



ÁLLAMI
SZÁMVEVŐSZÉK

ELEMZÉS

**Az eredményszemléletű számvitel alkalmazása a költségvetési
szerveknél**

A költségvetési intézmények elemzése az eredményszemléletű elszámolások alapján

2023. november

www.asz.hu



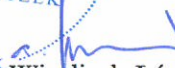
ÁLLAMI
SZÁMVEVŐSZÉK

Az eredményszemléletű számvitel alkalmazása a költségvetési szerveknél

2023.



Engedélyező:


dr. Windisch László
elnök

Az elemzésírást irányította:

DR. PULAY GYULA ZOLTÁN főosztályvezető,
vezető közgazdász
DR. KÁDÁR KRISZTA elemzésvezető

Készítették:

KISTÓTH KRISZTINA számvevő
DR. NAGY JUDIT számvevő

Az Elemzés
az interneten
a www.asz.hu
oldalon
olvasható.

Kiadja az Állami Számvevőszék

EL-3801-063/2023.

Tartalom

Vezetői összefoglaló	2
Bevezetés	4
Az elemzés célja és területe	4
Az elemzés módszere	4
Az elemzett időszak	5
Az elemzés adatforrásai	5
Az elemzés jogalapja	5
1. Az eredményszemlélet megjelenése az Intézmények belső szabályzataiban	6
1.1. A közvetett költségek gyűjtése, a költségek tevékenységenkénti megbontása	8
1.2. A bevételek tevékenységenkénti alábontása	11
1.3. Az önköltségszámítás	12
1.4. A közvetett költségek felosztása	14
2. Az eredményszemlélet megjelenése az intézmények szöveges beszámolóiban	15
2.1. A követelések és kötelezettségek eredményszemléletben előállított adatai a szöveges beszámolóban	16
2.2. Az időbeli elhatárolások a szöveges beszámolóban.....	18
2.3. Az értékcsökkenéssel kapcsolatos adatok a szöveges beszámolóban	18
2.4. A bázis-, terv- és tényadatok összehasonlítása az eredményszemléletű számvitelben és az eltérések elemzése	19
2.5. Az eredményszemléletű adatok egyéb célokra történő hasznosítása az Intézmények szöveges beszámolóiban	20
3. A kérdőíves kutatás eredményei	21
4. A személyes interjúk során nyert információk az eredményszemléletű adatok felhasználásának jó gyakorlatáról, korlátairól	23
1. sz. melléklet	27
2. sz. melléklet	29
Irodalomjegyzék	30
Jogszabályok jegyzéke	31
Rövidítésjegyzék	32

Vezetői összefoglaló

Az államháztartásban 2014-től bevezetett eredményszemléletű pénzügyi számvitel több célt is szolgált. A gazdálkodás átláthatóságának növelése mellett a teljesítmény mérésének, a megalapozottabb döntéshozatalnak és hatékony költségkontrollnak az elősegítését a közsférában. Az eredményszemléletű pénzügyi számvitel előnyei közé tartozik, hogy adatot szolgáltatót valamennyi erőforrásról, az időszaki teljesítményekről és a hozzájuk tartozó költségekről. Ezáltal teljeskörű információt nyújt a költségvetési intézmény vezetője és az irányító (fenntartó) szerv számára a döntéshozatalhoz szükséges mélyebb elemzésekhez, vizsgálatokhoz, pontosabb, megalapozottabb költség tervezést és elszámoltatást biztosít. Az eredményszemlélet továbbá kitekintést nyújt az éves gazdálkodási cikluson túlra, folyamatok, tendenciák elemzését teszi lehetővé.

Az elemzés megállapította, hogy a költségvetési szerveknél több, az eredményszemléletre épülő eszközt is alkalmaznak. 2017-től megszűnt a költségek és bevételek tevékenységenkénti kötelező megbontása. Az elemzés azt mutatja, hogy ez a dereguláció célszerűnek bizonyult, mivel az egynemű tevékenységet végző költségvetési szervezet mentesítette a felesleges adminisztrációtól, ugyanakkor a többféle tevékenységet ellátó, több szervezeti egységből álló költségvetési szervek saját belátásukból alkalmazzák ezeket, a gazdálkodás átláthatóságát növelő alábontásokat. Emellett a vizsgált intézmények közül néhányan az eredményszemléletű bevételek és költségek bázis-, terv- és tényadatainak elemzését is alkalmazták, több intézmény rentabilitási számításokat is végzett. Az eredményszemléletű adatok felhasználása azon ágazatban történt leginkább, ahol valós érdekeltség kapcsolódott ehhez. A kórházaknál, ahol a finanszírozásban megjelenik a teljesítményelv, az eredményszemléletű számvitelben előállított adatok széles körű hasznosítását láttuk. Ezek jelentős része a középírányító szerv által meghatározott követelmények szerint készült, de teret adva az intézményi sajátosságoknak is. Ezzel szemben a jellemzően igazgatási feladatokat ellátó, hivatali típusú intézmények kevésbé hasznosították az eredményszemléletű adatokat, bár volt példa a költségvetési gazdálkodás mellett az eredményszemlélet hasznosítására a vezetői kontrolling keretében.

Mindezek alapján határozottan pozitív elmozdulást azonosítottunk az Állami Számvevőszék által a 2021. évben, hasonló témában végzett elemzésének eredményéhez képest, bár ágazatonként vizsgálva az eredményszemléletű adatok felhasználásának elterjedtsége differenciált képet mutat. Ezért az elemzésben hangsúlyt helyeztünk az ágazati jó gyakorlatok bemutatására. Ugyanakkor továbbra is vannak intézmények, amelyeknél az éves előirányzat-alapú gazdálkodásban mellékes szerepet játszanak az eredményszemléletű adatok, a hosszabb távú folyamatok és a szervezeti teljesítmény értékelése. Annak érdekében, hogy az eredményszemléletű adatok felhasználása ne csak adminisztratív kötelezettséget jelentsen számukra, szemléletváltásra van szükség, amihez az eredményszemléletű számvitel által biztosított többletinformációk alkalmazhatóságát, az ehhez kapcsolódó előnyöket bemutató tapasztalat-átadásra lehet szükség. A közsférában az eredményszemlélet hasznosításában további jelentős és széleskörű előrelépés azonban valószínűleg csak akkor lesz, ha a költségvetési szervek gazdálkodásának tervezése, az előirányzatokkal való gazdálkodás értékelése az eredményszemléletben kimutatott adatokhoz is kapcsolódik, vagy ha a finanszírozás ösztönzi a teljesítménymérést és a hosszú távú eredményes gazdálkodást.

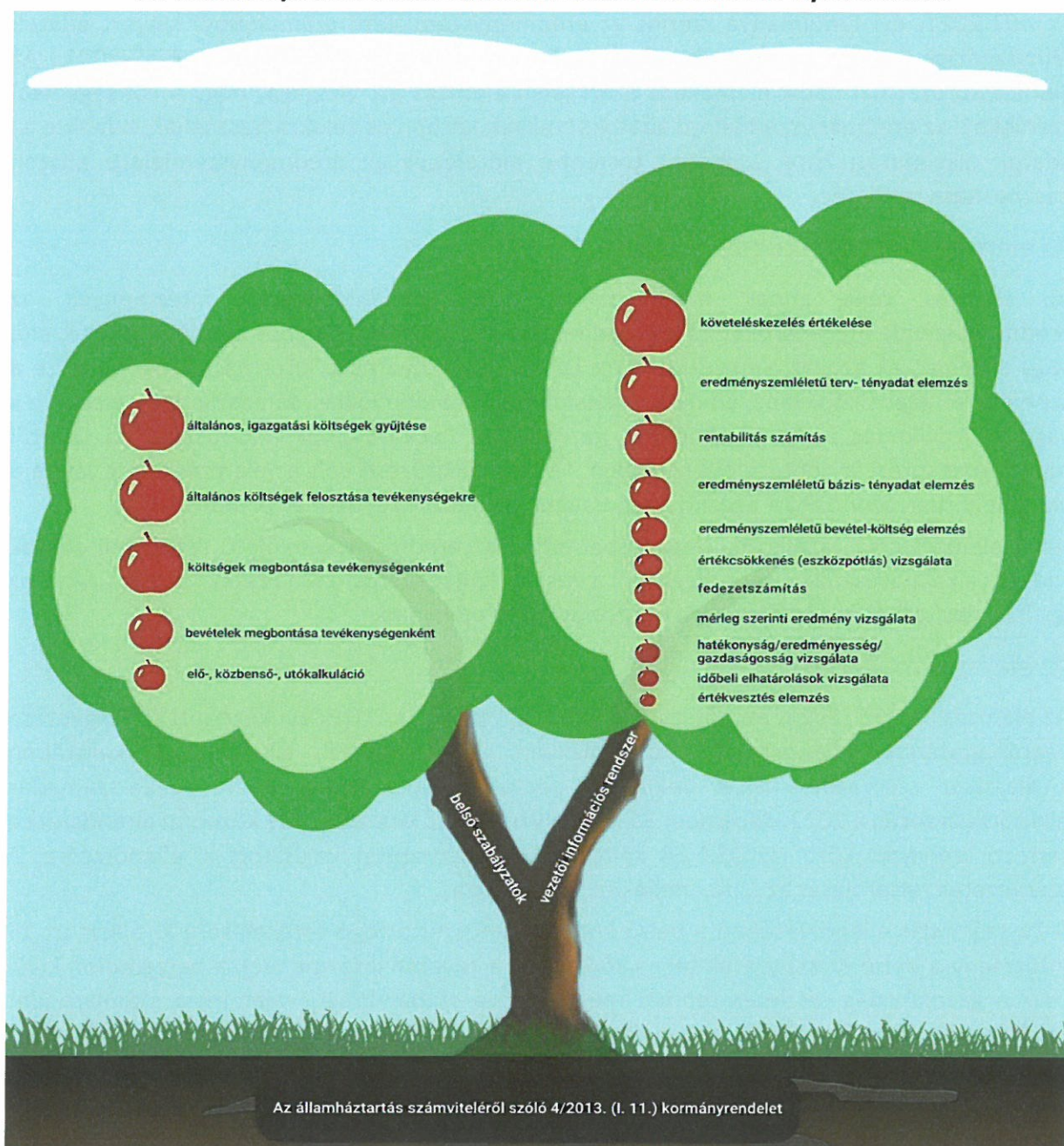
A költségvetési szerv éves beszámolója az intézmény gazdálkodásáról ad képet, amely költségvetési- és eredményszemléletű adatokat is bemutat. Ez az irányító szerven kívül tájékoztatást nyújt mind az intézmény munkavállalói, mind partnerei, de akár a széles

nyilvánosság számára is. A költségvetési intézmények átláthatóságát tovább növelné – azoknál az intézményeknél, amelyek készítenek ilyen – a szöveges beszámoló nyilvánossá tétele.

Az elemzés eredményei jól összegezhetők egy faábrával, ahol az eredményszemléletű adatok hasznosításának gyökérzetét (alapját) a jogszabályi környezet, a törzset az intézményi keretek, azaz a szervezet belső szabályzatai, valamint a kialakított vezetői információs rendszer adják. A fa gyümölcsei az elemzett szervezetek által alkalmazott eszközöket jelzik, az almák nagyobb mérete arányosan mutatja az eszköz alkalmazásának elterjedtségét. Az 1.sz. ábra azt szemlélteti, hogy egyes hasznosítási módszerek a vizsgált csoporton belül már elterjedtek, míg a kisebb almák az intézmények többsége számára továbblépési lehetőségeket kínálnak.

1. sz. ábra

Az eredményszemléletű adatok hasznosítása az Intézmények körében



Forrás: az Intézmények által az ÁSZ rendelkezésére bocsátott szabályzatok, kérdőívek alapján, ÁSZ szerkesztés

Bevezetés

Jelen elemzés az Állami Számvevőszék (továbbiakban: ÁSZ) azon elemzéssorozatába illeszkedik, amelyben szervezetünk célul tűzte ki annak bemutatását, hogy az államháztartásban 2014. január 1-től alkalmazott pénzügyi számvitel által előállított mérleg és eredménykimutatás adatai milyen módon használhatók a költségvetési gazdálkodás erősségeinek és gyengeségeinek feltárására, illetve azokat a költségvetési szervek, valamint a költségvetési fejezetek irányítói szervei, illetve az ellenőrzést végző szervezetek hasznosítani tudják-e. Az ÁSZ 2023 februárjában hozta nyilvánosságra a költségvetési intézmények vagyongörzése témában készített számvevőszéki elemzést, majd ezt követte az eredményszemléletű kimutatások felhasználásának vizsgálata az eredményes gazdálkodás területén.

Az ÁSZ 2021. évi tanulmánya szerint az eredményszemléletű számvitelből kinyert adatok felhasználása a cikk megírásának időszakában nem volt elterjedt. (Borbély et al, 2021.) Az elemzéssorozat harmadik elemeként ezért jelen elemzés azt vizsgálja, hogy a költségvetési szerveknél az eredményszemléletű adatokat milyen körben és célokra használják, bővült-e az adatok alkalmazási köre, valamint történt-e előrelépés az eredményszemléletű adatok hasznosítása területén.

