

A számvitel globalizálódása és harmonizálódása a regionális (EU) és a nemzetközi összehasonlító vizsgálatok tükrében

BEKE JENŐ

*A cikkben a szerző összehasonlító vizsgálatokat végzett a nemzetközi gyakorlatban már közel egy évtizede elterjedt és alkalmazott számviteli módszerekre, standardokra vonatkozólag az Európai Unión belül és azon kívüli – szinte valamennyi földrészt reprezentáló – országokra. A hazai gyakorlat elemzését elsősorban a nemzetközi szabályozásban is érintett és a Budapesti Értéktőzsdén jegyzett tagvállalatoktól beszerzett elmúlt évi adatinformációk alapulvételével végezte el. A szerző részletesen bemutatja a számviteli harmonizációt befolyásoló közgazdasági, politikai és kulturális tényezők hatásmechanizmusát is. A cikk fő következtetése, hogy a számviteli globalizáció jelentős mértékben elősegíti az egyes nemzetek és azon belül tevékenykedő gazdálkodók elszámolási gyakorlatának egységesítését, ezáltal pedig hozzájárul a gazdasági teljesítmények, eredmények összehasonlíthatóságához. Ezt támasztják alá a szerzőnek a cikkben többször idézett nemzetközi szakirodalmi kutatásai is.**

Journal of Economic Literature (JEL) kód: B41, M16, M48.

A világgazdaság folyamatos változása, állandó és gyorsuló mozgása az élet minden területére hatással van. A globalizáció következményei és hatásai elkerülhetetlenek. Látható ez a napjainkban zajló pénzügyi, illetve gazdasági világválság következményeinél is. Ugyanis a gazdasági életre napjainkban jellemző a rendkívüli gyors tőkeáramlás, a vállalati kapcsolatok kiszélesedése, nemzetköziesedése. Így a nemzeti határok egyre inkább jelentőségüket veszítik mind kereskedelmi, mind pe-

* Köszönetemet szeretném kifejezni anonim lektoraimnak, akik szakmai észrevételeikkel és javaslatokkal hozzájárultak cikkem szakszerűbbé és pontosabbá tételéhez.

Beke Jenő, a Pécsi Tudományegyetem Közgazdaságtudományi Karának docense.
E-mail cím: bekej@ktk.pte.hu

dig befektetői szempontból. Mindazonáltal a multinacionális vállalatok világszeresedése és tőkeigénye is folyamatosan nő, ugyanakkor a világ tőzsdéin keresztül és azokon kívül is egyre nagyobb volumenű tőke vár határokat nem ismerő kedvező befektetési lehetőségekre. Mindezek a tényezők hozzájárulnak ahhoz, hogy a különböző országokban a befektetést kereső, illetve befektetni szándékozó gazdálkodók eltérő igényeiket és lehetőségeiket azonos alapon össze tudják hasonlítani, értékelni. Jelenleg ugyanis a gazdálkodók a különböző országokban működő vállalkozásaikról az egyes nemzetek sajátos számviteli elveiken nyugvó és eltérő tartalmú pénzügyi beszámolókat készítenek. Ezáltal az egyes országokban működő gazdálkodók teljesítménye nehezen válik összehasonlíthatóvá mind a tulajdonosok, mind a befektetők, illetve egyéb döntéshozók, hatóságok számára. Mindezen eltérő nemzeti számviteli elvek és a világgazdaságban bekövetkezett globalizációs változások erősítik annak a szükségességét, hogy a különböző országokban befektetni szándékozók össze tudják hasonlítani teljesítményeiket. Csak egy egységes, harmonizált, világviszonylatban is érvényes számviteli rendszer teszi átláthatóbbá, nyíltabbá, kiszámíthatóbbá a beszámolók felhasználói számára az értékelést, a döntést. Így a globalizáció következménye és egyben igénye is, hogy a „kommunikációt”, annak nyelvezetét is egységesítsék. A gazdálkodásban a kommunikáció egyik eszköze, „közös nyelve” a számvitel. Ezért világszerre jellemző a törekvés, hogy ezt a „kommunikációs nyelvet” egységesítsék, ezáltal pedig a gazdálkodók vagyoni, pénzügyi és jövedelmezőségi helyzetének megítélésénél egységes elveket alkalmazzanak a számviteli szakmában.

A számvitel globalizációs folyamatában döntő szerepet játszott, hogy 2005 elejétől az Európai Unió tőzsdéin jegyzett gazdálkodók számára előírják, hogy a konszolidált pénzügyi beszámoló elkészítéséhez alkalmazzák a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok (IFRS) előírásait. 2007 júniusában jelentős előrelépés történt az amerikai szabályok (USA Általánosan Elfogadott Számviteli Elvei, US GAAP) és az IFRS-elvek konvergenciáját illetően, hiszen az Amerikai Tőzsdefelügyelet (SEC) elfogadott egy előterjesztést, amely szerint anélkül is elismerhetők a külföldi értékpapír-kibocsátók IFRS szerint elkészített pénzügyi beszámolóit, hogy azokat hozzáigazítanák az US GAAP alapelveihez. A SEC ugyancsak jelezte, hogy meg fogja vizsgálni annak lehetőségét is, hogy az amerikai cégek választhassanak a US GAAP és az IFRS között, azaz ne legyen szükség a két rendszer közötti különbségek feltárására, illetve az összehasonlítás levezetésére sem. Sőt, 2007 márciusában az Amerikai Tőzsdefelügyelet közzétette azon jövőbeni szándékát is, amely szerint a US GAAP szabályai szerint elkészített beszámoló mellett 2009. január 1-jétől kezdődő évben elfogadná az IFRS szabályok szerint készülő beszámolókat is. Jelenleg ugyanis olyan nagy multinacionális vállalatok esetén, mint például a Daimler Chrysler német anyavállalat – amely több mint 900 leányvállalattal rendelkezik 5 kontinens mintegy 60 országában – a gazdálkodás eredménye a nemzetközi számviteli beszámolási standardok szerint számítottan 1,5-szerese a német számviteli rendszer által kimutatottnak (Elliott, 2006). Sőt, ha az amerikai (US GAAP) pénz-

ügyi beszámolási rendszerben kimutatott adózott eredményeket azonos, tényleges adóteherrel számítva 100 százaléknak vesszük, akkor ehhez képest a brit számviteli beszámolóknak csupán a számviteli elvek, eljárások nemzeti különbözősége miatt 25 százalékkal több, a francia szabályok alapján 3 százalékkal, a német számviteli rendszerben (HGB) is 13 százalékkal és a japán beszámolók szerint ez már 34 százalékkal lenne kevesebb (Radebaugh és Gray, 2006).

A nemzetközi szabályozás *célkitűzése* kezdetben az volt, hogy a leggyakoribb számviteli kérdésekben a világon bárhol alkalmazott jó megoldásokat ún. „*étlap*” jelleggel minél szélesebb körben ismertté tegye, segítve ezzel a nemzeti szabályozásokért felelősök munkáját. A beszámolók összehasonlíthatóságának, egységes szemléletben és módszerekkel való készítésének igénye csak később, az 1990-es évek közepe után jutott egyre hangsúlyosabban kifejezésre az elvi alapokon nyugvó, a választható megoldások körének szűkítésével átalakított, új témákkal kiegészített szabályrendszer egészének alkalmazását megkövetelő standardokban. E törekvés háttérben kiemelten a nemzetközi tőkepiacokon való jelenlét érdekeltsege, a forgalmazott értékpapírok reális értékelése, az adott gazdálkodóval folytatott üzleti kapcsolatok biztonsága fokozásának és a kockázatoknak való kitétség mértékének megismerési szándéka állott.

A számviteli beszámolók egységesítése céljából a Nemzetközi Számviteli Standard Testület (IAAB) arra törekszik, hogy olyan számviteli elveket alkosson, amelyeket az egész világon elfogadnak. A cél egyszerű, de a megvalósítás már nehézségekbe is ütközhet. A cél megvalósítása érdekében a világ valamennyi gazdálkodójának egységes számviteli elvet kellene követnie. A nemzetközi számviteli standardok megteremtik annak a lehetőségét, hogy egységes számviteli beszámolók készülhessenek. Azonban az egységes nemzetközi számviteli elvek kialakítása még nem elégséges feltétele annak, hogy az egész világra kiterjedő konzisztens beszámolási rendszer is kialakuljon, mivel számos olyan tényezőt kell még figyelembe venni, amely hatással van a harmonizált rendszer létrehozására. Ilyen például az egyes nemzetek törvényalkotási, bírósági és könyvvizsgálati szabályozása.

