

# EGY LEHETSÉGES CASH FLOW KIMUTATÁS MODELL AZ ÁLLAMHÁZTARTÁS SZÁMVITELÉRŐL SZÓLÓ 4/2013. (I. 11.) KORM. RENDELET SZEMLELETMÓDJÁBAN

**Lukács László István, osztályvezető**

Nemzeti Kutatási, Fejlesztési és Innovációs Hivatal, Költségvetési Főosztály,  
Gazdálkodási és Üzemeltetési Osztály  
email cím: [lukacs.laszlo87@gmail.com](mailto:lukacs.laszlo87@gmail.com)

DOI: [10.29180/978-615-6886-11-8\\_9](https://doi.org/10.29180/978-615-6886-11-8_9)

## **Absztrakt**

Magyarországon a jelenleg hatályos államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Áhsz.) szabályozása alapján az államháztartási szervezetek számviteli rendszere a módosított eredményszemléletre épül. Az Áhsz. előírásai alapján egymás mellett párhuzamosan két számviteli alrendszer érvényesül, a pénzforgalmi szemléletű költségvetési számvitel és a módosított eredményszemléletű pénzügyi számvitel. Habár a magyar államháztartási számviteli rendszerben fontos tényező a pénzforgalom nyomon követése, és készülnek is pénzforgalmi szemléletű pénzügyi kimutatások, ennek ellenére az Áhsz. nem tartalmaz előírásokat egy egységes rendszerbe foglalt cash flow kimutatás összeállítására vonatkozólag. Az államháztartási számvitel nemzetközi szabályozásának területén van javaslat a cash flow kimutatás összeállítására, de az nincsen összhangban a magyar szabályozással. A tanulmány célja egy lehetséges cash flow modell felvázolása a magyar államháztartási számviteli rendszernek megfelelően, a költségvetési számvitel és a pénzügyi számvitel által szolgáltatott információkra építve.

## **1. Bevezetés**

Magyarországon jelenleg az államháztartási számvitel területén a módosított eredményszemlélet érvényesül, és fontos szerep jut a pénzforgalmi szemléletű elszámolásoknak, mivel a költségvetés tervezése és végrehajtása is pénzforgalmi szemléletben történik. A nemzetközi államháztartási szabályozás területén vannak javaslatok a pénzeszközök változásának részletes bemutatására, nemzetközi államháztartási számviteli standard is foglalkozik a cash flow kimutatás összeállításával. A magyar államháztartási számviteli rendszer több pénzügyi kimutatása is pénzforgalmi szemléletű, vagy tartalmaz pénzforgalmi szemléletű elemeket, de jelen szabályozás szerint egy olyan kimutatás sem készül, amely célja a pénzeszközállomány

alakulásának bemutatása. Ezen hiányosság pótlására vázoltam fel a tanulmányomban egy lehetséges cash flow kimutatás modellt a magyar államháztartási számviteli szabályozáshoz igazítva.

## 2. Az államháztartási számvitel szintjei

A költségvetési-államháztartási számvitel területén a szakirodalom négy szintet, rendszert különböztet meg, amely egyfajta fejlődési vonalnak is megfeleltethető. Ezek a szintek a következők:



1. ábra: Az államháztartási számvitel szintjei

Forrás: Saját szerkesztés

A **pénzforgalmi szemléletű** számvitel kifejezetten csak a pénzmozgással járó tranzakciók, gazdasági események hatását rögzíti, a pénzügyi realizációs elvre épül. Ennek a módszernek az előnye az egyszerűség, az alkalmazott kimutatások alapján az előirányzat-gazdálkodás jól nyomon követhető. Ennek a módszernek egyetlen célja a közpénzekkel való elszámoltathatóság elérése. (Lukács et al. 2024a) A teljes pénzforgalmi szemléletű államháztartási számviteli rendszer adatai alapján teljes körűen a pénzügyi kimutatások közül a cash flow kimutatás összeállítása lehetséges. (Cavanagh et al. 2016)

A **módosított pénzforgalmi szemléletű** számvitel a pénzforgalmi szemléletnek egy továbbfejlesztett változata. Ez a módszer az elődjéhez képest teljesebb képet kíván adni, ezért figyelembe veszi azokat a jövőbeli eseményeket is, amelyek még a tárgyidőszakra vonatkoznak és egy meghatározott időintervallumon belül pénzügyileg realizálódnak (pl. követelések, kötelezettségvállalások). (Lukács et al. 2024a) Az IMF ezt a könyvvezetési módot **elemi eredmény szemléletnek** tekinti, mert fontos előfutára lehet az eredményszemléletre történő áttérésnek. (Cavanagh et al. 2016)

Az **eredményszemléletű** számvitel a vállalkozói szférában elterjedt könyvvezetési mód, amely a realizációs elven alapszik. A gazdasági események elszámolása már a gazdasági teljesítéskor megtörténik. Tisztán eredményszemléletű számviteli rendszer nem jellemző a közszektorban, általában az elveit részlegesen próbálják érvényesíteni a módszertanban. A **módosított eredményszemlélet** azt helyezi középpontba, hogy kimutassa, milyen mennyiségű erőforrásra van szükség a teljesítmények eléréséhez, fontos szerep jut a pénzforgalmi szemléletű elszámolásoknak. (Lukács et al. 2024a) A módosított eredmény szemlélet a második lépcsőfok a teljes eredményszemléletre történő áttérésnek. (Cavanagh et al. 2016) Mindaddig

nem lehet beszélni teljes eredményszemléletről, ameddig a költségvetés tervezése és végrehajtása pénzforgalmi szemléletben történik.