Az elemzés célja és területe

Az elemzés célja annak megállapítása, hogy a költségvetési intézmények az eredményszemléletű adatokat csupán adminisztratív kötelezettségből adódóan állítják elő, vagy alkalmazzák azokat elemzési célokra is. A belőlük nyerhető információk beépültek-e a szervezetek gazdálkodásába, élnek-e az általuk nyújtott előnyökkel, támaszkodnak-e ezekre a vagyongazdálkodás és az eredményes gazdálkodás kockázatainak feltárásában, a vezetői monitoring során, a döntéselőkészítésben. Fontos célkitűzése volt az elemzésnek továbbá a vizsgált körben azonosított ágazati sajátosságok, a feltárt jó gyakorlatok bemutatása.

Jelen elemzés arra vállalkozik, hogy képet adjon az eredményszemléletű számviteli adatok tudatos alkalmazásának elterjedtségéről a vizsgált költségvetési szervezeteknél, rámutatva az így hasznosított adatok széles körben azonosítható előnyeire.

Az elemzés módszere

Az elemzés az ÁSZ „2022. évi zárszámadás – Magyarország 2022. évi központi költségvetése végrehajtásának ellenőrzése” (továbbiakban: Zárszámadás ellenőrzése) keretében kiválasztott szervezetek által beküldött adatok feldolgozására épült. A Zárszámadás ellenőrzése során a 2022. december 31-én nyilvántartott, összesen 587 központi alrendszerbe tartozó szervezet közül az ÁSZ 64 költségvetési szervezetet választott ki ellenőrzésre. A szervezetek felsorolását az 1. sz. melléklet tartalmazza.

A Zárszámadás ellenőrzésében a belső kontroll rendszer átfogó értékelésére kiválasztott 15 intézmény a belső szabályzatok teljes körét, míg a további intézmények a beszámolón kívül csak a gazdálkodás részletes rendjét meghatározó szabályozást, valamint a számlarendet küldték meg. Az elemzésben a szervezetek belső szabályzatainak áttekintésével értékeltük, hogy az eredményszemléletű adatokból készített kiválasztott kimutatások felhasználásának kereteit milyen mértékben és mely területeken alakították ki. A kiválasztott, vizsgált területek a közvetett költségek felosztása, a költségek és bevételek tevékenységenkénti kimutatása, az önköltségszámítás keretében végzett elő-, közbenső és utókalkulációk voltak.

Az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I. 11.) Kormányrendelet (továbbiakban: Áhsz.) szerint a szöveges beszámoló készítése nem kötelező, azonban ahol rendelkezésre áll, ott az eredményszámla adatok felhasználásának dokumentumaként elemezhető, hogy tartalmaz-e utalást az eredményszámla adatok hasznosítására.

Az elemzést az eredményszámla alkalmazásának minél szélesebb körű feltárása érdekében egy kérdőíves megkereséssel egészítettük ki tekintve, hogy számos hasznosítási lehetőség, például a vezetői információs rendszereknél történő felhasználás a Zárszámadás ellenőrzése során beérkezett dokumentumok alapján nem volt teljeskörűen megítélhető. A kérdőívet azon 17 intézménynek küldtük ki, amelyek az adatszolgáltatás során a belső szabályzatok mellett a 2022. éves szöveges beszámolót is megküldték, továbbá az eredményszámla adatok közül legalább a 6-os és 7-es számlaosztályokat alkalmazták a 2022. évben. A kérdőívet a 2. sz. melléklet tartalmazza. A válaszok dokumentumokkal való alátámasztottságát és helytállóságát nem vizsgáltuk.

A kérdőívre érkezett válaszok alapján azon két szervezetnél, ahol az eredményszámla számviteli adatokat aktívan és több formában is hasznosították, személyes interjú kezdeményeztünk. Az interjú során azt kívántuk megismerni, hogy a szervezet milyen tapasztalatokkal rendelkezik ezen a téren, miért döntött az adatok hasznosítása mellett és annak milyen előnyeit látta. Az interjú további jó gyakorlatok azonosítására is felhasználtuk.

Az elemzésben használt „Intézmények” kifejezés a továbbiakban az elemzett 64 intézményből álló csoportra utal.

Az elemzett időszak

Az elemzett időszak a Zárszámadás ellenőrzéséhez kapcsolódóan a 2022. év, de a kérdőív az utolsó három, a 2021-2023. években alkalmazott gyakorlattal és tapasztalatokkal kapcsolatos kérdéseket is tartalmazott.

Az elemzés adatforrásai

Az elemzés a rendelkezésre álló szabályzatok közül elsősorban az Intézmények számviteli politikáját (a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény, továbbiakban: Számv. tv. 14. § (3) bekezdés, Áhsz. 50. § (1), (7) bekezdések), az önköltségszámítás rendjére vonatkozó szabályzatot (Számv. tv. 14. § (5) bekezdés c) pont, Áhsz. 50. § (3)-(5) bekezdések), a Számlarendet-számlatükrot (Számv. tv. 161. § (1)-(2) bekezdés, Áhsz. 51. § (2) bekezdés), valamint a 2022. éves beszámolót a szöveges indoklással és az alátámasztó főkönyvi kivonattal együtt használta fel. Az elemzés emellett feldolgozta a kérdőíveken visszaküldött válaszokat, valamint az interjú elhangzott személyes tapasztalatokat is.

Az elemzés jogalapja

Az Állami Számvevőszékről szóló 2011. évi LXVI. törvény (ÁSZ tv.) szerint az ÁSZ ellenőrzi a költségvetési fejezetet irányító szerv és a fejezetbe sorolt költségvetési szervek működését, az államháztartás körébe tartozó vagyon kezelését, a vagyonnal való gazdálkodást, továbbá ellenőrzése során értékeli az államháztartás számviteli rendjének betartását. Az ÁSZ tv. 5. § (13) bekezdése értelmében az ÁSZ elemzéseket és tanulmányokat készíthet az ellenőrzési feladatkörébe tartozó témákban.

1. Az eredményszemlélet megjelenése az Intézmények belső szabályzataiban

Elméleti háttér

Az eredményszemléletű számvitel adataiból nyerhető információk hasznosságát, hasznosíthatóságát több – még az új számviteli elszámolások bevezetését megelőzően készült – elemzés is bemutatta (Bathó, 2012). Az egyik megállapítás szerint az eredményszemléletű „adatszolgáltatás és beszámolás pontosabb és gyorsabb, az események jobban kézben tarthatók”. (Bathó, 2012. 431. old.) Ennek az állításnak az adja az alapját, hogy az eredményszemléletben a vagyonelemek, költségek és bevételek elszámolási időszakhoz rendelése miatt az egyes időszakok eredményei összehasonlíthatók, amely jó alapot biztosít a szervezetek, szervezeti egységek vizsgálatához, teljesítményének méréséhez.

Az ÁSZ jelen elemzés-sorozatának első két elemzésében (ÁSZ 2023a, ÁSZ 2023b) az eredményszemléletű adatoknak a felhasználását a vagyongazdálkodásban, valamint az eredményes gazdálkodásban jelentkező kockázatok azonosításához alkalmazta. Rámutattunk, hogy az eredményszemlélet az eszközgazdálkodásban támogatja a megalapozott döntéshozatalt, mérhetővé téve, hogy az eszközök eredményesen és hatékonyan szolgálják-e a szervezetek feladatellátását. Kiemeltük továbbá, hogy a mérleg szerinti eredmény évenkénti és több éves alakulása, az eredményszemléletű adatok felhasználása rávilágít az eredményességet veszélyeztető kockázatokra. Ezért az eredményszemlélet a gazdálkodás eredményességének vizsgálatához – a költségvetési számvitelhez képest – pontosabb képet ad.

Az eredményszemlélet hasznosításának az Intézmények belső szabályzataiban megjelenő elemeit a 2. sz. ábra mutatja be.

2. sz. ábra

Az Intézmények belső szabályzataiban megjelenő hasznosítási módok



Forrás: az Intézmények által az ÁSZ rendelkezésére bocsátott beszámolóadatok, kérdőívek alapján, ÁSZ szerkesztés

Az eredményszemléletű adatok komplexebb alkalmazását mutatja a mérleg szerinti eredményre ható bevételi- és költségelemek részletes megbontása, a közvetett költségek

tevékenységekhez rendelése, illetve olyan részletezett adatbázis létrehozása, amely a jogszabályi kötelezettségeken túli alábontásokkal további elemzéseket, vizsgálatokat alapoz meg. Az Áhsz. 50. § (7) bekezdése tartalmazza, hogy a számviteli politikában kell rögzíteni „az általános költségek, valamint az általános kiadások és bevételek tevékenységekre történő felosztásának módját, a felosztáshoz alkalmazott mutatókat, vetítési alapokat”. A számlarend tartalmazza az alkalmazandó főkönyvi számlákat és a gazdasági események elszámolási és bizonylati szabályait, míg az önköltségszámítási szabályzat rögzíti az elő-, közbelső- és utókalkuláció módszerét.

Az eredményszemléletű pénzügyi számvitel immár több évre visszamenően teszi lehetővé az intézmények vezetői, vagy az irányító szerv számára a folyamatok elemzését. A belső szabályzatokban rögzített információkon felül a vezetői információs rendszer további hasznosítási lehetőségeket ad a **monitoringhoz, döntéselőkészítéshez** szükséges adatok gyűjtésével és elemzésével. A vezetői kontrollt és a döntéselőkészítést támogató eredményszemléletű eszközöket a 3. sz. ábrában foglaltuk össze. A kontrolling rendszerben az eredményszemléletű adatok a kockázatokat feltáró mutatókkal értékelhetők, a **mutatószámrendszer** pedig a vezető, döntéshozó számára releváns információk bemutatására alkalmas eszköztár.

3. sz. ábra

A vezetői kontrollt támogató, a vezetői döntést megalapozó hasznosítási eszközök



Forrás: az Intézmények által az ÁSZ rendelkezésére bocsátott beszámolóadatok, kérdőívek alapján, ÁSZ szerkesztés

A vezetői információs rendszer eszközei az eredményszemléletű pénzügyi számvitelben készülő mérleg és eredménykimutatás, amelyek a könyvelés során elkülönítetten gyűjtött főkönyvi és analitikus adatok felhasználásával készülnek. Az eredményszemléletű adatok támogatják a tevékenységek, szervezetek, vagy akár nyújtott szolgáltatások teljesítmény-szempontrú részletes elemzését, értékelését a gazdálkodás számos területén.

Gyakorlati alkalmazás

Az Intézmények belső szabályzataiban az eredményszemléletű adatok felhasználása több területen is tetten érhető volt. A számviteli politika rögzítette a kereteket. A közvetett költségek gyűjtése, majd azok rendszeres gyakoriságú felosztása, az időszaki bevételek tevékenységek szerinti megbontása, az aktív és passzív időbeli elszámolások részletesebb főkönyvi alábontása jellemzően a számlarendben, az elő- közbenső- és utókalkulációk a számviteli politika keretében, az önköltségszámítási szabályzatban szerepeltek.

A továbbiakban bemutatjuk, hogy a belső szabályzatok kialakítása az elemzett intézményeknél mennyiben segítette elő a pénzügyi számvitel révén létrehozott adatok hasznosulását.

1.1. A közvetett költségek gyűjtése, a költségek tevékenységenkénti megbontása

Elméleti háttér

A 6-7. számlaosztály a vezetői információs igények kielégítésére, ezen belül elsősorban a szervezeti egységek elszámoltatására, a költséggazdálkodás, az önköltségszámítás sajátos rendszerének kialakításához használható információkat tartalmaz¹.

A költségvetési szerveknek a költségvetési számvitelben a bevételeket és kiadásokat tevékenység, kormányzati funkció szerint elkülönítve kell figyelembe venni². A költségek és bevételek szakfeladatok szerinti megbontása 2016. év végéig a pénzügyi számvitelben is kötelező volt. Az Áhsz. rögzítette egyrészt a szakfeladathoz közvetlenül nem hozzárendelhető költségek évközi elszámolását a 6. számlaosztályban, másrészt, hogy a költségeket a 7. számlaosztályban a tevékenység során használt szakfeladatok szerint tovább kell tagolni³, de 2017. január 1-től ezen megbontás nem kötelező⁴. Így a költségvetési szervek számára a 6-os és 7-es számlaosztály alkalmazása 2017-től önkéntes. Ezt az indokolta, hogy a jellemzően egy szakfeladatot ellátó, külső megrendelők számára árut, szolgáltatást nem értékesítő költségvetési szervezetek számára felesleges adminisztrációt jelentett az említett két számlaosztály alkalmazása. Ezzel szemben, a több szakfeladatba sorolt tevékenységeket végző, több telephellyel rendelkező, piaci jellegű szolgáltatásokat nyújtó költségvetési szervek számára alapvető jelentőségű a közvetett költségek tevékenységek, telephelyek, értékesített áruk és szolgáltatások (költségviselők) közötti pontos felosztása. Enélkül ugyanis nem kap megbízható képet azok tényleges eredményességéről. Ehhez ad keretet a 6. és 7. számlaosztályok használata.

A **6-os számlaosztály** elsődlegesen arra szolgál, hogy a szervezet itt gyűjtse a közvetett, azaz közvetlenül konkrét tevékenységhez nem rendelhető költségeket. A közvetett költségek közé tartoznak az általános költségek, illetve azok a közvetett költségek, amelyek több tevékenységhez kapcsolódóan merülnek fel, így csak felosztással rendelhetőek a tevékenységekhez. Ilyen közvetett költségek jellemzően a közüzemi költségek (víz, gáz, áram, telefon, hulladék, internet stb.), posta költség, takarítás, őrzés költségei, biztosítási díj, a szervezet irányítási költségei (igazgatás, könyvelés, jog, adminisztráció, kontrolling stb.), valamint kiszolgáló egységek (például a karbantartási egység vagy a mosoda) költségei.

