005; Hyndman, Connolly, 2011).

Az eltérő eredmények oka lehet az érintettek esetleges ellenállása is. *Ahmad* (2016) kiemelte, hogy új rendszerek bevezetésekor az érintettek fenyegetve érezhetik magukat a munkakörnyezetük megváltozása miatt. Az ellenállás olyan országokban sokkal erősebbnek is tekinthető, ahol mélyen gyökerező számviteli kultúráról beszélünk (Oulasvirta, 2014). *Bathó* (2012) is az egyik potenciális akadályként említette az érintettek ellenállását, hiszen a pénzforgalmi szemlélet leváltása

1. ábra

A REFORMOK EREDMÉNYESSÉGRE HATÓ TÉNYEZŐK



Forrás: saját szerkesztés

drasztikus lépésnek tekinthető. Tehát az ellenállás léte, felismerése és feloldása nagymértékben befolyásolhatja a reform megvalósulása által kiváltott hatásokat.

ADATOK ÉS MÓDSZERTAN

A kutatás keretein belül több módszertant alkalmazva, interjúk és kiscsoportos megkérdezések segítségével mértük fel a hazai önkormányzati szféra eredményszemléletű számviteli információk rendszerrel kapcsolatos tapasztalatait. Mivel az alkalmazott kutatás módszertana hatással van az adatok megbízhatóságára és érvényességére, végső soron a kutatás eredményére, így annak megfelelő kezelése kulcsfontosságú (Kallio et al., 2016).

Félig strukturált beszélgetések alapján történt a tapasztalatok felmérése. Így a kérdések feltevése nem befolyásolta a megkérdezettek válaszait és gondolatmenetét, viszont lehetőséget biztosított arra, hogy azok tartalma lehatárolt és lényegre törő legyen (Babbie, 2001). A többféle módszertan – hazai és nemzetközi tapasztalatok alapján – növeli a válaszadói hajlandóságot, valamint az eltérő kutatási módszerek rugalmas kombinálásával a megismerés határait is ki lehet tolni (Neulinger, 2016). A félig strukturált interjúk lehetővé teszik az interjúk és egyéb kiscsoportos megkérdezések vegyítését (DiCicco-Bloom, Crabtree, 2006), valamint a kérdező és az alanyok közötti együttműködéshez is hozzájárul. Mindemellett lehetőséget biztosít arra, hogy a kérdező az alany korábbi válaszaihoz igazítsa a kérdéseit, továbbá arra is teret biztosít, hogy az alany a saját kifejezéseivel válaszoljon a kérdésekre (Kallio et al., 2016). Az eljárás kifejezetten illeszkedik a jelen kutatáshoz, ugyanis a félig strukturált interjúk esetében a kérdéseknek valamilyen előzetes ismeret alapjain kell nyugodniuk (Turner, 2010). *Rabbiee* (2004) *Krueger* és *Casey* tanulmányára alapozott javaslata szerint

a válaszok feldolgozását a következő 4 kérdés mentén végeztük:

- az alany hozzászólása a kérdésre válaszolt-e,
- az alany más kérdést megválaszolt-e az adott hozzászólással,
- a hozzászólás tartalmaz-e a témához fűződő fontos információt,
- mondtak már korábban valami hasonlót?

Az adatok interpretálásánál megfelelő figyelmet fordítottunk a kutatás minőségét befolyásoló, Krueger által kritikusként vélt területekre, mint a szavak jelentésére adott kontextusban, a kontextus megítélésére, a megszólalások gyakoriságára és hosszára, a válaszok intenzitására, a belső konzisztenciára, a válaszok sajátosságaira és a beszélgetéseken átnyúló tapasztalatokra (Rabbiee, 2004).

A kutatás során 8 intézmény 18 szakemberének tapasztalatait ismertük meg (*2. táblázat*). A 2019 nyarán készült beszélgetésekről hangfelvételek készültek. A hanganyagok *Bariball és While* (1994) tanulmánya szerint csökkentik a feldolgozási hibák esélyét, növelik a válaszok teljességét, pontosságát és ezáltal a kutatás megbízhatóságát.

A beszélgetések tartalmát 3 nagyobb szerkezeti egységre lehetett osztani: az első rész az átállás folyamatával foglalkozott, a második blokk a beszélgetés új rendszerrel kapcsolatos tapasztalatait és a véleményeket mutatta be, míg a harmadik szerkezeti egység a számviteli információk gazdálkodásban, valamint azok gazdálkodásértékelésében betöltött szerepét járta körül (*1. melléklet*).

