



---

ÁLLAMI  
SZÁMVEVŐSZÉK

# ELEMZÉS

**A költségvetési intézmények elemzése  
az eredményszemléletű elszámolások alapján**

---

**A központi költségvetési szervek eredményes gazdálkodásának kockázatai**

2024. január

[www.asz.hu](http://www.asz.hu)



ÁLLAMI  
SZÁMVEVŐSZÉK

# ELEMZÉS

**A költségvetési intézmények elemzése  
az eredményszemléletű elszámolások alapján**

**A központi költségvetési szervek eredményes gazdálkodásának kockázatai**

2024. január



Engedélyező:

ELNÖK

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

### Kiadja az Állami Számvevőszék

EL-3800-025/2023.

Az Elemzés  
az interneten  
a [www.asz.hu](http://www.asz.hu)  
oldalon  
olvasható.

# A központi költségvetési szervek eredményes gazdálkodásának kockázatai

## Tartalom

Vezetői összefoglaló .....	3
<b>Bevezetés</b> .....	8
<b>Az elemzés célja, módszere és területe</b> .....	9
<b>Az elemzett minta</b> .....	11
<b>Az elemzés adatforrásai</b> .....	11
<b>Az elemzett időszak</b> .....	11
<b>Az elemzés jogalapja</b> .....	11
<b>1. Az intézmény összes maradványának, illetve mérleg szerinti eredményének értéke közötti eltérést okozó tényezők kockázati vizsgálata</b> .....	12
<b>2. Az eredményes gazdálkodás elemzési módszere</b> .....	13
<b>2.1. A finanszírozási, likviditási kockázatot jelző tényezők</b> .....	13
2.1.1. A követelések és a kötelezettségek változásának hatása az eredményes gazdálkodásra .....	13
2.1.2. A bevételek, a költségek és a ráfordítások időbeli elhatárolása változásának hatása az eredményes gazdálkodásra .....	17
<b>2.2. Az eredményes gazdálkodást rontó kockázati tényezők</b> .....	19
2.2.1. A terv szerinti értékcsökkenés hatása az eredményes gazdálkodásra.....	19
2.2.2. Az elszámolt értékvesztés hatása .....	22
2.2.3. A behajthatatlan és elengedett követelések elszámolásának hatása .....	23
2.2.4. A terven felüli értékcsökkenés hatása.....	24
2.2.5. A befektetett eszközök értékesítésének hatása.....	25
2.2.6. Az immateriális javak, tárgyi eszközök és készletek térítés nélküli átadásának, átvételének hatása .....	25
2.2.7. A saját előállítású eszközök, készletek elszámolásának hatása.....	26
<b>2.3. A pénzforgalomban megjelenő, a maradvány értékére ható, de a mérleg szerinti eredményt nem befolyásoló tételek</b> .....	27
2.3.1. A beruházások és felújítások elszámolásának hatása az eredményes gazdálkodásra ..	27
2.3.2. A forgóeszköz-beszerzés elszámolásának hatása az eredményes gazdálkodásra .....	28
<b>3. Az Intézmények gazdálkodásának eredményessége az elemzett időszakban</b> .....	28
<b>3.1. A finanszírozási, likviditási kockázatot jelző tényezők hatása az eredményes gazdálkodásra az Intézményeknél</b> .....	34
3.1.1. A követelések és a kötelezettségek változásának hatása az eredményes gazdálkodásra .....	34

3.1.2.	A bevételek, a költségek és a ráfordítások időbeli elhatárolása változásának hatása az eredményes gazdálkodásra .....	36
<b>3.2.</b>	<b>A pénzforgalomban nem megjelenő, az eredményes gazdálkodást rontó tényezők a pénzügyi számvitelben .....</b>	<b>38</b>
3.2.1.	A terv szerinti értékcsökkenés hatása az eredményes gazdálkodásra.....	38
3.2.2.	Az elszámolt értékvesztés hatása .....	41
3.2.3.	A behajthatatlan és elengedett követelések elszámolásának hatása .....	42
3.2.4.	A befektetett eszközök értékesítésének hatása.....	43
3.2.5.	A terven felüli értékcsökkenés hatása az Intézmények eredményes gazdálkodására..	44
3.2.6.	Az immateriális javak, tárgyi eszközök és készletek térítés nélküli átadásának, átvételének hatása .....	44
3.2.7.	A saját előállítású eszközök, készletek elszámolásának hatása.....	45
<b>3.3.</b>	<b>A pénzforgalomban megjelenő, de a mérleg szerinti eredményt nem befolyásoló tételek.. .....</b>	<b>46</b>
3.3.1.	A beruházások és felújítások elszámolásának hatása az eredményes gazdálkodásra ..	46
3.3.2.	A forgóeszköz-beszerezés elszámolásának hatása az eredményes gazdálkodásra .....	47
<b>4.</b>	<b>A mérleg szerinti eredmény a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök értékének százalékában .....</b>	<b>48</b>
<b>1. sz. melléklet</b>	.....	<b>51</b>
<b>2. sz. melléklet</b>	.....	<b>53</b>
<b>3. sz. melléklet</b>	.....	<b>55</b>
<b>4. sz. melléklet</b>	.....	<b>57</b>
<b>5. sz. melléklet</b>	.....	<b>74</b>
<b>6. sz. melléklet</b>	.....	<b>74</b>
<b>7. sz. melléklet</b>	.....	<b>75</b>
<b>8. sz. melléklet</b>	.....	<b>75</b>
<b>Végjegyzetek</b>	.....	<b>78</b>

## Vezetői összefoglaló

Egy költségvetési intézmény fenntarthatóan eredményes pénzügyi gazdálkodásának követelménye úgy fogalmazható meg, hogy az intézmény a támogatásokból és bevételeiből képes legyen finanszírozni a kiadásait, és ne élje fel, ne csökkentse a vagyonának értékét. E követelménynek egy költségvetési intézmény akkor felel meg, ha – a pénzügyi számvitel szerint kimutatott - mérleg szerinti eredménye tartósan nem negatív összegű. A gazdálkodás eredményessége költségvetési területen tehát nem nyereségorientáltságot jelent, hanem hosszú távon fenntartható és célszerű gazdálkodást, amely megalapozza a magas színvonalú feladatellátást.

Ha a cél a negatív mérleg szerinti eredmény, azaz a vagyonvesztés elkerülése, akkor célszerű azonosítani azokat a kockázatokat, amelyek vagyonvesztéshez vezethetnek, kidolgozni olyan mutatószámokat, amelyek segítségével ezek a kockázatok (előre) jelezhetőek, és meghatározni e mutatószámoknak azokat a kritikus értékeit, amelynek a túllépése esetén indokolt, hogy a **költségvetési intézmény vezetője, vagy az irányító (fenntartó) szerv** mélyebb elemzést, vizsgálatot kezdeményezzen. **Célszerű e mutatószámokat alkalmazni az ellenőrzött szervezetek vagy az ellenőrzési tárgykörök kockázatalapú kiválasztása során is.** Ebből kiindulva a költségvetési intézmények gazdálkodásának elemzéséhez egy eredményességet értékelő módszertant fejlesztettünk ki és mutatószám-rendszert állítottunk össze. A módszertant és a kockázatjelző mutatókat ötven intézményből álló mintán teszteltük.

A jogszabályi környezetből adódóan a költségvetési intézmény gazdálkodásával kapcsolatos alapvető követelmény, hogy a költségvetési számvitel szerint kimutatott évvégi maradvány értéke legyen legalább nulla, ami azt fejezi ki, hogy a pénzforgalomban nem teljesíthet több kiadást, mint amennyi az adott évben rendelkezésére álló támogatása és saját bevétele. Egy pénzügyi év gazdálkodásából származó összes maradvány azonban két alapvető ok miatt nem alkalmas a költségvetési intézmény gazdálkodása eredményességének megítélésére. Egyrészt, mert a vagyon értékvesztésének, illetve értékcsökkenésének a költsége nem jelenik meg a pénzforgalomban. Másrészt az adott évi pénzforgalomban teljesült bevételek és kiadások egy része nem az adott év teljesítményéhez kötődik. Ily módon a költségvetési számvitelben készített kimutatások elfedhetik a gazdálkodás valós problémáit. 50 költségvetési szerv 2019-2021. évi beszámolóit adatait feldolgozó elemzésünk azt tárta fel, hogy az év végi maradvány még közelítőleg sem alkalmas a gazdálkodás eredményességének mérésére, mivel az esetek jelentős részében az év végi maradvány nagyságrendileg, sőt előjelét illetően is különbözött a mérleg szerinti eredménytől. Az elemzés azonosította a mérleg szerinti eredmény és a maradvány értéke közötti eltérést okozó tényezőket és ezek alapján felállított egy, a két szemlélet közti különbségeket bemutató Modellt (Modell). A Modellbe beépített tényezők – a mintában szereplő költségvetési intézmények három évi adatai alapján – a mérleg szerinti eredmény és a maradvány közötti eltérés 95,4%-át magyarázzák.