### **3. Az államháztartási számvitel nemzetközi szabályozása**

A költségvetési számviteli standardok jelenleg egyetlen nemzetközileg is elismert rendszere az IPSAS<sup>6</sup>. Az IPSAS-okat az IPSASB<sup>7</sup> fejleszti ki, mely egy független standard-alkotó tanács az IFAC<sup>8</sup> támogatása alatt. Az IPSAS-ok alkalmazása nincsen kötelezően előírva a tagállamok részére, mégis fontos szerepet kapnak a fejlesztésben és a módosításban. Az IPSAS-okat, vagy azon alapuló nemzeti költségvetési számviteli standardokat már több ország is bevezette, és az adaptálására számos ország is kifejezte szándékát, több nemzetek feletti szervezet már alkalmazza. (Európai Bizottság, 2013; Aggestam et al, 2014; Lukács et al, 2016) Schmidhuber – Hilgers (2019) tanulmánya szerint 2019-ben már közel 80 országban alkalmazták az IPSAS-t, vagy azon alapuló nemzeti standardokat. Az IPSAS-ok alapját az IAS/IFRS adja a közszféra sajátosságaihoz igazítva. Jelenleg 42 eredményszemléletű és egy pénzforgalmi szemléletű IPSAS van. (Lukács et al, 2016; Deloitte, 2024)

Az államadósság-válság ráirányította a figyelmet arra, hogy a kormányoknak egyértelműen számot kell adniuk pénzügyi stabilitásukról, és a költségvetési adatokról szigorúbb és átláthatóbb módon kell beszámolni. Ezek alapján az Európai Bizottság döntést hozott arról, hogy létre kell hozni az Európai Unió tagállamaira vonatkozó Európai Költségvetési Számviteli Standardokat (EPSAS), amelyek kialakításához az IPSAS standardok jó alapot szolgáltathatnak. (Európai Bizottság, 2013; Aggestam et al, 2014) Az eredeti tervek szerint az EPSAS-ok bevezetése 2020-ban történt volna meg (Harsányi et al., 2016, Lukács et al., 2024a), de a szabályozás kihívásainak következtében ez a tervek szerint 2030-ra tolódik ki. (Leetmaa, 2023)

### **4. A magyar államháztartási számviteli szabályozásról általánosságban**

Az államháztartási szervezetek gazdálkodásának szabályozása során több jogszabálynak is fontos szerep jut, számviteli szempontból kiemelendő a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: *Szt.*), és az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény (a továbbiakban: *Áht.*), amelyek felhatalmazó rendelkezései alapján 2014. január 1-jével hatályba lépett az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet (a

---

<sup>6</sup> International Public Sector Accounting Standards - Nemzetközi Költségvetési Számviteli Standardok

<sup>7</sup> International Public Sector Accounting Standard Board

<sup>8</sup> International Federation of Accountants

továbbiakban: *Áhsz.*) (Lukács, 2024) Továbbá lényeges szabályozás az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról szóló 368/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet (a továbbiakban: *Ávr.*), amely tartalmazza a részletes gazdálkodási szabályokat és az adatszolgáltatásokra vonatkozó előírásokat. Az államháztartásban felmerülő egyes gyakoribb gazdasági események kötelező elszámolási módjáról szóló 38/2013. (IX. 19.) NGM rendelet (a továbbiakban: *Kontír rendelet*) pedig a gazdasági események elszámolásához nyújt segítséget.

## 5. A magyar államháztartási számvitel jellemzői a pénzforgalom szempontjából

Az *Áhsz.* előírásai alapján a magyar államszámviteli rendszeren belül két egymás mellett párhuzamosan működő – a kettős könyvvitel szabályszerűségeit követő – számviteli alrendszer van jelen. Az egyik a pénzforgalmi szemléletű költségvetési számvitel, a másik a módosított eredményszemléletű pénzügyi számvitel.

A **költségvetési számvitel** a bevételi és kiadási előirányzatok alakulásának, a követelések, kötelezettségvállalások, más fizetési kötelezettségek és ezek teljesítésének, továbbá a központi költségvetés *Áht.* 14. § (3) bekezdése szerinti fejezetéből<sup>1</sup> kapott támogatások felhasználásának a valóságnak megfelelő, folyamatos, zárt rendszerű, áttekinthető nyilvántartását és az éves költségvetési beszámoló ezekre vonatkozó részei megbízható és valós összképet mutató elkészítését biztosítja. (*Áhsz.*) A költségvetési számvitel nyilvántartásai alapján készítendő el a költségvetési szerv zárszámadása. Ez tulajdonképpen egy módosított pénzforgalmi szemléletű módszertant jelent. (Lukács, 2024)

A **pénzügyi számvitel** a vagyon és annak összetétele, a tevékenység eredménye valóságnak megfelelő, folyamatos, zárt rendszerű, áttekinthető nyilvántartását és az éves költségvetési beszámoló ezekre vonatkozó részei megbízható és valós összképet mutató elkészítését biztosítja. (*Áhsz.*) Ebben az alrendszerben a hangsúly nem a pénzforgalmilag realizálódott eseményekre helyeződik, hanem sokkal fontosabb szerep jut a vagyon bemutatása mellett a költségvetési évben felmerülő, azt érintő költségek, ráfordítások és eredményszemléletű bevételek elszámolásának. Ebben az alrendszerben alkalmazhatóvá vált az önköltségszámítás. (Lukács, 2024)

A pénzügyi számvitel és a költségvetési számvitel között szoros összefüggések vannak, amelyeket kötelező egyezőségekként az *Áhsz.* 17. számú melléklete tartalmaz.