EREDMÉNYEK

Az eredmények interpretálása követi az interjúk felépítését. Először az átállás időszakának a jellemzése, majd az új rendszerrel kapcsolatos tapasztalatok bemutatása, végül pedig a számviteli információk gazdálkodási döntésekben való érvényesülésének ismertetése következik.

A MEGKÉRDEZETTEK INTÉZMÉNYEK SZERINTI MEGOSZLÁSA

Intézmény típusa	Elért intézmények száma	Alanyok száma
Község	2	2
Nagyközség	1	1
Város	2	5
Megyei jogú város	2	4
Kincstár	1	6
Összesen	8	18

Megjegyzés: az alanyok kódolása az 2. mellékletben található.

Forrás: saját szerkesztés

Az átállási időszak tapasztalatai

Az átállás időszaka több szempontból is problémásnak volt tekinthető az önkormányzatoknál (3. táblázat). A szférát általánosan jellemző munkaerőhiány mellett súlyos probléma volt az is, hogy az új rendszerről kevés vagy gyakran változó információkat kaptak az érintettek. Az információk elérhetősége mellett a képzési anyagok terén is akadtak gondok, igaz itt a tapasztalatok már kevésbé tekinthetők homogénnek. Ez egyrészt a települések (hivatalok) méretéből is eredhet (a kisebb települések szakemberei jobban elszigetelődtek), másrészt abból is, hogy ebben az időszakban nem volt egységes az alkalmazott informatikai háttér, és ebből adódóan az informatikai szolgáltatók által biztosított továbbképzésekben is voltak különbségek.

A megszokott rendszer megváltoztatása nem volt üdvözölt, viszont ellenállás jellemzően nem alakult ki a megkérdezettek elmondása szerint. Ez a változás az önkormányzati szektort felkészületlenül érte, és az adaptációhoz rendelkezésre álló idő kevésnek bizonyult. Az önkormányzatoknak az államszámviteli reform miatt újra kellett szervezniük az ügyviteli folyamatokat és a hivatalok működését is. Mindezen tényezők együttes jelenléte az átállás

problémáinak kialakulásához vezettek. A helyzet az átállási időszak elnyújtása mellett, Batthó (2012) javaslatával is javítható lett volna, amely szerint először a központi szintnek kellett volna bevezetni az új számviteli rendszert, majd ezt követően (tekintettel az alacsonyabb adaptációs képességére) az önkormányzati szektornak. A fokozatos átállás a megkérdezettek szerint is könnyebbé és átláthatóbbá tette volna a helyzetüket.

Az új rendszerrel kapcsolatos tapasztalatok

Az alanyok tapasztalatai alapján a rendszer elvi előnyei és hátrányai közül inkább az utóbbiak bizonyultak súlyosabbnak. A rendszer bonyolultsága és munkaerőigénye egyértelműen emelkedett. Az eredményszemléletű megközelítés logikáját nem érzik a közszféra folyamataihoz illőnek az önkormányzati szakemberek. A potenciális előnyök több esetben sem érvényesültek a kívánt módon. Például a tárgyi eszközök értékelésében (és így a vagyonszám menedzselésében), a költségek kezelésében és az önköltségszámítás terén nem következett be szignifikáns változás, továbbá az egyes gazdasági évek összehasonlításában sem. Néhány