Az eltérések egy része technikai jellegű, azaz a számbavétel eltérő szemléletéből adódik, de a gazdálkodás eredményességével nem függ össze. Az eltérések másik része abból adódik, hogy egyes gazdasági események hatását a költségvetési számvitel a bevétel vagy kiadás teljesülésének időpontjában rögzíti, a pénzügyi számvitel viszont a vagyon- vagy az eredmény változásának időpontjához kapcsolja az eseményt (sőt még időbeli elhatárolással összekapcsolja az összetartozó bevételeket és kiadásokat, költségeket). Az elemzés fontos tanulsága, hogy a pénzügyi számvitel képes bizonyos fokig előre jelezni a bevételek csökkenését, illetve a kiadások növekedését. Miért? Azért, mert az azonnali fizetés kivételével a bevételeket megelőzi a követelés, a kiadásokat pedig a kötelezettség keletkezése, ezeket

pedig az eredményszemléletben számba kell venni. Következésképpen a követelések és a kötelezettségek alakulásának bizonyos rendellenességei a bevételek elmaradásának, illetve a kiadások növekedésének a kockázatát hordozzák. A költségvetési számvitelben nyilvántartásba vett követelések és kötelezettségvállalások kockázatjelző funkciója – tekintve, hogy azoknak alakulása nem befolyásolja a maradványt – csak korlátozottan érvényesül.

A finanszírozási, likviditási kockázatokat és a bevételek elmaradásának és a kiadások növekedésének kockázatait jelző tényezők:

- **a követelésállomány nagymértékű megnövekedése**, ami azt a kockázatot jelzi, hogy a szervezet partnereinek a fizetőképessége romlik, eszközeit mások finanszírozása növekvő mértékben köti le, a jövőben a költségvetési szerv nem eredményes követeléskezelési tevékenysége esetében fennáll a követelések értékvesztése miatti vagyonvesztés veszélye;
- **a kötelezettségállomány nagymértékű növekedése**, ami azt a kockázatot jelzi, hogy a szervezet egyre nehezebben tudja a kötelezettségeit teljesíteni, ezáltal a tevékenysége finanszírozásába fokozott mértékben kényszerül idegen forrásokat bevonni, akár súlyos likviditási gondokkal is szembesülhet a jövőben.

Azon elemzett intézmények adataiból kiindulva, ahol az elemzett időszakon belül két egymást követő évben negatív volt a mérleg szerinti eredmény, feltárta az elemzés, hogy melyek azok a tényezők, amelyek a gazdálkodás eredményességének romlását jelezték. Ezenkívül az elemzés rámutat arra, hogy a maradványigénybevétel a valós pénzügyi helyzetet torzító tényező, valamint arra is, hogy az egyes évek közötti hatások kiszűrése érdekében az eredményszemléletű kimutatások felhasználása célszerű, mert azok pontosabb információt adnak a gazdálkodás eredményességét veszélyeztető kockázatokról.

**A fenntartható eredményes gazdálkodás kockázatai, az eredményesség romlását jelző tényezők:**

- a nem fedezett értékcsökkenés, azaz, ha az intézmény nem felhalmozási célú támogatásból beszerzett befektetett eszközei értékcsökkenését nem fedezi az eszközök felújítására, fejlesztésére rendelkezésre álló bevételek, amely az eszközök avulásának kockázatát is hordozza,
- ha az intézmény követeléseit nem, vagy csak késedelmesen tudja behajtani, ezért azok tartósan vagy átmenetileg veszítenek az értékükből, fennáll a vagyonvesztés kockázata;
- ha az intézmény készletei nem őrzik meg értéküket, azok nagy arányban elavulnak, feleslegessé válnak, értékvesztésük csökkenti a szervezet vagyonát.

A fent kiemelt tényezők kellőképpen megtisztított arányszámai kockázatot jelző, illetve a negatív folyamatot, esemény bekövetkeztét igazoló mutatóként alkalmazhatók, amelyek alkalmazására a gazdálkodás eredményességének vizsgálatakor az elemzés javaslatot tesz.

Elemzésünk azonosította azon tényezőket, amelyek az eredményszemléletű számvitelben – a rendszer hibájából adódóan – torzítják a mérleg szerinti eredményt, így egyfajta rendszerhiba-jelző mutatóként is felfoghatók. Ebbe a körbe tartozik a nem fedezett értékcsökkenés. Fontos kiemelni, hogy a pénzügyi számvitelben létezik elvszerű megoldás a tárgyi eszközök és az immateriális javak kifejezetten fejlesztési célú támogatásból megvalósult növekedése majdani értékcsökkenésének eredménysemleges elszámolására. A fedezetlenségi probléma akkor jelentkezik, ha az intézmény nem nevesítetten felhalmozási célú támogatásból hajtja végre a fejlesztéseket, mert ilyenkor nincs automatizmus arra, hogy a beszerzett befektetett eszközei

értékcsökkenését más bevételei fedezzék. Szintén torzító a saját előállítású eszközök kettős finanszírozása, amikor az előállítók bére és egyéb költségeivel szemben álló működési támogatás mellett megjelenik a saját teljesítmény hozama. Így egy nagy értékű saját beruházás aktiválása a tárgyévben jelentősen javíthatja a mérleg szerinti eredményt, majd később, az értékcsökkenés révén éveken keresztül csökkenti. A torzító hatás – elemzésünk adatai szerint - jelentős mértékben befolyásolja több év mérleg szerinti eredményét. E torzítások kiküszöbölése jogszabályi változást tesz szükségessé, amelyek tartalmát az elemzés körvonalazza.

Az elemzés végén az üzleti szférában használt egyik jövedelmezőségi mutatót, az **eszközarányos nyereséget (ROA)** is kiszámítottuk, amely a befektetett eszközállomány nyereségtermelő képességét mutatja. Az alacsony befektetett eszközértékkel rendelkező Intézményeknél ugyan jelentős hullámzás látszott, azonban ez a mutató is megerősítette, hogy az intézmények adott évi eredményét több, az intézmény napi gazdálkodásától független esemény (pl. az elemzésben részletesen kifejtett év végi többlettámogatás, központilag elrendelt térítésmentes vagyonátadás) is jelentősen befolyásolta. A torzító hatások minimalizálása jelentősen javítaná a mérleg szerinti eredménynek, mint a gazdálkodás eredményességét jelző mutatónak az orientáló szerepét.

A finanszírozási bevételeként elszámolt központi vagy irányítószervi támogatásból megvalósult beruházások valójában a számviteli törvény, tartalom elsődlegessége a formával szemben alapelve szerint fejlesztési támogatásnak minősülnek. Amennyiben a szabályozás változásával az Áhsz. elősegítené a tartalom elsődlegesség számviteli alapelv érvényesülését, akkor a nem fedezett értékcsökkenés torzító hatása kiszűrhető lenne. Jelenleg az államháztartási számvitelt szabályozó rendeletek erre nem adnak lehetőséget az elszámolás részletes meghatározásával, tekintettel arra, hogy ez megnehezítené a költségvetési beszámolók konszolidálását.

A felsorolt kockázatok és negatív folyamatok jelzésére mutatókat dolgoztunk ki, és azokhoz kockázati jelzőszámokat, ún. „riasztási limiteket” határoztunk meg. A költségvetési intézmény számára a mutató tendenciaszerű romlása a jövőbeli gazdálkodásra nézve kockázatot jelez, amely indokolja az azt előidéző okok részletes vizsgálatát, a problémák kezelését. Az irányító szerv és az ellenőrző szervek részére viszont a riasztási határok átlépése a figyelmeztető jel.

Az elemzésben használt, **az ÁSZ által kialakított, korrigált, illetve továbbfejlesztett mutatókat** az 1-2. számú táblázatok mutatják be. Egyes mutatók elnevezésében is szerepel a „korrigált” szó, annak hangsúlyozása érdekében, hogy a mutató kiszámításánál számviteli beszámoló egyes sorait célszerű korrigálni olyan tételekkel, a melyeket beszámoló más sorai (oszlopai) tartalmaznak.



