



SZENT ISTVÁN EGYETEM

TÉZISEK

A magyar számviteli szabályozás értékelése a vezetői számvitel beszámoltatási rendszerének továbbfejlesztésével

Készítette:

Majoros György

Témavezető:

Dr. habil Zéman Zoltán
egyetemi docens

Gödöllő
2010

A doktori iskola

megnevezése: Gazdálkodási- és Szervezéstudományok Doktori Iskola

tudományága: Gazdálkodási- és Szervezéstudományok

vezetője: Dr. Szűcs István
MTA doktora, egyetemi tanár, a Gazdálkodás- és Szervezéstudományi
DI vezetője
SZIE, Gazdaság- és Társadalomtudományi Kar,
Gazdaságelemzési Módszertani Intézet

Témavezető: Dr. habil Zéman Zoltán
egyetemi docens
SZIE, Gazdasági- és Társadalomtudományi Kar,
Pénzügyi és Számviteli Intézet

.....
Az iskolavezető jóváhagyása

.....
A témavezető jóváhagyása

1. Bevezetés

A 80-as évtized második fele és a 90-es évek első fele sokféle vonatkozásban a magyar gazdaság átmeneti időszakának tekinthető. A gazdasági változások folyamatosan hatással voltak a számviteli szabályozás területeire is. A fokozódó globalizáció következményeként említhetjük az egyre gyorsuló tőkeáramlást, a vállalati kapcsolatok kiszélesedését, a multinacionális vállalatok világpiaci részesedéseinek és tőkeigényeinek növekedését, új pénzügyi instrumentumok megjelenését valamint az egyre fokozódó versenyt. A nemzeti határok fokozatosan veszítenek jelentőségükből és a nagy vállalatcsoportok más-más országokban működő befektetéseikről, leányvállalataikról eltérő elveken és szabályokon nyugvó beszámolókat készítenek, melyek összehasonlítása jelentős többletköltségeket generál a gazdálkodóknak. A befektetők is összehasonlítható információkat igényelnek a megbízható döntéshozatalokhoz. Ahhoz azonban, hogy mind a vállalatok, mind a befektetők igényeiket és lehetőségeiket földrajzi elhelyezkedéstől függetlenül könnyen össze tudják hasonlítani, a számviteli szabályrendszer egységesítésére lenne szükség.

Az elmúlt évtizedekben a világgazdaság folyamatos változásainak, a multinacionális vállalatok szaporodásának és terjeszkedésének köszönhetően megnőtt az igény az országok számviteli szabályainak a harmonizációja iránt. A jogharmonizáció az Európai Unióban az 1970-es évektől kezdődött el és azóta is tart, mely egyre több vitákat és ellentmondásokat idézett elő, melynek eredményeként az Európai Unió befogadta az IAS-eket és az IFRS-eket (ld. a Rövidítések jegyzékét a 3. oldalon), valamint ennek keretein belül tette kötelezővé, hogy a tagállamok jogszabályainak hatálya alá tartozó társaságok az összevont konszolidált éves beszámolójukat a befogadott Nemzetközi Számviteli Standardok szerint készítsék el. A harmonizációs folyamat során a szakmai körökben a legtöbb vitás kérdést a valós értéken történő értékelés keltette, mivel ennek bevezetése a számvitelben akár paradigmaváltásnak is tekinthető, azonban a szakmai viták az IAS 32 és 39-es standardok befogadása után sem mérséklődtek.

A kutatás hangsúlyát a beszámoltatási szabályrendszerre, a költségelszámolások vizsgálatára helyeztem. Gazdaságtörténeti szempontból a jelenlegi beszámoltatásunk alapjai hosszú múltra tekint vissza, ezért is időszerű kérdés a beszámolók számszaki részeinek – mérleg és eredménykimutatás - tagolási és besorolási szempontból történő újragondolása.

Pozitívan értékelhető, mind hazai, mind nemzetközi viszonylatban a nemzetközi számviteli standardok harmonizációja, az EU számviteli irányelvekkel történő összehangolása, azonban még egy változó és csak egy kialakulóban lévő számviteli szabályozásnak lehet a részese nemzetgazdaságunk. A globalizációs folyamatok és a tőkeáramlás felgyorsulása a számviteli szabályozó rendszerek egységesítését, egy szabványos eszközértékelési- és ármegállapítási rendszer kialakítását, valamint a beszámoltatás szabályozásainak modernizációját idézhetné elő, mind hazai, mind nemzetgazdasági vonatkozásban. A vállalkozások közötti nagyságrendbeli eltérések komoly különbségeket fogalmaznak meg az információigény területén. Kiemelt szempontként kellene figyelni az adminisztrációk okozta többletterheket, melyek különösen a kisebb gazdálkodók versenyképességeit csökkenthetik.

Napjaink elgondolkoztató problémája továbbá a számviteli- és adórendszerünk fokozott összhangjának a figyelése és koordinálása, valamint a többszintű szabályozások lehetőségeinek a megteremtése az előbb említett mindkét területen.