AZ ÁTÁLLÁSI IDŐSZAK TAPASZTALATAI

Téma	Tapasztalat	Példa
Átállás zökkenőmentessége	Problémás	„Véleményünk szerint, ahogy ez a közpénzügyi reform megtörtént, az önkormányzatokra nem nagyon lehet rámondani, hogy azt zökkenőmentesen vették az akadályt. Úgy gondolom, hogy most már teljes mértékben átvezetésre került a számviteli rendszerükön.” – E/1
Információk rendelkezésre állása	Hiányos, a szabályozás gyakran változott.	„Ha lett volna egy kialakult módszertan, vagy valaki le tudta volna írni a működésének az elvét ennek az új könyvelési rendszernek, akkor könnyebb lett volna az [könyvelési feladatok ellátása].” – K/1
Képzések elérhetősége	Vegyes	„Amikor a rendezőmérleget csináltuk akkor jártunk fel elég sűrűn Budapestre. Mert ugye az volt a másik nagy szívfájdalmunk, hogy hiába vagyunk nagyváros itt nem volt semmi. Sőt nem csak nálunk, hanem a többi nagyvárosba sem [...]” – M/1
Tananyagok elérhetősége, minősége	Az elérhető anyagok elégtelenek voltak, vagy későn jelentek meg.	„Ilyen teljes részletezettséggel, és az alapvető összefüggéseket nem mutatták be, vagy legalább is szerintem, nem nagyon jött át az anyag, nem volt érthető, úgy és abban a formában. Tehát amikor hozzákezdtünk az igazi könyveléshez, és eltelt egy negyedév, akkor kezdtek tisztulni a könyvelések, hogy mi mivel függ össze, mit hol találunk.” – M/3
Ellenállás léte/változás elfogadottsága	Ellenállás jellemzően nem alakult ki, de a reform nem volt népszerű.	Implicit módon utaltak rá.
Korábbi rendszer naprakésztsége	Nem tekinthető naprakésznek, a jelenlegi rendszer pontosabb képet mutat.	Implicit módon utaltak rá.
Az új számviteli rendszer kialakításának feltételei mennyire voltak adottak?	A munkaerőhiány általános jelenség volt, de említésre került az információk hiánya is.	„Meg ha tudnánk is több információt, meg ha tudnánk is annyi adatot bevinni, ez mind azon múlik, hogy milyen részletességgel töltjük fel azokat, hogy is fogalmazzak, ha a program adta összes mezőt kitöltenénk, akkor tudnánk információhoz jutni, viszont nagyon sok kis önkormányzat van az országban, ahol szintén ezt használják, és létszámban nem nagyon tudunk fejlődni sem anyagilag, sem lehetőségileg, mert nagyon nehéz kapni pénzügyest, és ezáltal nem tudjuk azokat a lehetőségeit kihasználni, amiket ki lehetne.” –K/1
Mennyire volt lehetőség visszacsatolás nyújtására?	Jellemzően nem volt rá mód.	Implicit módon utaltak rá.

Forrás: saját szerkesztés

témában viszont az új rendszer már jobban beváltotta a hozzáfűzött reményeket. A ve-
vői és szállítói állományok értékelése átlátha-
tóbbá vált, az ezekkel kapcsolatos informáci-
ókat megbízhatónak lehet tekinteni, továbbá
a 2014-től érvényes rendszert a megkérdezett-

tek mindegyike naprakésznek titulálta. Emel-
lett az átláthatóság esetében is inkább pozitív
válaszok voltak jellemzőek (4. táblázat).

Kisebb, pár száz fős településeknél in-
kább a fennmaradásukat közvetlen érin-
tő problémák kezelése élvez prioritást – ért-

4. táblázat

AZ ÚJ RENDSZERREL KAPCSOLATOS TAPASZTALATOK

Téma	Tapasztalat	Példa
Mennyire illik a közszférához az eredményszemlélet?	Az általános vélemény szerint nem illik a közszférához ez a megközelítés, de bizonyos esetekben hasznos lehet.	„Az eredményszemlélettel annyira nem foglalkozunk, arra figyelünk, hogy a törvényi előírásoknak megfeleljen, de amúgy nekünk nem is fontos az eredményszemlélet, a pénzforgalmi szemlélet szerintem meg jól működik.” – V/1
Milyen előnyei vannak az új rendszernek?	Összehasonlíthatóság, elszámoltathatóság, szabályozás egységessége, költségek pontosabb követése került említésre, igaz 3 intézmény megkérdezettjei nem tapasztaltak érvényesülő előnyt.	„...egy komplexebb, jobb, hogy mondjam, aprólékosabb képet lehet kapni az önkormányzat vagyonáról és pénzügyi helyzetéről, az biztos.” – M/1
Milyen hátrányai vannak az új rendszernek?	Többletmunka, bonyolultabb, az előírányzatok kevésbé alábontottak.	„A munkamennyiség megnövekedése jellemző volt.” – K/1
Átláthatóság növekedett?	4 intézmény szerint igen, 2-nél nem tapasztaltak ilyen jellegű változást, míg 2 esetben nem tudták megítélni.	„Ami fontos, hogy nagyon látszódik a rendszeren, hogy önköltség alapon működik az információnyilvántartás, egy megbízhatóbb képet nyújt talán és az új rendszer bevezetésével az átláthatóság talán nőtt, és javult az elszámoltathatósági lehetőség.” – E/1
Tárgyi eszközök értékelése	Nincs jelentős változás. A rendszer biztosítana lehetőségeket a fejlődésre, de ezek nem érvényesülnek.	„...az ellenőrzéseinknél még látjuk, hogy az önkormányzat még mindig azt, hogy pénzforgalomban megtörténnek, magyarul a koppanó forint lekönyvelésre kerül, de sajnos még mindig nem érték el azt, hogy év végén ezek az időbeli elhatárolások, ami a valóság elvét tükröznék például bér, nem történnek sok esetben meg, azaz eredménytorzító hatást fognak náluk kiváltani, ami számukra még nem fontos. Ugyanúgy értem ezt értékcsökkenésnél is. Az amortizáció, nem úgy, mint egy vállalkozásnál, hogy az csökkentő tétel, itt még nem lépte át ezt a küszöböt, én úgy látom.” – E/1