## Finanszírozási, likviditási kockázatot jelző mutatók

Mutató megnevezése	Számítása*	Kockázati jelzőszám**
Korrigált követelésállomány változásának mutatója (%)	$(A \text{ tárgyév követeléseinek korrigált záróállománya} - A \text{ tárgyév követeléseinek korrigált nyitóállománya}) / A \text{ tárgyév követeléseinek korrigált nyitóállománya}$	Kockázatot jelez a legalább két évben az előző évhez képest a jelentős, 10%-os értékhatárt meghaladó növekedés vagy a mérlegfőösszeg 10%-át meghaladó és növekvő követelésállomány.
Korrigált követelésállomány aránya mutató (%)	$A \text{ tárgyév követeléseinek korrigált záróállománya} / \text{Tárgyidőszaki eszközök összesen}$	
Kötelezettségállomány változása mutató I. (%)	$(\text{Működési célú kötelezettségek záró állománya} - \text{Működési célú kötelezettségek nyitó állománya}) / \text{Működési célú kötelezettségek nyitó állománya}$	Kockázatnak tekintjük, ha jelentős értékű, teljesített, elszámolt, de még nem kifizetett működési célú kötelezettség terheli az intézményt, ha a mutató értéke (kettő vagy három) egymást követő évben meghaladja az 50%-ot.
Kötelezettségállomány változása mutató II. (%)	$(\text{Működési célú, költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek záró állománya} - \text{Működési célú, költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek nyitó állománya}) / \text{Működési célú, költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek nyitó állománya}$	

## A fenntartható eredményes gazdálkodás kockázatait jelző mutatók

Mutató megnevezése	Számítása*	Kockázati jelzőszám**
Nem fedezett értékcsökkenés hatása a mérleg szerinti eredményre mutató	Eszközbeszerzésre fordított nem felhalmozási célú támogatás – Eredményt terhelő értékcsökkenés	Kockázatot jelez, ha a nem fedezett értékcsökkenés mérleg szerinti eredményre gyakorolt hatása, azaz a számláló negatív és a veszteség jellegű hatás a mérleg szerinti eredménynek magas, 50%-ot meghaladó részét teszi ki. Magas kockázatot jelez, ha az intézmény mérleg szerinti eredménye negatív.
Nem fedezett értékcsökkenés aránya a mérleg szerinti eredményben mutató (%)	(Eszközbeszerzésre fordított nem felhalmozási célú támogatás – Eredményt terhelő értékcsökkenés) / Mérleg szerinti eredmény	
Nem fedezett értékcsökkenés hatása a mérleg szerinti eredményre korrigált mutató	Eszközbeszerzésre fordított nem felhalmozási célú támogatás – Eredményt terhelő értékcsökkenés	
Nem fedezett értékcsökkenés aránya a mérleg szerinti eredményben korrigált mutatója (%)	(Eszközbeszerzésre fordított nem felhalmozási célú támogatás + Saját előállítású eszközök aktivált értéke – Eredményt terhelő értékcsökkenés) / Mérleg szerinti eredmény abszolút értéke	
Követelések értékvesztése arányának mutatója (%)	(Követelés értékvesztés – visszairás) / (A követelés záró állomány + követelés értékvesztés – követelés értékvesztés visszairás)	Kockázatot jelez, ha az értékvesztés eredményhatása jelentős, a mutató értéke meghaladja a 10%-ot. Magas kockázatot jelent, ha kettő, vagy három egymást követő évben a mutató értéke meghaladja a 10%-os kockázati értéket.
Készletek értékvesztése arányának mutatója (%)	(Készlet értékvesztés – visszairás) / (A záró készlet állomány + készlet értékvesztés – készlet értékvesztés visszairás)	
Behajthatatlan és elengedett követelések arányának mutatója (%)	Behajthatatlan és/ vagy elengedett követelés / (A követelés záró állomány + behajthatatlan és/ vagy elengedett követelés)	Magas kockázatot jelent, ha a mutató értéke meghaladja a szigorú, 5%-os értékhatárt. Kiemelt kockázatot jelent, ha kettő, vagy akár három egymást követő évben a mutató értéke meghaladja a kockázati értéket.
Behajthatatlan és elengedett követelések arányának mutatója a mérleg szerinti eredményben (%)	Az időszakban elszámolt behajthatatlan és/ vagy elengedett követelés / Időszaki mérleg szerinti eredmény	Kiemelt kockázatot jelez, ha az intézmény veszteséges és a behajthatatlan és/ vagy elengedett követelések összege meghaladja a negatív mérleg szerinti eredmény 50%-át

\*Amennyiben a mutató nevezőjében szereplő, követelések és kötelezettségek nyitó állománya nulla összegű, és emiatt a mutató értéke nulla értéket vesz fel, célszerű egyedi vizsgálat a mögöttes gazdasági események elemzésével.

A követelés- és kötelezettségállomány vonatkozásban csak az államháztartáson kívüli féllel szembeni tételeket vettük figyelembe.

\*\*Az Áhsz. a jelentős érték meghatározását több esetben a 10%-os értékhatárhoz köti, így az elemzés is ezt tekintette kiinduló határnak, amit – a szükséges mértékben – esetenként módosítottunk. Az 50% feletti érték a kockázatot jelző tényező túlsúlyba kerülését jelenti, amelyet jellemzően kiemelt kockázatként azonosítottunk.

## Bevezetés

Magyarország Alaptörvénye N) cikk (1) bekezdése kinyilvánítja, hogy „Magyarország a kiegyensúlyozott, átlátható és fenntartható költségvetési gazdálkodás elvét érvényesíti.” Ezzel összhangban a 2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról (Áht.) megfogalmazza az államháztartás pénzeszközeivel és a nemzeti vagyonnal történő szabályszerű, gazdaságos, hatékony és eredményes gazdálkodás, valamint az erről szóló beszámolás követelményét. A számviteli beszámolás rendjét az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet (Áhsz.) határozza meg. E rendelet pénzügyi számvitelre vonatkozó része megteremti a lehetőséget és a kötelezettséget arra, hogy a költségvetési szerv vagyoni és jövedelmi helyzetéről megbízható és valós képet adjon. Következésképpen a költségvetési beszámoló részét képező, a pénzügyi számvitel keretében előállított (eredményszemléletű) számviteli okmányok – mérleg, eredménykimutatás és kiegészítő melléklet – adatai pontos és fontos információkat tudnának szolgáltatni a költségvetési intézmény gazdálkodásának eredményességéről. Ennek ellenére a hivatkozott rendelet hatályba lépését követő 7. évben megjelent, az ÁSZ két szakágazatban végzett felmérésére alapozott tanulmány azt állapította meg, hogy „a kiválasztott területeken működő szervezeteket tekintve az eredményszemléletű számvitel csak részben épült be az egyes tevékenységek számviteli eredményének és megtérülésének számításába”. (Borbély, Szikszainé, Kakas, 2021.)

Az Áhsz. elfogadása uniós jogharmonizációt is szolgált, mivel Tanács 2011/85/EU irányelve a tagállamok költségvetési keretrendszerére vonatkozó követelményekről előírja, hogy „a tagállamok olyan állami számviteli rendszert működtetnek, amely átfogó és következetes módon lefedi a kormányzati szektor valamennyi alszektorát, és tartalmazza azokat az információkat, amelyek az eredményszemléletű adatok ESA 95 módszertan szerinti összeállításához szükségesek” (3. cikk (1) bekezdés). Az Európai Unión belül előkészületek folynak a tagállamok államháztartási számviteli rendszerének további egységesítésére, egy uniós szintű államháztartási számviteli sztenderd (EPSAS) továbbfejlesztésére.

A költségvetési intézmények gazdálkodása értékelésének hagyományos szempontja a szabályszerű feladatellátás mellett az, hogy képződött-e az év végén maradvány, azaz a költségvetési intézmény saját bevételei és a kapott támogatásai meghaladták-e a kiadásait. A költségvetési számvitel szerinti összes maradvány – e számbavételi mód a pénzforgalmi szemléletből adódóan - csak a pénzügyileg teljesített bevételek (ideértve a támogatásokat is) és kiadások egyenlegét mutatja, azaz a vagyonszerkezet változásokat – a pénzeszközök kivételével – figyelmen kívül hagyja. **A maradvány mértéke a gazdálkodás eredményességét nem minősíti, hiszen a maradvány keletkezése mögött a költségvetési szerv rendelkezésére bocsátott vagyontárgyak értékének csökkenése, akár jelentős vagyonszerzés is meghúzódhat.**

A költségvetési intézmények finanszírozása pénzforgalmi szemléletben történik, ezért a költségvetés végrehajtásáról készült, pénzforgalmi kimutatások – így a maradványkimutatás is - fontos szerepet töltenek be az információs rendszerben. Ugyanakkor a költségvetési számvitel pénzforgalmi szemlélete miatt a maradványkimutatásban csak azok a tranzakciók kerülnek rögzítésre, amelyeknél tényleges pénzmozgás történik. E számviteli nyilvántartások alapvetően annak alátámasztására szolgálnak, hogy az előirányzatokat arra a célra és abban az összegben költötték-e a költségvetési intézmények, amire kapták. Ezért a költségvetési számvitel nem hozza felszínre a gazdálkodás valós problémáit (például a kifizetetlen számlák formájában jelentkező szállítókkal szembeni adósságot, az értékcsökkenés visszapótlásának

elmaradását, a forgóeszközök értékvesztését). Ugyan a költségvetési számvitelben részletes nyilvántartást kell vezetni a kötelezettségvállalásokról és a követelésekről, azonban azok a maradványra nem gyakorolnak hatást. Így többletinformációt hordoz és jól hasznosítható a gazdálkodás eredményességének vizsgálata során a kötelezettségek és követelések változásainak egy könnyen alkalmazható mutatóba való sűrítése.

Az állami vagyonról szóló 2007. évi CVI. törvény értelmében az intézményekkel szemben elvárt a rendelkezésre bocsátott pénzeszközökkel és rábízott nemzeti vagyonelemekkel való fenntartható, a vagyon értékét megőrző gazdálkodás. A fenntarthatóságot biztosító kiegyensúlyozott gazdálkodás fontos jelzőszáma a költségvetési számvitel szerint kimutatott pozitív (nem negatív) maradvány. A kiegyensúlyozott és eredményes gazdálkodásnak azonban további szükséges feltétele, hogy **a vagyonnal való gazdálkodást komplexen jellemző mérleg szerinti eredmény** is 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 maximalítása, azonban a vagyon felélését jelző negatív mérleg szerinti eredményt szükséges minimalizálni. A negatív mérleg szerinti eredmény ugyanis leggyakrabban olyan vagyonvesztést okozó, de pénzmozgással nem járó gazdasági események (pl. követelések behajthatatlanná válása, készletek értékvesztése) következménye, amelyeket az összes maradványt nem módosítják.