Jelenleg több mint 100 ország teszi kötelezővé vagy lehetővé a tőzsdén jegyzett, illetve valamennyi gazdálkodója számára, hogy a nemzetközi számviteli standardok figyelembevételével készítse el beszámolórendszerét. Kanada például 2011-től követeli meg a területén székelő gazdálkodóktól, hogy alkalmazzák a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokat (IFRS). Az USA, Japán és Kína napjainkban is dolgozik azon, hogy számviteli elveit összehangolja a nemzetközi standardokkal.

A témához kapcsolódó nemzetközi szakirodalmi kutatások

Több tanulmány szerint (például: Barth et al., 2007) a számviteli standardokat adaptáló vállalkozásoknál a nemzetközi elvek bevezetésének következtében javult a

számvitel minősége és emelkedett az elszámolási rendszer színvonala. Azok a vállalkozások, amelyek elsőként adaptálták a nemzetközi számviteli standardokat saját belső rendszerükbe, statisztikailag is jelentős piacirészesedés-emelkedést és tőkenövekedést is értek el (*Daske et al., 2008*). A vállalati elemzők szerint a standard adaptációt megelőző időszakhoz képest ez az emelkedés a piaci részesedésnél 3 százaléktól 6 százalékgig, a tőkegyarapodásnál pedig 2 százaléktól 4 százalékgig terjed.

A gyakorlati felmérések (vö. például: *Daske és Gebhardt, 2006*) azt is kimutatták, hogy a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok – lévén, hogy „elvi alapúak”, azaz a számviteli szakma által elfogadott elveket, módszereket veszik alapul – nagyobb flexibilitást, rugalmasságot biztosítanak az egyes alkalmazóknak. Például a befektetett eszközök értékeléséhez egyaránt alkalmazhatják a bekerülési érték elvet, illetve az újraelőállítási értékelést is. Éles különbség áll még mindig fenn a számviteli standardokat előírászerűen alkalmazó országok és azok között, amelyeknél még elkötelezettség sem látható a nemzetközi elveken alapuló számviteli beszámolók nyilvánosságára vonatkozóan. Az előzőnél figyelemre méltó, erős szignifikáns tőke költség-megtakarítási, piaci-likviditási hatás is kimutathatóvá vált. Sőt, piaci szereplőként is érzékelhető különbség figyelhető meg a két „csoport” között. Ezen kívül a nemzetközi standardok alkalmazásával közzétett konsolidált számviteli beszámolók minőségi faktorait is lényegesen pozitívabban értékelték a piaci szereplők, mint a hagyományos nemzeti szabályokon alapulókat. A tapasztalt pénzügyi elemzők, jól ismert számviteli kutatóműhelyek által jegyzett és a különböző külföldi szakmai folyóiratokban megjelent tanulmányokban is a nyilvánosság egyik legfontosabb elemeként kiemelt helyen szerepel a közzétett számviteli beszámolók minősége, megbízhatósága, különös tekintettel az ausztriai, a német és a svájci vállalkozások pénzügyi kimutatásaira. Az eredmények a nevezett három európai országban is arról tanúskodnak, hogy az IFRS-alapú konsolidált számviteli beszámolók mind statisztikailag, mind pedig gazdasági szempontból megbízhatóknak, elfogadhatóknak és összehasonlításra alkalmasnak minősültek.

Egy másik kutatás (*Jermakowicz et al., 2007*) a frankfurti tőzsdén jegyzett 30 német nagyvállalat IFRS-adaptációját vizsgálta. 2004-ben közülük 19 alkalmazta a nemzetközi standardokat a konsolidált számviteli beszámoló alapelveként, 9 cég választotta az amerikai standardokat (US GAAP), és csak 2 ragaszkodott a német számviteli elvekhez (HGB). A tanulmány a továbbiakban összehasonlításokat végzett több éven át a New York-i tőzsdén jegyzett német vállalatoknál a nyereség és a saját tőke összegének könyv szerinti és piaci értéke közötti különbség alakulására vonatkozóan is. Kimutathatóvá vált, hogy jelentősen nőtt a különbség a piaci érték javára, vagyis lényegesen felértékelődött a saját tőke és a nyereség könyv szerinti értéke, azaz a vizsgált német cégek beszámolóiban ezáltal magasabb eszköz- és jövedelemtöbblet keletkezett.

A befektetők bizalma a cégek számviteli beszámolóiról annál erősebb, minél inkább a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok (IFRS) elvein alapulnak.

A gyakorlatban azonban erőteljesebb ragaszkodás figyelhető meg a hagyományos nemzeti számviteli szabályokhoz, mint az újonnan bevezetett számviteli standardokhoz. Ezért elég lassú a számviteli standardok adaptálásának gyakorlata is (Ball, 2006).

Azokban az országokban, ahol a nemzeti szabályok már korábban lehetővé tették a nemzetközi standardok alapján elkészített konszolidált számviteli beszámolók közzétételét, azok jóval nagyobb bizalmat és magasabb szakmai elfogadottságot értek el (Daske et al., 2008).

David Tweedie, a Nemzetközi Számviteli Standardalkotó Bizottság (IASB) elnöke kiemelte: „A nemzetközi tőkepiacok integrálódásában az egységes számviteli standardok alkalmazása evidencia. A nemzetközi elvek és módszerek bevezetése növeli a számviteli beszámolókban rejlő információk összehasonlíthatóságát, és ezáltal hozzájárul az országhatárokon átnyúló tőkebefektetések hatékonyságának növekedéséhez is. A nemzetközi standardok elfogadása és fejlesztése csökkenti a cégek szolgáltatási költségeit, fokozza az átláthatóságot a könyvvizsgálatban is.” (Zeff, 2006, 17. o.)

Ennek a kijelentésnek a következő következményei lehetnek.

Az egyik, hogy a számviteli egységességet ellenző, hátráltató tényezők erőre kaphatnak. Ugyanis gyakorlatban a tőkepiacok még nem teljesen integrálódnak, különös tekintettel a hitelpiaci műveletekre, továbbá a gazdasági és politikai integráció sem fejeződött be, így az egyes nemzetek közötti eltérések is megfigyelhetők. Amíg a politikai és a piaci globalizáció növekedésével lehetővé válik az egyes nemzeti államok számviteli gyakorlatában még meglévő különbségek csökkentése, addig még létjogosultsága van annak a gyakorlatnak is, hogy az egyes országok nem fogadják el, hogy a harmonizáció hozzájárul a még fennálló számviteli eltérések eliminálásához. A másik, hogy a nemzetközi globalizáció ellenére a gazdasági és politikai ellenzők országhatáron belül maradnak. A helyi politikai és gazdasági tényezőknek lehetőségük van arra, hogy a nemzetközi standardok alkalmazását befolyásolják úgy, hogy az adaptáló vállalkozások számára több alternatív módszert kínálnak fel (Watts és Zimmerman, 2007).

Ha megnézzük részletesen a közel 100 országban már bevezetett nemzetközi számviteli standardok alkalmazási gyakorlatát (Deloitte, 2006), akkor az adaptálók köre a fejlett számviteli, könyvvizsgálói szakmai felkészültséggel és tőkepiaccal rendelkező országoktól (például Ausztrália) egészen a hasonló fejlettségű intézményrendszerrel nem nagyon működtető országokig (Costa Rica, Ecuador, Egyiptom, Kenya, Kuvait, Nepál, Tobago és Ukrajna) terjed. Az Európai Unió országai közül az adaptálók között szerepel többek között Ausztria, Belgium, Ciprus, a Cseh Köztársaság, Dánia, az Egyesült Királyság, Észtország, Finnország, Görögország, Hollandia, Franciaország, Írország, Lengyelország, Lettország, Litvánia, Luxemburg, Magyarország, Málta, Németország, Olaszország, Portugália, Spanyolország, Svédország, Szlovákia, Szlovénia. Az egységes uniós szabályok adaptálása általában nem

azonos módon valósul meg a tagországok között. Egyes országokban a számviteli szabályozás az utóbbi években egyre jobban átveszi a nemzetközi normákat, míg más országokban a harmonizáltság mértéke nem éri el még az 50 százalékot sem, mint például Olaszországban, Luxemburgban, Görögországban, a Cseh Köztársaságban és Portugáliában.

Felmerül a kérdés, hogy miért különböznek egymástól az egyes országok számviteli beszámolóinak tartalmai?