Téma	Tapasztalat	Példa
Költségek vizsgálata és önköltségszámítása	Nincs jelentős változás, a munkaerőhiány gátat szab az új lehetőségek kiaknázásának.	„Hát itt is arra tudnék visszakapaszkodni, hogy nincs szabad kapacitásunk, hogy ezt kielemezzük, ez egy külön feladatkör lenne. És az eredményszemléletű számvitelnek a könyvelése alapján lehetne ezt megcsinálni, de sajnos nincs rá kapacitásunk és nem tudjuk úgy használni.” – K/1
Vevői és szállítói állomány nyilvántartása	Az újonnan kialakuló rendszer naprakész adatokat közöl. 3 intézmény megkérdezettje szerint nem biztosít többletelőnyt az új rendszer.	Kérdező: „Hogy, ha már ez a követelés-kötelezettség témakör elhangzott, akkor előtte [2014 előtt] ez még problémásabb volt? Vagy előtte is pont ugyanennyire problémás volt?” E/1: „Én úgy gondolom, hogy nem egyáltalán nem volt problémás, mert ott nem is figyelte a rendszer. Egyáltalán nem volt nyilvántartás.”
Több évet érintő események kezelése	Nincs jelentős változás.	
Naprakész-e az új rendszer?	Igen (minden megkérdezett szerint).	„Korábban is a kincstárnak szolgáltatunk adatot, volt egy havi adatszolgáltatás, volt a negyedéves és volt az év végi. És ebben az új rendszerben gyakorlatilag úgy kell adatot szolgáltatunk, hogy az a főkönyvi kivonat is alátámasztja, tehát vannak űrlapok, ami teljesítjük az adatszolgáltatást, beküldted, olyan volt amilyen, nyitás-zárás ha nem voltál kész beírtad és beküldted. Most főkönyvi kivonatot csatolni kell az adatszolgáltatás mellé, amit program vizsgál. Magyarul, ha nem könyveltél, akkor nem tudsz adatot szolgáltatni, mert látják, hogy a főkönyvi kivonated üres, vagy nem teljes.” – M/1 „A mostani nyilvántartás végül is naprakész, a számlák beérkeztetése, könyvelése, rendes új utalványrendeleten elutalni egy számlát, úgy szoktunk, hogy ki van kontírozva, tehát naprakész a könyvelésünk.” – K/1

Forrás: saját szerkesztés

hető módon – a számviteli rendszerben rejlő lehetőségek feltárásával szemben. Az érintett önkormányzati kör problémái központi szinten is érzékelhetővé váltak, erre a helyzetre reagált a kormány 1562/2018 számú határozata. Ennek keretein belül elindult egy pilotprojekt, amelynek célja: a 3000 lakos alatti önkormányzatok számára biztosítani egy kincstári könyvvezetési szolgáltatást az ASP-rendszer kibővítésével. Így a kisebb településekre nehezező nyomás nagymértékben csökkenhetne.

A számviteli információk gazdálkodásban betöltött szerepe

Az eredményszemléletű megközelítés egyik elvi előnyének a gazdálkodás hatékonyságának növelése tekinthető. Ennek viszont egyik alapvető feltétele lenne az, hogy a számviteli információs rendszer adatait felhasználják a gazdasági döntések során. A gyakorlatban ez alig jelenik meg (5. táblázat). Elmondások szerint ennek egyik oka az önkormányzatok