**Az eredményes gazdálkodás fogalma alatt az elemzésben azt értjük, hogy az intézmény hosszú távon fenntartható gazdálkodást folytat, képes a támogatásokból és bevételeiből finanszírozni a kiadásait és nem éli fel, nem csökkenti a vagyonának értékét, ezáltal támogatja célszerű működését és magas színvonalú feladatellátását.**

Tény azonban, hogy a mérleg szerinti eredmény sem képes tükrözni a költségvetési gazdálkodás minden egyes sajátosságát. Például a negatív mérleg szerinti eredmény mögött a költségvetési szerv gazdálkodásától független tényezők is meghúzódnak (pl. központilag elrendelt ingyenes vagyonátadás). Ez azonban nem korlátozza a pénzügyi számvitel adatainak alkalmazhatóságát, csupán jelzi, hogy az adatok körültekintő, szükség szerint korrekciókat alkalmazó felhasználása szükséges.

### Az elemzés célja, módszere és területe

Az elemzés célja az eredményszemléletű számviteli adatok felhasználásával olyan elemzési **módszertan, mutatószámrendszer és kockázati jelzőrendszer kidolgozása** volt, amely alapján egy költségvetési szerv fenntartható és eredményes gazdálkodása értékelhető, a gazdálkodás veszteségessé válásának kockázatai feltárhatóak. A kockázati jelzőrendszerbe elsősorban azoknak a kockázatoknak a jelzését építettük be, amelyeket a költségvetési számvitel, a maradvány alakulása nem, vagy csak késedelmesen hoz felszínre. Ezek lehetnek a **finanszírozási, likviditási kockázatot** jelző mutatók, amelyek előrevetítik a pénzügyi egyensúly romlásának kockázatát vagy a **fenntartható, eredményes gazdálkodásra kockázatot** jelző mutatók. A mutatószámrendszer egyes ágazati sajátosságok figyelembevételével tovább finomítható, illetve bővíthető.

Tekintettel arra, hogy a gyakorlatban a költségvetési szervek gazdálkodásának értékelése jellemzően a költségvetési számvitelben kimutatott összes maradvány alapján történik, célul tűztük ki annak szisztematikus bemutatását, hogy milyen tényezők okozzák – a gyakran igen jelentős – eltérést az összes maradvány és a mérleg szerinti eredmény értéke között. Ez a megközelítés rámutatott arra, hogy az eltérések egy része a két számbavételi mód különböző szemléletéből eredő „technikai” különbség (pl. időbeli elhatárolások), más része azonban

egyértelműen azzal függ össze, hogy a pénzforgalmi szemlélet nem hozza felszínre a gazdálkodás több, az eredményszemléletben kimutatott gyengeségét, hiányosságát. Néhány esetben azonban a mérleg szerint eredmény olyankor is veszteséget mutat, amikor az nem az adott szervezet gyenge gazdálkodásából, hanem a költségvetési gazdálkodás sajátosságaiból adódik (pl. nincs fedezete a saját fejlesztésű aktivált eszközök értékcsökkenésének).

A fenti célok elérése érdekében módszertant dolgoztunk ki. Ennek első lépéseként összegyűjtöttük azon gazdasági eseményeket, amelyek az összes maradvány és a mérleg szerinti eredmény összegében különbséget okozhatnak: a mérleg szerinti eredmény értékét növelik, avagy csökkentik a maradvány értékéhez viszonyítva (a továbbiakban: eltérést okozó tényezők).

Második lépésben ezen események hatását 50 központi költségvetés szerv beszámolóadatai alapján teszteltük. Ennek alapján további eltérést okozó tényezőket azonosítottunk, majd felépítettük az eltérések hatását bemutató modellt (a továbbiakban: Modell). Részletes leírását lásd a 2. számú mellékletben. Az eltérést okozó tényezőket az elemzés abból a szempontból csoportosította, hogy miként érintik a pénzforgalom alakulását, illetve a fenntartható és eredményes gazdálkodást. Így alakult ki három csoport:

- a finanszírozási, likviditási kockázatot jelző tényezők, amelyek a követelések, kötelezettségek alakulásának elemzésén alapulnak<sup>1</sup>,
- a fenntartható eredményes gazdálkodásra kockázatot jelző tényezők, ezek a költségvetési számvitelben nem szereplő, pénzforgalmi kiadással nem járó, de az eredményszemléletben megjelenő veszteség jellegű eltérések (a továbbiakban: rejtett veszteségesség kockázatai),
- a pénzmozgással járó, de a mérleg szerinti eredményt nem befolyásoló tételek.

A harmadik csoport a gazdálkodás eredményessége szempontjából nem jelent kockázatot, így az idetartozó tényezőket csak a teljesség kedvéért mutatjuk be.

A gazdálkodási folyamatok – természetüknél fogva - együtt járhatnak kisebb vagyonszűkítésekkel (például a készletek veszíthetnek értékükből, a követelések behajthatatlanná válhatnak). Célszerű tehát azokra a kockázatokra fókuszálni, amelyek egy szervezet mérleg szerinti eredményének negatívvá válását okozzák. Ezért a kiválasztott költségvetési szervek adatainak elemzése során elsődleges kockázatjelzésnek a negatív mérleg szerinti eredményt tekintettük, és annak feltárására törekedtünk, hogy a veszteséget mi okozza.

A veszteséget okozó kockázati tényezők hatásának számszerűsítése érdekében **mutatószámokat** képeztünk, majd az adatok alapján azokat korrigáltuk. A mutatók segítségével számszerűsítettük a kockázati tényezőknek a mintába tartozó költségvetési szervezetek pénzügyi gazdálkodásának eredményességére gyakorolt hatását, az egyes évekre külön és a három évre összesítve is.

Az elemzés eredményei alapján utolsó lépésként **kockázati jelzőszámokat, értékhatárokat** állapítottunk meg. Az Áhsz. valamely változást akkor minősít jelentős összegűnek, amennyiben annak összege meghaladja valamely meghatározott viszonyítási érték 10%-át. Az értékhatároknál elsődlegesen ebből a 10%-os értékéből indultunk ki, amelyet az adott

---

<sup>1</sup> A költségvetési számvitel a pénzforgalmi szemléletben a bevételeket és kiadásokat pénzügyi teljesülésük időpontjában veszi nyilvántartásba. Ezt kiegészítően kötelező az előirányzatok változása és a követelések és kötelezettségvállalások nyilvántartásba vétele a gazdasági esemény felmerülésekor, ezért nevezzük a költségvetési számvitelt módosított pénzforgalmi szemléletű számvitelnek.

tényezőnek megfelelően, valamint a mintába választott intézményi csoport kiugró adatai és szórásai alapján finomítottunk. Ennek indokoltságát a mutatórendszer bemutatásakor, a konkrét mutatónál fejtjük ki. A kialakított elemzési módszer mutatóit, azok adatforrását, számítását a kapcsolódó kockázati jelzőszámmal részletesen a 3. és 4. számú mellékletben mutatjuk be.

## Az elemzett minta

A zárszámadás ellenőrzése keretében a költségvetési szervek egyszerű véletlen mintavétellel kerültek kiválasztásra, kiszűrve néhány speciális jellemzővel rendelkező szervezetet. Az elemzéshez a mintába a 2021. évi zárszámadás során ellenőrzött, a központi alrendszerbe tartozó központi vagy köztestületi költségvetési szervezetek közül ötvenet választottunk ki (a továbbiakban: Intézmények). A cél nem a teljes központi alrendszerbe tartozó intézményi kör statisztikai lefedése volt, inkább a javasolt elemzési módszer tesztelése, szempont volt emellett a még könnyen, relatív rövid időn belül feldolgozható adtméret.

A kiválasztás a lényegesség elve alapján történt, a mintába a legnagyobb eredményszemléletű bevétellel rendelkező intézményeket<sup>2</sup> választottuk ki úgy, hogy a zárszámadás során ellenőrzött minden szakágazatból bekerüljenek intézmények az elemzés mintájába. A kiválasztott intézmények felsorolását lásd az 1. számú mellékletben.

## Az elemzés adatforrásai

Az elemzés elsődleges adatforrásait a Magyar Államkincstár (MÁK) által az ÁSZ rendelkezésére bocsátott, a 2019-2021. évek vonatkozásában készített éves költségvetési beszámolók képezték. Az egyedi tételek vizsgálatánál felhasználtuk az Intézményeknek a zárszámadási ellenőrzéshez megküldött 2021. évi szöveges beszámolóját, a szervezetek honlapjain elérhető publikus információkat, a vonatkozó jogszabályokat, a zárszámadási törvényjavaslatok indoklásait, valamint egyéb szakirodalmi forrásokat.