Az *Áhsz.* 15. számú melléklete az egységes rovatrend. Az **egységes rovatrend a költségvetési és finanszírozási bevételekre, kiadásokra** a következőket tartalmazza:

- a kiemelt előirányzatot és azon belül az előirányzat csoportokat
- minden alkalmazásra kijelölt rovat számjelét és megnevezését,
- a rovat részletes tartalmát, hogy a rovat melyik bevétellel vagy kiadással kapcsolatos események nyilvántartására szolgál,
- a rovatokon belüli kötelező megbontást.

A rovatok csoportosítását kiemelt előirányzatonként a következő táblázat tartalmazza.

Költségvetési kiadások	Költségvetési bevételek
<b>Működés</b>	
K1. Személyi juttatások	B1. Működési célú támogatások államháztartáson belülről
K2. Munkaadókat terhelő járulékok és szociális hozzájárulási adó	B3. Közhatalmi bevételek
K3. Dologi kiadások	B4. Működési bevételek
K4. Ellátottak pénzbeli juttatásai	B6. Működési célú átvett pénzeszközök
K5. Egyéb működési célú kiadások	
<b>Felhalmozás</b>	
K6. Beruházások	B2. Felhalmozási célú támogatások államháztartáson belülről
K7. Felújítások	B5. Felhalmozási bevételek
K8. Egyéb felhalmozási célú kiadások	B7. Felhalmozási célú átvett pénzeszközök
<b>Finanszírozás</b>	
K9. Finanszírozási kiadások	B8. Finanszírozási bevételek

**1. táblázat: Kiemelt előirányzatok**

Forrás: Saját szerkesztés az *Áhsz.* 15. számú melléklete alapján

A rovatok segítségével a bevételek és kiadások közgazdasági tartalmuknak megfelelően kerülnek elszámolásra, ezek részletes tartalma az *Áhsz.* 15. számú mellékletében olvasható. A kiemelt előirányzatokhoz köthetők a követelések és a kötelezettségek a pénzügyi számvitelben és a mérlegben. Az előirányzat gazdálkodással kapcsolatos gazdasági események elszámolása a költségvetési számvitel keretein belül történik, a teljesítések elszámolása alapvetően pénzmozgáshoz köthetőek, de vannak kivételek, pénzforgalom nélküli teljesítések, amikor a teljesítés elszámolása és a pénzmozgás időben elválik egymástól (pl. előlegek beszámítása), vagy nem is történik pénzmozgás, csak teljesítés-elszámolás (pl. maradvány igénybevétele). (*Áhsz.*, *Kontír rendelet*)

A követelések és kötelezettségek között kerülnek kimutatásra a sajátos elszámolások. A pénzügyi számvitelben ezek speciális tételeként jelennek meg. Ezek alapvetően olyan követelés és kötelezettség jellegű tételek, amelyek

keletkezésekor nem jelennek meg a költségvetési számvitelben követelésként, vagy kötelezettségvállalásként, viszont ha pénzforgalommal érintett sajátos elszámolásról van szó, akkor azok változása pénzforgalom nélküli teljesítésként elszámolásra kerülhet a költségvetési számvitelben (pl. adott és kapott előlegek beszámítása). (*Áhsz.*) A sajátos elszámolások besorolására vonatkozó szabályokat teljes körűen az *Áhsz.* 48. § tartalmazza.

## 6. A cash flow kimutatásról általánosságban

A gazdálkodó szervezetek esetében fontos azok likviditási helyzetének ismerete, hiszen a pusztán pozitív eredmény nem jelenti azt, hogy az adott szervezet fizetőképes is. A likviditási helyzet vizsgálatára különféle elméleti módszerek kerültek kialakításra, mutatószámok, likviditási mérlegek, de ezek alapvetően statikus elemzési módok, egy adott időpillanatra vonatkoznak. Ahhoz, hogy pontosabb képet kapjunk egy gazdálkodó likviditási helyzetéről, egy dinamikus pénzügyi kimutatásra van szükség, ezt a célt szolgálja a cash flow kimutatás.

A cash flow fogalma: *„Olyan pénzbevételeket előidéző hozamok és pénzkidást jelentő ráfordítások különbsége, amely kiegészül az eredményhatás nélküli tisztán pénzműveletekkel, és ezáltal alkalmas a vállalkozás készpénz és készpénz-egyenértékes kitermelő képességének becslésére, ütemezésére és biztos voltának bemutatására. Feltárásra kerülnek benne a finanszírozás erőforrásai és az erőforrások felhasználása.”* Adorján et al. (2022.) 269. o.

Az 1966-ban megalkotott **antimérleg felfogású mérlegelméletek** fektették le a cash flow kimutatás elméleti alapjait. **Adolf Moxter** egy pénzügyorientált táblázatot készített, amely a múlt, a jelen és a jövő pénzáramainak megjelenítésére szolgált. **Walter Busse von Colbe** a likviditási helyzet bemutatására egy olyan pénzügyi kimutatást készített, amely a múltbéli tényleges fizetési folyamatokra épülő tőkefolyamat elszámolások hatását szemlélteti. (Karodos et al. 2018) Cash flow kimutatás készítését először 1971-ben az Amerikai Egyesült Államokban írták elő hivatalosan, a Nemzetközi Számviteli Standardok (a továbbiakban: IAS) pedig 1979. óta tartalmazzak erre vonatkozólag előírásokat az IAS 7 Cash flow-k kimutatása standardban. Magyarországon először 1997-ben írták elő a vállalkozásoknak cash flow kimutatás készítését, jelenleg az *Szt.* 7. számú melléklete tartalmazza a kimutatás felépítését. (Adorján et al. 2022, Kresalek – Pucsek 2024)

A cash flow kimutatáson belül három cash flow kategória különíthető el. Az IAS 7 a következő meghatározást adja a három kategóriára:

- A **működési tevékenységek** a gazdálkodó egység fő árbevétel-termelő tevékenységei és azok az egyéb tevékenységei, amelyek nem befektetési vagy finanszírozási tevékenységek.
- A **befektetési tevékenységek** a tartós eszközök és az olyan befektetések vásárlását és értékesítését jelentik, amelyeket a pénzeszköz-egyenértékesek nem tartalmaznak.
- A **finanszírozási tevékenységek** olyan tevékenységek, amelyek eredményeképpen változások állnak be a gazdálkodó egység rendelkezésére bocsátott saját tőkéjének és felvett kölcsöneinek nagyságában és összetételében.