Az egyes országok nemzeti joggyakorlata meghatározó a számviteli standardok alkalmazására nézve, bár az egységesülő nemzetközi elvek és módszerek bevezetésével ez a hatás gyengülni látszik, különös tekintettel a valós értékelési szabályokra.

Érdeemes e tekintetben felfigyelni a legutóbbi (2009) „G4+1” országok közül az angolszász „klaszterbe” tartozók intézkedésére abban a vonatkozásban, hogy a komparatív fejlett piaci, tőzsdei és részvényesi jogok, valamint könyvvizsgálói szakmai tudás és más monitoringintézkedések is támogatják a nemzetközi számviteli standardok adaptációját. Kimutatható az is, hogy az angolszász országok számviteli gyakorlata jobban hasonlít a nemzetközi elvekhez és módszerekhez, mint például a kontinentális európai országoké és Ázsiáé (Ball, 2006).

Ball–Robin–Wu [2007] tanulmányozta négy olyan kelet-ázsiai ország gyakorlatát, ahol szintén kerülték a nyilvánosságot és a közzétételt a számviteli beszámoltatásnál. Ezekben az országokban megtalálhatók azok a speciális politikai hatalommal is rendelkező részvényesek, amelyek azonban különböznek a kodifikált jogrendszerbeliektől, mivel jóval kisebb politikai kompetenciát élveznek. Ugyanakkor a kontinentális európai országokban a kormány, az állami irányítás tölt be hasonló szerepet a gazdaságban. Azokban az államokban ugyanis, ahol a politika döntő befolyást gyakorol a gazdaságra, a számviteli beszámolási gyakorlatra is rányomják bélyegüket, és ennél fogva az információk közzétételének nyilvánossága helyett inkább a „kapun belüli adathozzáférést” támogatják, amelyet a gazdaság irányításában is szerepet játszó részvényes csoportok is akceptálnak. Ennek következtében a makrogazdasági tényezők dominanciája érvényesül ezekben az államokban, szemben az angolszász országokkal. (Ball–Robin–Sadka, 2006).

Az Európai Unió számviteli harmonizációja

Az Európai Unió rendeletekkel, irányelvekkel, közleményekkel és ajánlásokkal kísérelte meg már a 20. század 70-es és 80-as éveiben egységesíteni, harmonizálni a számvitelt a tagállamokban. Az európai uniós számvitel és a pénzügyi beszámolók harmonizálásának igénye eredendően az Európai Közösséget létrehozó *Római Szerződésben* foglaltakra vezethető vissza (1957. március 25.), amely *négy szabadságjogot* fogalmaz meg:

- az áruk szabad mozgását,
- a tőke szabad áramlását,
- a letelepedés szabadságát, valamint
- a szolgáltatások nyújtásának szabadságát.

Ezek alapján a személyek szabad mozgását a letelepedés szabadsága biztosítja. Továbbá ez utóbbi magában foglalja az önálló vállalkozási tevékenység megkezdését és gyakorlását, a társaságok szabad alapítását és irányítását az alapítás helyén a saját állampolgárookra vonatkozó jogszabályok szerint.

Annak érdekében, hogy a tagállamok biztosítani tudják a tőke szabad áramlását, szükséges kiépíteni a megbízható és valóságghú számviteli információk homogén áramlását az unió teljes területén is. *A számviteli beszámolási kötelezettség és a hozzá kapcsolódó könyvvizsgálat harmonizálási igénye a letelepedés szabadságával függ össze*, amelyet a bármelyik tagállam területén létrehozott gazdasági társaság tagjaira és más, velük kapcsolatban állókra mint kapcsolt vállalkozásokra vonatkozó szabályok is lehetővé tesznek.

Az Európai Unióban a *számvitel közösségi szabályozása többszintű*, azaz a jogszabályi hierarchia különböző szintjein eltérő a tagállamok lehetősége szakmai érdekeik érvényesítésére. A közösségi jogban az alapvető számviteli szabályokat a *vállalati jog (cégjog) keretében* szabályozzák. A közösségi jogban a *törvényhozó elsődlegessége* érvényesül a bíróságok domináns szerepe helyett. Az állam jogalkotó és a bíróságok jogalkalmazó szerepe élesen elválik egymástól. A *szabályok* írott *törvényeken* és *rendeleteken* alapulnak. A *közösségi jogot elsődlegesség* illeti meg a tagállami joghoz képest is.

Rendeletek

Az Európai Unió jogrendszerében a rendeletek a tagállamokban külön adaptáció nélkül lépnek hatályba. A rendeletek alkalmazása a tagállamok egészére vonatkozóan kötelező és közvetlenül alkalmazandó. Számviteli szempontból különösen figyelemreméltó az Európai Parlament és az Európai Unió Tanácsának 2002. július 19-én kelt *1606/2002. számú rendelete a nemzetközi számviteli standardok alkalmazásáról*. E rendelet ugyanis előírja, hogy az Európai Unió tagállamainak tőzsdén jegyzett társaságai számára 2005-től kötelező, hogy a konszolidált éves számviteli beszámolójukat a nemzetközi számviteli standardok (IAS) – 2001-től nemzetközi pénzügyi beszámolóképzési standardok (IFRS) – rendszerét alapul véve állítsák össze. A rendelet szerint a tagországok *megengedhetik vagy megkövetelhetik* azt is, hogy az említett vállalkozások egyedi éves beszámolójukat, illetve hogy a többi vállalkozás az egyedi éves és/vagy konszolidált beszámolójukat is a hivatkozott eljárás alapján jóváhagyott és kihirdetett standardok alapján készíthessék el.

Az uniós irányelvek *keret jellegű közösségi jogszabályok*. Az ezekben megfogalmazott elvárásokat a tagállamok beépíthetik, adaptálhatják nemzeti szabályozásaikba. Az irányelvek csak azokat a kritériumokat jelölik meg, amelyek érvényre juttatását a tagállamok nemzeti jogszabályozásának biztosítaniuk kell, ezáltal szabad mozgásteret engedve a benne foglalt követelmények végrehajtására. Ennek következtében az irányelvek viszonylag időtálló jogszabályokként is funkcionálnak. A tagállamok társaságaira vonatkozó általános számviteli szabályokat a következő uniós irányelvek tartalmazzák:

– 4. sz. Társasági jogi irányelv: *A gazdasági társaságok éves beszámolójáról* (78/660/EGK),

– 7. sz. Társasági jogi irányelv: *A konszolidált éves beszámolóról* (83/349/EGK),

– 8. sz. Társasági jogi irányelv: *A számviteli beszámolók felülvizsgálatával megbízott személyek működésének engedélyezéséről* (86/635/EGK).

Az irányelvek megadják a számviteli beszámolók elvárt információtartalmát, a mérleg, az eredménykimutatás kötelező szerkezetét, az értékelés szabályait, rögzítik az egyszerűsített éves beszámoló készítésének feltételeit, a beszámoló nyilvánosságával kapcsolatos tudnivalókat.

A számviteli irányelvek *célja* annak biztosítása, hogy a társaságok vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetükről megbízható és valós adatokat hozzanak nyilvánosságra, elsősorban a hitelezők, a tulajdonosok érdekei védelmében. Természetes cél az is, hogy a társaságok által közzétett adatok összehasonlíthatók és mindenki számára egyértelműek legyenek.

Az Európai Unió Miniszteri Tanácsa a Gazdasági és Szociális Bizottsággal egyetértésben és a tagállamok illetékes miniszterei jóváhagyásával a 4. sz. társasági irányelvvel kapcsolatban azt az intézkedést fogantatosította, hogy egy meghatározott időintervallumon belül a nemzeti államok jogrendszerükbe beépítsék azokat.

Közlemények

Az uniós közlemények tagállami szabályozásba illesztése *nem kötelező*, csupán szakmai *útmutatást nyújtanak*, például: a COM/2003/285. sz. közlemény a törvényes kötelezettségen alapuló könyvvizsgálatról, továbbá a 4. és 7. sz. számviteli irányelv egyes cikkeihez kapcsolódó értelmező közlemények (XV/7009/97), valamint az euró bevezetésével kapcsolatos számviteli feladatokról szóló közlemény (XV/D3/7002/97). Az értelmező közlemények kiadásának célja, hogy pontosítson néhány, a nemzeti számviteli szabályozásokban esetenként eltérően kezelt fogalmat a megbízható és valós összkép biztosítása érdekében. Továbbá a közlemények felhívják

a figyelmet arra is, hogy a számviteli irányelvek hatályba lépése óta bekövetkezett gazdasági változásokhoz igazodó új információigényt hogyan lehet a beszámolási kötelezettségre vonatkozóan általános kereteken belül kielégíteni.