A SZÁMVITELI INFORMÁCIÓK GAZDÁLKODÁSBAN BETÖLTÖTT SZEREPE

Téma	Tapasztalat	Példa
Mennyire kerülnek felhasználásra számviteli információk?	Kis mértékben, akkor is jellemzően a pénzforgalmi adatok. Egyik megyei jogú városban viszont igyekeznek vezetői számviteli szemléletet illeszteni a számviteli információs rendszerre.	„Megkapják a vezetők havi szinten, visszacsatolás nincs, szóval erről nem, nincs információ. Nyilván elég teljes körű anyag, amiből tudnak tájékozódni, ha akarnak, de hogy ezt hogy használják fel, nem tudom.” – M/1
Mennyire van összhangban az eredményszemlélet egyéb rendszerekkel?	Nem került megítélésre.	–
Az egyes gazdasági évek összehasonlíthatósága fokozódott?	Nem került megítélésre.	–
Egyes önkormányzatok, intézmények összehasonlíthatósága növekedett?	Igen, bár nem mindenki tudta megítélni.	„Igen, és pedig ennek az egész rendszernek a leglényegesebb dolog az önköltségszámítás lenne, ezért is vitte volna efelé a vállalkozói világ felé, hogy szeretnének egy összehasonlító mérést tenni a vállalkozói világgal a közszférát, ami még nem teljesen sikeredik szerintem. Szerintem a statisztikák nagyban tükrözik még ezt.” – E/1 „Még korábban 2013 meg előtte, külön vonatkozott a központi szervekre, az önkormányzatokra és ez lett egységesítve, gyakorlatilag az országban most az összes költségvetési szerv ez alapján a kötött rovatrend alapján könyvel.” – M/1
Eredményszemlélet vagy pénzforgalmi dominancia?	Egy esetben egyenrangúnak tekintették a két szemlélet gyakorlatban betöltött szerepét, többi esetben pénzforgalmi dominanciát erősítettek meg.	„Inkább ez a pénzforgalmi, mert ott vannak a bevételek és a kiadások, a vezetés arra kíváncsi.[...] levezetett eredmény, meg ilyenek, és azt se tudják, hogy micsoda, azt szeretjük, hogy pozitív az eredmény, de nem mindig az. Azokkal a táblákkal nem foglalkozunk. Ez nem egy gazdasági társaság ahol eredményt kell elérni. Helyben információt nem jelent. Vagy legalább is nem kíváncsi erre a vezetés.” – V/5

Forrás: saját szerkesztés

gazdasági mozgásterének szűkössége, ami determinálja a gazdasági döntéseket, valamint a Carlin tanulmányában (2005) említett jelenség, amely szerint azokban az esetekben, amikor párhuzamosan működik pénzforgalmi szemléletű és eredményszemléletű rendszer, a

pénzforgalmi adatok tekinthetők dominánsnak. Egyik megyei jogú városban tekintették a két szemléletet egyenlő súlyúnak a megkérdezettek, viszont minden más megkérdezett véleménye szerint másodlagosnak tekinthető ez a megközelítés. A számviteli informá-

ciók marginális szerepének több oka is lehet. Egyik ilyen az, hogy a számviteli információk elemzéséhez nem rendelkeznek kellő kapacitással az önkormányzatok, így azok nem képezik gazdasági döntések alapját. Befolyásoló tényező lehet az is, hogy ténylegesen mekkora mozgástere van az önkormányzati vezetőknek, van-e lehetőségük érdemi gazdálkodási döntést hozni, vagy esetleg ezen szervezetek működése kötött pályán mozog-e. További magyarázat lehet az is, hogy a gazdálkodási döntések során a számviteli információkat nem tekintik relevánsnak az érintettek, vagy a korábbi gyakorlatra alapozva, a pénzforgalmi adatokat tekintik továbbra is meghatározónak. Ennek egyrészt lehet az is az oka, hogy az eredményszemléletű információk ténylegesen nem illenek a közzféra folyamataihoz, viszont az ügyviteli folyamatok új rendszerhez való igazításának elmaradása is előidézheti ezt a jelenséget. Mindez rávilágít arra a tényre, hogy a reform eredményessége függ más államháztartási folyamatoktól, valamint a számviteli rendszer alkalmazóitól is.

Ez a tapasztalat egybevág azon megfigyelésekkel, amelyek szerint a számviteli információk nem töltenek be meghatározó szerepet a közzférában. Továbbá azt is megállapíthatjuk, hogy az irodalmakban sokszor előnyként emlegetett szemléletváltozás öt év alatt sem következett be a hazai önkormányzati rendszerben.

ÖSSZEZÉS

Az eredményszemléletű számvitel közzférában való bevezetése eltérő eredményeket ért el különböző országokban. A 2014-es államháztartási reform hazánk esetében is nehezen megítélhető hatásokat váltott ki, melyek helyi tapasztalatait jelen kutatás igyekezett felmérni. A megismert vélemények, információk nagymértékű egyezést mutatnak a bemutatott külföldi kutatásokkal.