Ezen közvetett költségek a gyűjtést követően rendszeres gyakorisággal, előre meghatározott szabályok szerint felosztásra kerülnek a tevékenységek között. A **7-es számlaosztályban** a

¹ Áhsz. 46. § (3) bekezdés

² Áhsz. 44. § (1) bekezdés

³ A 2016.XII.31-ig hatályos Áhsz. 46. § (3)-(4) bekezdések

⁴ Az Áhsz. 46. § (4)-(7) bekezdését 2017. január 1-től hatályon kívül helyezte a 351/2016. (XI. 18.) Korm. rendelet 12. § (1) 4. pontja

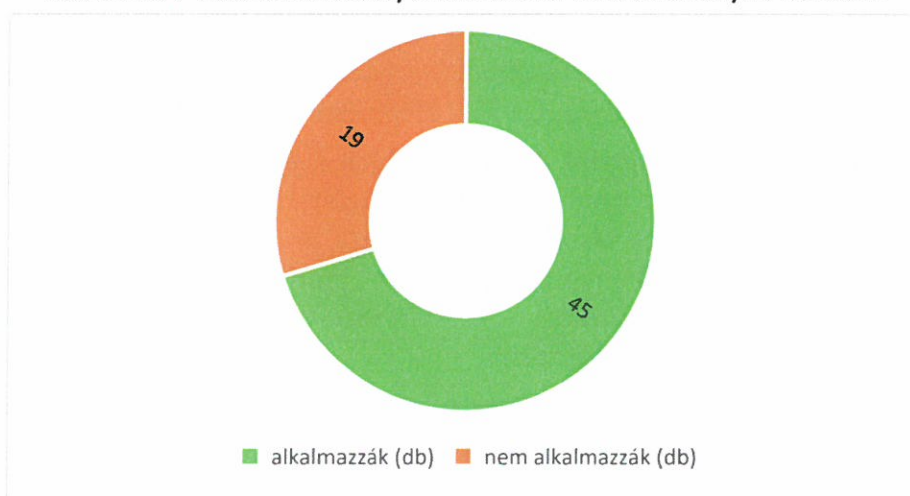
tevékenységenkénti, illetve még részletesebben bontott közvetlen költségek kiegészülnek a megosztott közvetett költségekkel. Így a szervezet meg tudja állapítani a tevékenységek ellátásának pontos költségeit és azokat elemezni, értékelni tudja.

Gyakorlati alkalmazás

A **belső szabályzatokban** jellemzően a számlarend és / vagy az önköltségszámítási szabályzat tartalmazta a 6-os és 7-es számlákra vonatkozó elszámolási kereteket. A számlarend mellékletében, a számlatükörben határozták meg az alkalmazott 6-os és 7-es főkönyvi számlákat. A beszámolót alátámasztó főkönyvi kivonatban megtalálható volt az általános költségek felosztását alátámasztó átvezetési számla alkalmazása, valamint a tevékenységenként kimutatott költségek 7-es főkönyvi számláinak egyenlegei. Akkor értékeltük úgy, hogy a szervezet a 6-os és 7-es számlaosztályt ténylegesen alkalmazza, ha a belső szabályzatokban rögzített elszámolási keretek tényleges használatát a főkönyvi kivonat is alátámasztotta. Az Intézményeknél a 6-os és 7-es számlák alkalmazásának gyakorlatát a 4. sz. ábra mutatja be.

4. sz. ábra

A 6-os és 7-es számlaosztály alkalmazása az Intézmények körében



Forrás: az Intézmények által az ÁSZ rendelkezésére bocsátott szabályzatok alapján, ÁSZ szerkesztés

Az elemzésben vizsgált 64 költségvetési szerv **jelentős része, 70,3%-a alkalmazta a 6-7. számlaosztályokat**. Az alkalmazást megkönnyíti, ha az informatikai, szervezetrányítási rendszerek azt támogatják. A mindkét számlaosztályt alkalmazó szervezetek jellemzően költségeiket elsődlegesen az 5. számlaosztályban költségnemek szerint gyűjtötték, majd másodlagosan tevékenységekre vagy további részletezettséggel számolták el a 7. számlaosztályban tagolva. A 6. számlaosztályban jellemzően a kisegítő részlegek költségeit, a karbantartási, fenntartási vagy központi irányítási költségeket gyűjtötték, melyeket a havi, illetve negyedéves zárlat keretében osztottak fel a tevékenységekre.

A vizsgált egészségügyi- és szociális intézmények (14 szervezet) mindannyian alkalmazták a 6-os és 7-es számlákat. A kórházak fenntartója – a fenntartása alá tartozó intézmények számviteli feladatai végrehajtásának szabályozása keretében – elveiben egységes intézményi számlatükört határozott meg. Ugyanakkor az intézmények számlarendje az egységes szabályok alkalmazása mellett tükrözte az adott kórház specialitásait is. Az egyik kórház számlarendje szerint a költséghelyeket (6-os számlaosztály alábontása) a konkrét szakmai részlegek szerint alakították ki.

A **kórházak** jellemzően a karbantartás, javítás, a mosatás és az élelmezés költségeit – a szakfeladathoz közvetlenül nem hozzárendelhető általános költségeket –, vagy a több szakfeladat érdekében felmerült szakmai költségeket (pl. betegadminisztráció) gyűjtötték a 6-os számlaosztályban. A **szociális intézmények** számlarendje egységesen a fenntartó országos számviteli törzs-állománya alapján került kialakításra, az intézmények konkrét tevékenységei (pl. gyermekotthon, pszichiátriai betegeket gondozó intézmény) szerint rendszerezve.

A 7-es számlaosztály vezetéséhez nincs szükség a 6-os számlaosztályba tartozó számlákra, ha jellegükönél fogva a közvetett költségeknél már az elszámoláskor ismert, hogy mely tevékenységhez tartoznak. Erre a büntetésvégrehajtás területén volt példa. Két intézmény a 6-os számlaosztályt nem alkalmazta, a felmerülő közvetett költségeket azonnal felosztották a megfelelő tevékenység számlákra. Eközben egy harmadik intézmény a javító-karbantartó műhely, egyéb kisegítő részlegek, a szakmai egységek, a vállalkozói részlegek, valamint a központi irányítás költségeit a 6-os számlaosztályban gyűjtötte, majd negyedévente a vetítési alap szerint osztotta meg a tevékenységek között. A büntetésvégrehajtás területén mindkettő elszámolás szabályszerű volt, az intézmények adottságaira reflektáló célszerű egyedi megoldások érvényesültek.

Egy múzeum a 7-es számlaosztályban a múzeumi kiállítási tevékenységen belül külön gyűjtötte az állandó és időszakos kiállítási tevékenység költségeit. Ez a megbontás a szakágazatok osztályozási rendjénél⁵ jóval részletesebb információt biztosított az intézmény vezetője számára a tevékenység értékeléséhez, további elemzéséhez.

A szociális intézményeknél, valamint a múzeumoknál megjelent a vállalkozási tevékenység költségeinek elkülönítése is. Az önálló termelő, szolgáltató üzemek költségeit (a vállalkozói részlegek költségei) külön 6-os alszámlákon mutatta ki egy szociális intézmény, ha azok kizárólag a vállalkozási tevékenység érdekében merültek fel. Például a vállalkozási tevékenység célját szolgáló építmény üzemeltetési tevékenysége érdekében felmerült épületfenntartás kiadásokat különítették el.

A 7-es számlaosztályt alkalmazó intézmények költségeiket jellemzően másodlagosan tevékenységek szerint mutatták ki ebben a számlaosztályban.

A hivatali típusú intézmények (például egy minisztérium) nem alkalmazták a költségek és bevételek tevékenységek szerinti megbontását. A megbontás mellőzése azért indokolt, mivel az intézmények egy tevékenységet látnak el.

Az elemzés több, a szabályzatokban rögzített jó gyakorlatot is feltárt. A fejlett informatikai rendszer segítségével több helyen, a főkönyvi számla szintű megkülönböztetéstől eltérően, analitikus nyilvántartás, vagy ügyletkód alkalmazásával gyűjtötték a közvetett költségeket, valamint így végezték a költségek tevékenység, szakfeladat vagy további vezetői igény szerinti részletezett megbontását. Egy szakképzési centrum a főkönyvi elkülönítés helyett az SAP-ban másodlagos költséggyűjtést alkalmazott. Számlarendje szerint az SAP Integrált rendszerben pénzügyi központok (likviditási forrás) alapján, azon belül pedig funkcióterületenként (szervezeti egységenként) különítette el bevételeit és kiadásait. Egy múzeum a Forrás.Net program⁶ belső analitikus gyűjtőkóddal, dimenzióval gyűjtötte a tevékenységek költségeit a 7-es számlákhoz.

⁵ 15/2019. (XII.7.) PM rendelet a kormányzati funkciók és államháztartási szakágazatok osztályozási rendjéről

⁶ A Griffsoft Rt. által az államigazgatási könyvelésre kifejlesztett moduláris felépítésű informatikai rendszer, amelyben kialakításra kerültek a költségvetési szférában alkalmazandó költségvetési számvitel eljárások, a kötelezettségvállalási modul. (forrás: <https://www.griffsoft.hu>)

Az Intézmények több mint kétharmada élt a közvetett költségek gyűjtésének, valamint e költségek tevékenységekhez rendelésének a lehetőségével, amivel pótlólagos, a vezetést támogató információkat szereztek. A fentebb bemutatott költséggyűjtés és -megbontás további fontos információkat biztosított az intézmény vezetője, illetve az irányító szerv részére a vezetői döntéshozatalhoz, valamint a vagyoni és pénzügyi helyzet elemzéséhez. A költségek részletes megbontása segítette az esetleges költségcsökkentési lehetőségek azonosítását. A két számlaosztály emellett fontos szerepet tölt be az önköltségszámításban is.

1.2. A bevételek tevékenységenkénti alábontása

Elméleti háttér

A költségvetési intézmények számára 2017-től megszűnt a bevételek szakfeladatok szerinti tovább tagolási kötelezettsége⁷, a csak egy-egy szakfeladatot ellátó költségvetési szervezetek esetében felesleges adminisztratív terhek csökkentése érdekében. Az intézmények 2017. január 1-től a bevételeiket önkéntesen, a saját belső információ igények szerint bontják meg, ennek belső szabályai jellemzően a számlarendben, valamint annak mellékletében, a számlatükörben kerülhetnek rögzítésre. Ennek folytán a szervezetek egy része nem élt ezzel a lehetőséggel, azok azonban akik alkalmazták, támogatták a vezetői információs igények kielégítését.

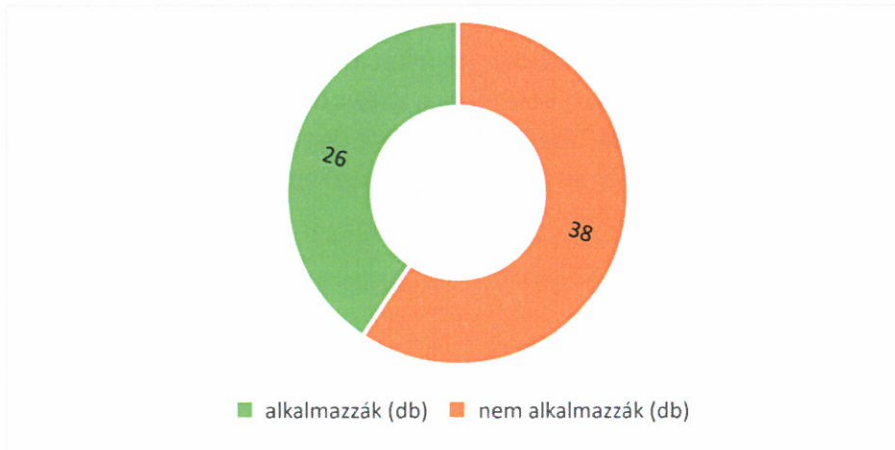
Míg a közvetett költségek tevékenységek, szakfeladatok közötti célszerű felosztásában az intézmény vezetőjét a 7-es számlaosztály alkalmazása segíti, addig a bevételek részletes alábontására a 9-es számlaosztályban van lehetőség. A közvetett költségek felosztása és a bevételek alábontása együttesen biztosítja, hogy a vezető megbízható képet kapjon az egyes tevékenységek pénzügyi eredményességéről (a bevételek és a költségek különbségéről). Az erre vonatkozó – az eredményszemléletű számvitelből nyerhető – információk teremtik meg a tevékenységek kontrolljának lehetőségét. A bevételek és a költségek – időbeli elhatárolás melletti – egymáshoz rendelése biztosítja az egyes időszakok gazdálkodásának összehasonlítását, a változások elemezhetőségét. Ezáltal a szervezetek pontosabban meg tudják becsülni, hogy az egyes tevékenységeik jövőbeni bevételei teljeskörűen fedezik-e a tevékenység valamennyi költségét. A múltbeli- és a tényadatok összevetése, valamint a ráépülő előrejelzések részletezettebbé, precízebbé válnak, amely „*segít az ellenőrzési folyamatokban, követhetővé teszi a kontrollingrendszereket*”. (Bathó, 2012. 431. old.) A részletezett költségek és bevételek biztosítják a szervezeti egységek (tevékenységek) bevételekkel, költségekkel való elszámoltatását.