Az értelmező közlemények állást foglalnak például az idegen pénznemnek a beszámoló pénznemére történő átszámítása során keletkező árfolyam-különbözetek elszámolása tekintetében is.

Ajánlások

Az uniós ajánlások tagállami átvétele *nem kötelező*, azok csupán megoldási *javaslatokat* nyújtanak. Ilyen például a C/2000/3004. sz. ajánlás a könyvvizsgálat minőségbiztosításáról, valamint a C/2002/1873. sz. ajánlás a könyvvizsgálatot végzők függetlenségéről.

Az ajánlásban foglaltak átvétele valamennyi tagállam szabályozásába csupán ajánlott, például számviteli ajánlás a környezetvédelmi témák bemutatása a társaságok éves beszámolójában és üzleti jelentésében.

A nemzetközi standardok adaptációját befolyásoló tényezők

Az egyes nemzetek számviteli szabályozásában napjainkban is még fennálló különbségek az eltérő gazdasági fejlettségi szinttől, az egyes országokban kialakult jog- és adózási rendszertől, a tőkepiac jellemzőitől, a gazdálkodókra jellemző finanszírozási módtól, tulajdonosi szerkezettől, az infláció szintjétől, politikai és kulturális stb. tényezőktől is függnek. A különböző számviteli rendszerek háttérében ugyanis eltérő szabályozási célok és eltérő filozófiák állnak. A következő fejezetekben a jog-, a pénzügyi és az adózási rendszer, valamint az infláció számvitelre gyakorolt hatásmechanizmusát mutatom be.

A jogrendszer

A nemzeti számviteli elveket nagymértékben befolyásolja az adott ország jogrendszere, amelyen belül két „klasztert”: kodifikált és precedens jogrendszert különböztethetünk meg. Az előzőhöz tartoznak a kontinentális európai országok és Japán, az utóbbihoz pedig az angolszász (Egyesült Királyság, USA) országok nemzeti számviteli szabályozási rendszere. Az ebben a tárgykörben publikált kutatások (például: *Sunder*, 2009) alátámasztják, hogy az egyes „klaszterekbe” tartozó országok számviteli beszámolórendszerének elvei, különös tekintettel az óvatosságra, egyedi értékelésre, bruttó elszámolásra jelentős mértékben különböznek egymástól.

A kodifikált jog, elnevezéséből adódóan jogszabály-alkotási folyamatból származik – beleértve a számviteli beszámolási szabályokat is –, és törvények formá-

jában teszik közzé a nyilvánosság számára. A részvényesek politikai képviselői csoportjaikon (párt) keresztül részt vesznek mind a törvényhozásban (országgyűlési képviselőként, küldöttként, párttagként), mind pedig a gyakorlati végrehajtásban (vállalkozóként, tulajdonosként).

A kodifikált jog a kontinentális Európában keletkezett és terjedt el a belga, francia, német, olasz, portugál és spanyol gyarmatokon. Általában jellemző, hogy a kevésbé piacorientált és a tőzsdén nem jegyzett magánszektorttal rendelkező országok nem szorgalmazzák a számviteli beszámolók közzétételének és nyilvánosságának lehetőségét.

A kodifikált jogrendszer a római jog (jus civile) elvein alapszik, amelynek első írásbeli prezentációját a Justinian bizánci császár támogatásával készült Codex Justinianus néven ismert törvénygyűjteményben foglalták össze 529-ben. Ez a törvénybe foglalás jellemző a számviteli szabályok vonatkozásában is, köztük például hazánkban (2000. C. törvény a számvitelről). A kodifikált jogrendszerben meghatározó szerepet játszik a társasági jog (más néven kereskedelmi vagy cégjog), amely a cégek működésének legfontosabb ismérveit foglalja szabályokba. A társasági jog meghatározza a számviteli beszámolók közzétételét és annak formátumát is. A többi számviteli szabályt az elkülönült számviteli törvény tartalmazza összehangoltan az adott nemzetállam jogrendszerével. Megfigyelhető, hogy azokban az országokban, ahol a nemzeti számviteli szabályok törvényben öltönek testet, a számviteli hivatás, szakma ösztönzi a számviteli standardok bevezetését, alkalmazását. Az angolszász országokban a cégjog alapozza meg a számvitel keretszabályait, de a speciális számviteli elveket és eljárásokat már a számviteli szakma által létrehívott független testület, bizottság alkotja meg. Ilyen jogi feltételek között ezek az országok (például: az USA, az Egyesült Királyság) arra törekcsenek, hogy még részletesebben, gyakorlatorientáltabban dolgozzák ki a számviteli szabályokat mind a profit-, mind pedig a nem profitorientált szervezetek számára is.

A kodifikált jogrendszerű országokban a számviteli törvény inkább általános, mint részletes szabályokat fogalmaz meg a gazdasági gyakorlat számára és nem ad útmutatást a speciális problémák megoldásához. Azokban az országokban, ahol nincs a számviteli törvényhez kapcsolódó részletes végrehajtási szabályzat (útmutató), ott a cégek más forrásokhoz (például adótörvényekhez, a könyvvizsgálói szakmához, a Standard-bizottság által kibocsátott standardokhoz) folyamodnak annak érdekében, hogyan alkalmazzák a számviteli előírásokat. Így a gyakorlat számára a számviteli akadémikusok tankönyvei és tanulmányai válnak alapvető információs forrásokká.

A precedens jogrendszerrel rendelkező országokban, ahol a számviteli standardoknak nincsenek törvényhozó szervezetei, sokkal részletesebb szabályokat fejlesztenek ki. A precedens jogban a speciális gyakorlati esetekhez általánosan elfogadott szabályokat alkalmaznak, innen a szokásjog eredete. Angliában alakult ki és terjedt el az angol gyarmatokon (például az USA-ban, Kanadában, Ausztráliában, Új-Zélandon). Ezek az országok sokkal piacorientáltabbak, elkülönült, tőzsdén is jegyzett

vállalkozói szektorral rendelkeznek, ahol a befektetők egyre jobban támaszkodnak a nyilvánosan közzétett számviteli beszámolókra. A számviteli elszámolási gyakorlat érthető, a befektetők és elemzők információelvárásainak megfelelő. A legalkalmasabb gazdasági feltételeket biztosítja a számviteli standardok alkalmazásához, és megfelel a magánszektor elvárásainak is.

A finanszírozási rendszer

A cégformák elterjedt típusai és tulajdonosaik is különbözők. Németországban, Franciaországban és Olaszországban például a banki tőkefinanszírozás a jellemző. Ugyanakkor az Egyesült Királyságban és az USA-ban is a vállalkozások pénzellátását elsősorban magán-részvénytulajdonosok végzik. Meghatározóbb szerepet töltenek be az erős tőkepiacok a szokásjogrendszerű országokban, és a befektetőket is nagyobb mértékű jogi védelem övezi, mint a kodifikált jogrendszerű országokban. Megfigyelhető továbbá az is, hogy a vállalati struktúrában fennálló különbségek a politikai viszonyok különbözőségeitől is függenek. Természetesen ezek a változó politikai viszonyok nem közvetlenül hatnak a vállalati struktúrára, arra a technikai felszereltség, az innovációs készség is hatással vannak. Bár vannak kivételek is, például Hollandia viszonylag hosszú múlttal rendelkezik nemzeti részvénytársaságai tekintetében (köztük van több tőzsdén jegyzett nemzetközi nagyvállalat is, például: Unilever, Philips stb.), mégsem rendelkezik nagy tőzsdékkel.

Érdeemes megvizsgálni az uniós vállalkozások tulajdonosainak és finanszírozójuknak különbözőségét, illetve megegyezését. Például Németországban a bankok jelentős számú, az országban székhellyel, illetve telephellyel rendelkező vállalat tulajdonosai és egyúttal azok adósságfinanszírozását is végzik. Számos részvénytársaság meghatározó befolyással bíró tulajdonosa például a Deutsche Bank. Továbbá Franciaországban és Olaszországban is a bankok és az állam is több esetben névleges mértékadó, illetve meghatározó részvényese az ottani nagyvállalatoknak, így nemcsak a döntéshozatalban vesznek részt, hanem azok végrehajtásában is. Az Egyesült Királyságban és az USA-ban is a vállalkozások tőkefinanszírozásában az intézményi befektetők töltenek be nagyobb szerepet, mint a magánbefektetők. A legtöbb kontinentális európai országban viszonylag kevés számú külső részvénytulajdonos vesz részt a vállalkozások irányításában, így tőkefinanszírozásuk is többnyire belső erőkből történik.