Az elmúlt évek során szerzett szakmai tapasztalataim, a szakmai előadásaim és a megtartott konzultációim alapján úgy gondolom, hogy kialakult bennem az az álláspont, mely szerint a beszámoltatási rendszerünk mind a mérleg, mind az eredménykimutatás tekintetében több ponton is átalakítást igényelne, hiszen így nem teljesen szolgáltat korrek információkat a piaci szereplők számára.

2. A téma aktualitása és háttere

A kutatásom alkalmazott hátterét meghatározta, hogy 1995-től 2004-ig a mérlegképes könyvelői, adótanácsadói, pénzügyi tanácsadói, pénzügyi számviteli ügyintézői, okleveles könyvvizsgálói tanfolyamok számviteli-, pénzügyi- adózási szaktantárgyainak oktatásaiban és vizsgafelkészítéseiben majd vizsgáztatásaiban átlagosan heti 50-60 tanórát vállalva tevékenykedtem, több mint 30 oktatási intézményeknél, vizsgaközpontoknál beleértve néhány főiskolát és a gödöllői egyetem társadalomtudományi karát is.

2002-ben a Szent István Egyetem Gazdasági- és Társadalomtudományi Kar pénzügyi- és számviteli szakirányán agrárközgazdász diplomát, majd 2005-ben szintén a Szent István Egyetem Gazdasági- és Társadalomtudományi Kar pénzügyi- és számviteli szakirányán okleveles közgazdász diplomát szereztem.

Könyvvizsgáló és adótanácsadó vállalkozásaim igazgatása mellett folyamatosan oktattam és publikáltam. 2003-tól rendszeresen előadok a regisztrált mérlegképes könyvelők továbbképzési keretében több oktatásszervező intézménynél. Az ország számos nagyvárosában megfordulok, a könyvelői továbbképzések, illetve az adójogszabályváltozásokkal összefüggő konferenciák előadójaként. Közvetlen és közvetett formában számos KKV és külföldi érdekeltségű nagyvállalkozás tulajdonosi és felső vezetői köreivel napi üzleti kapcsolatot tartok.

Kutatásaim aktuális jellegét indokolja a 4-es, 7-es sz. európai uniós számviteli irányelvek átdolgozásának, modernizációjának a folyamata, mely napjainkban még nyitott kérdés. Sarkalatos probléma a sajátos magyar vállalkozási struktúra, mivel a KKV-k méreteikben, főbb mutatószámaikban, jelentősen eltérnek a legtöbb uniós tagország vállalkozási összetételétől és nagyságrendjétől. A számviteli szabályrendszerünk az uniós harmonizáció következtében hazánkban is elsősorban a nagyvállalatok számviteli rendszerének szabályozását segíti és ez sajnos jelentős többlet adminisztrációs terheket okoz a KKV-nak.

Ebben a témakörben történő vizsgálódás esetén, be kell látnunk, hogy olyan modernizálásra és továbbfejlesztésre is szükségünk lenne, amely jelentős segítséget nyújthatna a KKV-k működésében is. Egy adott számviteli rendszer gyakorlati alkalmazhatóságának, az általa szolgáltatott teljesítmények minőségének, hasznosságának megítélésekor elkerülhetetlen a rendszer tagolási és besorolási vonatkozású vizsgálata is. Az uniós csatlakozást követően, már tapasztalhatóak voltak a kisvállalkozások érdekeit képviselő adminisztrációs egyszerűsítéseket célzó szabályozások, azonban ezek a változások érdemben nem jelentettek nagyfokú könnyítéseket a gyakorlati alkalmazhatóság vonatkozásában. Segítséget jelenthetne, ha a törvényalkotás, keretjelleggel elkülönülhetne a számviteli szabályozás speciális feladatköröket és módszereket igénylő részletszabályozásaitól. A kétszintű számviteli szabályozás bevezetésére már ugyan voltak kísérletek - 2004 és 2006 között - a magyar számviteli standardok bevezetésének tervezése idején, azonban napjainkban még nyitott kérdésként kezelhetjük mindezeket, melyek jelentős problémákat generálnak a jogszabályalkotások és annak gyakorlati alkalmazhatóságai között.

A kutatásom hátterének kiinduló alapjait az éves beszámoló számszaki felépítményeivel összefüggő – mérleg és eredménykimutatás – elméleti és gyakorlati kritikák, a szokásos piaci ár megállapításának szakmai problémái, a KKV-k általános értelemben vett adminisztrációs terheinek csökkentés iránti igénye (adó területén is), valamint a hazai számviteli szabályozó rendszer átalakításának időszerűsége jelentették. Értekezésemben részletes szakirodalmi áttekintéssel bemutatom a javaslataimmal kapcsolatos elméleteket, tudományos állásfoglalásokat, majd a kérdőívek kiértékelésével, a vizsgált szakterület matematikai modellezésével és esettanulmányaival szándékozom visszaigazolni hipotéziseimet.