## Az elemzett időszak

Az elemzett időszak három év, a 2019-2021. naptári évek. A gazdálkodás eredményességének elemzése akár egy költségvetési év adatai alapján is elvégezhető, azonban több év adatainak a vizsgálata folyamatokra, tendenciákra is felhívhatja a figyelmet. A vizsgálati módszertan kialakításához a hároméves időtávot elegendőnek tartjuk annak érdekében, hogy a folyamatokat elemezhesük, a mutatók számítását tesztelhesük.

## Az elemzés jogalapja

Az Állami Számvevőszékről szóló 2011. évi LXVI. törvény 5. § (6) pont szerint ellenőrzése során értékeli az államháztartás számviteli rendjének betartását. Ezen feladatkörében az ÁSZ elemzéseket és tanulmányokat készíthet (ÁSZ tv. 5. § (13) bekezdés).

Az eredményszemléletű adatok elemzése illeszkedik az Országgyűlés azon határozatában foglaltakhoz, amely szerint támogatja az ÁSZ minden olyan tevékenységét, amely a teljesítményen és annak mérésén alapuló felelős gazdálkodást erősíti a közszférában. Az elemzett időszak teljeskörű és összehasonlítható adatokat biztosító mérlegeinek és eredménykimutatásainak elemzése alapján következtetések vonhatók le a szervezetek teljesítményéről.

---

<sup>2</sup> A beszámoló 13. űrlapján *A tevékenység nettó eredményszemléletű bevétele* és *Az egyéb eredményszemléletű bevételek* sorokon legnagyobb értékkel rendelkezők.

## 1. Az intézmény összes maradványának, illetve mérleg szerinti eredményének értéke közötti eltérést okozó tényezők kockázati vizsgálata

Az összes maradványra (költségvetési számvitel) és a mérleg szerinti eredményre (pénzügyi számvitel) hagyományosan egyfajta eredményességi mutatóként tekintenek a kétféle szemléletű számvitelben. Elemzésünk egyik célja volt, hogy megvizsgáljuk, ezen kategóriák mennyire alkalmasak a gazdálkodás eredményességének mérésére, a gazdálkodásban rejlő kockázatok jelzésére.

Az elemzés módszertanát bemutató részben ismertetett gazdálkodás eredményessége fogalmát a tartósan pozitív (illetve legalább nulla, azaz nem negatív) mérleg szerinti eredmény mutatja meg. A **negatív eredmény tehát kockázatot jelez, aminek okait fel kell tárni**. A negatív mérleg szerinti eredmény tényezőinek egy része kötődhet az adott intézmény költségvetési gazdálkodásának sajátosságaihoz is, amely így nem jelent kockázatot. Ugyanakkor egy-egy év pozitív eredménye sem jelenti feltétlenül a kockázat hiányát. A **mérleg szerinti eredmény közgazdasági tartalma** végső soron az, hogy az intézmény az eszközeit (a vagyont) a rendelkezésére bocsátott forrásokhoz képest tárgyévben mennyivel növelte (pozitív eredmény), illetve mennyit élt fel belőlük (negatív eredmény).

A **költségvetési számvitelben** a bevételek és kiadások különbözetét, azaz az összes maradványt is szokás az eredményes gazdálkodás jelének tekinteni. Az elemzés szerinti eredményesség fogalmának oldaláról ez azonban nem megalapozott, mivel a maradvány nem az adott év teljesítményét méri, hanem az adott évben befolyt bevételeket veti össze az adott évben pénzügyileg teljesített kiadásokkal.

A gazdálkodási kockázatok feltárásában és számszerűsítésében jelentős szerepet kapnak az **eredmény szemléletű adatokból számított mutatók, valamint a két elszámolási mód szerint eltérően kezelt gazdasági események és tényezők**. Az összes maradvány és a mérleg szerinti eredmény értéke között 22 db fő eltérést okozó tényezőt azonosítottunk. A legnagyobb értékű eltérést okozó gazdasági események – a várakozásnak megfelelően – a maradvány igénybevétel, a beruházási, felújítási kiadások, az értékcsökkenési leírás és az időbeli elhatárolások voltak. Hatásukat az 50 elemű minta adatain részletesen mutatja be a 2. számú melléklet. Ugyanakkor kimutathatók olyan eltérési faktorok, amelyeknek, bár csak egyes intézményeknél fordulnak elő, hatása meghatározó lehet a gazdálkodás eredményességének megítélésében. Ilyen a saját előállítású eszközök, készletek eltérő kezelése. A témával külön a 2.2.7. fejezetben foglalkozunk.

Az eltérést okozó tényezők tulajdonságait tekintve csoportokra oszthatók.

1. Az első csoportba tartoznak azok a tényezők, amelyek elsődlegesen **likviditási, finanszírozási kockázat jelzésére alkalmasak**, likviditási, finanszírozási problémákra világítanak rá. A pénzforgalomban és eredmény szemléletben is elszámolt azon tételekre épülnek, ahol a különbségeket **az elszámolás időbeli eltérése** okozza, és elfedhetnek a gazdálkodás eredményességére kockázatot jelentő eltéréseket, amelyek az eredmény szemléletű adatok részletesebb vizsgálatával tárhatók csak fel.
2. A második csoportba tartoznak azok a tényezők, amelyek **a gazdálkodás eredményességének kockázatait mutatják**. Ezek azon tételekből számíthatók, amelyek **pénzmozgással nem járnak**, így a költségvetési számvitelben nem kerülnek könyvelésre, de hatással vannak a mérleg szerinti eredményre, jellemzően a vagyon alakulására.
3. A harmadik csoportot azok a tényezők képezik, amelyek **pénzmozgással járnak**, azonban az eredmény szemléletben **a mérleg szerinti eredményt nem módosítják**, hanem a mérleg belső összetételét változtatják meg.



4. További a gazdálkodás eredményességét jelentősen befolyásoló, meghatározó tényező a tárgyévben a költségvetési bevételek és kiadások különbözeteként számszerűsített maradvány intézménynél maradó része, amely a következő évben, a felhasználáskor finanszírozási bevételként jelenik meg. Ilyen bevételkategória az eredményszemléletben nincs, hiszen a többletforrás ha év végéig nem használják fel, nem kerül ki a mérlegből, a beszámolóban pénzeszközként jelenik meg<sup>3</sup>. A maradvány igénybevétele növeli a költségvetési számvitel szerinti összes maradvány értékét a pénzügyi számvitel mérleg szerinti eredményéhez viszonyítva. Jól mutatja ezt, hogy pozitív maradvány mellett a mérleg szerinti eredmény akár jelentős negatív értékeket is felvehet, így elfedheti az intézmény valós pénzügyi kockázatait.

## 2. Az eredményes gazdálkodás elemzési módszere

### 2.1. A finanszírozási, likviditási kockázatot jelző tényezők

A finanszírozás, a likviditás kockázatait jelző tényezők a kétféle szemléletben gazdasági tartalmukban jellemzően nem különböznek, azonban számviteli hatásuk eltérő elszámolási, beszámolási időszakokra esik. Ezeknél a gazdasági eseményeknél a bevételek és kiadások megjelenése a pénzforgalomban (a bevétel vagy kiadás pénzügyi teljesülése) időben eltér a gazdasági esemény teljesülésének időpontjától, ami azért kockázatos, mert így az adott évben ténylegesen bekövetkezett negatív gazdasági esemény hatása egy másik év beszámolójában jelenik meg. Erre tipikus példa a késedelmesen kifizetett számla, amelynek esetében a késedelem növeli az év végi maradványt. Az időbeli különbségeken belül két alcsoportot különböztetünk meg.

A költségvetési számvitelben a nyilvántartásba vett, pénzügyileg még nem realizált tényezők nem gyakorolnak hatást az összes maradványra. A mérleg szerinti eredményt ugyanakkor módosítják az összes maradványhoz képest az elismert, számlázott bevételek későbbi realizálásából adódó **követelések** és az időszakot követően fizetendő **kötelezettségek**. A nyitott követelés- vagy kötelezettség- állomány alapján a likviditás, fizetőképesség, követeléskezelési tevékenység elemezhető, értékelhető.

Az eredményszemléletű elszámolásban az adott időszak mérleg szerinti eredményének meghatározásakor figyelembe kell venni a feladatellátás adott időszakot érintő bevételeit és költségeit (ráfordításait) is. Ennek az időbeli eltérésnek a kezelésére alkalmazza a pénzügyi számvitel az időszak teljesítéseit tartozó bevételek, költségek és ráfordítások a teljesüléstől eltérő számlázási (elszámolási) időpontja miatti **aktív és passzív időbeli elhatárolásokat**. Az időbeli elhatárolások – a halasztott bevételek és ráfordítások kivételével – jellemzően rövid időn belül (egy-két év alatt) feloldásra kerülnek.

#### 2.1.1. A követelések és a kötelezettségek változásának hatása az eredményes gazdálkodásra

Az **eredményszemléletű** számvitelben a követelésekkel szemben az időszakban teljesített tevékenység ellenértéke kerül elszámolásra a bevételekkel szemben, míg a kötelezettségekkel szemben kell elszámolni költségként a teljesített termékek, szolgáltatások ellenértékét az elismert értékben. Mind a követelések, mind a kötelezettségek a pénzügyi kiegyenlítéssel megszűnnek.