A számviteli rendszer vizsgálata szempontjából elsősorban az adott országban működő pénzügyintézetek finanszírozási sajátosságait vizsgáltam. Megfigyelhető, hogy a belső tőkeellátású országokban gyakorlatilag nincs nagy piaci igény az auditált és nyilvánosan közzétett számviteli beszámolókra, így ez utóbbiak vonatkozásában a kormányzati és a hatósági (például adóhatósági) igények dominanciája mutatható ki. A számviteli piac így kevesebb számú könyvvizsgálót is igényel. Így az adójogszabályok is felülírják a számviteli követelményeket.

Ugyanakkor a külső, nem banki és kormányzati tőkefinanszírozásban részesülő vállalkozási gyakorlatban a számvitelnek már erőteljesebb piaci funkciói is vannak, a számviteli elvek elkülönülnek az adójogszabályoktól, a kettő között nincs alá- és fölérendeltségi viszony. A számviteli piac jóval több könyvvizsgálót is igényel.

Az adózási rendszer

Franciaországban és Németországban az adójogszabályok egyúttal számviteli szabályokként is funkcionálnak. Németországban például az adószámlák (Steuerbilanz) megegyeznek a kereskedelmi számviteli számlákkal (Handelsbilanz).

Hasonló elveket alkalmaz Belgium, Olaszország és még Japán is. Ezekben az országokban az adótörvényeknek jelentős befolyása van a számviteli beszámolókra is.

Ugyanakkor például az Egyesült Királyságban és az USA-ban is a számviteli szabályozás teljesen eltér az adószabályoktól és a halasztott adók elszámolásával hidalja át a számviteli és az adójogszabályok alapján számított adófizetési kötelezettség összegének különbségét. Így az értékcsökkenési leírás elszámolásánál alkalmazott elveket a vonatkozó számviteli standardok figyelembevételével alkalmazzák. Az adóelszámolások tekintetében sajátos előírások is megfogalmazódnak például az amortizációval kapcsolatban is (kedvezmények). Hasonló elvek érvényesülnek Hollandiában is.

Az infláció

Az infláció hatása számviteli vonatkozásban például az eszközök értékelésénél és a nyereség megállapításánál mutatható ki. Ugyanis a hagyományos értékelési módszerek és profitmutatók megbízhatatlanná válnak inflációs időszakokban. Így a nemzeti kormányok törvényi szabályozásokkal igyekeznek korrigálni az általános és speciális árszínvonal-változást a múltbéli költségelszámoláson alapuló számviteli rendszerükben.

Az igazi kihívást a külföldi leányvállalatokkal rendelkező multinacionális cégek (ING, Crédit Suisse, Allianz, BNP Paribas, Arcelor, Fiat, Gazprom, Daimler Benz stb.) konszolidációja (pénzügyi beszámolóinak egyesítése, összevonása) jelenti, különösen akkor, ha azok magas inflációjú országokban (Dél-Amerika, Kelet-Európa) vagy régiókban (közép-ázsiai térség) vannak jelen. A konszolidáció során ugyanis nemcsak a konverziós és az inflációból eredő problémákat kell áthidalni, hanem az egyes országok – amelyekben a leányvállalatok tevékenykednek – nemzeti számviteli elszámolásaiból adódó különbségeket is.

A bekerülési áras átértékelés esetén a magas inflációs mérték torzítást visz a teljesítmény bemutatásába, a pénzügyi kimutatásokba is. Az infláció ugyanis eltérő mértékben érinti a különböző eszköz-, forrás- és eredménytégeket. A legnagyobb

torzítás a befektetett eszközök és a tartós források értékelésében mutatható ki. Az infláció kiszűrése és a deviza/valuta konverzió folyamata szükségszerűen összekapcsolódik, mivel a deviza-, illetve valutaárfolyamok változását közvetlenül befolyásolja az infláció szintje. Így a konverziós műveletek elvégzése előtt az inflációs hatásokat ki kell szűrni a mérleg- és eredménytételekből.

A deviza/valuta konverzió hatása nemcsak az exportárbevételben mutatható ki, hanem az eredmény- és mérlegtételek esetén is. Egy multinacionális vállalatcsoport esetén ugyanis dilemmát okoz az is, hogy leányvállalatai jövedelmezőségét az anyavállalat devizájában vagy a leányvállalat funkcionális devizájában mérjék-e. Az akvizíció során ugyanis az egyik fontos számviteli kérdés a keletkező goodwill elszámolása. Az US GAAP és a nemzetközi számviteli standardok szerint a goodwill után nem számolható el amortizáció, hanem értékvesztést mutatnak ki úgy, hogy a goodwillhez rendelt pénzáramtermelő egységek jövőbeni pénzáramainak jelenértékét veszik alapul.

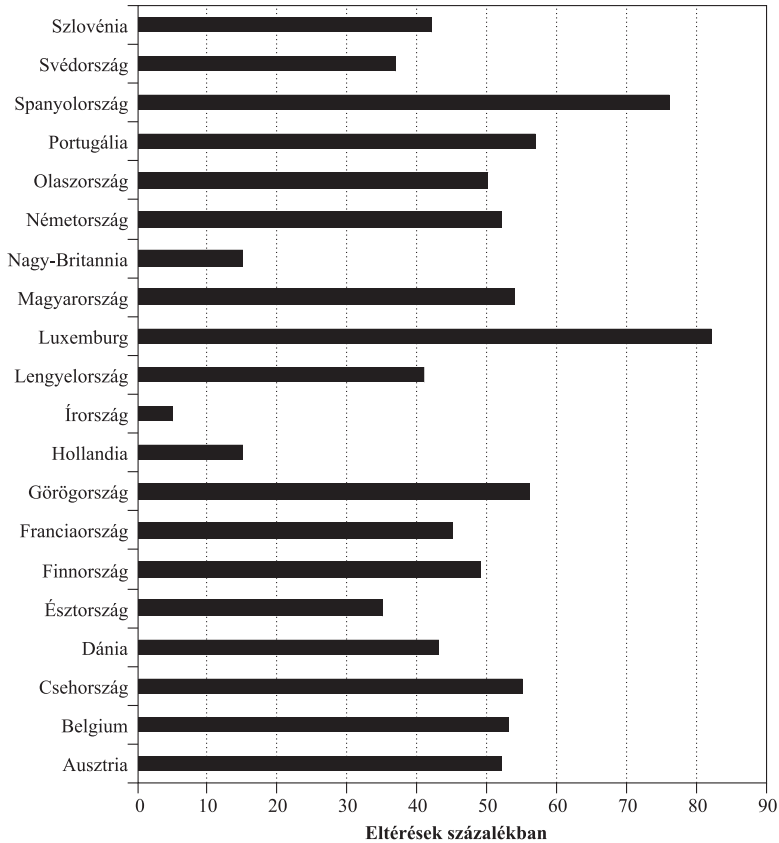
A nemzetközi és a nemzeti szabályozás összehangoltsága

A Worldscope és a Nelson Befektetési Kutatások Könyvtárának (London) pénzügyi adatbázisára támaszkodva kiválasztottam a 200 legnagyobb (mérlegfőösszege, nettó árbevétele és a foglalkoztatottak átlagos állományi létszáma alapján) multinacionális vállalatot (például: Daimler Chrysler, Allianz, ING, Gazprom, Arcelor, Credit Suisse, Deutsche Bank stb.), amelyek az európai uniós tagországok területén székhellyel rendelkeznek. Továbbá 300 olyan nemzetközi nagyvállalatot, amelyek az amerikai, ázsiai, ausztráliai földrészek országaiban tevékenykednek. A hazai cégek közül a 67 Budapesti Értéktőzsdén is értékpapírt forgalmazó és az érvényben lévő számviteli szabályozás szerint nemzetközi pénzügyi beszámolót készítőket választottam ki. A vizsgálatot 2009-ben végeztem el, azonban az érintett nemzetközi adatbázisok legutolsó adatgyűjtése 2007. üzleti évére vonatkozik. A vizsgált multinacionális nagyvállalatok 43 százaléka ipari, 23 százaléka építőipari, 10,5 százaléka kereskedelmi és 23,5 százaléka pedig szolgáltatási tevékenységet végzett. Az adaptációban részt vevő cégek közül legnagyobb arányban német, illetve francia székhelyűek szerepelnek.