A cash flow kimutatás összeállítása két módszertan szerint történhet, amely a működési cash flow megállapításában mutat eltérést. A **direkt**, vagy közvetlen módszer bruttó módon veszi számba az összes pénzmozgással járó gazdasági esemény hatását, itt ténylegesen a pénzforgalmi bevételek és kiadások különbségeként kerül a cash flow megállapításra. Az **indirekt**, vagy közvetett módszer esetén a kiindulási pont a tárgyidőszak eredménye, amelyet korrigálni kell azoknak a gazdasági eseményeknek a hatásával, amelyek az eredményre hatással voltak, de nem jártak a vizsgált időszakban pénzmozgással. A befektetési cash flow és finanszírozási cash flow megállapítása mindig direkt módon történik. (Adorján et al. 2022, Kresalek – Pucsek 2024)

## 7. IPSAS 2 Cash flow-k kimutatása standard és nemzetközi szintű használata

A Nemzetközi Költségvetési Számviteli Standardok közül az IPSAS 2 Cash flow-k kimutatása standard foglalkozik a cash flow kimutatással, amely az IAS 7 Cash flow-k kimutatása standardon alapul figyelembe véve az államháztartási sajátosságokat.

Az IPSAS 2 szerint készülhet a cash flow kimutatás direkt és indirekt módszerrel egyaránt, és ugyanazt a három cash flow kategóriát (működési, befektetési és finanszírozási) tartalmazza, mint az IAS 7. A kategóriák meghatározása és tartalma az IPSAS 2 szerint a következők szerint kerül ismertetésre:

- A **működési tevékenységből származó cash flow** azt szemlélteti, hogy az államháztartási szervezet külső finanszírozási forrás igénybevétele nélkül képes-e fenntartani működési tevékenységét. A konszolidált teljes kormányzati szintű működési cash flow pedig azt mutatja, hogy egy kormány milyen mértékben finanszírozta a tevékenységét közhatalmi bevételekből (adók, illetékek, bírságok stb.) és egyéb díjakból.

- A *befektetési tevékenységekből származó cash flow*-k elkülönített közzététele azért fontos, mert szemlélteti, hogy az államháztartási szervezet jövőbeni feladatellátáshoz hozzájáruló erőforrásokkal kapcsolatosan milyen mértékben történtek pénzmozgások.
- A *finanszírozási tevékenységgel kapcsolatos cash flow*-k alapvetően a hitelműveletekhez kapcsolódnak, de itt jelenik meg a kapott osztalék is.

Az IPSAS 2 szerinti direkt cash flow sémát az 1. melléklet tartalmazza.

Az EPSAS Munkacsoport 2019-ben felmérte az IPSAS 2 standard alkalmazhatóságának lehetőségét az EPSAS cash flow kimutatásokra vonatkozó standard (EPSAS CF) kidolgozásához. A felmérés során megállapításra került, hogy az IPSAS 2 nem ellentétes az EPSAS elveivel, jól hasznosítható az EPSAS CF kialakításához. Megállapításra került, hogy a készülőben lévő EPSAS CF által előállítható pénzforgalmi információk hasznosak lehetnek a jobb költségvetési döntések és az államháztartási szervezetek elszámoltathatóságának támogatásában. (Európai Bizottság, 2019)

## **8. Pénzforgalmi szemléletű pénzügyi kimutatások a magyar államháztartási számviteli rendszerben és azok hiányosságai**

A cash flow kimutatás modell felvázolásához szükséges áttekinteni az *Áhsz.* szerinti pénzeszköz meghatározását, a pénzforgalmi tételek bemutatására szolgáló pénzügyi kimutatások<sup>ii</sup> főbb jellemzőit és az azokkal kapcsolatos hátrányokat, hogy miért nem alkalmasak teljes körűen a pénzeszközök változására ható tényezők bemutatására.

### *8.1. Pénzeszközök az Áhsz. szerint*

Az *Áhsz.* 13. § (2) bekezdése alapján a pénzeszközök a következők:

*„A mérlegben a pénzeszközök között kell kimutatni a lekötött bankbetéteket, a pénztárákat, csekkeket, betétkönyveket, valamint a forintszámlákat és a devizaszámlákat.”*

A lekötött bankbetétek meghatározását célszerű kiemelni, amelyet az *Áhsz.* 13. § (2a) bekezdése tartalmaz:

*„A mérlegben a lekötött bankbetéteken belül kell kimutatni a betét elhelyezésének évén túli lejáratú forint és deviza lekötött bankbetéteket.”*

A lekötött bankbetéteken kívüli pénzeszközök együttesen az egyéb pénzeszközök. Az *Áhsz.* 49. § (1) bekezdése alapján az év közben a lekötött bankbetétek között kell elszámolni az éven belüli lejáratú forint és deviza lekötött bankbetéteket, azonban a mérlegben ilyen jogcímen tétel nem



mutatható ki a beszámolóban, de az időközi mérlegjelentésben évközben szerepel.