A követelések és kötelezettségek a módosított **pénzforgalmi szemléletű** költségvetési számvitelben végleges kötelezettségvállalásként és követelésként jelennek meg a beszámoló úrlapjain, de a követelésből és a kötelezettségből akkor lesz az összes maradványt módosító

---

<sup>3</sup> A maradvány igénybevétele kiadásokban testesül meg, ezek mindkét szemléletben elszámolásra kerülnek.



pénzforgalmi tétel, ha kiegyenlítik, ez pedig nem mindig ugyanabban az évben történik, ezért – akár jelentős mértékben is – befolyásolják a maradvány alakulását, és ezáltal az intézmény gazdálkodásának megítélését. A mérleg szerinti eredményt a követelések növekedése növeli, míg a kötelezettségek növekedése csökkenti (az előleg kivételével) az összes maradvány értékéhez képest.

A követelések állományváltozása két típusú – egyrészt likviditási, másrészt gazdálkodás eredményességi – kockázatra is felhívja a figyelmet. A követelések határidőn túli kiegyenlítése elsődlegesen likviditási kockázatot jelez, de a gazdálkodás eredményességét rontó tényező, ha a követelések – elengedés, vagy behajthatatlanság miatt – egyáltalán nem folynak be. Ezért a likviditási problémák vizsgálatához célszerű megtisztítani a követelésállományokat a már felmerült, a gazdálkodás eredményességét rontó tételektől.

#### *2.1.1.1. A követelések változásának hatása*

A költségvetési évben esedékes és a költségvetési évet követően esedékes követelések finanszírozási szempontból is meghatározók, tükrözik a szervezet partnereinek fizetőképességét, a külső felek finanszírozásának eszközigényét, ezért célszerű a követelések évek közötti alakulásának és az intézmény mérlegfőösszegéhez képest számított arányának a vizsgálata. Ehhez azonban az államháztartáson belülről (támogatás, átvett pénzeszköz) származó követeléseket figyelmen kívül kell hagyni, csak azokat a követeléseket kell vizsgálni, amelyre az intézménynek hatása van. Ilyenek jellemzően a közhatalmi bevételek, a működési bevételek (készlet vagy szolgáltatás értékesítése), valamint a felhalmozási bevételek (ingatlan, egyéb eszköz értékesítése). Az elemzést célszerű a költségvetési évben és a költségvetési évet követően esedékes követelésekre együttvéve végezni.

A számítások elvégzése előtt azonban a **követelések állományi adatait korrigálni kell**, növelni kell a követelések adott időszakban elszámolt értékvesztésével és a behajthatatlan és/ vagy elengedett követelésekkel, de csökkenteni kell az értékvesztések visszairásával. Ha ezeket a korrekciókat nem végeznénk el, akkor a követelések – a gazdálkodás eredményességét rontó tételek hatásaként bekövetkezett – csökkenését a mutató javulásként jeleznék.

A **korrigált követelésállomány változása mutató** azt mutatja meg, hogy a követelésállomány milyen mértékben növekedett vagy csökkent, míg a **korrigált követelésállomány aránya mutató** ezen változásnak az intézmény összes eszközén belüli jelentőségét, arányát vizsgálja. A követelésállomány javasolt kockázati jelzőszámánál magasabb értékű, arányú növekedése jelezheti, hogy nő a pénzügyi nemteljesítés kockázata, ami csökkentheti a gazdálkodás eredményességét.

**KORRIGÁLT KÖVETELÉSÁLLOMÁNY VÁLTOZÁSÁNAK MUTATÓJA** = (A TÁRGYÉV KÖVETELÉSEINEK KORRIGÁLT ZÁRÓÁLLOMÁNYA – A TÁRGYÉV KÖVETELÉSEINEK KORRIGÁLT NYITÓÁLLOMÁNYA) / A TÁRGYÉV KÖVETELÉSEINEK KORRIGÁLT NYITÓÁLLOMÁNYA

és

**KORRIGÁLT KÖVETELÉSÁLLOMÁNY ARÁNYA MUTATÓ** = A TÁRGYÉV KÖVETELÉSEINEK KORRIGÁLT ZÁRÓÁLLOMÁNYA / A TÁRGYIDŐSZAK ESZKÖZEI ÖSSZESEN

A követelések záróállománya korrigált értékét a költségvetési évben esedékes és a költségvetési évet követően esedékes követeléseknek az évben elszámolt – visszairással csökkentett – értékvesztés, valamint a behajthatatlanként leírt, elengedett követeléssel növelt összegeként számítjuk. A követelések nyitóállományának korrigálásakor a megelőző évben elszámolt értékvesztéssel, a behajthatatlan és elengedett követeléssel kell a számítást elvégezni. A számításhoz az éves beszámoló űrlapjainak adatait használtuk fel, ezért az

államháztartáson kívüli követelésállományt csak becsülni tudtuk. A mutató becsléséhez a közhatalmi, a működési és a felhalmozási bevételeket vettük figyelembe<sup>4</sup>. A mintába választott intézmények szempontjából figyelembe vett releváns beszámoló sorok felsorolását a 4. számú melléklet (1. és 2. mutató) tartalmazza.

A jelentős – a legalább két egymást követő évben az előző évhez képest 10%-ot meghaladó - növekedés vagy a mérlegfőösszeg értékének 10%-át meghaladó korrigált követelésállomány annak a kockázatát jelzi, hogy az intézmény eszközeit egyre inkább lekötik a követelések, azaz a saját likviditása árán „hitelez” másokat. A határérték feletti mutatóérték előrevetítheti a pénzügyi egyensúly megromlásának kockázatát, ezért célszerű likviditási szempontból vizsgálni a követelések lejárat megoszlását, a lejárt követelések arányát, a behajtási gyakorlatot.

A követeléskezelés hatékonysága jól kimutatható a mérleg szerinti eredményre való hatásában. Jelen vizsgálati módszertanban külön pontban foglalkozunk a követelésekre elszámolt értékvesztés és a behajthatatlan és/ vagy elengedett követelések veszteséget okozó hatásával.

**A pilot elemzés eredményei:** Az Intézmények követelésállománya összesen az elemzett három évben 22-23 Mrd Ft körül alakult, amelynek évente átlagosan a 38%-át tették ki az államháztartáson belüli követelések. Az államháztartáson belüli tételek kivételével az intézmények követelése jellemzően egyéb közhatalmi bevételekhez (eljárási díj, igazgatási szolgáltatási díj, felügyeleti díj, bírság), eszköz-készlet, szolgáltatás értékesítéshez, valamint ellátási díjhoz kapcsolódott. Az 1 Mrd Ft-ot meghaladó, költségvetési évben esedékes és a költségvetési évet követően esedékes követelések közhatalmi bevételekhez kapcsolódtak.

A követelések realizálásának késése, elmaradása, a pénzügyi nemteljesítés kockázata különösen nagy volt egy szociális ellátó intézménynél, ahol a mérlegfőösszegen belül mindhárom évben jelentős volt az ellátási díjából származó követelések aránya, és annak állománya legalább két egymást követő évben 10%-ot meghaladóan nőtt.

#### 2.1.1.2. A kötelezettségek változásának hatása

A kötelezettségállomány jelentős növekedése mögött finanszírozási problémák húzódnak meg. A kötelezettségek vizsgálata megmutathatja, ha a szervezet egyre nehezebben tudja a kötelezettségeit teljesíteni, ha tevékenysége finanszírozásába egyre nagyobb arányban kényszerül idegen forrásokat bevonni, ami likviditási problémákra is utalhat.

A kötelezettségek működési, felhalmozási vagy finanszírozási tételekhez kapcsolódhatnak. Ugyanakkor a mérleg szerinti eredményre közvetlen hatást **csak a működési költségekkel összefüggő kötelezettségek** jelentenek. Ennek oka, hogy a felhalmozási kiadások, az immateriális javak, tárgyi eszközök beszerzési, beruházási kötelezettségeit, valamint a készlet beszerzést az eredményszemléletben a mérlegben az eszközök növekedésével szemben számoljuk el, így nem módosítják a mérleg szerinti eredményt. A finanszírozási célú kötelezettségek pedig jellemzően pénzmozgásokkal szemben kerülnek elszámolásra (például az államháztartáson belüli megelőlegezések). Ezért a vizsgálathoz a **kötelezettségek alakulását meg kell tisztítani a felhalmozási és a finanszírozási célú kötelezettségektől**, annak érdekében, hogy hatását a mérleg szerinti eredményre, a gazdálkodás eredményességére értékelni tudjuk.

<sup>4</sup> Az egyéb működési bevételek tartalmazhatnak államháztartáson belüli tételt is, de a beszámoló adatai alapján azok pontos összege nem ismert, ezért az elemzés nem tudta kiszűrni.

A kötelezettségek alakulását az évek között áthúzódó szerződéses kötelezettségeken felül jelentősen befolyásolhatják a gazdálkodási döntések, a számlák fizetési határidejének a következő évre történő meghosszabbítása vagy a fizetési esedékességet követő (késedelmes) kifizetés. A késedelmes fizetés nem csökkenti a költségvetési számvitelben kimutatott maradványt, ugyanakkor a mérleg szerinti eredményt rontja. Tovább csökkenti a gazdálkodás eredményességét a késedelem miatt fizetendő késedelmi kamat.