Az Európai Unió tagországaira vonatkozó leíró statisztika

Először az Európai Unió érintett tagállamait választottam ki a felmérés adatai alapján. 16 nemzetközi standard tartalmi jellemzőjét hasonlítottam össze a nemzeti számviteli szabályokkal, elvekkel. A vizsgált nemzetközi standardok egyik része a pénzügyi kimutatások (számviteli beszámolók) összeállításának általános elveit (IAS 1, 7, 8, 14, 24, 27, IFRS 3), továbbá a gazdálkodók tevékenységével kapcsolatos elszámolásokat (például: IAS 2), a tárgyi és immateriális eszközökhöz

Nemzeti számviteli szabályok eltérései az EU-n belül



Forrás: Saját szerkesztés.

kapcsolódókat (például: IAS 17, 36, 38), más kötelezettségekre és követelésekre vonatkozó előírásokat (például: IAS 17, 19), és a pénzügyi instrumentumokat (például: IFRS 7), valamint az egyéb speciális elszámolásokat (például: IAS 12, IFRS 5) reprezentálják.

A nemzetközi standardokat valamennyi komponensére, elemére bontva hasonlítottam össze a vizsgált ország nemzeti számviteli elveivel, szabályaival, és csak akkor minősítettem harmonizáltaknak, összehangoltnak, ha azok teljes mértékű azonosítást mutattak. Azokban az esetekben, ahol a standardok választási lehetőséget biztosítottak, az alternatív módszerek valamelyikének a nemzetközi módszerrel azonos funkcionálását vizsgáltam. Jelen cikkben elsősorban a mintában szereplő országok nemzeti számviteli szabályait, előírásait vettem alapul a nemzetközi standardokkal történő összehasonlításban. A vizsgálat alá vont ország számviteli szabályainak,

elveinek eltéréseinek arányát százalékban kifejezve számítottam ki az Európai Unió érintett tagállamaira vonatkozóan és az *1. ábrában* foglaltam össze.

Az *1. ábra* alapján két ellentétes tendenciát figyelhetünk meg. A kontinentális európai országok esetén nagyobb az eltérés a nemzetközi standardoktól, mint az angolszász rendszerhez tartozó két szigetországban (Nagy-Britannia és Írország). A legnagyobb mértékű eltérés Luxemburg esetén (meghaladta a 80 százalékot) mutatható ki. Ahhoz kétség nem fér, hogy az angolszász (más néven angol-amerikai) számviteli rendszer különbözik a kontinentális európai, az ázsiai, latin-amerikai és a föld más országaitól. Az *angolszász* országok esetén az értékpapírpiacnak, a tőzsdének jelentős befolyásoló szerepe van a nemzeti számvitel gyakorlatában, de nem tölt be uralkodó szerepet a számvitel szabályozásának folyamatában. Nagy-Britanniában például a cégjog foglalja magába a számviteli követelményeket nemcsak az összes korlátozott felelősségű vállalkozásra, hanem még a tőzsdén jegyzett nagyvállalatokra vonatkozóan is. A *kontinentális uniós tagországok* számviteli rendszerén belül elkülönülnek a *germán*, a *latin* és a *skandináv* számviteli klaszterek. Több tekintetben is különbözik a *germán* csoportba tartozó országok (például: Ausztria, Németország, Csehország, Magyarország) számvitele az angolszász és a skandináv országokétól. A cégjog és az adójog például Németországban meghatározóan befolyásolja a számvitelt. A német kereskedelmi törvénykönyv tartalmazza a számviteli beszámolási elveket is, amelyeknek több mint fele különbözik a nemzetközi standardoktól.

A *latin* számviteli klaszterbe tartozó uniós tagországok (Belgium, Franciaország, Olaszország, Portugália, Spanyolország) nemzeti szabályai sok hasonlóságot mutatnak a germán csoportéval, például a cégjog és az adózás befolyásoló szerepét illetően, azonban az angolszász számviteli sajátosságoktól jelentősen eltér. Franciaországban például a kodifikációs szabályok (számvitel esetén is) a Napóleoni Törvénykönyv sajátosságaira emlékeztetnek. Olaszország esetén például a többi európai ország konzervatív hagyományaihoz hasonlóan a számviteli szabályok hozzásegítettek a vállalkozásokat az adóköteles nyereség és az osztalék minimalizálásához. Nem szokatlan, hogy a számviteli információk különböző felhasználási célokat (menedzsment, adóhatóságok, tulajdonosok) egyidejűleg szolgálhatnak. A latin klaszterbe tartozó országok nemzeti számviteli elvei esetén is több mint 50 százalékos eltérés mutatható ki a nemzetközi standardokhoz képest, sőt egyes esetekben megközelíti a 80 százalékos (Spanyolország) mértéket is.

Az EU-tagállamok közé tartozó *skandináv* országok (Hollandia, Dánia, Svédország, Finnország) számvitele néhány tekintetben hasonlóságot mutat az angolszász országokéval, de találhatunk fontos germán hatásokat is, például az adószabályozás jelentősége tekintetében. A skandináv országok közül Hollandia számviteli szabályai térnek el legkevésbé (mindössze 15 százalékkal) a nemzetközi standardoktól. Hollandiában jellemző a mikrogazdasági megközelítések számvitelre gyakorolt hatása. Mindazonáltal az ország számos hasonlóságot mutat az angolszász sajátosságokkal.

A cégjog és a számviteli szakma meghatározó szerepe itt is kimutatható. A polgári jog foglalja magában a cégjogot, amely a római jogi elveken alapul. Ebben a tekintetben hasonló a kontinentális európai országokhoz, kivéve a polgári jogot, amely hagyományosan nem tölt be részletes szabályozórendszert.

Ugyanakkor a nemzetközi standardok végrehajtási, bevezetési gyakorlatának mechanizmusa is rányomja a bélyegét arra, hogy mennyire sikerül elérni a harmonizáltságot. Ugyanis a konszolidált (összevont) számviteli beszámolók készítőinek, illetve vizsgálóinak (auditorok) szakmai felkészültsége jelentősen befolyásolja a számvitel nemzetközi globalizálódását. Ezért vizsgálatomat kiterjesztettem a számviteli szakember-ellátottság vizsgálatára az Európai Unióban (lásd az *1. táblázatot*).

1. táblázat

A számviteli szakember-ellátottság az Európai Unióban

Ország	Az első számviteli szervezet alapításának éve	Számviteli képzettségű szakemberek száma (fő)	1 millió lakosra jutó számviteli szakember (fő)	Gyakorlati számviteli tevékenységet végzők aránya (százalék)
Ausztria	1932	6 176	762	100
Belgium	1953	3 957	388	58
Dánia	1912	4 944	933	87
Egyesült Királyság	1853	311 301	5 241	27
Finnország	1925	1 785	343	100
Franciaország	1935	19 200	324	83
Görögország	1955	1 244	117	95
Hollandia	1895	13 000	818	40
Írország	1888	16 094	4 235	36
Luxemburg	1984	267	668	100
Magyarország	1919	9 987	998	79
Németország	1932	17 970	219	100
Olaszország	1585	81 000	1 409	87
Portugália	1930	764	76	90
Spanyolország	1942	5 795	145	53
Svédország	1923	4 637	418	100

Forrás: KPMG 2008. évi tanulmánya alapján.