Az éven túli lejáratú lekötött bankbetétek kezelése a pénzeszközök változásának vizsgálatánál problémát jelenthet, mert az *Áhsz.* besorolása szerint pénzeszköz, az *Szt.* 27. § (6) bekezdése alapján pedig egyéb tartósan adott kölcsönnek minősül – ha a futamideje több, mint egy év – vagyis befektetett pénzügyi eszköznek.

## 8.2. Költségvetési jelentés

Az éves költségvetési beszámolóban a költségvetési számvitel adatai alapján készül a költségvetési jelentés. Az *Áhsz.* 8. § (1) bekezdése alapján a költségvetési jelentés tartalmazza az egységes rovatrend szerinti tagolásban az eredeti és módosított előirányzatokat, az azokra vonatkozó követeléseket, kötelezettségvállalásokat, más fizetési kötelezettségeket és az előirányzatok teljesítését. Az *Ávr.* 169. § alapján alapvetően havi rendszerességgel<sup>iii</sup> az államháztartás szervezetei időközi költségvetési jelentést is készítenek.

### Éves költségvetési beszámoló költségvetési jelentésének felépítése

01. K1-K8 Költségvetési kiadások			
03. K9 Finanszírozási kiadások			
Megnevezés	Előirányzat összege	Kötelezettségvállalás, más fizetési kötelezettség összege	Teljesítés összege
02. B1-B7 Költségvetési bevételek			
04. B8 Finanszírozási bevételek			
Megnevezés	Előirányzat összege	Követelés összege	Teljesítés összege

2. táblázat: Éves költségvetési beszámoló költségvetési jelentésének felépítése

Forrás: Saját szerkesztés az Államháztartási Szabályozás éves költségvetési beszámoló összeállítási útmutatója alapján

A költségvetési jelentésben a teljesítések előirányzat szinten, részletesen jelennek meg, így elméletileg a pénzforgalmi szemléletnek köszönhetően teljes körű képet kaphatnánk a pénzeszközök keletkezésére és felhasználására vonatkozólag. A költségvetési jelentés alapvető problémája, hogy nem tartalmazza minden olyan gazdasági esemény hatását, amelyek pénzmozgással járnak (pl. adott és kapott előlegek), viszont tartalmazza olyan gazdasági események hatását, amelyek pénzforgalom nélküli teljesítésként kerültek elszámolásra (pl. előlegek beszámítása, korábbi évek maradványának igénybevétele). Ezekből adódóan a költségvetési jelentés nem megfelelő a

pénzeszközváltozás okainak teljes körű bemutatására, de információ bázisként jól használható.

### 8.3. Időközi mérlegjelentés

Az *Ávr.* 170. § alapján az államháztartás szervezetei negyedéves rendszerességgel – a negyedik negyedévről készül egy gyorsjelentés és egy éves elszámolás – az eszközök és források tárgydőszakban könyvelt változásairól időszaki mérlegjelentést készítenek. A mérlegjelentés felépítése az *Áhsz.* 5. melléklete szerinti mérlegen alapul, ahhoz képest tartalmaz kiegészítő, átmeneti mérlegsorokat. A mérlegjelentésen belül az eszközök és források alakulása űrlap a mérlegsorok alakulását részletezi, figyelemmel a negyedéves nemzeti számlák államháztartási komponenseinek összeállítására vonatkozó hazai és nemzetközi adatszolgáltatási kötelezettségre. (Lukács et al. 2024b) Az űrlap a következő oszlopokból áll:

- Állomány a tárgyév elején
- **Állományváltozás pénzforgalmi tranzakciók miatt**
- Állományváltozás nem pénzforgalmi tranzakciók miatt
- Egyéb volumenváltozás
- Értékelés
- Állomány a tárgydőszak végén

1A - Az eszközök és források alakulása							
#	Megnevezés	Állomány a tárgyév elején	Állomány-változás pénzforgalmi tranzakciók miatt	Állomány-változás nem pénzforgalmi tranzakciók miatt	Egyéb volumenváltozás	Értékelés	Állomány a tárgydőszak végén (=3+...+7)
1	2	3	4	5	6	7	8
	Mérlegsor megnevezése						

#### 3. táblázat: Időközi mérlegjelentés az eszközök és források alakulása űrlap felépítése

Forrás: Saját szerkesztés az Államháztartási Szabályozás negyedéves mérlegjelentés összeállítási útmutatói alapján

A tanulmány szempontjából az „*állományváltozás pénzforgalmi tranzakciók miatt*” oszlopnak van jelentősége, ahol a pénzmozgással járó gazdasági események hatása jelenik meg. Mivel a követelések és kötelezettségek, valamint az egyéb mérlegsorok pénzforgalommal szembeni alakulása mérlegsoronként látható és abból megállapítható, hogy milyen tevékenységhez kapcsolódott a pénzmozgás (működés, felhalmozás és finanszírozás), alapvetően egy átrendezéssel összeállítható lenne egy cash flow kimutatás. Ettől függetlenül a mérlegjelentés „*állományváltozás pénzforgalmi*

*tranzakciók miatt*” oszlop adataiból sem állapítható meg pontosan minden pénzeszközváltozásra ható tényező. Erre példa a költségvetési évben esedékes kötelezettségek finanszírozási kiadásokra mérlegsoron belül a költségvetési évben felvett és költségvetési évben esedékes (rövidlejáratú) hitel alakulása, mert a hitel műveletek a költségvetési számvitelben bruttó módon jelennek meg, de a pénzügyi számvitel alapján készülő mérlegjelentésben nettó módon jelenik meg a kötelezettség pénzforgalmi tranzakciók hatására történő változása. Ugyanez a probléma fennáll az adott és kapott kölcsönöknél, vagy a visszatérítendő támogatásoknál. Továbbá vannak olyan pénzeszközöket befolyásoló események, amelyek nem járnak pénzmozgással, így nem is ebben az oszlopban jelennek meg, ezek a pénzeszközök értékeléséhez kapcsolódó események, amelyek hatása a mérlegjelentés „értékelés” oszlopában jelenik meg. (**Áhsz., Kontír rendelet**) A mérlegjelentésből átrendezéssel történő cash flow kimutatás összeállítás nagyszámú korrekciót igényelhet, és az adatszolgáltatás nem is része az éves költségvetési beszámolónak, habár a IV. negyedévről szóló végleges mérlegjelentés (éves elszámolás) azzal együtt készül.