3. A kutatás céljai

A kutatásaim és a vizsgálataim során a következőkben részletezett célok elérésének a megvalósítására törekedtem:

1. A szakirodalmi forrásokból merítve, mind hazai, mind nemzetközi vonatkozásban a számviteli szabályozás különböző szintjeit szándékozom értékelni. Kiemelten szeretném bemutatni a hazai számviteli szabályozás fejlődés történetét, az elmúlt évek gyakorlati tapasztalatainak és a felvetett problémáinak a rövid kiértékelésével. Kutatásaim során a szakirodalmi forrásaiban talált felvetéseket, valamint az empirikus eredményeket összevetve, célom egy olyan újszerű szabályozási modell felállítása, melyben a szabályozási rendszer elméleti és gyakorlati szintjeinek outputjai magasabb összhangot teremtenek a jelenleginél.
2. A KKV-k nemzetközi és hazai besorolásait, a kettő minősítés közötti azonosságokat, különbségeket és összefüggéseket szándékozom rendszerezni, továbbá a hazai speciális KKV nagyságrendet és struktúrát értékelve, azok adminisztrációs terheinek és beszámoltatási rendszereinek elkészítésével kapcsolatos észrevételeket, problémákat próbálom szemléltetni. Célom, hogy a hazai szabályozási rendszerben kiemeljem a közelmúltban történt adminisztráció egyszerűsítését célzó intézkedéseket, majd ezekből következtetéseket vonjak le. Kutatási eredményeimmel is igazolni szeretném a szöveges részek bizonyos bevételi összeghatár alatti eltörléseinek szükségességét, mely jelentősen csökkenthetné a KKV-k adminisztrációs terheit. További célom a szokásos piaci érték meghatározásának a szabályozásból eredő hiányosságainak és gyakorlati alkalmazhatóságainak a feltárása, majd ebből adódóan – empirikus visszaigazolással is – jelentkező módosítások szükségességének a megerősítése.
3. Elsődleges céljaim között szerepel a hazai beszámoltatási rendszer számszaki felépítményeinek – éves beszámoló mérlege és eredménykimutatása – analizálása tagolási és besorolási értelemben, a sorok kapcsolódásainak a vizsgálata, a sorok, fősorok információközlési hasznosságainak a megállapítása. Fel kívánom tární a sorok és csoportok kapcsolatainak, összhangjainak a logikai rendszerét és ellentmondásait. Vizsgálatom célja a beszámolóban foglalt adatoknak az áttekinthetőbb megjelenítése, információ közléseinek hatékonyabbá tétele, valamint a vezetői- és kötelezően előírt információk közötti különbségek csökkentése. Célom egy modern beszámoltatási struktúra összeállítása, melyben az adatok áttekinthetősége és információ közlése színvonalasabb logikai vetületű a jelenleginél.
4. Kutatásaim folytatásaként fel kívánom tární a költségelszámolási rendszerek alapösszefüggéseit, kapcsolódásait, valamint megvizsgálni szándékozom a költségek és ráfordítások összhangját az eredménykimutatással. Célom, hogy értelmezsem a jelenleg hatályos költségelszámolási rendszereket, majd konklúziókat vonjak le és így szándékozom felállítani az új típusú eredménykimutatások struktúráit.
5. Kutatásaim részeként - a kérdőíves felmérés alapján – a forgalmi költség eljárású eredménykimutatás közvetett és közvetlen költségeinek összetételét és besorolásait valamint az ebből adódó torzításokat tervezem kiszűrni, a tisztább üzemi eredmény bemutatása céljából. A költségek helytelen struktúráiból keletkező torzításokat hatásvizsgálatokkal is szándékozom igazolni.

4. A kutatás hipotézisei

A kutatásom alaphipotéziseinek igazolásainál egyrészt arra próbáltam rávilágítani, hogy a számviteli szabályrendszerünk módosításai mennyire szükségszerűek napjainkban, gondolva itt a beszámoltatás ilyen irányú vetületeinek gyakorlati problémáira, másrészt visszaigazolást kerestem a már megszerzett gyakorlati tapasztalataimra, melyeket kutatásokkal támasztottam alá.

Hipotézis (1):

Egy olyan kétszintű számviteli szabályozó rendszer kidolgozására van szükség, melyben a számviteli szabályozás beszámoltatási rendszerének logikája eltér a jelenlegi törvényi szabályozástól, mivel a számviteli törvényünk bizonyos tekintetben túlrészletezett, más értelemben viszont csak általános formában informálja a felhasználói köröket. Az egyszintű törvényi szabályozás bürokratikus jellegénél fogva nem képes rugalmasan kezelni és hatékonyan módosítani a gyakorlati alkalmazás kritikáit és visszacsatolásait.

Hipotézis (2):

A KKV-k esetében további egyszerűsítésekre lenne szükség az adminisztrációs terhek csökkentése érdekében, mind az adózás, mind a számvitel területén. Bizonyos bevételi összeghatár alatt – könyvvizsgálati összeghatár – meg kellene szüntetni a kiegészítő melléklet készítésének és letétbe helyezésének törvényi előírásait. A szokásos piaci értékek meghatározását szolgáló sajátos szabályozó rendszer kidolgozására lenne szükség, mely könnyítést nyújthatna a mérlegértékek és a különböző tranzakciós árak kialakításában.