Nagy-Britannia és Írország esetén a legalacsonyabb mértékű a gyakorlati számviteli tevékenységet végzők aránya (27 százalékos, illetve 36 százalékos). Ugyanakkor ez az arány például Ausztria, Finnország, Németország, Luxemburg és Svédország

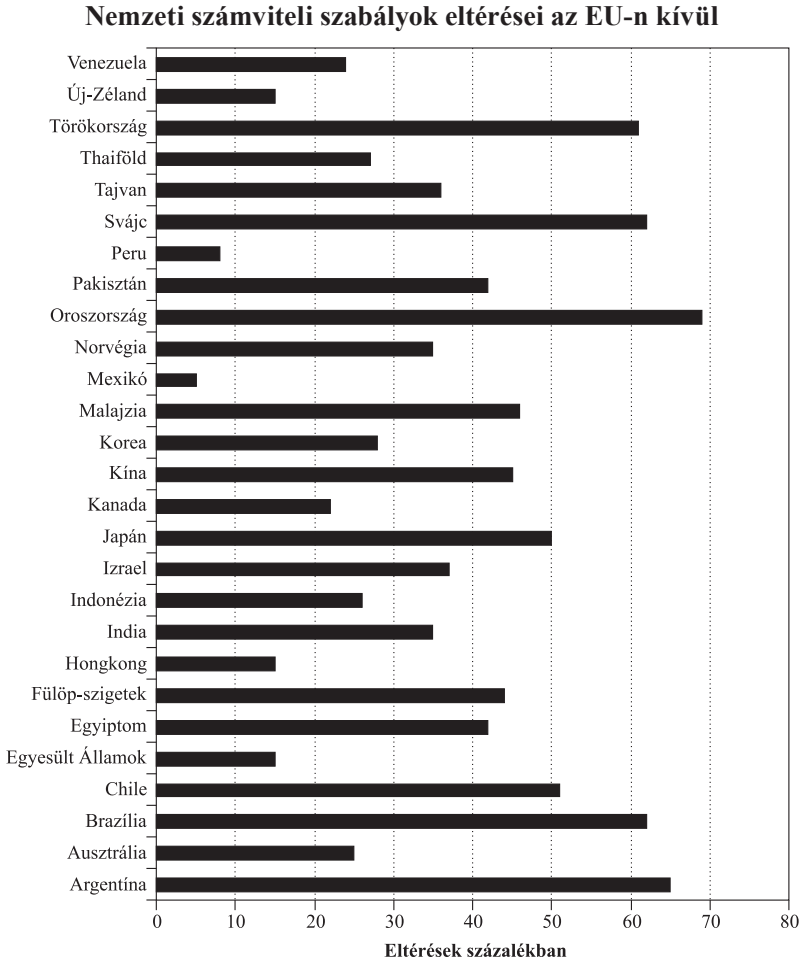
esetén 100 százalékos, azaz valamennyi számviteli képzettségű szakember végez gyakorlati szakmai tevékenységet is. Nagy múltú számviteli tevékenységet végző országok közül kiemelendő Olaszország esete [*Pacioli, L.* (1494), a kettős könyvvitel alapjainak megteremtője], ahol a számviteli szakember-ellátottság mértéke még jóval átlag feletti (átlagos mérték 1010 fő), és a gyakorlati szakmai tevékenységet végzők aránya (87 százalék) is kedvező nagyságú. Hazánk számviteli szakember-ellátottsága átlagos mértékűnek (998 fő) és a gyakorlati tevékenységet végzők aránya átlag fölöttinek (78 százalékos) tekinthető. Franciaország, Görögország és Portugália esetén igen alacsony mértékű a szakember-ellátottság (76–324 fő), de jóval átlag fölötti a gyakorlati tevékenységet is végzők aránya (83–95 százalékos). A többi tagország (például: Belgium, Hollandia, Spanyolország) átlag alatti szakember-ellátottsággal (145–818 fő) és gyakorlati tevékenységet is végzők arányával (40–58 százalékos) rendelkezik.

A statisztikai felmérések eredményei az Európai Unió kívüli országokban

Az Európai Unió érintett tagállamainak elemzése után bemutatom az unión kívüli európai, amerikai, ázsiai, afrikai országok, valamint Ausztrália és Új-Zéland nemzeti számviteli elveinek eltérését a nemzetközi standardoktól (lásd a 2. ábrát).

Oroszország és Törökország kivételével a legtöbb országban jóval kisebb az eltérés mértéke (nem haladja meg az 50 százalékot), mint az európai uniós tagországok esetén. Az európai országok közül Svájc a germán számviteli elveket követi és a nemzetközi számviteli standardoktól való eltérésének mértéke is hasonló (62 százalékos). Norvégia számviteli elvei a skandináv hatásokat tükrözi és nemzeti számviteli szabályainak eltérése Svédorszáéhoz hasonló. Az *ázsiai országok* számvitele követi a gyarmatrendszerbeli sajátosságokat, azaz a gyarmatosítók hatása mutatható ki. Így például Indonézia esetén holland, India, Pakisztán, Hongkong, Malajzia vonatkozásában angolszász (brit) számviteli hatások érvényesülnek. A kínai számvitelt befolyásolta mind a nyugati, mind a szocialista orosz hatás. Még Japán esetén is megjelenik a germán és az amerikai befolyás. Mindazonáltal az ázsiai országok számvitele egyre jobban közeledik az angolszász sajátosságokhoz. Kína esetén például a nemzetközi számviteli standardok alkalmazásának kiterjesztése nem járt semmiféle olyan politikai és gazdasági szabályozóváltozásokkal, amelyek kihatottak a korábbi számviteli beszámolási gyakorlatra. A kínai kormányzat is támogatta, sőt előírta az új nemzetközi elvek és módszerek adaptálását. Kötelezően előírták, hogy a külföldi érdekeltségekkel rendelkező belföldi vállalkozások kötelesek számviteli beszámolójukat a nemzetközi standardok előírásaival összehangoltan közzétenni.

A kínai intézményi környezet számos jellemvonása ellentmond a magas minőségű számviteli beszámolók létjogosultságának, mivel az országon belül erős a kormányzat és a hadsereg szerepe a gazdaságban és hiányzik a részvénytulajdonosok



Forrás: Saját szerkesztés.

jogainak érvényesülése. Ennek következtében az országon belüli intézményrendszer megnehezíti a nemzetközi számviteli standardok bevezetésének és adaptálásának gyakorlatát.

Hasonló következtetések vonhatók le a többi négy kelet-ázsiai országra (Hongkong, Malajzia, Szingapúr és Tajvan) vonatkozóan is. Ezekben az országokban korábban már alkalmazták az angol és az amerikai számviteli standardokat belső elszámolásaikban, mivel az angolszász országok gyarmatai voltak. Ebben a tekintetben a kontinentális európai országok, Kína és a kelet-ázsiai országok számviteli gyakorlata azonosságot mutat.

Megnehezíti az importált számviteli elvek és módszerek adaptálását, alkalmazását az érintett országokban a kodifikált jogrendszeren alapuló intézményrendszer létezése. Ugyanis az országokon belüli, helyi gazdasági és politikai erők befolyásolják a vállalatvezetőket, könyvvizsgálókat, bíróságokat és más irányítókat abban, hogy miként válaszoljanak, cselekedjenek a nemzetközi és az ottani számviteli gyakorlat között fennálló különbségekre, eltérésekre. Az eltérő adaptációs gyakorlat, „eltérített” alkalmazás következtében lényegesen csökken az egységesített, harmonizált számviteli elvek és módszerek képessége arra, hogy azokkal mérsékelhessék, csökkenthessék az információfeldolgozási és -előállítási költségeket és az azzal járó kockázatot is. Ellenben növekszik az információs folyamat költsége éppen az inkonzisztens számvitel létezésével és a kevésbé átlátható és összehasonlítható beszámolási rendszerrel is.

Argentína és Brazília számvitele a latin elveket követi és nemzeti számviteli elveinek eltérése is hasonló mértékű (65 százalékos). Az Egyesült Államok híres számviteli standardjairól, amelyek az angolszász elveket követik, és nemzeti számviteli elvei a brit és az ír számvitelhez hasonlóan kismértékben (15 százalékos) mutatnak eltérést a nemzetközi standardoktól.

Mexikó és Kanada brit gyarmatokként az Észak-amerikai Szabadkereskedelmi Társulás (NAFTA) tagjai és az angol-amerikai (angolszász) számviteli elveket követik. Ausztráliában és Új-Zélandon – mint egykori brit gyarmatokon – az angolszász számviteli elvek érvényesülnek, és így nemzeti elveik eltérése a nemzetközi számviteli standardoktól Nagy-Britanniához hasonlóan csekély mértékű (15-25 százalékos).