Gyakorlati alkalmazás

A bevételek (9. számlaosztály) számlák tevékenység szerinti alábontásának gyakorisága elmaradt a 6-os és 7-es számlákétól. Az Intézményeknél a 9-es számlák alkalmazásának gyakorlatát az 5. sz ábra szemlélteti.

⁷ Az Áhsz. 46. § (6) bekezdését 2017. január 1-től hatályon kívül helyezte a 351/2016. (XI. 18.) Korm. rendelet 12. § (1) 4. pontja

A 9-es számlaosztály tevékenység szerinti megbontásának alkalmazása az Intézményeknél



Forrás: az Intézmények által az ÁSZ rendelkezésére bocsátott szabályzatok alapján, ÁSZ szerkesztés

A 2022. évben 26 intézmény, a szervezetek mintegy 40 százaléka élt ezzel a lehetőséggel. Ők a tevékenységek szerinti elkülönítést jellemzően a főkönyvi számlák alábontásával oldották meg.

A kórházaknál a 9-es számlák alábontása jellemzően a gyógyszerértékesítési, a vizsgálati díj, az ápolási díj, valamint a fekvő- és a járóbeteg bevételek megbontását biztosította. Egy múzeum a 7-es számlaosztályban alkalmazott tagolással összhangban az állandó és időszakos kiállítási tevékenységek bevételeit elkülönítette el. Ezen szervezeteknél a bevételek és költségek összehangolt részletezése megalapozta a tevékenységek eredményességének az elemzését. Az egyik hivatal bevételeit részletesen megbontotta, a szabadalmi eljárások és oltalmak bevételeit eljárási- és oltalomtípusonként részletezte.

A mintatételekhez beérkezett utalványrendeletek több esetben tartalmaztak információt a bevételek tevékenységenkénti, vagy szervezeti egységenkénti elkülönítéséről, azonban az elkülönítések nem főkönyvi szinten, hanem más analitikus kód alapján történő gyűjtési technikával történtek.⁸ Ezért a teljes bevételmegebontást alkalmazó szervezetek száma valószínűleg nagyobb, mint a szabályzatok elemzésével azonosított intézmények köre.

A szabályzatok alapján a 9. számlaosztályban a bevételek tevékenységenként, szervezeti egységenként történt megosztásának lehetőségével az Intézmények mintegy 40%-a élt, ugyanakkor a főkönyvi elkülönítésen kívül megbontott bevételt alkalmazók miatt ez az arány magasabb lehet. Ezen szervezetek megteremtették a tevékenységek, szervezeti egységek bevételekkel való elszámoltathatóságának és elszámolásának számviteli feltételeit.

1.3. Az önköltségszámítás

Elméleti háttér

A költségvetési intézménynek az önköltségszámítás rendjére vonatkozó belső szabályzatot kell készítenie, ha rendszeresen termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végez, ideértve az

⁸ Az elemzés a belső szabályzatok vizsgálatára szorítkozott, az egyedi mintatételekhez az ÁSZ rendelkezésére bocsátott dokumentumok nem képezték az elemzés adatforrását.

eszközök saját előállítását is⁹. Ugyanakkor a jogszabály bizonyos feltételek teljesítése mellett mentesítést is tartalmaz (saját konyhát üzemeltető költségvetési szerv¹⁰), valamint egyedi előírásokat is meghatároz az oktatási-, a kutatási tevékenység, a gyógyító-megelőző ellátás esetén¹¹. Az intézményeknek a szabályzatot a számviteli politika keretében kell elkészíteni¹². Az Áhsz. külön rögzíti, hogy a saját előállítású eszközök (beruházás, felújítás egyaránt) értékét a Számv. tv. 51. §-a alapján megállapított közvetlen önköltségen kell meghatározni¹³.

A termék, szolgáltatás nyújtásához kapcsolódó közvetlen, szűkített vagy teljes önköltség ismerete hasznos információt nyújt a vezetői döntésekhez, a költségtervezéshez. A közvetlen önköltség a felmerüléskor közvetlenül elszámolt költségeket tartalmazza, míg a szűkített önköltség része ezen felül az üzemi általános költség egy termékre jutó része is. A teljes önköltség pedig figyelembe veszi a fentiekén felül a központi irányítás arányos költségeit is. (Musinszki, 2018. 57. old.)

Az önköltség nem csak azt mutatja meg, hogy az adott termék vagy szolgáltatás mekkora költséggel állítható elő, hanem azt is, hogy ez a költség milyen elemekből tevődik össze. Az alaposan előkészített és kiépített költséggyűjtés- és számítás alapja lehet gazdaságossági elemzéseknek, költségcsökkentő intézkedéseknek, amely keretében a szervezet felelős vezetői megtakarításokról, átszervezésekről, reorganizációról dönthetnek. (Sorbán J. 2012. 13.o.) A megalapozott költségkimutatás jó alapot nyújt az erősségek és gyengeségek elemzéséhez.

Gyakorlati alkalmazás

A Zárszámadás ellenőrzésében az ÁSZ 15 intézménytől kért be önköltségszámítási szabályzatot. Ezen intézmények termék és / vagy szolgáltatás önköltségszámítást, utókalkulációt végeznek. A szervezetek szabályzatukban az önköltségszámítás céljaként leginkább a termékek és szolgáltatások díjképzésének az alátámasztását jelölték meg, azonban egy minisztérium és egy múzeum szabályzatában célul tűzte ki, hogy az utókalkuláció támogassa a költségelemzést, a döntéselőkészítést, összeségében a hatékony költséggazdálkodást. Gyakran jelentek meg az önköltségkalkuláció tárgyaként a saját előállítású eszközök, a közérdekű adatszolgáltatás, a terem vagy terület bérbeadás, az étkeztetés, valamint a nyomtatás és fénymásolás.

Az önköltségszámítási szabályzatok jellemzően tartalmazták a kalkuláció mindhárom jellegzetes fajtáját, az elő-, a közbenső- és az utókalkulációt is. Ugyanakkor jellemzően a díjképzésnél az elő- és utókalkulációra helyezték a hangsúlyt. Az előkalkulációt általában az árképzéshez, míg az utókalkulációt díj felülvizsgálathoz vagy a tevékenység eredményességének megállapításához használták.

Az intézmények a szabályzatok szerint gyakran nem elégedtek meg a közvetlen önköltség meghatározásával, hanem kimutatták a termékhez, szolgáltatáshoz tartozó közvetett költségek egy részét is (szűkített önköltség), de az igazgatási költségeket, azaz a teljes

⁹ Áhsz. 50. § (3) bekezdés

¹⁰ Áhsz. 50. § (4)

¹¹ Áhsz. 50. § (5) bekezdése szerint az állami felsőoktatási intézmény önköltségszámítás rendjére vonatkozó belső szabályzatának rendelkeznie kell az oktatási tevékenység, a kutatási tevékenység, a gyógyító-megelőző ellátás, és az egyéb tevékenységek költségeinek elkülönítéséről.

Az oktatási tevékenység önköltségének meghatározása során szakonként, képzési szintenként, munkarend (nappali, illetve levelező tagozat) szerint meg kell határozni fél évente az egy hallgatóra jutó önköltség összegét.

¹² Számv. tv. 14. § (5) bekezdés c) pontja

¹³ Áhsz. 16. § (2) és (3a) bekezdések

önköltséget már csak ritkán vezették le. A felosztott közvetett költségek között szerepelt az ingatlan bérleti díj, irodára jutó rezsiköltség, a karbantartás vagy a külső szolgáltatások (például az őrzés, takarítás).

A Számv. tv. és az Áhsz. szerint nem kötelező a teljes önköltség kiszámítása, azonban a saját előállítású eszközök vagy egy feladat, tevékenység jövedelmezőségének, gazdaságosságának értékeléséhez a teljes önköltség meghatározása nyújtja a legpontosabb képet. Ezért a teljes önköltség kalkulálását **jó gyakorlatként** értékeltük. Egy egészségügyi intézmény – a jogszabályokban meghatározott hatósági díjas szolgáltatások kivételével – az értékesítéskor alkalmazott árat saját hatáskörben állapítja meg, amelyhez elő és utókalkulációt végez. A saját kivitelezésű beruházásoknál a közvetlen önköltséget alkalmazta, azonban az árképzéséhez megállapította a teljes önköltséget. Ehhez az általános költségeken túlmenően értékesítési költségeket (csomagolás, szállítás, raktározás, reklám, piackutatás) és igazgatási költségeket (a központi irányítás személyi és anyagjellegű ráfordításai) is a szolgáltatáshoz rendelt. Egy egészségügyi fenntartó a teljes önköltség megállapításához pótlékoló kalkulációt¹⁴ választott és munkaszámot alkalmazott a kalkulációs egység jelölésére és a főkönyvi könyveléshez való összekapcsoláshoz.

Jó gyakorlatként azonosítottuk, ahol az intézmény szabad kapacitásainak kihasználását is támogatta az értékesíthető szolgáltatások költségeinek az önköltségszámítási szabályzat szerinti számbavétele. Amennyiben egy intézmény kötelező feladatai mellett szabad kapacitása terhére többletfeladatot vállal, akkor csak a pontos és részletes költségtervezéssel megalapozott árképzés biztosítja a kapacitás hatékony kihasználását, a többletbevétel realizálását.

Az informatikai eszközök által biztosított adatgyűjtési technikák adta lehetőségeket az önköltségszámítások során is kihasználták. Egy szakképzési centrumnál az önköltség számításának analitikáját a Forrás.Net integrált ügyviteli rendszer lehetőségeit kihasználva külön ügyletkóddal biztosították.

A termék, szolgáltatás önköltségének meghatározása az Intézményeknél jellemzően az ármegállapítás, díj-felülvizsgálat esetében történt, azonban a szabályzatokban az önköltségszámítás céljaként más célok is megjelentek, pl. a költségelemzés, a döntéselőkészítés, a hatékony költséggazdálkodás.

1.4. A közvetett költségek felosztása

Elméleti háttér

A közvetett költségek felosztása a már említetteken felül további információkat is biztosít. A szolgáltató részlegek (mosatás, karbantartás stb.) költségei ugyanis abból a szempontból is vizsgálhatók, hogy az azt **igénybe vevő szervezeti egységek költségeihez képest milyen arányt képviselnek, amely alapján működési hatékonysági elemzések is végezhetőek.** Az így kapott belső szolgáltatási költség összehasonlítható külső szolgáltatók áraival, ami támpontot nyújt a vezető számára annak eldöntéséhez, hogy végezze-e az adott belső szolgáltatást, vagy inkább külső szolgáltatótól vegye igénybe. (Musinszki, 2018. 53. old.)

¹⁴ Az önköltségszámítás során alkalmazott két leggyakoribb költségfelosztási módszer az osztókalkuláció és a pótlékoló kalkuláció. Az osztókalkuláció során az összes költséget osztva az elkészült termékek mennyiségével kapjuk meg az önköltséget. Míg a pótlékoló kalkulációval a költséghelyeken összegyűjtött költségeket valamilyen paraméter (vetítési alap, költségjellemző) segítségével rendeljük a termékhez, szolgáltatáshoz. ((Musinszki, 2018. 64., 66. old.)

Gyakorlati alkalmazás

A költségfelosztás Intézmények által alkalmazott szabályai megismerésének jellemzően két adatforrása volt, az egyik az önköltségszámítás rendjére vonatkozó szabályzat (a számviteli politika része), míg a másik a számlarend. Ennek az oka, hogy amennyiben a költségfelosztás a termékre, szolgáltatásra, saját előállítású eszközöknél kívánta a költségeket felosztani, akkor az önköltségszámítás szabályai teljesültek, míg, ha a felosztás célja a költségek alakulásának nyomon követése, elemzése, vizsgálata volt, akkor ennek szabályai elsődlegesen a számlarendben jelentek meg.

A közvetett költségek felosztásának részletes szabályait – amelyek elsődlegesen a 7-es számlaosztályban kimutatott tevékenységek, szervezeti egységek stb. szerinti költségmegbontást támogatták – 21 intézménynél találtuk meg a szabályzatokban, azonban a gyakorlat ágazatonként sajátosságokat mutatott.

A költségfelosztás a kórházak esetében egyrészt a teljesítményelvű finanszírozás miatt volt szükséges az alaptevékenységek önköltségének meghatározásához, de támogatta magáncélú igénybevétel esetén fizetendő díj megállapítását is. Egy nemzeti park a kiegészítő részlegek és a központi irányítás költségeit osztotta meg, a költségeket a tevékenység részletezésen túlmenően szervezeti egységre gyűjtötte. A felosztáshoz egyedi vetítési alapokat határoztak meg. Ezzel szemben egy hivatali típusú intézmény az önköltség számítás során csak a pénzmozgással járó ráfordításokat és az értékcsökkenést osztotta fel, egyszerű osztókalkulációt alkalmazva.

A közvetett költségek felosztása nagyobb rálátást biztosított a költségekre az intézmény vezetője, illetve az irányító szerv számára, segítségével átláthatóbbá vált, hogy több egymással kapcsolatban álló szervezeti egység esetén az egyes költségek ténylegesen mely tevékenységek érdekében merültek fel.