Hipotézis (3):

A hazai beszámoltatási rendszerünkben mind a mérleget, mind az eredménykimutatást tagolási és besorolási értelemben modernizálni szükséges, mivel a hatályos törvény által előírt jelenlegi sémák felépítményei bizonyos értelemben konzervatívak, valamely sorok/fősorok - több szempontot figyelembe véve - torzító adatokat is tartalmaznak. A beszámoltatási rendszer átalakítása célirányosan könnyíthetné a hatósági ellenőrzés munkáját is, az adatszolgáltatás minősége és információközlése tekintetében.

Hipotézis (4):

A költségelszámolási rendszerek részbeni módosítására lenne szükség ahhoz, hogy a beszámoltatási rendszer további két új típusú eredménykimutatással bővülhessen. Szinte minden vállalkozás az összköltség eljárású eredménykimutatást készíti el, ezért szükség lenne egy értékesítési szemléletű, de nem termékellátást tükröző eredménykimutatás típusra, valamint egy bruttó szemléletű – összköltség eljárású -, de költségviselőt és AST-t is részletező eredménykimutatás sémára.

Hipotézis (5):

A forgalmi költség eljárású eredménykimutatásnál az Igazgatási és Egyéb általános költségek strukturális átalakítására lenne szükség, mivel a költségek összetételükben olyan tételeket is tartalmaznak, melyek torzíthatják a tiszta üzleti eredmény bemutatását. A forgalmi költség eljárású eredménykimutatásban, az értékesítési, forgalmazási közvetett költségeken kívüli tételek nemcsak az értékesítéshez, hanem az aktivált saját teljesítmények értékeihez is kapcsolhatóak.

5. Anyag és módszer

5.1 Az adatbázis kialakítása

A kutatásban meghatározó szerepet kapott a kérdőíves megkeresés. A kérdőív összeállításakor arra törekedtem, hogy az általam megfogalmazott hipotézis igazolására – vagy cáfolására – bizonyító értékű információkat gyűjtsék össze.

A 37 darab kérdés összeállításánál ügyeltem a visszacsatolásokra, a zárt kérdéseknél a többszörös választásokra. A kérdőívek véletlen alapú mintavétel segítségével lettek kitöltve.

Az adatfelvétel módszereként a kiküldést faxon, e-mailen, illetve postai úton tettem meg, ennek megfelelően a visszaérkezések is hasonló módon történtek. A kísérőlevél a *15. számú mellékletben* található. A célcsoportok külföldi érdekeltségű nagyvállalkozások, magyar mikro-, kis-, és középvállalkozások pénzügyi- szolgáltatók, felszámolók, bróker cégek és egyéb vállalkozások. A kiküldött és visszaérkezett kérdőívek száma a *13. számú ábrában* részletezett módon alakultak:

	Kiküldött kérdőívek száma	Visszaérkezett kérdőívek száma
Bank	80	16
Felszámolók	30	11
Bróker cégek	40	15
Egyéb	20	13
Beszámolókat felhasználók részére	170	55
Nagyvállalkozás	50	37
KKV	530	232
Vállalkozások részére	580	269
Összesen	750	324

13. sz. ábra, A kiküldött és visszaérkezett kérdőívek száma

Az adatfelvétel ideje: 2009. április 21-től 2010. február 8-ig tartott. A kiküldött kérdőívek száma: 750 db, a visszaérkezett kérdőívek száma: 324 db. A kérdőív a *16. számú mellékletben* található.

Az adatgyűjtés során beérkezett kérdőívekből az elemzés megkezdése előtt – az SPSS 16.0 program segítségével – adatbázist készítettem. Az adatbázisban a kérdőív kérdéseit tükrözve 37 darab változót hoztam létre, ezeknek a változóknak a jelölésére a kérdőívekben szereplő kérdések sorszámát használtam. A több válaszlehetőséget megengedő kérdéseknél pedig a Multiple Response parancs segítségével hoztam létre a kérdőívekkel egyező adatstruktúrát. Az adatbázisba a visszaérkezett kérdőívek számának megfelelően 324 eset került.

5.2 A vizsgálat során alkalmazott statisztikai eljárások

A hipotézisek vizsgálatához egy- valamint többváltozós statisztikai eljárásokat alkalmaztam. Az elkészült adatbázis elemzéséhez szintén az SPSS 16.0 programot használtam. Az elemzés során elkészült ábrák ezen program output fájljából lettek átkonvertálva. A diagramok pedig a jobb áttekinthetőség érdekében, az SPSS output fájlban szereplő táblák alapján, a Microsoft Excel 2007 programban kerültek elkészítésre.

Az elemzés két főrészből állt. Először az adatbázisba került összes változót leíró statisztikai módszerekkel elemeztem. A kérdőív sajátosságaiból adódóan a változók többsége alacsony mérési szintű, nominális változók. Ezért a leíró statisztikai részben változónként megvizsgáltam a válaszok eloszlásának alakulását, különös figyelmet fordítva a kiemelkedően gyakran szereplő válaszokra. Az elemzés második részében a hipotézisek vizsgálatára kereszt táblákat alkalmaztam. A különböző mintákban megfigyelt változók értékének összehasonlításakor használtam a két várható érték különbségének vizsgálatára kidolgozott statisztikai próbákat.