Összefoglalás

Az összehasonlító vizsgálatokból megállapíthatóvá, hogy az egységes nemzetközi számviteli harmonizáció folyamata megindult, de még számos feladat vár az ezen a tudományterületen kutató és gyakorló szakemberekre. Az egyes országok speciális elemzése is rámutattak, hogy az Európai Uniót kívüli – elsősorban angolszász – területeken a gazdaságpolitikai, pénzügyi és kulturális tényezők kedvezőbb lehetőséget biztosítottak/biztosítanak a nemzetközi számviteli standardok alkalmazásához. Ennek következtében az országhatárokon túlnyúló, globálisan is összehasonlítható, egységes elszámolási rendszer megvalósítása már egyes térségekben (Ausztrália, Indonézia, Közép- és Észak-Amerika, Brit-szigetek és Ír-sziget) majdnem teljes mértékben harmonizáltnak tekinthető. Ugyanakkor számos európai, ázsiai és dél-amerikai ország esetén inkább több eltérés, mint hasonlóság rajzolódik ki. Ebben a tekintetben a számviteli képzésnek is hozzá kell járulnia az elméleti és gyakorlati szakember-ellátottság fokozásával az egységes nemzetközi módszerek adaptációjához, elősegítve az elszámolási rendszerek teljes harmonizációját. A nemzetközi számviteli standardok megteremtik annak a lehetőségét, hogy egysé-

ges számviteli beszámolók is készülhessenek. Az Európai Unió tagállamai nemzeti számviteli szabályozásában napjainkban is még fennálló különbségek az eltérő gazdasági fejlettségi szinttől, az egyes országokban kialakult jog-, adózási rendszertől, a tőkepiac jellemzőitől, a gazdálkodókra jellemző finanszírozási módtól, tulajdonosi szerkezettől, az infláció szintjétől, politikai és kulturális stb. tényezőktől függ. A különböző számviteli rendszerek háttérben ugyanis eltérő szabályozási célok és eltérő filozófiák állnak.

Megoldást jelenthet a nemzetközi elszámolási rendszer elterjesztését eddig akadályozó tényezők egységesítése is, mint ahogy azt az Európai Unió tagállamaiban már elkezdődött adó- és pénzügyi harmonizáció példái is alátámasztják. Ez azonban már egy következő cikk témája lehet.

Felhasznált irodalom

- Ball, R. [2006]: International Financial Reporting Standards: pros and cons for investors. *Accounting and Business Research*, 5–27. o.
- Ball, R. – Robin, A. – Wu, S. [2007]: Are timeliness and conservatism due to debt or equity markets? An international test of „contracting” and „value relevance” theories of accounting. Manuscript, University of Chicago.
- Ball, R. – Robin, A. – Sadka, G. [2006]: Are timeliness and conservatism due to debt or equity markets? An international test of „contracting” and „value relevance” theories of accounting. Manuscript, University of Chicago.
- Ball, R. – Laksmanan, S. [2005]: Earnings quality in UK private firms. *Journal of Accounting and Economics*, 39., 83–128. o.
- Barth, E. – Landsman, R. – Lang, H. [2007]: International Accounting Standards and Accounting Quality. Research Paper, No. 1976. Stanford University Graduate School of Business.
- Botosan, C. [2006]: Disclosure and the cost of capital: what do we know? *Accounting and Business Research*, Special Issue, 36., 31–40. o.
- Botsari, A. – Meeks, G. [2008]: Do acquirers manage earnings prior to share for share bid? *Journal of Business Finance and Accounting*, 35., 633–670. o.
- Bradshaw, M. – Mark, T. – Miller, G. [2008]: Will Harmonizing Accounting Standards Really Harmonize Accounting? *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 06., 148–161. o.
- Burgstahler, D. – Hail, L. – Leuz, C. [2006]: The importance of reporting incentives: earnings management in European private and public firms. *The Accounting Review*, 23., 48–69. o.
- Bushmann, R. – Piotroski, J. [2006]: Financial reporting incentives for conservative accounting: the influence of legal and political institutions. *Journal of Accounting and Economics*, 27., 148–161. o.
- Butter, F. – Groot, S. – Lazrak, F. [2007]: The Transaction Costs Perspective on Standard as a Source of Trade and Productivity Growth. Tinbergen Institute, Discussion Papers, 07–090/3.
- Camfferman, K. – Zeff, A. [2006]: Financial Reporting and Capital Markets: A History of the International Accounting Standards Committee, 1973–2005. Oxford, Oxford University Press.
- Chatterjee, R. [2006]: Performance pricing and covenants in debt contracts in the UK. Judge Business School, Working Paper, 07. University of Cambridge.
- Daske, H. [2006]: Economic Benefits of Adopting IFRS or US-GAAP – Have the Expected Cost of Equity Capital Really Decreased? *Journal of Business Finance & Accounting*, 33(3) & (4), 329–375. o.
- Daske, H. – Gebhardt, G. [2006]: International Financial Reporting Standards and Experts. Perceptions of Disclosure Quality. *Abacus*, Vol. 42., No. 3/4.

- Daske, H. – Hail, L. – Leuz, C. – Verdi, R. [2008]: Mandatory IFRS Reporting on the Economic Consequences. Working Paper, University of Chicago Graduate School of Business.
- Deloitte [2006]: IFRS in Your Pocket. 5th edn. Deloitte, Touche, Tohmatsu, április.
- Easton, P. [2006]: Use of forecasts of earnings to estimate and compare cost of capital across regimes. *Journal of Business Finance & Accounting Research*, 23 (2).
- Elliott, W. [2006]: *Handbook of Economic Forecasting*. Vol. 1. North-Holland, Amsterdam.
- Fearnley, S. – Sunder, S. [2007]: Competition required to reduce standards complexities. *Financial Times*, május 17., 19. o.
- Günther, A. – Young, P. [2008]: Financial Reporting Environments at International Capital Mobility. *Journal of Accounting Researches*, 08., 41–57. o.
- Gwilliam, D. – Macve, R. – Meeks, G. [2005]: The costs and benefits of capital: do legal institutions and securities regulation matter? *Accounting and Business Research*, 35., 129–146.
- Hail, L. – Leuz, C. [2006]: International differences in the cost of capital: do legal institutions and securities regulation matter? *Journal of Accounting Research*, Vol. 44., No. 3., 485–531. o.
- Hesser, W. – Geilzer, A. – Vries, H. [2006]: Standardization in Companies and Markets. Hamburg, Helmut Schmidt University.
- Jermakowicz, K. – Kinsey, P. – Wulf, I. [2007]: The Value Relevance of Accounting Income Reported by DAX-30, German Companies. *Journal of International Financial Management & Accounting*, Vol. 18., No. 3.
- KPMG [2008]: IFRS in Brief. Budapest.
- Li, K. – Meeks, G. [2006]: The impairment of purchased goodwill: effects on market value. Working Paper, University of Cambridge.
- Maskus, K. E. – Otsuki, T. – Wilson, J. S. [2005]: An empirical framework for analyzing technical regulations and trade. In: Henson, S. – Wilson, J. S. (eds): *The WTO and Technical Barriers to Trade*. Cheltenham, Edward Elgar.
- Meeks, G. – Meeks, J. [2002]: *Towards a Cost-Benefit Analysis of Accounting Regulation*. London, Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Centre for Business Performance.
- Meeks, G. – Swamm, P. [2009]: Accounting standards and the economics of standards. *Accounting and Business Research*, Vol. 39., No. 3., 191–210. o.
- Ormrod, P. – Taylor, P. [2006]: A study of the impact of IFRS adoption has looked beyond the early adopters for evidence. *Journal of Accounting*, 12., 82–84. o.
- Radebaugh, L. – Gray, S. [2007]: *International Accounting and Multinational Enterprises*. 4th Edition. John Wiley & Sons, USA.
- Shleifer, A. – Vishny, R. [2003]: Stock market driven acquisitions. *Journal of Financial Economics*, 70., 295–311. o.
- Smith, T. [1996]: *Accounting for Growth*. 2nd ed. London, Century Books.
- Sunder, S. [2009]: *Bank Bonds and Accounting Quality*. Kellogg Insight, 07. Kellogg School of North Western University Press, USA.
- Swann, G. [2007]: *Horizontal and Vertical Product Innovation with Standards*. Nottingham University Business School.
- Temple, P. [2005]: *The Empirical Economics of Standards*. DTI Economics Paper, No. 12. London, Department of Trade and Industry.
- Tweedie, D. [2004]: *Testimony before the Committee on Banking, Housing and Urban Affairs of the United States Senate*. Washington, szeptember. 9.
- Watts, R. – Zimmerman, J. [2007]: *Positive Accounting Theory*. Prentice Hall Inc., New York.
- Whittington, G. [2008]: *Harmonisation or discord? The critical role of the IASB conceptual framework review*. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27., 495–502. o.
- Zeff, R. [2006]: *Political lobbying on accounting standards – national and international experience*. In: Nobes, C. – Parker, R.: *Comparative International Accounting*, 9th edn. Prentice-Hall., New York.