2. Az eredményszemlélet megjelenése az intézmények szöveges beszámolóiban

Elméleti háttér

A szöveges beszámolókat lényeges adatforrásnak tekintettük az eredményszemléletű adatok hasznosítása szempontjából. Az Áhsz. előírása szerint az éves beszámoló része a pénzügyi számvitel adatai alapján elkészített mérleg, eredménykimutatás valamint kiegészítő melléklet¹⁵. A kiegészítő melléklet adattartalma a beszámoló űrlapok szerint rögzített¹⁶, további szöveges, a számszerű beszámolót kiegészítő információszolgáltatásra vonatkozó kötelezettséget az Áhsz. nem ír elő. Ezért a szöveges beszámolók a közzsférában az irányító szervek által meghatározott adatokra terjednek ki.

A szöveges beszámoló – elsődlegesen az irányító szerv tájékoztatására – az intézmény adott évi gazdálkodásáról nyújt áttekintést. Ráirányítja a figyelmet az intézmény vezetése által kiemelt eseményekre, folyamatokra, az azonosított kockázatokra, és az ezek kezelését célzó intézkedésekre. A szöveges beszámoló betekintést nyújt az intézmény adott évben elért eredményeibe, céljai megvalósításába. Amennyiben ennek bemutatásához eredményszemléletű adatokat is felhasznál, az azt mutatja, hogy ezen eszközök hasznosítása beépült a vezetői monitoring és / vagy döntéselőkészítés eszköztárába.

¹⁵ Áhsz. 6. § (2) bekezdés b) pont

¹⁶ Áhsz. 29. § (2)-(3) bekezdés

A szöveges bemutatás információt nyújt az intézmény munkavállalói, partnerei, de akár a nyilvánosság számára is, azaz azon érintettek számára, akiktől nem várható el a beszámoló mellékletében szereplő számszerű adathalmazok részletes tanulmányozása. Az információs önrendelkezési jogról és az információszabadságról szóló 2011. évi CXII. törvény (Info tv.)¹⁷ szerint a közfeladatot ellátó szerv köteles – gazdálkodási adatai keretében – éves költségvetési beszámolóját a honlapján közzétenni¹⁸. Az Info tv. azonban nem terjed ki a szöveges beszámolóra, tekintettel, hogy az nem képezi az éves beszámoló kötelező mellékletét. Az Intézmények gyakorlata eltérő, a többség kizárólag az űrlapok szerinti éves költségvetési beszámolót hozta nyilvánosságra, de volt olyan intézmény, amely közzétette teljes szöveges beszámolóját.

A szöveges beszámolóban több – az alábbi fejezetekben felsorolt – eredményszemléletű számviteli információ is megjelenhet, ami segíti az éves gazdálkodás teljesítményének áttekintését, értékelését.

Gyakorlati alkalmazás

A Zárszámadási ellenőrzés során 31 szöveges beszámolót küldtek be a szervezetek. Több intézmény az adatbekérés időpontjáig még nem készítette el szöveges beszámolóját, mert az irányító szervei adatigény nem volt ismert az adatbekérés időpontjában, illetve volt olyan szervezet, ahol az irányító szerv nem írta elő szöveges beszámoló készítését.

A beérkezett beszámolók közül **24 tartalmazott eredményszemléletben elszámolt adatot**. A magas, 77,4%-os arány mellett azonban meg kell jegyezni, hogy a beszámolók tartalmának csak igen csekély részét tette ki az eredményszemléletű adattartalom. A szöveges beszámolók a költségvetési szféra sajátosságának megfelelően elsődlegesen az adott időszaki tevékenység bemutatását és a költségvetési bevételek, kiadások előirányzatokhoz képest vizsgált változását taglalták.

A vizsgált beszámolók alapján jellemzően a követelések, kötelezettségek, a követeléskezelés eredményei, illetve kis részben az időbeli elhatárolások és az értékcsökkenési adatok épültek be az irányító szervek által kijelölt szöveges beszámolási körbe. A témák bemutatása azonban meglehetősen rövid, és inkább a számadatokra, mint az ebből levonható következtetésekre, a kockázatok elemzésére fókuszál. Ugyanakkor ágazati sajátosságok is fellelhetők voltak, az egészségügyi ágazatban az eredményszemlélet több szöveges beszámolóban is szerepelt. A szöveges beszámolók elemzésének eredményét az alábbi alfejezetekben mutatjuk be részletesen.

2.1. [A követelések és kötelezettségek eredményszemléletben előállított adatai a szöveges beszámolóban](#)

Elméleti háttér

Rontja az intézmények gazdálkodásának eredményességét, mert végleges vagyonszűkítést jelent, ha a szervezet nem tudta járó követeléseit realizálni és azok leírására, elengedésére kényszerül. A követeléskezelés eredményességének bemutatása, valamint az értékvesztés és a behajthatatlan és / vagy elengedett követelések értékének szöveges bemutatása éppen ezért felhívja a figyelmet a negatív mérleg szerinti eredményt okozó egyik leggyakoribb vagyonszűkítési módra. (A témában lásd még: ÁSZ, 2023b.)

¹⁷ 2011. évi CXII. törvény

¹⁸ Info tv. 37. § (1.) bekezdés és az 1. sz. melléklet rendelkezései szerint

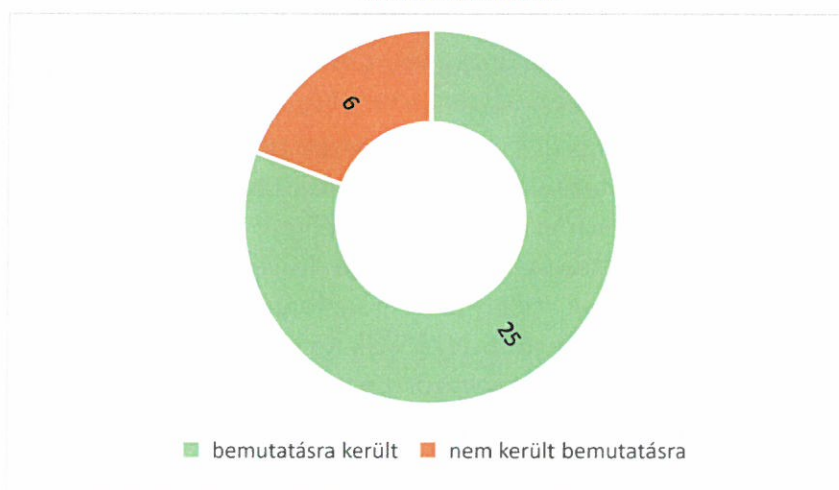
Gyakorlati alkalmazás

A szöveges beszámolók nagy arányban (mintegy 80%-ban) tartalmaztak követelésekre és / vagy kötelezettségekre vonatkozó mérlegadatokat, információt. A magas arány annak tudható be, hogy a követelések és kötelezettségek nyilvántartása a módosított pénzforgalmi szemléletű költségvetési számvitelben is kötelező (ezeket követelésként és végleges kötelezettségvállalásként kell megjeleníteni).

A szöveges beszámolók jellemzően tartalmazták a követelések és kötelezettségek alakulását, az előző évhez viszonyított változását. Gyakran a követelések adatait korosított listákkal támasztották alá¹⁹. A korosítás jellemző intervallumai: 0-30, 31-60, 61-90, 91-180, 181-360 nap, illetve 360 nap fölötti voltak. A követelések és kötelezettségek bemutatásának gyakoriságát az Intézmények szöveges beszámolójában a 6. sz. ábra összegzi.

6. sz. ábra

A követelések és / vagy kötelezettségek bemutatása az Intézmények szöveges beszámolóiban



Forrás: intézmények szöveges beszámolója, saját szerkesztés

Míg a kötelezettségek bemutatása jellemzően csak az előző és az aktuális év tényadataira szorítkozott, a követelések vonatkozásában 13 beszámolóban került bemutatásra a követeléskezelési tevékenység eredménye. Ez utóbbi keretében a kiküldött felszólító levelek száma, az elengedett vagy behajthatatlan követelések, valamint az értékvesztett követelések alakulása.

A kórházak szöveges beszámolóikban tájékoztatást adtak a követeléskezelési tevékenységről és annak eredményeiről, jellemzően bemutatták a kintlévőségek csökkentése, a behajtás érdekében tett intézkedéseket. Egy kórház beszámolójában szerepel, hogy a külföldi állampolgárokkal szembeni követeléskezelésre külső céget bíztak meg.

Jó gyakorlatként azonosítottuk, hogy egy nemzeti park beszámolójában külön kitért az értékvesztés és a visszairás alakulásának bemutatására. Korábbi elemzésünk rámutatott a bevételek behajtása folyamatos nyomon követésének fontosságára. (ÁSZ, 2023b.) Egy kórház a pénzügyi információs rendszer elemeként Cash-flow modul²⁰ működtetett és ennek keretében a korosított követelés- és kötelezettség listák alapján likviditás vizsgálatot végzett. Ennek és a feltehetően aktív követeléskezelésnek az eredményeként ezen szervezetnél a

¹⁹ A korosítás alatt értjük a követelések, kötelezettségek előre meghatározott időintervallumokba történő besorolását.

²⁰ a program modul pénzügyi tevékenységek végzését támogatja

követelésekre nem kellett értékvesztést elszámolni, behajthatatlan követelés leírásra nem került sor a beszámoló információi szerint.

Az Intézmények beszámolóiban nagy arányban szereplő követelés és kötelezettség adatok, továbbá követeléskezelési információk támogatják a vagyonvesztési kockázatot jelentő értékvesztés, valamint behajthatatlan és / vagy elengedett követelések nyomon követését, értékelését, továbbá a szervezet partnerei fizetőképességének, a külső felek finanszírozási igényének szoros kontrollját.

2.2. Az időbeli elhatárolások a szöveges beszámolóban

Elméleti háttér

A beszámolási időszakban – függetlenül a pénzügyi teljesítéstől – a megszolgált, teljesített bevétel és az ennek elérése érdekében felmerült költségek összehasonlítását támogatja az időbeli elhatárolás elve²¹, amely érvényesülését az időbeli elhatárolások biztosítják. Az elhatárolások között szerepelhetnek rendszeresen felmerülő (decemberi bérfizetés és járulékai) vagy egyedi, akár jelentős összegű tételek is. Az időbeli elhatárolások vizsgálata is részét képezheti az éves szöveges áttekintésnek, ezen elhatárolások biztosítják az időszaki költségek és bevételek teljességét, összemérhetőségét.

Az időbeli elhatárolásokkal teljessé tett, az időszak tevékenysége(i) bevételeinek és az időszakot ténylegesen terhelő költségeknek az elemzése kizárja a pénzügyi teljesítés időpontja miatt bekövetkező torzításokat. Ismeretükben megítélhető az év, vagy akár több egymást követő év gazdálkodásának együttes eredményessége. Mivel a költségvetési gazdálkodásban mind az előirányzat, mind annak teljesítése pénzforgalmi szemléletű, ezért lényeges információ, hogy mely pénzügyileg rendezett tételek nem tartoznak az időszaki teljesítéshez, illetve mely szerződés szerint teljesített tényezők pénzügyi rendezése csúszott át a következő beszámolási időszakra (aktív, passzív időbeli elhatárolások).

Gyakorlati alkalmazás

Az időbeli elhatárolások alakulását öt intézmény ismertette beszámolójában. Négy esetben az elhatárolások mérlegértékének időszak alatti alakulását mutatták be, míg egy esetben azért tértek ki az elhatárolások bemutatására, mert az érték kiemelkedő volt. A valós teljesítés és a pénzügyi teljesítés eltérése miatti kiugró tételek vizsgálata segítette a szervezet valós teljesítményének értékelését.

Az időbeli elhatárolások a szöveges beszámolóban ritkán jelentek meg, annak ellenére, hogy figyelembevételük fontos lenne a vezetői információs rendszerben. A szöveges beszámolóban hiányuk arra utal, hogy az elhatárolások mérlegértéke vagy ismert, rendszeresen előforduló tételeket tartalmazott, vagy a jelentős összegű egyedi tételek a gazdálkodás eredményességének összemérése, vizsgálata során nem kaptak figyelmet.

2.3. Az értékcsökkenéssel kapcsolatos adatok a szöveges beszámolóban

Elméleti háttér

Az eredményszemléletű elszámolások információt szolgáltatnak a vagyoni helyzet alakulásáról, a bruttó és nettó eszközérték éves változásáról, a növelő és csökkentő tételeken belül a pénzügyi teljesítéssel járó eseményeken felül a térítés nélküli változásokról is. A terv szerinti és terven felüli értékcsökkenés alakulása tájékoztat az eszközpótlás szükségességéről,

²¹ Számv. tv. 16. § (2) bekezdés

a vagyonmegőrzéshez szükséges források mértékéről. Amennyiben a vezetői kontroll nem terjed ki ezen információk vizsgálatára, akkor a közfeladat ellátásának erőforrás-szükséglete nem ítéhető meg egyértelműen, mert az elszámolásban az értékcsökkenés / eszközpótlási igény nem jelenik meg. (lásd még: Bathó, 2012. 428. old.)

Gyakorlati alkalmazás

A vagyoni helyzet bemutatása majdnem minden szöveges beszámolóban megjelent, valamint gyakran szerepelt tájékoztatás a megvalósult beruházásokról. Azonban csak hat intézmény tért ki az időszaki értékcsökkenés bemutatására, míg az értékcsökkenés alakulásának részletes vizsgálata egy beszámolóban sem szerepelt.