A kötelezettségek mérleg szerinti eredményre gyakorolt hatásának vizsgálatára a **működési célú kötelezettségállomány változása mutató** alkalmas. A mutató azt mutatja meg, hogy a ki nem fizetett kötelezettségállomány, azaz a szállítókkal szembeni eladósodás hogyan alakult. A mutatóban a kötelezettségek növekedése továbbá magyarázza a mérleg szerinti eredmény csökkenését az összes maradványhoz képest (lásd 2. számú mellékletben a Modellt). A ki nem fizetett, működési célú kötelezettségek növekedése fizetési nehézséget, likviditási problémákat is jelezhet. A mutató számításakor az államháztartáson belüli kötelezettségeket figyelmen kívül kell hagyni. A mintába választott intézmények szempontjából figyelembe vett releváns beszámoló sorok felsorolását a 4. számú melléklet (a 3. és 4. mutató) tartalmazza.

**KÖTELEZETTSÉGÁLLOMÁNY VÁLTOZÁSA MUTATÓ I.** = (KÖTELEZETTSÉGEK ZÁRÓ ÁLLOMÁNYA - KÖTELEZETTSÉGEK NYITÓ ÁLLOMÁNYA) / KÖTELEZETTSÉGEK NYITÓ ÁLLOMÁNYA

A mutatót a működési célú összes kötelezettség (a költségvetési évben esedékes és a költségvetési évet követően esedékes kötelezettség) összege mellett célszerű csak a költségvetési éven túli esedékességű tételekre is kiszámítani. A maradványra hatást gyakorló fizetési esedékességek eltolása elsődlegesen az éven túli kötelezettségek vonatkozásában érvényesül. A kötelezettségállomány változása mutató II. a még nem esedékes, a költségvetési évet követően fizetendő működési célú kötelezettségek elemzésére alkalmas. A részletes vizsgálat megmutathatja, hogy a követelések esedékessége a költségvetési évet követő időszakra került-e át (ezt az adott évben a fizetés alóli mentesítés is eredményezheti.)

**KÖTELEZETTSÉGÁLLOMÁNY VÁLTOZÁSA MUTATÓ II.** = (KÖLTSÉGVETÉSI ÉVET KÖVETŐEN ESEDÉKES KÖTELEZETTSÉGEK ZÁRÓ ÁLLOMÁNYA - KÖLTSÉGVETÉSI ÉVET KÖVETŐEN ESEDÉKES KÖTELEZETTSÉGEK NYITÓ ÁLLOMÁNYA) / KÖLTSÉGVETÉSI ÉVET KÖVETŐEN ESEDÉKES KÖTELEZETTSÉGEK NYITÓ ÁLLOMÁNYA

A kötelezettségek alakulását sok esetben az intézmény gazdálkodási döntésein kívülálló tényezők – a szállító által szabott hosszabb esedékességi, fizetési határidő, az infláció következtében növekvő árak, de akár egy egyedi, magas értékű beszerzés – is befolyásolhatják, értékét növelhetik, így egy alacsonyabb jelzőérték több esetben indokolatlanul jelezne kockázatot. Ennek megfelelően a kockázati jelzőszámot 50%-ban határoztuk meg (amit a mintába tartozó intézmények adatai is alátámasztanak). Ha az elszámolt, de még nem rendezett működési célú kötelezettség állománya nő az előző évhez képest, és ha annak záróállománya több (kettő vagy három) egymást követő évben az adott évi nyitóérték több mint a felével nő, vagyis a mutató értéke meghaladja az 50%-ot, az likviditási **kockázatot jelez**. Ezeknél az intézményeknél fennáll a kockázat, hogy nem képesek kötelezettségeik kiegyenlítésére, a rendelkezésre álló pénzeszközök nem elégségesek az esedékes kötelezettségek megfizetésére, és tevékenységük finanszírozásába fokozott mértékben kényszerülnek idegen (szállítói) forrásokat bevonni.

A több egymást követő évben jelentős – 50%-ot meghaladó – működési célú kötelezettségállomány emelkedés esetén részletesebb vizsgálat szükséges a teljesítéshez kapcsolódó és a fizetési határidő, gazdálkodási hatás szétválasztása érdekében. Ehhez célszerű a kötelezettségek teljesítése és fizetési esedékesség időpontja közötti időbeli eltérés

vizsgálata. Amennyiben az adott intézmény teljes szerződéses állományának átlagos fizetési futamidejétől jelentősen eltér az év végi nyitott kötelezettségekre számított átfutási idő, akkor ez alapján becsülhető a fizetések átütemezése miatt megmaradt maradvány.

**A pilot elemzés eredményei:** A költségvetési évben esedékes és a költségvetési évet követően esedékes működési célú kötelezettségek állománya az Intézményeknél összesen a 2019. évi nyitó értékhez képest (18,8 Mrd Ft) a 2019. évben 3,7 Mrd Ft-tal, a 2020. évben 4,4 Mrd Ft-tal csökkent, majd a 2021. évben 6,3 Mrd Ft-tal növekedett, mindösszesen 17,0 Mrd Ft-ra. A kötelezettségállomálynak évente átlagosan 79,5%-a államháztartáson kívüli felekkel szemben állt fenn. Kockázatot jelzett, hogy a költségvetési évben esedékes és a költségvetési évet követően esedékes államháztartáson kívüli működési célú kötelezettség éves szinten 50%-ot meghaladóan növekedett a 2019. évben 1, a 2020. évben 7 és a 2021. évben 14 intézménynél. Közülük a kockázati jelzőszámot, az 50%-ot meghaladó kötelezettségállomány-változást, három intézmény kettő egymást követő évben is kimutatta.

A költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek állományára számított mutató szerinti 50%-nál magasabb kötelezettségnövekedést mutatott ki kettő intézmény két egymást követő évben.

Az elemzés rámutatott, hogy a működési célú támogatások nem rendszeresen, időarányosan történő, hanem az év végére tolódo teljesítése erősen torzítja a mérleg szerinti eredményt. Ezen esetben az intézmény már nem tudja a bevételt felhasználni, ami egyrészt a maradvány, másrészt a kötelezettségállomány értékét, de még inkább a mérleg szerinti eredményt befolyásolja. Ezen későn folyósított bevétel a jelenlegi számviteli eljárások mellett nem határolható el, míg a kapcsolódó költségek egyértelműen a következő évben fogják az eredményt rontani. Az intézmények gazdálkodásának egyedi elemzését célszerű ezen szempont figyelembevételével végezni.

#### 2.1.2. A bevételek, a költségek és a ráfordítások időbeli elhatárolása változásának hatása az eredményes gazdálkodásra

A pénzügyi számvitel eredménykimutatásának elemei közül bármelyikhez – bevételek, költségek és ráfordítások – kapcsolódhat időbeli elhatárolás. Az aktív típusú elhatárolások növelik, míg a passzív típusú elszámolások csökkentik a mérleg szerinti eredményt. Az időbeli elhatárolások – a halasztott bevételek és ráfordítások kivételével – jellemzően a következő időszakban feloldásra kerülnek. Az időbeli elhatárolások támogatják leginkább az adott évben elért tényleges eredmény kimutatását, azáltal, hogy az adott év költségeit (kiadásait) az adott év bevételeihez rendelik (vagy fordítva), ezzel biztosítva az évek közötti gazdálkodási eredményesség összemérését.

A költségvetési számvitel a pénzügyileg rendezett kifizetéseket, beérkezett bevételeket mutatja be, ezért a pénzügyileg nem rendezett, de az elhatárolásokban érintett gazdasági eseményeket nem veszi számba, vagy nem abban az évben veszi számba, amelyhez az ténylegesen tartozik. Ezért kockázatot jelent, ha egy konkrét év gazdálkodásának eredményességét a maradvány alapján szeretnénk megítélni, mivel az a több évet érintő kiadásokat egy összegben, egy évben, a kifizetéskor veszi számításba. A maradványkimutatás elfedi, hogy az intézmény bevételei, kiadásai más költségvetési év teljesítményéhez tartoznak, ezért az évek maradványadatai nem összehasonlíthatók.

Az összes maradvány ebből a szempontból sem alkalmas az éves eredmény mérésére, mert abban nem csak egy, hanem több költségvetési év eredménye keveredik (egyrészt az előző évi maradvány igénybevétele révén, másrészt, mert a költségvetési számvitelben nincs időbeli elhatárolás).

#### 2.1.2.1. Aktív időbeli elhatárolások változásának hatása

Az **aktív időbeli elhatárolások** az eredményszemléletű számvitelben abból adódnak, hogy olyan költségek, ráfordítások kerültek elszámolásra (számlázásra) a költségvetési évben, amelyek a követő időszakot terhelik (pl. előfizetések), illetve, ha az intézmény olyan, az időszak teljesítése után járó eredményszemléletű bevétellel rendelkezik, amely még nem volt elszámolható (számlázható) és a mérleg fordulónapja után esedékes. Tehát növelik az adott év mérleg szerinti eredményét.

Az aktív elhatárolások három típusba sorolhatók. Ezek: a bevételek aktív elhatárolása, a költségek, ráfordítások aktív időbeli elhatárolása és a halasztott ráfordítások<sup>1</sup>. Az aktív elhatárolásokhoz kapcsolódóan kockázatot nem azonosítottunk.