A szignifikáns differencia vizsgálatára χ -négyzet próbát alkalmaztam, szignifikanciát az általánosan elfogadott $P=5\%$ -os határ figyelembe vételével állapítottam meg. A kapcsolatok erősségének, szorosságának mértékére a χ -négyzet alapú Cramer-féle V-próbát alkalmaztam. Ahogy már fentebb is írtam, a változók nagy része nominális változó. Ezért használtam a Cramer-féle V-próbát, hiszen ez a legideálisabb két nominális változó közötti kapcsolat erősségének a mérésére. Így az egymással összefüggést mutató változók alapján vizsgáltam a hipotéziseimet.

5.3 A vizsgálat során alkalmazott egyéb eljárások

Újszerű matematikai modellezéseimmel feltártam és rendszereztem a költségelszámolási rendszerek és azokhoz kapcsolódó eredménykimutatások logikai összefüggéseit és alaponosságait.

A számviteli esettanulmányaimban hatásvizsgálatokkal is igazoltam az újszerűen modellezett eredménykimutatásokat, a jelenlegi sémáktól való eltéréseit, egyezőségeit. További hatásvizsgálataimmal rávilágítottam a forgalmi költség eljárású eredménykimutatás fel nem osztható közvetett költségeinek – Igazgatási és Egyéb általános költségeknek – eredménytozító hatásaira, valamint ezen keresztül a részbeni költségátcsoportosítások igényeire. A költségátcsoportosításokra konkrét gyakorlati módszereket dolgoztam ki.

6. Újszerű tudományos eredmények

- 1) Egy olyan kétszintű számviteli szabályozó rendszer kidolgozására van szükség, melyben a számviteli szabályozás beszámoltatási rendszerének logikája eltér a jelenlegi törvényi szabályozástól, mivel a számviteli törvényünk bizonyos tekintetben túlrészletezett, más értelemben viszont csak általános formában informálja a felhasználói köröket. Az egyszintű törvényi szabályozás bürokratikus jellegénél fogva nem képes rugalmasan kezelni és hatékonyan módosítani a gyakorlati alkalmazás kritikáit és visszacsatolásait.
- 2) A KKV-k esetében további egyszerűsítésekre lenne szükség az adminisztrációs terhek csökkentése érdekében, mind az adózás, mind a számvitel területén. Bizonyos bevételi öszeghatár alatt – könyvvizsgálati öszeghatár – meg kellene szüntetni a kiegészítő melléklet készítésének és letétbe helyezésének törvényi előírásait. A szokásos piaci értékek meghatározását szolgáló sajátos szabályozó rendszer kidolgozására lenne szükség, mely könnyítést nyújthatna a mérlegértékek és a különböző tranzakciós árak kialakításában.
- 3) A hazai beszámoltatási rendszerünkben mind a mérleget, mind az eredménykimutatást tagolási és besorolási értelemben modernizálni szükséges, mivel a hatályos törvény által előírt jelenlegi sémák felépítményei bizonyos értelemben konzervatívak, valamely sorok/fősorok - több szempontot figyelembe véve - torzító adatokat is tartalmaznak. A beszámoltatási rendszer átalakítása célirányosan könnyíthetné a hatósági ellenőrzés munkáját is, az adatszolgáltatás minősége és információközlése tekintetében.
- 4) A költségelszámolási rendszerek részbeni módosítására lenne szükség ahhoz, hogy a beszámoltatási rendszer további két új típusú eredménykimutatással bővülhessen. Szinte minden vállalkozás az összköltség eljárású eredménykimutatást készíti el, ezért szükség lenne egy értékesítési szemléletű, de nem termékelőállítást tükröző eredménykimutatás típusra, valamint egy bruttó szemléletű – összköltség eljárású -, de költségviselőt és AST-t is részletező eredménykimutatás sémára.
- 5) A forgalmi költség eljárású eredménykimutatásnál az Igazgatási és Egyéb általános költségek strukturális átalakítására lenne szükség, mivel a költségek összetételükben olyan tételeket is tartalmaznak, melyek torzíthatják a tiszta üzleti eredmény bemutatását. A forgalmi költség eljárású eredménykimutatásban, az értékesítési, forgalmazási közvetett költségeken kívüli tételek nemcsak az értékesítéshez, hanem az aktivált saját teljesítmények értékeihez is kapcsolhatóak.

7. Következtetések és javaslatok

A kutatási eredményeimet összegezve megállapítható, hogy a beszámolók felépítéseinek, tagolási és besorolási értelemben történő modernizációja ugyan olyan fontosságú, mint a kétszintű szabályozási rendszer bevezetése. Olyan *kétszintű számviteli szabályozó rendszer kidolgozására lenne szükség*, melyben a számviteli szabályozásnak magasabb rangja van és a beszámoltatási rendszer modernebb logikára épül.

Az eredmények azt igazolták, hogy mind az adózás, mind a számvitel területén *a KKV-k adminisztrációs terheinek további csökkentésére lenne szükség*, valamint ezzel összefüggésben a *szokásos piaci értékre vonatkozó részletesebb, szabályozó rendszer kidolgozása is időszerű lenne*.