Az értékcsökkenés alakulása a szöveges beszámolóknak csak az intézmények kis részénél jelent meg. A kiegészítő melléklet számszerű adatai ugyan nyújtottak információt az eszközpótlási, vagyonmegőrzési igényről, azonban ennek szöveges bemutatása elmaradt.

2.4. A bázis-, terv- és tényadatok összehasonlítása az eredményszemléletű számvitelben és az eltérések elemzése

Elméleti háttér

Az intézmény adott évi gazdálkodásáról nyújtott szöveges áttekintés fontos része lehet az előző évi (bázis) adatok bemutatása, majd a bázis és tényleges adatok összehasonlítása, az eltérések indoklása. A költségvetési tervezés jelen gyakorlata szerint a bázis alapú tervezési módszer alkalmazandó, ahol a kiindulási pontot az előző évi eredeti, illetve esetenként a módosított bevételi és kiadási előirányzat jelenti. (PM tervezési tájékoztató, 2022.) Ugyanakkor az eredményszemléletű bevételek és költségek összehasonlítása többletinformációt nyújt, az időszaki teljesítéshez kapcsolt költségek és bevételek teljességi megteremtési az időszakok közötti összehasonlíthatóságot, így az egymást követő évek adatai egymás mellé állítva elemezhetőek, amely teljesebb képet ad a szervezet működéséről. A felelős gazdálkodás fontos eszköze a tervezési adatokkal történő összehasonlítás, a **bázis- terv- és tényadatok összevetése**, az eltérések elemzése.

Az eredményszemléletű bevétel- és költségadatok az évek összehasonlítása révén támogatják a tervezési folyamatot. Eredményszemléletben a „költséghelyi tervezés elsősorban teljesítménytervezés csak másodsorban költségtervezés.” (Sorbán J. 2012. 26.o.) Azaz az eredményszemléletben lehetőség nyílik arra, hogy nem kizárólag a pénzügyileg teljesített bevételre és kiadásokra készüljön terv, hanem a vezető a szervezet teljesítményét és az ahhoz szükséges költségeket is megtervezhesse a következő gazdasági évre / évekre.

Gyakorlati alkalmazás

A szöveges beszámoló a költségvetési bevételek és kiadások alakulásának bemutatása során többnyire tartalmazták a bázis (előző évi) vagy az előirányzat, azaz a tervadatokkal való összehasonlítást. Ugyanakkor az eredményszemléletű bevételek és költségek vizsgálata, bázis-, terv-, tényadatok, az eltérések elemzése nem szerepelt a szöveges beszámolóknak.

A szöveges beszámolóknak nem történt meg az eredményszemléletű adatok előző évi adatokkal, vagy a tervadatok tényadatokkal történő összevetése, azaz a szervezetek nem éltek az esetleges eltérések okai bemutatásának lehetőségével.

2.5. Az eredményszemléletű adatok egyéb célokra történő hasznosítása az Intézmények szöveges beszámolóiban

Elméleti háttér

A közsférában a gazdálkodás gazdaságosságára, hatékonyságára vonatkozó követelményt teljesíteni kell²². Ehhez pedig az intézmény vezetője, valamint az irányító szerv számára is szükséges a gazdálkodás rendszeres monitoringja, elemzése.

A felelős, hatékony, gazdaságos gazdálkodás a közsférában sem képzelhető el a vezető megfelelő információ-ellátottsága nélkül. A vezetői monitoring fontos eszköze a **vezetői információs rendszer**, amely egyaránt támogatja a tervezési, az irányítási, és az ellenőrzési tevékenységet. Tágabb értelmezésben a teljesítményorientált költség- és teljesítményszámítás mellett a gazdaságossági és pénzügyi számítások is részét képezik a vezetői információs rendszernek. (Musinszki, 2018. 35. old.)

Célszerű, hogy a terv- és tényadatok összehasonlításával a szervezetek ne várják meg a tervezési időszak, a gazdasági év végét, hiszen akkor már minden „történelem”, hanem a ténybeli adatok alakulását már korábban, rendszeres időszakonként vizsgálják, így lehetőség nyílik az esetleg szükséges korrigáló beavatkozásokra. (lásd még: Sorbán J. 2012. 26.o.) A kiterjedtebb folyamatvizsgálatok a változások és a belső tényezők mellett már a külső, a társadalmi, gazdálkodási környezet esetleges változásával is kapcsolatos ok-okozati összefüggéseket is feltárhatnak.

Gyakorlati alkalmazás

A vezetői információs rendszerek alkalmazására a szöveges beszámolók csak ritkán tértek ki. Két kórháznál teljesítményelemzési, míg egy további kórháznál eredményességi elemzésre vonatkozó információ szerepelt a szöveges beszámolóban. A két kórház a betegellátásban előírt tervezett éves keret teljesítéséről számolt be az aktív fekvőbeteg ellátás, a krónikus osztályok, valamint a járóbeteg megbontásban.

A harmadik kórház kontrolling rendszerének fejlesztése keretében végzi az egyes osztályok és szervezeti egységek működési eredményességének elemzését, amely során a működési költségek monitoringját kiegészítik a bevétel- és a költségoldal egyidejű vizsgálatával. A kórház a kétszintű keretgazdálkodás bevezetésével egy osztályszintű belső érdekeltségi rendszer alapjait kívánja megteremteni, amelynek a finomítása 2022-ben is folytatódott. Értékelésük szerint a „külső és belső kontrolling elemzések sikeresen alapozták meg mind a többletkapacitás befogadási pályázatainkat, mind pedig a meghozott szervezetfejlesztési döntéseket”.

A szöveges beszámolóban az eredményszemléletű adatok egyéb célú hasznosítására csak a kórházaknál találtunk példát. A tudatosan alkalmazott teljesítménymérés és eredményességi vizsgálatok – a jogszabályi kötelezettség teljesítésén túlmenően – nagy mértékben támogatták a vezetői döntéselőkészítést és kontrolling tevékenységet.

²² Áht. 69. § (1) bekezdés

3. A kérdőíves kutatás eredményei

Elméleti háttér

A kérdőívet (lásd a 2. sz. mellékletet) a releváns szakirodalom felhasználásával állítottuk össze. A szakirodalom hasznosítási lehetőségként mutatja be a **fedezetszámítást**, amely kimutatja az árres, valamint az egyes nyereségszintek struktúráját, viszonyított mértékét és hatását a végső nyereségre (Sorbán J. 2012. 12.o.), és a **rentabilitási számítást**. A rentabilitási, jövedelmezőségi ráták azt mutatják, hogy a cég az árbevétel és a tőkeérdekeltség arányában mennyi nyereséget képes realizálni. (Sorbán J. 2012. 33.o.)

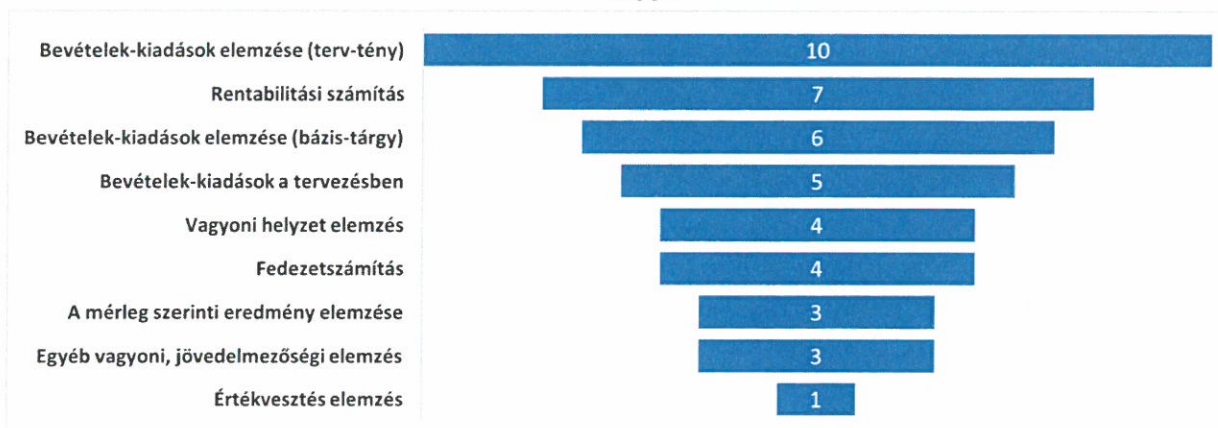
A **mérleg szerinti eredménynek**, mint a gazdálkodás eredményességét jelző mutatónak az orientáló szerepét korábbi elemzésünkben hangsúlyoztuk. (ÁSZ, 2023b) Kiemeltük, hogy a kiegyensúlyozott és eredményes gazdálkodásnak feltétele, hogy a vagyonnal való gazdálkodást komplexen jellemző mérleg szerinti eredmény pozitív legyen. Ez ugyanis azt fejezi ki, hogy a költségvetési szerv az eszközeit a rendelkezésére álló forrásoknál nagyobb mértékben növelte (kisebb mértékben csökkentette). A költségvetési szervek esetében nem cél a nyereség maximalizálása, azonban a vagyon felélését jelző negatív mérleg szerinti eredményt szükséges minimalizálni. Ezáltal a negatív mérleg szerinti eredmény, azaz a vagyonvesztés elkerülése érdekében célszerű azonosítani azokat a kockázatokat, amelyek vagyonvesztéshez vezethetnek. (ÁSZ, 2023b.)

Gyakorlati alkalmazás

A kérdőívvel megkeresett 17 intézmény közül öt kórház, három hivatal, három oktatási intézmény, kettő múzeum, kettő vízügyi igazgatóság, valamint egy minisztérium és egy egyéb szervezet (közttestület üdülés központja) volt. A kérdőívre adott válaszok az előző fejezetekben említett felhasználási lehetőségekhez képest több új eszközt, módszert is megmutattak. A 7. sz. ábra mutatja be, hogy a kérdőívekben szereplő eszközöket hány megkérdezett intézmény alkalmazta.

7. sz. ábra

Az eredményszemléletű számvitelben előállított adatok hasznosítása a kérdőívek alapján



Forrás: az Intézmények által az ÁSZ rendelkezésére bocsátott kérdőívek alapján, ÁSZ szerkesztés

Az eredményszemléletű számviteli (mérleg, eredménykimutatás, kapcsolódó beszámoló űrlapokon szereplő, vagy főkönyvi) adatok **alapján kontrolling célú, vagy a vezetői információs igényeket, döntéselőkészítést támogató kimutatást, jelentést** a 17 megkérdezett szervezet közül **13 készített** a 2022-es évben. Ezen belül tíz intézmény

hasonlította össze és elemezte a bevételek és / vagy költségek terv-tény adatait, hat pedig a szervezetek, szervezeti egységek, tevékenységek eredményszemléletű éves bevételi és költség adatait. Öt intézmény a tervezés során figyelembe vette az előző évek eredményszemléletű bevételi és költség adatait, a bázis alapú tervezéshez felhasználta a pénzügyi számvitel adatait is. A megkeresett intézmények közül hét készített ár / díj / térítés ellenében végzett tevékenység rentabilitási számítás, elemzést és négy végzett fedezetszámítást.

Kiseb arányban használták az intézmények **az értékcsökkenési adatokat a vagyoni helyzet elemzéséhez** (négy szervezet) és vizsgálták a mérleg szerinti eredmény alakulását (három szervezet), valamint készítettek eredményszemléletű adatok felhasználásával vagyont, jövedelmezőséget vizsgáló, vagy döntéselőkészítő elemzéseket, számításokat (három szervezet). Egy szervezet, egy kórház elemezte a követelésekre, készletekre elszámolt értékvesztés adatait.

A kérdőív kiegészíthető része lehetőséget nyújtott **további hasznosítási lehetőségek** felsorolására. Három kórház az eredményszemléletű adatokat pénzügyi-gazdasági és teljesítményelemzéshez, a fenntartó részére készített osztályos és szervezeti egységenként készített eredménykimutatás készítéséhez, valamint a monitoring rendszer keretében alkalmazott több, mint 100 indikátor (ezen belül ágykihasználtság, bevételi mutatók, tartozásállomány alakulása, vevői követelések állománya) nyomon követéséhez, elemzéséhez hasznosította.

A kérdőívre adott válaszok visszaigazolták, hogy a szakirodalom alapján azonosított, az elemzés szempontjai között nevesített módszerek és eszközök nem ismeretlenek a közszférában, az intézmények egy része – még ha csak kis számban is – alkalmazta azokat.

A kérdőívben szerepeltek olyan, az intézmények által alkalmazott eredményszemléletű adatokból nyert információk, amelyek (a mérleg szerinti eredmény, az eredményszemléletű éves bevételek, költségek időszakok közötti alakulásának vizsgálata, a bevételek, költségek terv-tény adatainak eltéréselemzése) nem jelentek meg a szervezetek szöveges beszámolójában. Ez arra enged következtetni, hogy ezen információk szerepeltetését az irányító szerv nem tartotta indokoltnak. Ennek oka lehet, hogy maga az irányító szerv sem támaszkodik ezen adatokra vagy, hogy az éves beszámolón kívül további adatszolgáltatásra is igényt tart.