#### 8.4.Áhsz.17. melléklet 4. pontja szerinti pénzkészlet egyeztetés

Habár az **Áhsz.** 17. számú melléklet kötelező egyezőségek 4. pontja szerinti záró pénzkészlet egyeztetése nem minősül pénzügyi kimutatásnak, mégis az adatszolgáltatásokban megjelenik ellenőrzésként egy külön űrlap formájában. A záró pénzkészlet levezetésénél a nyitó pénzeszközök értékéből indulunk ki, és korrekciós tényezők hatásával kerül megállapításra a záró pénzkészlet, amelynek meg kell egyeznie a mérlegjelentésben, a beszámolóban szereplő pénzkészlettel. Az **Áhsz.** 17. számú melléklet 4. pont a) alpontja az egyéb pénzeszközök levezetésére szolgál. A pénzkészlet egyeztetés leegyszerűsítve a következő módon határozható meg.

<b>Egyéb pénzeszközök tárgyidőszaki nyitóegyenlege</b>
- Kiadások teljesítése
+ Bevételek teljesítése
- Maradvány igénybevétele
± Kincstáron kívüli forint és devizaszámlák értékvesztése és annak visszairásának változása
± Pénzforgalommal érintett sajátos elszámolások változása
± Egyéb pénzeszközök és sajátos elszámolások mérleg fordulónapi értékelése során megállapított (nem realizált) árfolyam különbözete
<b>= Egyéb pénzeszközök tárgyidőszaki záró egyenlege</b>

#### 4. táblázat: Pénzkészlet egyeztetés logikai felépítése

Forrás: Saját szerkesztés az Áhsz. 17. számú melléklet 4. pont a) alpontja alapján

A pénzkészlet egyeztetésből alapvetően direkt módon megállapítható a pénzeszközök változása, de itt egy összevont eredményt kapunk, nem állapítható meg a működési tevékenységből, befektetési tevékenységből és finanszírozási tevékenységből származó pénzeszközváltozás. Ettől függetlenül az egyeztetés logikája egy cash flow kimutatás összeállításánál felhasználható.

## 9. Lehetséges magyar cash flow kimutatás modell az Áhsz. szemléletében

Habár a fentiekben ismertetett kimutatásokból nem határozhatók meg egyértelműen és pontosan a cash flow-nak megfelelő besorolás szerinti pénzeszközváltozásra ható tényezők, ettől függetlenül azok adatai alapján – analitikus nyilvántartások figyelembevételével – már összeállítható egy lehetséges cash flow kimutatás. A modell felvázolásánál az *Áhsz.* szerinti „Pénztárak, csekkek, betétkönyvek”, „Forint számlák” és „Devizaszámlák” kerültek pénzeszközként figyelembevételre, habár a „Lekötött bankbetéteket” is a pénzeszközök közé sorolja, de jól elkülöníthető a többi pénzeszköztől a nyilvántartásokban és az adatszolgáltatásokban egyaránt. Mivel alapvetően a pénzforgalmi szemléletű költségvetési számvitel adataiból indultam ki, ezért a modell direkt módon került összeállításra. A költségvetési számvitel teljesítés adatai mellett a sajátos elszámolásoknak van még szerepe a modellben.

A cash flow kimutatás modell a következő:

+ Működési célú bevételek teljesítése (B1, B3, B4, B6)
- Működési célú kiadások teljesítése (K1-K5)
- Korrekciók a költségvetési számvitel adatai alapján
± Pénzforgalommal járó működési célú sajátos elszámolások változása
<b>I. Működési cash flow</b>
+ Felhalmozási célú bevételek teljesítése (B2, B5, B7)
- Felhalmozási célú kiadások teljesítése (K6-K8)
+ Korrekciók a költségvetési számvitel adatai alapján
± Pénzforgalommal járó felhalmozási célú sajátos elszámolások változása
<b>II. Felhalmozási (befektetési) cash flow</b>
+Finanszírozási bevételek teljesítése (B8)
- Maradvány igénybevétele
- Finanszírozási kiadások teljesítése (K9)
± Pénzforgalommal járó finanszírozási célú sajátos elszámolások változása
<b>III. Finanszírozási cash flow</b>
<b>IV. Pénzeszközök változása (I.+II.+III.)</b>
± Értékelésből adódó korrekciók
<b>V. Pénzeszközök mérleg szerinti változása</b>

5. táblázat: Cash flow kimutatás modell az Áhsz. szemléletében

Forrás: Saját szerkesztés

A cash flow kimutatás modell összeállításánál az *Áhsz.* előirányzat kategóriái alapján történtek a cash flow kategóriák meghatározásra, így beszélhetünk működési cash flow-ról, felhalmozási, vagyis befektetési cash flow-ról és finanszírozási cash flow-ról. Minden kategóriának az alapja a költségvetési számvitelből, vagyis a költségvetési jelentésből nyerhető teljesítés adatok (alapvetően kiemelt előirányzatonként), de szükségesek korrekciók, kiegészítések, amelyek a pénzügyi számvitel adatai alapján egyéb pénzügyi kimutatásokból és/vagy analitikus nyilvántartásokból nyerhetők ki.