Az Eszközök főcsoportján belül két csoportot lenne szükséges létre hozni, az egyik az „Üzletviteli célt szolgáló eszközök” a másik, a „Nem üzletviteli célt szolgáló eszközök” csoportja. Az Eszközök főcsoporton belül, a Tárgyi eszközök kategóriájában meg kellene szüntetni a Tenyészállatok csoport, kötelező jellegű kimutatását. A Tárgyi eszközök csoporton belül továbbá nem lenne szükséges felosztani a „Műszaki berendezések, felszerelések, járművek” és az „Egyéb berendezések, felszerelések, járművek” számviteli besorolásait, azonban ettől el kellene különíteni a „Nem üzletviteli célt szolgáló eszközök” csoportját. A szociális jóléti létesítményeket és az ehhez hasonló számviteli jószágokat a „Nem üzletviteli célt szolgáló eszközök” főcsoportjába lenne szükséges helyezni. Az ügyvezető személyi használatát szolgáló személygépkocsik értékét, az „Üzletviteli célt szolgáló eszközök csoportjába kellene sorolni. A Források oldalát, az Eszközökhöz hasonlóan szintén kategorizálni kellene. Különösen a kötelezettség főcsoportot lenne szükséges megbontani, a fentiekhez hasonlóan. Az „Üzletviteli és a Nem üzletviteli célt szolgáló eszközök” egymás közötti átsorolásainak feltételeit szabályozni kellene a pénzügyi instrumentumokhoz hasonlóan, valamint ehhez kapcsolódóan a könyvvizsgálati tevékenység szigorítására is szükség lenne.

Az eredménykimutatásban az „Egyéb bevételek” és „Egyéb ráfordítások” kategóriáit az „Üzletviteli tevékenység eredményéből” át kellene helyezni a „Kiegészítő eredménybe”. Az értékcsökkenési leírást, mint költségnem kategóriát meg kellene bontani az „Üzletviteli” és a „Nem üzletviteli” célt szolgáló eszközök” amortizációira. A „Nem üzletviteli célt szolgáló eszközök” amortizációja a „Kiegészítő eredményt”, módosíthatná. A „Pénzügyi műveletek eredménye” kategóriát, ebben az elnevezésében meg kellene szüntetni és tartalmi elemeit logikai sorrendben kellene szétosztani, az „Üzletviteli eredmény” és a „Kiegészítő eredmény” között. Át kellene sorolni az év közben realizált árfolyamnyereségeket és a fizetendő üzletviteli beruházások fejlesztési hitelkamatait a pénzügyi műveletek eredményéből az „Üzletviteli eredmény” főcsoportba. A „Szokásos vállalkozási eredmény” elnevezést javaslom megszüntetni. A „Rendkívüli eredmény” kategóriát szintén meg kellene szüntetni és tételeit a „Kiegészítő eredménybe” lenne javasolt áthelyezni.

A forgalmi költség eljárású eredménykimutatás felépítményét az Összköltség eljárású eredménykimutatáshoz hasonlóan szükséges lenne átstrukturálni. *A költséghely/költségviselők szerinti költségelszámolási koncepció eredmény elszámolási logikája részbeni változtatást igényelne*. Az összköltség eljárású eredménykimutatásnál megjelenő költségnemek információ közlésének hasznossága kismértékben fogja át a gyakorlati igényeket, ezért azon szinten javasolt változtatni.

Az „Új típusú” eredménykimutatási sémák bevezetésére azért lenne szükség, mert a jelenleg alkalmazott sémákban foglaltaktól eltérő költségek is bemutatathatóvá válnának, így ezzel közelebb kerülhetnének egymáshoz a tulajdonosi és menedzsmenti információs igények is. A költségelszámolási rendszereket részben módosítani lenne szükséges, hogy *a beszámoltatási rendszert további két új típusú eredménykimutatással bővíthessük*. A költséghely/költségviselő költségelszámolási rendszerhez módszertanilag tartozó forgalmi költség eljárású eredménykimutatás közvetett költségeinek az átalakítását javaslom.

A forgalmi költség eljárásnál az aktivált saját teljesítményekre jutó közvetett költségek nem kerülhetnének bemutatásra, ezért az értékesítés ráfordításai kizárólag az értékesítéshez rendelhető ilyen természetű költségeket tartalmazhatják. Az „Igazgatási és Egyéb általános költségek” ezért nem sorolhatók egyértelműen az Értékesítés közvetett költségei közé, így az ilyen típusú eredménykimutatás elnevezése sem teljesen helyénvaló. Az *„Igazgatási és Egyéb általános költségeket” arányosan fel kellene osztani az értékesítés költségei és az aktivált saját teljesítmények értékei között*.

Úgy gondolom, hogy a számviteli beszámoltatás hitelessége és megbízhatósága elsődleges fontosságú eleme a piaci szereplők és a hatóságok működésének, a valós vagyoni-, pénzügyi- és jövedelmi helyzet bemutatása érdekében. A döntések meghozatalának felelőssége - értékelések oldaláról - a vállalkozások vezetőinek a kezében van, azonban a beszámoltatási rendszer minősége mégis a számviteli politika szabályozásán keresztül valósulhat meg, mely a számviteli szabályozás tekintetében ugyan garanciális elem, viszont a befektetői körök irányába képes befolyásolni a bizalmat és mindezen felül információkat szolgáltat a hatóságok részére is.