Fontos célja volt a kérdőívnek, hogy feltárja az eredményszemléletű számviteli adatok felhasználását korlátozó tényezőket. A válaszadók több választ is bejelölhettek. A 8. sz. ábra mutatja, hogy hány intézmény tartotta a felsorolt szempontokat relevánsnak.

Az eredményszemléletű adatok felhasználását korlátozó tényezők a kérdőívek alapján



Forrás: az Intézmények által az ÁSZ rendelkezésére bocsátott kérdőívek alapján, ÁSZ szerkesztés

A megkérdezett intézmények nagy része (10 szervezet) úgy gondolta, hogy az eredményszemléletű adatok nem nyújtanak többletinformációt. Kilenc szervezet jelölte meg, hogy az eredményszemléletű beszámolókat adminisztrációs kötelezettség miatt készítik, mivel a pénzügyi gazdálkodásuk a költségvetési számvitel alapján történik. Négy intézmény vonatkozó jogszabályi kötelezettség és / vagy irányító szervi előírás hiányában nem tartotta fontosnak az eredményszemléletű adatokat. A munkavállalói erőforrást és az informatikai hiányosságot csak egy-két intézmény tartja akadályozó tényezőnek, ugyanakkor a szakértelem hiánya sehol sem jelentett problémát.

A kérdőíves kutatás rávilágított arra, hogy az intézmények gazdálkodásának értékelése során az eredményszemléletű adatokat felhasználták, és több intézménynél a vezetői információs- és kontrolling rendszerekbe is beépítésre kerültek a vagyoni és jövedelmezőségi helyzet elemzéséhez szükséges adatok. A válaszok alapján több oka van annak, hogy az eredményszemléletű adatok felhasználása a gazdálkodás értékeléséhez széles körben nem terjedt el. Ide elsődlegesen a költségvetési gazdálkodás szemlélete, a költségvetési finanszírozás fókuszú gazdálkodás, a pénzforgalmi megközelítésű tervezés, az előirányzat teljesülésére épülő értékelés és az ezt megalapozó adatigény tartozik. Annak érdekében, hogy az eredményszemléletű számvitel adatainak alkalmazása ne csak adminisztrációs kötelezettség legyen és betölthesse szerepét az intézményi kontrolling rendszerekben, szükséges az ezzel kapcsolatos információk, jó gyakorlatok átadása. Az eredményes gazdálkodáshoz kapcsolódó ösztönzők jelentős mértékben növelhetnék a már rendelkezésre álló eszközök kihasználását.

4. A személyes interjúk során nyert információk az eredményszemléletű adatok felhasználásának jó gyakorlatáról, korlátairól

Elemzésünk során két, az eredményszemléletű adatokat aktívan felhasználó intézményt kerestünk meg, a **Visegrádi Szent Kozma és Damján Rehabilitációs Szakkórház és Gyógyfürdőt** (továbbiakban: Kórház), valamint a **Szellemi Tulajdon Nemzeti Hivatalát** (továbbiakban: Hivatal). Az interjúk során olyan jó gyakorlatokat kerestünk, ahol az eredményszemléletben előállított pénzügyi számviteli adatokat a vezetői kontroll során vagy a döntéselőkészítésre rendszeresen és szabályozottan alkalmazták.

Az eredményszemléletű számvitelből kinyert adatok és információk hasznosításának előnyeit a Kórház abban látja, hogy az eredményszemlélet felülemelkedik a szigorúan éves szemléleten, ezzel a folyamatok elemzését teszi lehetővé. Emellett támogatja az éves költségvetési tervezést is, hiszen a tervezéskor nem elégséges az előző évi kiadásból kiindulni, hanem az igénybeveendő szolgáltatás költségeinek oldaláról kell közelíteni. A monitoring rendszer indikátoraira épülő rendszeres jelentés támogatta a vezetői költségkontrollt, a takarékosági intézkedések megalapozását, az osztályok elszámoltatását, valamint az esetleges hibák kiszűrését. A mérleg szerinti eredményt a „gazdálkodás minőségét és a finanszírozás elégségességét” együtt jelző mutatónak tekintették, hiszen a teljesített szolgáltatás bevételeinek fedezniük kell a szolgáltatás költségeit, így biztosítható az ellátás színvonalának megtartása mellett a Kórház finanszírozhatósága. Az értékcsökkenést az eszközök elhasználódásának vizsgálatához, az eszközpótlás meghatározásához használták.

Ezzel szemben a **Hivatal** pénzügyi gazdálkodása a költségvetési számvitelen alapult, az eredményszemléletű adatokat kontrolling célra használták. A Hivatal saját bevételből gazdálkodott, ezért lényeges számára a bevétel részletes tervezése és alakulásának nyomon követése. Mivel a Hivatal bevételeinek elszámolása a költségvetési és az eredményszemléletben egyidőben a pénzügyi teljesüléskor történt²³, ennek elemzése nem minősült kizárólag eredményszemléletű eszköznek.

Az eredményszemléletű számvitel jellemző hasznosítási területeként a Kórház a szervezeti egységek teljesítményének értékelését és a vagyongazdálkodás területét jelölte meg. A **Hivatal** az eredményszemléletű a bevételi- és költségadatokra a költséghelyi elemzésnél, a bevételt termelő szakterületek mérnöki óradíjának meghatározásakor, valamint az új tevékenységelem vagy kiadmány díjképzésekor támaszkodott.

Az eredményszemléletű adatok hasznosítására vonatkozó külső követelményt a Kórház esetében a középírányító szerv határozott meg. Az egészségügy finanszírozása utólag történik a ténylegesen teljesített egészségügyi szolgáltatások alapján (NEÁK ÁSZF), ezért a teljesítmény alapú eredményszemléletű bevétel- és költségadatok döntő elemei a gazdálkodásnak. A középírányító szerv a kontrolling modulban 34 indikátort határozott meg, az eredményszemléletű adatok közül a lejárt, nem lejárt követelés és kötelezettség állomány a készletek forgási sebessége, az egy fekvő, járó, illetve labor esetre jutó átlagos bevételi és költség adatok szerepeltek. A középírányító szerv az eredményszemléletű számvitelből képzett adatokról rendszeres havi adatszolgáltatást kért, az adatok többségét havonta, kisebb részét negyedévente, vagy évente számították. Ezzel szemben a **Hivatalnál** a felügyeletet ellátó miniszter az eredményszemléletű adatok hasznosítására vonatkozó követelményt, eredményszemléletű adatigényt nem fogalmazott meg.

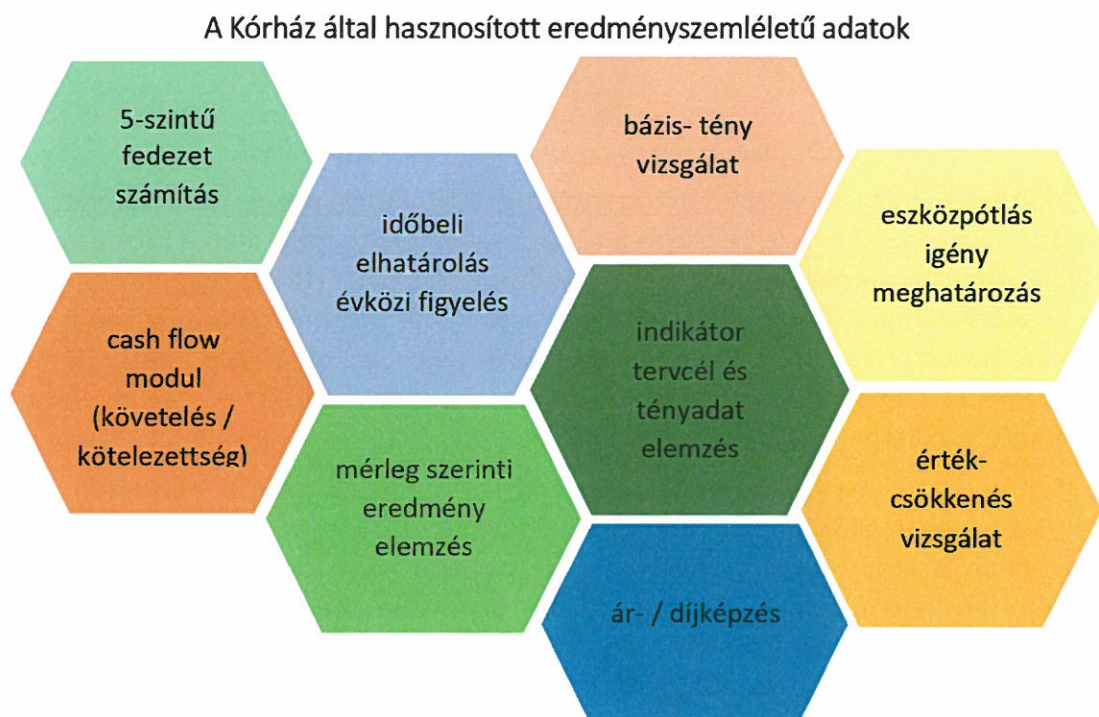
Az **adatgyűjtési módszereket és azok felhasználását tekintve** mindkét szervezet jelezte, hogy működtettek kontrolling rendszert, amelyben havonta használtak fel eredményszemléletű számvitelből kinyert adatokat. Az eredményszemléletű adatokat rendszeresen monitorozták, az adatok értékelése beépült a vezetői információs rendszerbe. Mindkét szervezet moduláris felépítésű, integrált információs rendszert alkalmazott, a lekérdezéseket előre beállított főkönyvi és analitikus legyűjtések támogatták. Ugyanakkor a felhasznált adatok köre jelentős eltérést mutatott.

Az **adatok monitorozásával** kapcsolatban a Kórház elmondta, hogy a 2017-től működő monitoring (kontrolling) rendszerben állítják elő a szervezeti egységi, azaz osztályszinten

²³ Ennek az az oka, hogy a bevételt jelentő jogdíjak követelésként nem írhatók elő, hiszen egy szabadalom, védjegy, szerzői jog meghosszabbítása nem kötelező.

részletezett, havi eredményszemléletű bevétel- és költségadatokat és itt történik a közvetett költségek felosztása a szervezeti egységekre. A szervezet ötszintű fedezetszámítást készít, osztályonként és kórház szinten egyaránt. A jelentős időbeli tételeket a kontrolling modulban év közben is számításba veszik. A monitoring rendszerben mintegy 124 indikátort alkalmaznak, amelyhez célértékeket határoztak meg. A mutatókat jellemzően havonta számítják. A középirányító által meghatározottakon felül további 90 indikátort a Kórház alakított ki, itt jelenik meg a bevételek és költségek tervhez viszonyított alakulása, valamint a szervezeti egységenként elkülönített gyógyszerfelhasználás költsége (Ft / ápolási nap). A Kórház által alkalmazott eredményszemléletű eszközöket a 9.sz. ábra foglalja össze.

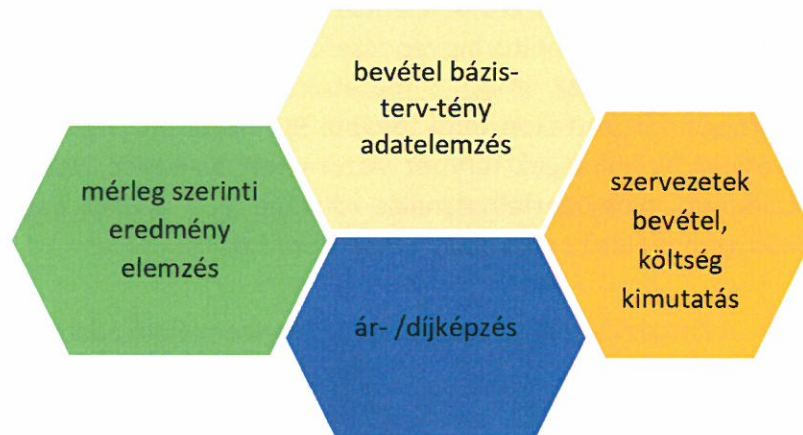
9. sz. ábra



Forrás: interjú adatgyűjtés, saját szerkesztés

Mivel a **Hivatal** költségeinek forrását szinte kizárólag a saját bevételek teremtik meg, ezért rendszeresen, havonta a tény- és a tervadatok alapján vizsgálják, becsülik az éves várható bevételt. A Hivatalnál az eredményszemléletű adatokból készül a bevételek díjtípusonkénti és a költségadatok költséghelyenkénti havi kimutatása, amely a költséghelyek vezetőinek szolgál tájékoztatásul. A gazdálkodás szabályszerű, gazdaságos, hatékony és eredményes szempontú értékelésére a Hivatal mintegy 50 mutatóból álló rendszert dolgozott ki. A számszerű adatok bemutatását szöveges értékelés egészíti ki. A mutatókra épülő tájékoztató nem a döntéshozatást, hanem elsődlegesen a vezetői kontrollt szolgálja, az eredményszemléletű adatok köre kiterjed az egy főre jutó bevétel, az egy főre jutó mérleg szerinti eredmény és az eladósodottság elemzésére. A Hivatal által alkalmazott eredményszemléletű eszközöket a 10.sz. ábra mutatja be.