- A **működési bevételek** esetében előfordulnak olyan teljesítések, amelyek jellegüket tekintve **felhalmozási bevételnek** tekintendők. Ilyenek például a tulajdonosi bevételek, mert jellegüket tekintve – ha figyelembe vesszük az *Szt. 7.* melléklete szerinti cash flow kimutatást is – a befektetési cash flow-t érintik, mivel itt jelennek meg a részesedések után kapott osztalékok. Vagy a kiszámlázott általános forgalmi adó felhalmozási bevételekhez köthető része (pl. tárgyi eszköz értékesítés esetén) is korrekciós tételként szerepeltetendő, amely az analitikus nyilvántartások alapján határozható meg.
- A pénzforgalommal járó **sajátos elszámolások változása** alapvetően megállapítható a mérlegből, de az adott előleghez kapcsolódó előzetesen felszámított általános forgalmi adó esetében az analitikus nyilvántartások szükségesek a működési és a befektetési cash flow közötti megbontáshoz. Ezzel kapcsolatosan vizsgálandó a „Részesedésszerzés esetén átadott eszközök” mérlegsor is, mert itt a pénzeszköz átadás mellett az apport is megjelenik.
- Finanszírozási tételeken belül a maradvány igénybevétele tipikusan olyan esemény, amely nem jár tényleges pénzmozgással, mivel az előző költségvetési évben keletkezett maradvány kerül pénzforgalom nélküli bevétel teljesítésként elszámolásra.
- A finanszírozási tételek esetében célszerű lehet a gyakorlatban rovat szinten összeállítani a kimutatást – ebben az esetben a maradvány igénybevétele nem jelenne meg a finanszírozási bevételek között –, ha az információ igények ezt megkövetelik, mivel gyakran párba is állathatók ezek a rovatok. Erre példa a lekötött bankbetét képzése, mint kiadás, és lekötött bankbetét megszüntetése, mint bevétel, vagy a különféle hitelfelvételek bevételként, törlesztések kiadásként.
- Finanszírozási tételeken belül az Államadósság Kezelő Központ Zrt.-nél elhelyezett fedezeti betétek mérlegsor tárgyidőszaki pénzforgalommal járó változása is megjelenik.
- A pénzeszközök mérleg szerinti változásának megállapításához még szükség van a pénzeszközök értékelésével kapcsolatos információkra, amelyek szintén kinyerhetők beszámoló űrlapokból. A külföldi pénzürtékre szóló pénzeszközök fordulónapi értékeléséből adódó nem realizált árfolyam

különbözetek éves költségvetési beszámoló az – *Áhsz.* 6. melléklete alapján készül – 13. Eredménykimutatás űrlapjából kinyerhető. A pénzeszközök értékvesztésére vonatkozólag az éves költségvetési beszámoló – *Áhsz.* 9. melléklete alapján készülő – 16. Az eszközök értékvesztésének alakulása űrlapja alapján meghatározható.

- Ha a felvázolt modellt az államháztartás alrendszerre, vagy egészére összevontan kívánjuk alkalmazni, akkor a konszolidált szintű cash flow kimutatás összeállítása során az *Áhsz.* 12. melléklet „*A konszolidálás során elvégzendő feladatok*”-ban meghatározottakat kell figyelembe venni.

A cash flow kimutatás összeállítása történhetne indirekt módszerrel is a tárgyidőszak eredményéből kiindulva, de ebben az esetben az egyéb bevételek és ráfordítások vizsgálatának kiemelt jelentőséget kell szentelni. A különféle egyéb eredményszemléletű bevételek és az egyéb ráfordítások eredménykimutatás sorok tartalmazzák működési, felhalmozási és finanszírozási tevékenységgel kapcsolatos gazdasági események eredményhatását egyaránt. Továbbá a kiemelt eredménykimutatás sorokhoz kapcsolódó gazdasági eseményekhez nem minden esetben köthető pénzforgalom. Ennek következtében indirekt módszerrel a működési cash flow mérleg szerinti eredményből történő levezetéséhez nagyobb mértékben szükséges a korrekcióknál az analitikus nyilvántartásokra hagyatkozni, mint direkt módszer esetén.

A felvázolt cash flow modell egyelőre egy elméleti szintű leképezése a jogszabályi környezet adta lehetőségeknek, a kimutatás pontosításához, esetleges ellentmondások feloldásához és gyakorlati alkalmazhatóságának felméréséhez valós pénzügyi adatok felhasználásával tesztelés szükséges. A részletes sémát a 2. számú melléklet tartalmazza.

## Összegzés

Az államháztartásban felmerülő pénzforgalmi folyamatok prezentálásának jó szemléltető eszköze lehet a cash flow kimutatás, amelyre már a nemzetközi gyakorlatban is található példa, ezzel kapcsolatban a közösségi szabályozásban is megkezdődött a standardalkotási folyamat. Megállapítható, hogy a magyar államháztartási számviteli rendszer alkalmas arra, hogy a jelenlegi adatszolgáltatások, pénzügyi kimutatások alapján összeállítható legyen egy cash flow kimutatás direkt módon.

A cash flow kimutatás a többletinformáció tartalmának köszönhetően teljesebb képet adhat arról, hogy az államháztartási szervezet pénzeszközállománya milyen tényezők hatására növekedett, mire kerültek azok felhasználásra, milyen mértékben tudta saját bevételeiből fedezni a tevékenységéhez

szükséges kiadásokat, és milyen mértékben szorult külső segítség igénybevételére a vizsgált időszakban. Konszolidált, összkormányzati szinten továbbá információt nyújthat arról, hogy az állam saját bevételei milyen mértékben fedezték az állam kiadásait. A cash flow kimutatás segítségével megismerhetővé válhat a közpénzek keletkezésének és felhasználásnak folyamata, vagyis elősegítheti a közpénzekkel való gazdálkodás átláthatóságát és elszámoltathatóságát.