8. Összefoglalás

A gazdasági rendszerek változása folyamatos hatással volt a számviteli szabályozás területére is. A fokozódó globalizáció következményeként említhetjük az egyre gyorsuló tőkeáramlást, a vállalati kapcsolatok kiszélesedését, a multinacionális vállalatok világpiaci részesedésének és tőkeigényének növekedését, új pénzügyi instrumentumok megjelenését, valamint az egyre fokozódó versenyt. A nemzeti határok fokozatosan vesztenek jelentőségükből és a nagy vállalatcsoportok más-más országokba működő befektetéseikről, leányvállalataikról eltérő elveken és szabályokon nyugvó beszámolókat készítenek, melyek összehasonlítása jelentős többletköltséget jelent a nagyvállalatoknak. A megbízható döntéshozatalhoz természetesen a befektetők is összehasonlítható információkat igényeltek.

Ez az igény indította el az Európai Unió kívüli, nemzetközi harmonizációs folyamatot, az IAS/IFRS és a USGAAP rendszerek közeledését, valamint az EU-n belüli jogharmonizációs folyamatot, amely a tagállamok szabályozásának az európai irányelvekhez való igazodását is jelentette. Napjaink aktuális nyitott kérdése a 4-es és 7-es sz. európai uniós számviteli irányelvek modernizációjának folyamata. A számviteli irányelvek átdolgozásának célkitűzése a nemzetközi és a tengerentúli szabályozás jogharmonizációjának elősegítése. A fenti változások is megerősítettek a témaválasztásom helyességében, melyet a több éves elméleti és gyakorlati tapasztalataim támasztanak alá.

Kutatásaimban a szakirodalmi feldolgozás során, amelyet menedzsment orientált szemlélettel is végeztem, áttekintettem a számviteli szabályozás teljes színterét, melyben kitértem a beszámoltatási és költségelszámolási rendszerek összefüggéseire. Nagy hangsúlyt fektettem a komplexitásra, miközben elsődlegesen a beszámoltatási- és költségelszámolási rendszerek logikai vetületeinek feltárására, az információk hasznosságának a vizsgálatára és a gazdálkodó minél valósabb vagyoni- pénzügyi- jövedelmi helyzetének bemutatására törekedtem. Különös figyelmet fordítottam a KKV-k beszámoltatási rendszereinek adminisztráció egyszerűsítését célzó szabályozásmódosítások iránti igényeinek a vizsgálatára, valamint az ehhez kapcsolódó gyakorlati problémák feltárására.

A kérdőíves vizsgálat és az esettanulmányok elemzése során megállapítottam, hogy a gazdálkodók többsége igényelné a beszámoltatási rendszerek - mérleg és eredménykimutatás – modernizációját tagolási és besorolási vonatkozásban, mivel a jelenleg hatályos szabályozás összetételében ugyan hosszú múltra tekint vissza, de bizonyos vonatkozásokban konzervatív és a tagolások logikája nem teljesen felel meg a mai információigényeknek. A törvényi szabályozásnak nemcsak új felépítésű, hanem több típusú eredménykimutatási sémát is szükséges lenne a gazdálkodók rendelkezése bocsátani.

A kérdőíves feldolgozás eredményei, a költségelszámolásokkal összefüggő újszerű matematikai modellezéseim és az esettanulmányaim hatásvizsgálatai is bizonyították a számviteli költségelszámolási rendszerek átalakításainak igényét, különösen a közvetett költségek esetében. A különböző számviteli értékek meghatározásának gyakorlati problémáit átvizsgálva, kutatásom eredményeként javaslom egy „szokásos piaci érték” meghatározásaira vonatkozó standard rendszer kidolgozását. A standard alapköve lehetne egy új típusú egységesebb szabályozásra épülő valós értékelési rendszernek is.

A KKV-k számviteli szabályozásában az utóbbi években ugyan történeke adminisztráció egyszerűsítést célzó intézkedések, azonban mindezek nem voltak jelentősen érzékelhetőek a gyakorlat visszaigazolási alapján. Folyamatosan nyitva álló kérdés a KKV-k számviteli standardszabályozásának bevezetése és az EU számviteli irányelvek modernizációja, azonban ennek ellenére különösen a hazai vonatkozásban szükséges lenne újragondolni az ilyen típusú gazdálkodói körök adminisztrációs terheinek további csökkentését.

Kutatásaimmal igazolom, hogy a számviteli- és az adószabályozásban is igény lenne egy többszintű szabályozási modell felállítására, aminek eredményeként a törvényhozás legfelsőbb szerve kivonulhatna a részletszabályok elfogadásából, mely külön testületek és speciális bizottságok független szakmai döntéseivel kerülhetne hatályba és módosulna.

Összességében elmondható, hogy a számviteli szabályozásunk jelenlegi szakaszában nemzetgazdaságunk egy átalakulási folyamat részese. A nemzetközi számviteli szabályozó rendszerek egységesítési törekvésein túl számos gyakorlati kérdés és szakmai probléma megoldására és átalakítására lenne szükség ahhoz, hogy a számviteli rendszerünk egy tisztább, megbízhatóbb vagyoni-, pénzügyi- és jövedelmi helyzetet tükrözhesen.