A Hivatal által hasznosított eredményszemléletű adatok



Forrás: interjú adatgyűjtés, saját szerkesztés

Arra a kérdésre, hogyan ajánlaná az intézmény által alkalmazott módszereket, a Kórház a nehéz finanszírozási helyzetben lévő intézményeket jelölte meg, illetve mindazokat, ahol a számlák fizetése esedékességkor nem minden esetben történik meg. Ekkor ugyanis a költségvetési szempontú számviteli adatok a gazdálkodás megítélésekor torz képet mutatnak. Elégtelen likviditás esetén csak az eredményszemléletben előállított adatok biztosítják a pénzmozgástól független teljesítmények és azok bevételi, költség adatainak elemzését és értékelését. A **Hivatal** nem fogalmazott meg ajánlást.

Az interjúk alátámasztották, hogy az eredményszemlélet azon a területen tudott jól érvényesülni, ahol valós érdekeltség kapcsolódott hozzá. Az egészségügyben a teljesítmény-alapú finanszírozás nagy mértékben támogatta az időszaki teljesítést mutató eredményszemléletű adatok hasznosítását. Ezzel szemben a kizárólag költségvetési szempontú gazdálkodást végző szervezetnél az eredményszemlélet nem kapott meghatározó szerepet, csak kiegészítő, a vezetői monitoringot támogató eszközként működött.

Az elemzésben vizsgált költségvetési intézmények

Sorszám	Megnevezés
1.	Agrárminisztérium
2.	Alapvető Jogok Biztosának Hivatala
3.	Alkotmánybíróság
4.	Állatorvostudományi Kutatóintézet
5.	Bács-Kiskun Vármegyei Oktatókórház
6.	Bajai Szent Rókus Kórház
7.	Balassagyarmati Fegyház és Börtön
8.	Balatonfüredi Tankerületi Központ
9.	Békeliget Integrált Szociális Intézmény Békés Vármegye
10.	Berettyóújfalui Gróf Tisza István Kórház
11.	Berettyóújfalui Tankerületi Központ
12.	Bokréta Lakásotthoni, Gyermekotthoni Központ és Általános Iskola
13.	Bolyai Farkas Gyermekotthoni Központ Budapest
14.	Bölcsészettudományi Kutatóközpont
15.	Budapesti Komplex Szakképzési Centrum
16.	Budapesti Rendőr-Főkapitányság
17.	Csillagvirág Integrált Szociális Intézmény Borsod-Abaúj-Zemplén Vármegye
18.	Csongrád-Csanád Vármegyei Rendőr-főkapitányság
19.	Duna-Ipoly Nemzeti Park Igazgatóság
20.	Fertő-Hanság Nemzeti Park Igazgatóság
21.	Gyermekotthoni Központ Hajdú-Bihar Vármegye
22.	Győr-Moson-Sopron Megyei Büntetés-végrehajtási Intézet jogutódjaként a Szombathelyi Országos Büntetés-végrehajtási Intézet
23.	Heves Megyei Büntetés-végrehajtási Intézet jogutódjaként a Fővárosi Büntetés-végrehajtási Intézet
24.	Ipolypart Integrált Szociális Intézmény Nógrád Vármegye
25.	Kaffka Margit Utógondozói és Gyermekotthoni Központ Budapest
26.	Kazincbarcikai Kórház
27.	Készenléti Rendőrség
28.	Körös-Maros Nemzeti Park Igazgatóság
29.	Közbeszerzési és Ellátási Főigazgatóság
30.	Közép-Dunántúli Vízügyi Igazgatóság
31.	Közép-Tisza-vidéki Vízügyi Igazgatóság
32.	Külső-Pesti Tankerületi Központ
33.	Magyar Műszaki és Közlekedési Múzeum
34.	Magyar Nemzeti Múzeum
35.	Magyar Tudományos Akadémia Üdülési Központ
36.	Magyarország Európai Unió melletti Állandó Képviselőtének igazgatása
37.	Mátrai Gyógyintézet
38.	Miniszterelnökség
39.	Miskolci Rendvédelmi Technikum
40.	Monori Tankerületi Központ
41.	Nagykanizsai Javítóintézet
42.	Nemzeti Népegészségügyi Központ

43.	Nemzeti Szakértői és Kutató Központ
44.	Nemzeti Választási Iroda
45.	Oktatási Hivatal
46.	Országos Bírósági Hivatal
47.	Országos Gyermekvédelmi Szakszolgálat
48.	Országos Kórházi Főigazgatóság
49.	Őszi Napfény Integrált Szociális Intézmény Bács-Kiskun Vármegye
50.	Pénzügyminisztérium
51.	Pest Vármegyei Katasztrófavédelmi Igazgatóság
52.	Salgótarjáni Tankerületi Központ
53.	Sárospataki Tankerületi Központ
54.	Sárvári Tankerületi Központ
55.	Slachta Margit Nemzeti Szociálpolitikai Intézet
56.	Szabolcs-Szatmár-Bereg Vármegyei Rendőr-főkapitányság
57.	Székesfehérvári Tankerületi Központ
58.	Szellemi Tulajdon Nemzeti Hivatala
59.	Szent Kozma és Damján Rehabilitációs Szakkórház és Gyógyfürdő
60.	Szent Margit Kórház
61.	Szivárvány Integrált Szociális Intézmény Zala Vármegye
62.	Tolna Megyei Szakképzési Centrum
63.	Vas Megyei Szakképzési Centrum
64.	Vas Vármegyei Katasztrófavédelmi Igazgatóság

KÉRDŐÍV

1. A 2022. évben megtörtént-e az általános költségek (pl. mosatás, karbantartás, takarítás, igazgatás stb.) felosztása tevékenységekre vagy szervezeti egységekre?
 - igen
 - nem

2. A 2022. évben készült-e termék, szolgáltatás költség, ráfordítás elő-, közbenső-, utókalkuláció, vagy fedezetszámítás (igen válasz esetén kérjük a válasz bejelölését, több válasz is bejelölhető)?
 - előkalkuláció
 - közbenső kalkuláció
 - utókalkuláció
 - fedezetszámítás

3. A 2022. évben készült-e ár / díj / térítés ellenében végzett tevékenység rentabilitási számítás, elemzés?
 - igen
 - nem

4. A 2022. évben készült-e az eredményszemléletű számviteli (mérleg, eredménykimutatás, kapcsolódó beszámoló űrlapokon szereplő, vagy főkönyvi) adatok alapján kontrolling célú, vagy a vezetői információs igényeket, döntéselőkészítést támogató kimutatás, jelentés az alábbi témákban? (többet is megjelölhet)
 - Követelésekre, készletekre elszámolt értékvesztés adatok elemzése, kapcsolódó adatszolgáltatás
 - Az értékcsökkenési adatok figyelembevételével - készült vagyoni helyzet elemzés tevékenységek, szervezetek, szervezeti egységek gazdaságossági, hatékonysági elemzése
 - A mérleg szerinti eredmény alakulását, változását vizsgáló elemzés, kimutatás, döntéselőkészítés
 - A szervezet, szervezeti egység, tevékenység eredményszemléletű éves bevételei, kiadásai időszakok közötti alakulásának vizsgálata
 - A tervezés során az előző évek eredményszemléletű bevétel, költség adatainak figyelembe vétele, a bázis alapú tervezés alkalmazása,
 - A bevételek és / vagy költségek terv-tény adatainak összehasonlítása, elemzése,
 - Egyéb vagyont, jövedelmezőséget vizsgáló, vagy döntéselőkészítő elemzések, számítás – igen válasz esetén kérjük az elemzés, számítás címét felsorolni pl.
.....
.....

5. Amennyiben az eredményszemléletű számviteli adatokat az utóbbi 3 évben (2021-2023.) évben nem hasznosította, mi volt az oka? (több válasz is bejelölhető)
 - Nincsen jogszabályi kötelezettség és / vagy irányító szervi előírás
 - Nincsen ehhez rendelkezésre álló munkaerő a szervezetnél
 - A számviteli szakértelem hiánya
 - Informatikai hiányosságok (szaktudás, eszközök, szoftverek stb.)
 - Az eredményszemléletű adatok nem adnak többlet információt
 - Az eredményszemléletű beszámolókat az adminisztrációs kötelezettség miatt készítjük, de a pénzügyi gazdálkodás a költségvetési számvitel alapján történik
 - egyéb

Irodalomjegyzék

Borbély T., Szikszainé K. M., Kakas S. (2021): *Eredményszemléletű számvitel - egy kihasználatlan lehetőség a költségvetési szervek teljesítményének mérésére*. Pénzügyi Szemle, Különszám 2021/2.

(https://www.penzugyiszemle.hu/upload/pdf/penzugyi_szemle_magyar/2021_2_kulonszam/Borbely-2021-K2.pdf)

Állami Számvevőszék (2023a): *A költségvetési intézmények elemzése az eredményszemléletű elszámolások alapján A költségvetési intézmények vagyonmegőrzése*. (https://www.asz.hu/dokumentumok/Elemzes_vagyonmegorz.pdf)

Állami Számvevőszék (2023b): *A költségvetési intézmények elemzése az eredményszemléletű elszámolások alapján A költségvetési szervek eredményes gazdálkodásának kockázatai. (a nyilvánosságra hozatal folyamatban)*

Bathó F. (2012): *Melyik úton, merre tovább? Az eredményszemléletű számvitelre történő áttérés elvi programja*. Pénzügyi Szemle, 57. évfolyam 4. szám, 426–443. o.

Musinszki Z. (2018): *Költségkontrolling*. Miskolc: Miskolci Egyetem (<https://gtk.uni-miskolc.hu/files/13310/K%C3%B6lts%C3%A9gkontrolling+k%C3%A9zirat+2018+-+FSZ.pdf>)

Sorbán J. (2012): *Hatékony menedzsment kontroll*. Budapest: Nemzeti Közzolgálati Egyetem (https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwifmMbg-ZeBAX0g_0HHWW5AkM4ChAWegQIBBAB&url=https%3A%2F%2Fnkerepo.uni-nke.hu%2Fxmlui%2Fbitstream%2F123456789%2F100180%2F3%2F445.pdf&usg=AOvVaw0dEYuLVg6YjgHUypjrXPV_&opi=89978449)

PM tervezési tájékoztató (<https://ngmszakmaiteruletek.kormany.hu/koltsegvetes>)

Jogszabályok jegyzéke

2000. évi C. törvény a számvitelről (Számv. tv.) (hatályos: 2001. január 1-jétől)

2007. évi CVI. törvény az állami vagyonról (Vtv.) (hatályos: 2007. szeptember 25-étől)

2011. évi LXVI. törvény az Állami Számvevőszékről (ÁSZ tv.) (hatályos: 2012. január 1-jétől)

2011. évi CXII. törvény - az információs önrendelkezési jogról és az információszabadságról (Info tv.) (hatályos 2011. július 26-ától)

2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról (Áht.) (hatályos: 2011. december 31-től)

2011. évi CXCVI. törvény a nemzeti vagyonról (Nvt.) (hatályos: 2011. december 31-től)

2020. évi LXXVI. törvény Magyarország 2021. évi központi költségvetésének megalapozásáról (hatályos: 2020. július 15-től)

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

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

35/2017. (XII.14.) MNB rendelet a pénzforgalom lebonyolításáról

15/2019. (XII.7.) PM rendelet a kormányzati funkciók és államháztartási szakágazatok osztályozási rendjéről

254/2007. (X. 4.) Korm. rendelet az állami vagyonnal való gazdálkodásról

4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet az államháztartás számviteléről

351/2016. (XI. 18.) Korm. rendelet az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I.11.) Korm. rendelet módosításáról (hatálytalan:2017. január 2-ától)

Az Európai Unió Tanácsa 2011/85/EU irányelve (2011. november 8.) a tagállamok költségvetési keretrendszerére vonatkozó követelményekről

Törvényjavaslat a Magyarország 2021. évi központi költségvetéséről szóló 2020. évi XC. törvény végrehajtásáról

(<https://www.parlament.hu/irom42/01877/01877.html>)

Törvényjavaslat a Magyarország 2020. évi központi költségvetéséről szóló 2019. évi LXXI. törvény végrehajtásáról

(<https://www.parlament.hu/irom41/17188/17188.html>)

Rövidítésjegyzék

Áhsz.: 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet az államháztartás számviteléről

Áht.: 2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról

ÁSZ: Állami Számvevőszék

ÁSZ tv.: 2011. évi LXVI. törvény az Állami Számvevőszékről

Ft: forint

Info tv.: 2011. évi CXII. törvény - az információs önrendelkezési jogról és az információszabadságról

NEÁK ÁSZF: A Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő Általános Szerződési Feltételei a gyógyító-megelőző ellátások Egészségbiztosítási Alap terhére történő finanszírozására

NGM rendelet: 38/2013. (IX.19.) NGM rendelet az államháztartásban felmerülő gyakoribb gazdasági események kötelező elszámolási módjáról

OKFŐ: Országos Kórházi Főigazgatóság

SAP: A céget 1972-ben alapították System Analysis Program Development (SystemAnalytics Programmentwicklung) néven, melyet később az SAP néven rövidítettek. Az alkalmazott integrált vállalatirányítási rendszer (ERP) alatt jellemzően egy adott szervezet minden folyamatát lefedő programcsomagot értünk.

Számv. tv.: 2000. évi C. törvény a számvitelről

TVK: betegellátásban előírt teljesítmény volumen korlát



ÁLLAMI
SZÁMVEVŐSZÉK

1052 Budapest, Apáczai Csere János u. 10. | 1364 Budapest 4., Pf. 54
www.asz.hu | szamvevoszek@asz.hu
telefon: +36 1 484 9100