A bevezetés körüli időszakban meglehetősen nagy nyomás nehezedett az önkormányzatokra (településmérettől függetlenül), amely elsősorban a munkamennyiség emelkedésében jelentkezett. Ez a jellemző a továbbiakban is fennmaradt, felnagyítva a szektorbeli munkaerőhiány jelentőségét. Mindez a potenciális előnyök ki nem aknázását vonta maga után, habár már a rendszerrel kapcsolatban kialakult jelentős tapasztalat, a számviteli információk felhasználása terén jelentős hiányosságok figyelhetők meg. Az államháztartási számvitel sokkal pontosabb és megbízhatóbb adatokat képes biztosítani, mint a reform előtti időszakban, de a számviteli információs rendszer továbbra is inkább az események hatásainak utólagos bemutatását szolgálja, vezetői számviteli megfontolások (egy kivételtől eltekintve) nem jelennek meg.

A beszélgetések alapján arra a következtetésre juthatunk, hogy a szemléletváltozás bevezetése nélkül a reformnak csak néhány előnye tud érvényesülni. Ennek gátat szabnak a kapacitási korlátok, ebből következik, hogy a kötelező adatszolgáltatásokon felül nem történik lényegi számviteli tevékenység. A jelenlegi helyzetben inkább a hátrányok érvényesülése figyelhető meg, amely alapján kérdőjelezi meg a rendszer létjogosultságát. Viszont pozitívumként kell kiemelni az összehasonlíthatóság, naprakészség, átláthatóság és megbízhatóság fokozódását. Ez pedig jelentős előrelépésnek tekinthető. Véleményem szerint a bemutatott problémák ellenére is van relevanciája az eredményszemléletnek a közzférában, viszont ahhoz, hogy annak további hasznai is realizálhatók legyenek, további intézkedésekre van szükség.

A problémák egy részét már központi szinten is felismerték, és a különösen terhelt 3000 lakos alatti települések problémáit hivatott kezelni az államkincstári könyvvezetési szolgáltatás koncepciója is, viszont, mint ahogy láthattuk, még ezzel sem oldódik meg a számviteli informáci-

ős rendszer minden problémája. Véleményem szerint a vezetői szemlélet megjelenésében nagy szerepet játszhatna a gondolkodásmód elvi előnyeinek megértetése. Ebben kulcsszerepe lehet az önkormányzatok kincstárral való együttműködésének vagy központi tananyagok, képzések létrehozásának, tanácsadók bevonásának, vagy akár az IT-rendszer ilyen irányú fejlesztése is javíthat a helyzeten.

Természetesen a kutatásnak megvannak a maga korlátai. Egyrészt a helyi viszonyok vizsgálatára fókuszált, így könnyen lehet, hogy vannak olyan szempontok (például az elméleti

előnyök kapcsán), amelyeket még alaposabban körül lehetne járni. A központi szint tapasztalatai más megvilágításba helyezhetik jelen tanulmány következtetéseit is. Másrészt, a kvalitatív eljárások többségéhez hasonlóan a minta itt sem tekinthető reprezentatívnak, a tanulmány következtetései nem tekinthetők általános érvényűnek az önkormányzati szektor vonatkozásában. A vizsgálat viszont feltárta azokat a tényezőket és témákat, amelyeket célszerű vizsgálni a számviteli rendszerrel kapcsolatban, akár a későbbiekben, más módszertan segítségével is.

MELLÉKLETEK

1. melléklet

A BESZÉLGETÉSEK TÉMAKÖREI

Átállás időszaka	Új rendszerrel kapcsolatos tapasztalatok	Számviteli információk gazdálkodásban betöltött szerepe
Átállás zökkenőmentessége	Mennyire illik a közszférához az eredményszemlélet?	Mennyire kerülnek felhasználásra számviteli információk?
Információk rendelkezésre állása	Milyen előnyei vannak az új rendszernek?	Mennyire van összhangban az eredményszemlélet egyéb rendszerekkel?
Képzések elérhetősége	Milyen hátrányai vannak az új rendszernek?	Az egyes gazdasági évek összehasonlíthatósága fokozódott?
Tananyagok elérhetősége	Átláthatóság növekedett-e?	Egyes önkormányzatok, intézmények összehasonlíthatósága növekedett?
Ellenállás léte/változás elfogadottsága	Tárgyi eszközök értékelése	Eredményszemlélet vagy pénzforgalmi dominancia?
Korábbi rendszer naprakészsége	Költségek vizsgálata és önköltségszámítás	
Az új számviteli rendszer kialakításának feltételei mennyire voltak adottak?	Vevői és szállítói állomány nyilvántartása	
Mennyire volt lehetőség visszacsatolás nyújtására?	Több évet érintő események kezelése	
	Naprakész-e az új rendszer?	