9. Publikációs jegyzék

Tudományos folyóiratcikk magyar nyelven:

1. **Majoros György**: Az ügyviteli rendszerek átalakulása a rendszerváltás tükrében Pénzügyi szemle 1997. 42. évf. 6. sz. (p.439-445) ISSN 0031-496X
2. **Majoros György** - Dr. Zéman Zoltán – Tóth Antal –: A konszern típusú vállalatcsoportok irányításának újszerű stratégiai kihívásai 2003. Pénzügyi szemle 48. évfolyam 8. szám (p.775-790) ISSN 0031-496X
3. **Majoros György** - Fónagy Árva Péter – Dr. Zéman Zoltán: Értékmérési módszerek alkalmazási lehetőségeinek vizsgálata. Pénzügyi szemle 2003. 48. évf. 4. sz. (p.380-403) ISSN 0031-496X

Tudományos folyóiratcikk idegen nyelven:

1. **Majoros György** - Zárda Nóra: The role of management accounting in the development of agricultural businesses. Szent Istvan Egyetem Bulletin. 2009. (befogadó nyilatkozat mellékelve)
2. **Majoros György** – Dr. Zéman Zoltán: Evaluation of the principle. Szent Istvan Egyetem Bulletin. 2010. (befogadó nyilatkozat mellékelve)
3. **Majoros György** – Dr. Zéman Zoltán: Practice of the assets and liabilities's valuation system. Gazdálkodás folyóirat 2011. megjelenés alatt ISSN 0046-5518.

Tudományos konferencián elhangzott előadás idegen nyelven teljes terjedelemben megjelentetve:

1. **Majoros György**: The subcontracted Accounting function today. International conference for young researchers, 2002 October Szent Istvan University. (p. 251-253) ISBN 9639483052ö ISBN 9639483060
2. **Majoros György**: Methodological Analysis of Certain Provisions of Act „C” 2000. On Accounting. International conference for young researchers, 2002 October Szent Istvan University. (p. 254-256) ISBN 9639483052ö ISBN 9639483060
3. **György Majoros** - Zoltán Dr. Zéman: Practice of the assets and liabilities's valuation system. 6th International Conference for Young Researchers, 4-6 October, 2010 Szent Istvan University (Befogadó nyilatkozat mellékelve)

Tudományos konferencián elhangzott előadás magyar nyelven teljes terjedelemben megjelentetve:

1. **Majoros György**: Az IFRS-ek anomáliái a nyilvánosan kibocsátó részvénytársaságok körében. Erdei Ferenc Konferencia, Kecskemét 2005. (poszter)
2. **Majoros György**: A számviteli értékmérés. Doktoranduszok a számvitel pénzügy tükrében. 2004. Gödöllő. ISBN 9639483.
3. **Majoros György** – Vámos Imre: Az IFRS-ek első hazai alkalmazásának hátrányai 2004. Óvári Tudományos Napok XXVII. ISSN 0237-9902 CD kiadvány.
4. **Majoros György** – Dr. Zéman Zoltán: Számvitel versus Controlling. 2010. Hitel, Világ, Stádium Című konferencia 2010. 11.03. Sopron.

Egyéb folyóiratcikk

1. **Majoros György**: A számviteli szabályozás helyzetértékelése. 2004. Szám adó 1. sz. ISSN 1216-5093.
2. **Majoros György**: A nemzetközi számviteli standardok (IAS) jelentősége és összehasonlítása a magyar számviteli előírásokkal (HAR). 2004. Szám adó 5. sz.15.-18. ISSN 1216-5093.
3. **Majoros György**. - Dr. Zéman Z. – Fónagy Á. P.: Mutatószámok szerepe a controllingban. 2005. Controller ISSN 1787-3983. 5-8. oldal. 3.szám.
4. **Majoros György**. - Dr. Zéman Z.: A részvénytulajdonosi érték szabad cash flow alapú mérése. 2006. Controller ISSN 1787-3983.12-14. 12.szám.
5. **Majoros György** - Vámos Imre – Zéman Zoltán: Az IFRS-ek első hazai alkalmazása a tulajdonosi részesedést megtestesítő értékpapírjaikat nyilvánosan kibocsátó részvénytársaságok körében. Üzleti Tudományok Szimpóziuma, SZIE Gödöllő 2004.
6. **Majoros György**. – Vira Sándor: Szolgáltatásnyújtásra irányuló szerződéses kapcsolatok áfa törvény szerinti adózása, különös tekintettel az európai uniós relációra. Önadózó. 2007.11.sz. (7-10p.) ISSN 00653828.

Jegyzet

1. **Majoros György**. - Dr. Zéman Z.: Számviteli specialitások. Szent István Egyetem lektorált egyetemi jegyzet, 2002. (p.120.)
2. **Majoros György**. - Dr. Zéman Z.: Haladó vezetői számvitel. 2010. Szent István Egyetem MsC. jegyzet. (megjelenés alatt)