## Irodalomjegyzék

Adorján, Cs. – Lukács, J. – Róth, J. – Veit, J. (2022): *Számvitel speciális kérdései*, MKVKOK Kft., Budapest

Aggestam, C.– Brusca, I. – Chow, D. (2014): *Constructing a European Governance Space: The case of harmonised Public Sector Accounting Standards for European Union Member States* [https://research-api.cbs.dk/ws/portalfiles/portal/58846555/Aggestam\\_et\\_al.pdf](https://research-api.cbs.dk/ws/portalfiles/portal/58846555/Aggestam_et_al.pdf) (letöltve 2024.07.31. 12:12)

Cavanagh, J.– Flynn, S. – Moretti, D. (2016): *Implementing Accrual Accounting in the Public Sector* <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2016/tnm1606.pdf> (letöltve: 2024.07.31.)

Deloitte (2024): *IPSAS in your pocket — 2024 edition* <https://www.iasplus.com/en/publications/public-sector/ipsas-in-your-pocket-2024> (letöltve: 2024.07.31.)

Európai Bizottság (2013): *A Bizottság jelentése a Tanácsnak és az Európai Parlamentnek, A harmonizált költségvetési számviteli standardok tagállami végrehajtása felé, A Nemzetközi Költségvetési Számviteli Standardok (IPSAS) alkalmazása a tagállamok számára* <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=CELEX:52013DC0114&from=HU> (letöltve: 2024.07.31. 8:07)

Európai Bizottság (2019): *Pilot EPSAS Screening Report, IPSAS 2 – Cash flow statements* <https://circabc.europa.eu/sd/a/f55d5555-b606-4896-b006-47c7a21bfff4/Agenda%20item%204%20-%20Pilot%20EPSAS%20Screening%20Report%20IPSAS%202.pdf> (letöltve: 2024.07.31. 8:07)

Harsányi, G. – Lukács, L. I. – Ormos, M. – Sisa K. – Szedlák K. – Veress A. (2016): *EPSAS: befektetés a jövőbe - A közösségi költségvetési számvitel*

jelene és jövője, *PÉNZÜGYI SZEMLE/PUBLIC FINANCE QUARTERLY*  
61. évf. 4 sz. pp. 493-511.

IPSASB: *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements (2022), IPSAS 2 - Cash Flow Statements*  
<https://www.ipsasb.org/publications/2022-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements> (letöltve: 2024.07.31. 10:07)

Kardos, B. – Lukács, L. – Miklsóyné Ács, K. – Siklósi, Á. – Simon, Sz. – Sisa, K. A. – Szekeres, B. – Veress, A. – Zatykó, Zs. (2018): *Pénzügyi számvitel*, Perfekt Kiadó, Budapest

Kresalek, P – Pucsek, J (2024) *A vállalati gazdálkodás komplex elemzése*, Saldo, Budapest

Leetmaa, P. (2023): *IPSASB meeting – EPSAS update*, Eurostat  
<https://www.ipsasb.org/flysystem/azure-private/2023-09/Agenda%20Item%201.6%20-%20IPSASB%20Sep2023%20EPSAS%20update.pdf>, (letöltés: 2023.10.25.)

Lukács, L. – Ormos, M.– Sisa, K. – Veress, A. (2016): Nemzetközi lehetőségek és kihívások a hazai államháztartási számvitel területén: Kitekintés a nemzetközi államháztartási számviteli standardok-ra (IPSAS), *SZÁMVITEL ADÓ KÖNYVVIZSGÁLAT: SZAKMA* 58. évf. 9. sz. pp. 410-411.

Lukács, L. I.– Szamkó, J. – Sisa, K.– Veress, A. (2024a): *Államháztartási szervezetek szabályozása, számvitele és ellenőrzése I. – Államháztartási szervezetek szabályozási, gazdálkodási és könyvvezetési ismeretei*, PENTA Unió Zrt., Pécs

Lukács, L. I. – Lukács, D. A. – Veress, A. – Szamkó, J. – Szeles, J. (2024b): *Államháztartási szervezetek szabályozása, számvitele és ellenőrzése II. – Államháztartási szervezetek pénzügyi kimutatásainak összeállítása, elemzése és ellenőrzése*, PENTA Unió Zrt., Pécs

Lukács, L. I. (2024): Tíz éves az Államháztartás számviteléről szóló 4/2013 (I.11) Korm. rendelet *SZÁMVITEL ADÓ KÖNYVVIZSGÁLAT: SZAKMA* 66. évf. 1. sz. pp. 31-33

Schmidhuber, L. – Hilgers, D. (2019): *IPSAS: history - spread – use*  
[https://www.researchgate.net/publication/336607285\\_IPSAS\\_history\\_-\\_spread\\_-\\_use](https://www.researchgate.net/publication/336607285_IPSAS_history_-_spread_-_use) (letöltve: 2024.07.31.)

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Szt.)



Az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény (Áht.)

Az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról szóló 368/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet (Ávr.)

Az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet (Áhsz.)

Az államháztartásban felmerülő egyes gyakoribb gazdasági események kötelező elszámolási módjáról szóló 38/2013. (IX. 19.) NGM rendelet (Kontír rendelet)

Államháztartási Szabályozás honlapján szereplő útmutatók, tájékoztatók  
<https://allamhaztartas.kormany.hu/>