Forrás: saját szerkesztés

A MEGKÉRDEZETTEK JELÖLÉSE

Községek	
K/1, K/2	Községek számviteli szakemberei
K/3	Nagyközségi alpolgármester
Városok	
V/1, V/2, V/3, V/4	Városok számviteli szakemberei
V/5	Város Pénzügyi és Költségvetési irodavezető
Megyei jogú városok	
M/1	Költségvetési és Számviteli osztályvezető
M/2, M/3,	Megyei jogú városok számviteli szakemberei
M/4	Megyei jogú város Pénzügyi és Gazdasági Osztály osztályvezető-helyettes
Magyar Államkincstár	
E/1, E/2, E/3, E/4, E/5, E/6	Kincstár pénzügyi ellenőrrei

Forrás: saját szerkesztés

JEGYZET

- ¹ A kutatást az EFOP-3.6.2-16-2017-00007 azonosító számú, Az intelligens, fenntartható és inkluzív társadalom fejlesztésének aspektusai: társadalmi, technológiai, innovációs hálózatok a foglalkoztatásban és a digitális gazdaságban című projekt támogatta. A projekt az Európai Unió támogatásával, az Európai Szociális Alap és Magyarország költségvetése társfinanszírozásában valósul meg.

IRODALOM

- ADHIKARI, P., GÁRSETH-NESBAKK, L. (2016). Implementing public sector accruals in OECD member states: Major issues and challenges. *Accounting Forum* 40(2), pp. 125–142, <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2016.02.001>
- ARNABOLDI, M., LAPSLEY, I. (2009). On the Implementation of Accrual Accounting: A Study of Conflict and Ambiguity. *European Accounting Review*, 18(4), pp. 809–836, <https://doi.org/10.1080/09638180903136225>
- BABBIE E. (2001). *A társadalomtudományi kutatás módszertana*. Balassi Kiadó, Budapest
- BALOG E., JAKAB Á. (2017). Az eredményszemléltető számvitel bevezetése a nemzetközi tapasztalatok tükrében. In: Farkas B. & Pelle A. (eds): *Várakozások és gazdasági iterációk*. JATE Press, Szeged, 81–94. oldal
- BARRIBALL, K. L., WHILE, A. (1994). Collecting data using a semi-structured interview: a discussion

paper. *Journal of Advanced Nursing-Institutional Subscription*, 19(2), pp. 328–335

BARTON, A. (2009). The Use and Abuse of Accounting in the Public Sector Financial Management Reform Program in Australia. *Abacus*, 45(2), pp. 221–248, <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2009.00283.x>

BATHÓ F. (2012). Melyik úton, merre tovább? Az eredményszemléletű számvitelre történő áttérés elvi programja. *Pénzügyi Szemle*, 57(4), 426–443. oldal

BECKER, S., JAGALLA, T., SKÆRBÆK, P. (2013). The translation of accrual accounting and budgeting and their configuration of public sector accountant's identities. *Critical Perspectives on Accounting*, 25 (4–5), pp. 324–338, <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.05.004>

BRORSTRÖM, B. (1998). Accrual Accounting, Politics and Politicians. *Financial Accountability & Management*, 14(4), pp. 319–333, <https://doi.org/10.1111/1468-0408.00068>

BRUSCA, I., MARTÍNEZ, C. M. (2016). Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4), pp. 724–744, <https://doi.org/10.1177/0020852315600232>

CARNEGIE, G. D., WEST, B. P. (2003). How Well Does Accrual Accounting Fit the Public Sector? *Australian Journal of Public Administration*, 62(2), pp. 83–86, <https://doi.org/10.1111/1467-8497.00327>

CARLIN, T. M. (2005). Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector. *Financial Accountability and Management*, 21, pp. 309–336, <https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2005.00223.x>

DiCICCO-BLOOM, B., CRABTREE, B. F. (2006). The qualitative research interview. *Medical Education*, 40, pp. 314–321, <https://doi.org/10.1111/j.1365-2929.2006.02418.x>

GUTHRIE, J. (1998). Application of Accrual Accounting in the Australian public Sector – Rhetoric or Reality? *Financial Accountability & Management*, 14(1), pp. 1–19, <https://doi.org/10.1111/1468-0408.00047>

VAN DER HOEK, P. M. (2005). From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience. *Public Budgeting & Finance*, 25(1) pp. 32–45, <https://doi.org/10.1111/j.0275-1100.2005.00353.x>

HYNDMAN, N., CONNOLLY, C. (2011). Accruals accounting in the public sector: A road not always taken. *Management Accounting Research*, 22(1), pp. 36–45, <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.10.008>

KALLIO, H., PIETILÄ, A., JOHNSON, M., KANGASNIEMI, M. (2016). Systematic methodological review: developing a framework for a qualitative semi-structured interview guide. *Journal of Advanced Nursing*, 72(12), pp. 2954–2965, <https://doi.org/10.1111/jan.13031>

KOVÁCS Zs. I., DEÁK I. (2012). Számvitel – szakma versus tudomány. *Pénzügyi Szemle*, 57(4), 458–468. oldal

LAPSLEY, I. (2009). New Public Management: The Cruellest Invention of the Human Spirit? *Abacus*, 45(1), pp. 1–21, <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2009.00275.x>

LAPSLEY, I., MUSSARI, R., PAULSSON, G. (2009). On the Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector: A Self-Evident and Problematic Reform. *European Accounting Review*, 18(4), pp. 719–723, <https://doi.org/10.1080/09638180903334960>

- LENTNER Cs. (2019). Önkormányzati pénz- és vagyongazdálkodás. Dialóg Campus, Budapest
- MIKSELL, J., L. (2006). Fiscal Administration: Analysis and Applications for the Public Sector. *Thompson Wadsworth*, Belmont
- NEULINGER Á. (2016). Több-módszertanú és vegyes módszertanú kutatások. *Vezetéstudomány* (47), 4, 63–66. oldal
- UDA, H. G. A. (2003). Accrual Accounting in the Government Sector. *Public Fund Digest*, 3(2), pp. 52–73
- OULASVIRTA, L. (2014). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspective on Accounting*, 25, pp. 272–285, <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.12.001>
- PÁLYI K. Á. (2015). A Számvevőszék hozzájárulása a jó kormányzáshoz és a számvitel megújításához. *Pénzügyi Szemle*, 60(4), 536–556. oldal
- PINA, V., TORRES, L., YETANO, A. (2009). Accrual Accounting in EU Local Governments: One Method, Several Approaches. *European Accounting Review*, 18(4), pp. 765–807, <https://doi.org/10.1080/09638180903118694>
- PAULSSON, G. (2006). Accrual Accounting in the Public Sector: Experiences from the Central Government in Sweden. *Financial Accountability & Management*, 22 (1), pp. 47–62, <https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2006.00392.x>
- RABBIEE, F. (2004). Focus-group interview and data analysis. *Proceedings of the Nutrition Society*, 63(4), pp. 655–660, <https://doi.org/10.1079/PNS2004399>
- ROBINSON, M. (1998). Accrual Accounting and the Efficiency of the Core Public Sector. *Financial Accountability & Management*, 14(1), pp. 21–37, <https://doi.org/10.1111/1468-0408.00048>
- SALLEH, K., AZIZ, A., BAKAR, Y. (2014). Accrual Accounting in Government: is Fund Accounting Still Relevant? *Procedia–Social and Behavioral Sciences*, 164, pp. 172–179, <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.11.065>
- SIMON J., FEJSZÁK T., SCHATZ, B., DONCHEV, T., IVANOV, M. (2018). Az eredményszemléletű számvitelre áttérés tapasztalatai számvevőszéki aspektusból. *Pénzügyi Szemle*, 63(2), 145–160. oldal
- TICKELL, G. (2010). Cash to Accrual Accounting: One Nation’s Dilemma. *International Business & Economics Research Journal*, 9(11), pp. 71–78, <https://doi.org/10.19030/iber.v9i11.32>
- TURNER, D. W. (2010). Qualitative Interview Design: A Practical Guide for Novice Investigators. *The Qualitative Report*, 15(3), pp. 754–760
- Európai Bizottság (2013). Report from the Commission to the Council and the European Parliament. Towards Implementing Harmonised Public Sector Accounting standards in Member States. The Suitability of IPSAS for Member States, Online: http://www.epsas.eu/en/documents/1_EN_ACT_part1_v5.pdf
- PwC (2015). Towards a new era in government accounting and reporting, 2nd edition. Online: <https://www.pwc.se/sv/pdf-reports/towards-a-new-era-in-government-accounting-and-reporting-july-2015.pdf>