**A pilot elemzés eredményei:** Az aktív időbeli elhatárolások az elemzett három év alatt összesen 9,9 Mrd Ft értékben növelték az intézmények mérleg szerinti eredményét, miközben ezek a gazdasági események nem jelentek meg az összes maradvány értékében. Az Intézményeknél az aktív időbeli elhatárolások év végi záróállománya az időszakok között folyamatosan emelkedett, a 2019. évi nyitó 12,0 Mrd Ft-ról a 2021. év végére elérte a 21,9 Mrd Ft-ot. Az elhatárolásokon belül jóval magasabb arányt képviseltek a bevételekhez, mint a költségekhez és ráfordításokhoz kapcsolódó elhatárolások. A 2021. évi aktív bevételelhatárolások 83,9%-a (13,0 Mrd Ft) két kórháznál az egészségügyi szolgáltatások részben utólagos finanszírozása miatt keletkezett.

#### 2.1.2.2. Passzív időbeli elhatárolások változásának hatása

**Passzív időbeli elhatárolás** abban az esetben jelenik meg az eredményszemléletű elszámolásokban, ha az intézmény még nem elszámolt, de a tárgyidőszakot terhelő költséget vesz számba, továbbá, ha a már elszámolt (számlázott) eredményszemléletű bevétele a következő évi teljesítéshez kapcsolódik.

A passzív időbeli elhatárolások három csoportját képezi az eredményszemléletű bevételek passzív időbeli elhatárolása, a költségek és ráfordítások passzív időbeli elhatárolása és a halasztott eredményszemléletű bevételek<sup>2</sup>. Az aktív elhatárolásokkal azonosan a passzív elhatárolások is jellemzően a következő évben feloldásra kerülnek, azonban ez alól kivétel a halasztott bevétel, mert ezen belül a térítés nélküli átvétel, vagy a fejlesztési támogatások elhatárolása az abból megvalósuló eszköz értékcsökkenésével arányosan kerül csak feloldásra, amely jellegzetesen hosszabb időszakot igényel.

A passzív időbeli elhatárolások állományának éven belüli növekedése csökkenti a mérleg szerinti eredményt. A passzív elhatárolásokhoz kapcsolódóan kockázatot nem azonosítottunk.

**A pilot elemzés eredményei:** A passzív időbeli elhatárolások állománya a 2019. évi nyitó értékhez, a 202,7 Mrd Ft-hoz képest 2021. végére 198,9 Mrd Ft-ra csökkent. Ezen belül a legjelentősebb tételt (61,5%-os arányban) a halasztott eredményszemléletű bevételek jelentették, értékük a három év alatt 16,8 Mrd Ft-tal, 121,7 Mrd Ft-ra csökkent, jellemzően a beruházási, fejlesztési vissza nem térítendő támogatások, valamint a térítés nélkül kapott eszközökkel elszámolt bevételek elhatárolásaként. Változásukat nagy mértékben meghatározta, hogy a támogatásból beszerzett, vagy térítés nélkül kapott eszközök értékcsökkenési leírása milyen kulccsal történt. Ezért az ingatlanok esetén az elhatárolások csökkenése jóval lassúbb, mint például a gépek és berendezések vonatkozásában.

A fennmaradó passzív elhatárolások átlagosan 28,6%-ban költségekhez és ráfordításokhoz, míg legkisebb arányban (átlagosan 9,9%-ban) bevételekhez kapcsolódtak. A költség és ráfordítás elhatárolások nagy arányát a decemberi bérek és azok járulékainak elhatárolása okozta. A bevételek, költségek, ráfordítások passzív időbeli elhatárolásának értéke az elemzett három év alatt csökkent, összesen 20,1 Mrd Ft értékben javították az intézmények mérleg szerinti eredményt.

## 2.2. Az eredményes gazdálkodást rontó kockázati tényezők

A költségvetési számvitelben nem megjelenő, rejtett, de az eredményszemléletben kimutatott, a gazdálkodás eredményességére ható kockázatok a veszteséget okozó gazdálkodás tényezőire mutatnak rá. Jellemzően a vagyon- és pénzügyi gazdálkodási problémákat jelenítik meg.

Az eszközbeszerzéseket klasszikusan a felhalmozási bevétel finanszírozza. Azonban az eszközökkel kapcsolatos kiadások számviteli elszámolása jelentősen eltér a két szemléletben, mert míg a költségvetési számvitelben a kiadásokat az eszközök beszerzésekor, a beruházás kivitelezésekor kell rögzíteni, addig az eredményszemléletben a befektetett eszközök beszerzésével, üzembehelyezésével kapcsolatos kiadások az eredménykimutatásba később, a használattal párhuzamosan kerülnek be **terv szerinti értékcsökkenéssel**, valamint **terven felüli értékcsökkenéssel**. A felhalmozási célú támogatásból beszerzett eszközzel kapcsolatos kiadások elszámolása eredménysemleges, mert a fejlesztési célra kapott támogatás összegét a passzív időbeli elhatárolások között halasztott bevételként kell kimutatni, amelyet csak az eszköz értékcsökkenésével arányosan lehet feloldani. Ehhez képest a működési vagy finanszírozási bevételből beszerzett eszközök értékcsökkenése már a használat során rontja a mérleg szerinti eredményt. A gazdálkodás eredményességére gyakorolt kockázat akkor jelentkezik, ha az értékcsökkenés elszámolásának eredményrontó hatását nem ellentételezik az intézmény eszközpótlásra rendelkezésre álló időszaki bevételei.

Az eredményszemléletben veszteségként elszámolt **követelésekhez** kapcsolódó tételek jellemzően gazdálkodási, követeléskezelési kockázatokat jeleznek. Az eredményszemlélet alkalmazása során az óvatosság elve írja elő, hogy nem lehet eredményt kimutatni akkor, ha az árbevétel, a bevétel pénzügyi realizálása bizonytalan. Ide tartozik az értékvesztés, valamint a behajthatatlan és/ vagy elengedett követelés elszámolása.

Az ezen csoportba tartozó gazdasági események további része a nemzeti vagyonba tartozó **befektetett eszközökhöz** kapcsolódik, ilyen a terven felüli értékcsökkenési leírás. Ezen eredményszemléletű elszámolások a vagyon alakulásáról, az esetleges vagyonvesztésről adnak információt.

### 2.2.1. A terv szerinti értékcsökkenés hatása az eredményes gazdálkodásra

Az államháztartás pénzügyi számvitele kapcsán az egyik leggyakoribb kritika az, hogy a (terv szerinti) értékcsökkenésnek a költségvetési gazdálkodásban nincs meg a fedezete, mivel ezt a többletköltséget sem többletbevétel, sem költségvetési többlettámogatás nem kompenzálja. Valójában ez a kritika csak részben megalapozott.

A versenyszférában a vállalkozások tipikusan saját kockázataikra (saját forrásból és/vagy hitelből) hajtanak végre beruházásokat, ezek optimális esetben többletárbevételt eredményeznek, amely fedezetet nyújt a beruházás révén létrehozott tárgyi eszközök értékcsökkenésére. A költségvetési szférában azonban más a helyzet. Itt az intézmények tipikusan központi támogatásból valósítanak meg fejlesztéseket, a központi költségvetés tehát előre odaadja az eszközök fejlesztésére a pénzt, következésképpen annak nem az időszaki bevételekből kell megtérülnie. Az államháztartási pénzügyi számvitele tartalmaz megoldást ennek megfelelő elszámolására.

A felhalmozási célú támogatásból történő eszközbeszerzés elszámolása eredménysemleges, mivel a passzív időbeli elhatárolások között halasztott bevételként kell kimutatni a fejlesztési célra – visszafizetési kötelezettség nélkül – kapott, pénzügyileg rendezett támogatást, átvett



pénzeszközt. Az elhatárolás feloldása pedig a fejlesztés során megvalósított eszköz értékcsökkenésével – időben és értékben – összhangban történik.

A probléma akkor keletkezik, ha a költségvetési szerv a beruházást nem felhalmozási célú támogatásból, hanem például központi, irányítószervi támogatásból valósítja meg. (Hasonló a probléma a saját bevételből történő eszközfejlesztés, illetve a saját előállítású eszköz esetében, de ezzel külön foglalkozunk.) Ebben az esetben ugyanis az eszközfejlesztés bevétele és a létrehozott eszközök értékcsökkenése más időszakban jelentkezik.

Ha az eszközök fejlesztésére fordítható központi, irányítószervi, vagy működési célú támogatás viszonylag folyamatos, akkor ez fedezetet nyújthat az értékcsökkenés ellentételezésére és biztosíthatja az eszközök folyamatos megújítását. Ennek az összefüggésnek a bemutatására mutatószámot képeztünk, elnevezése „a nem fedezett értékcsökkenés hatása a mérleg szerinti eredményre”. Ennek két tényezője – **az értékcsökkenés és az eszközbeszerzésre fordított nem felhalmozási célú támogatások**<sup>5</sup> – amelyek felhasználásával számszerűsíthető az eszköz-elhasználódás és az eszközpótlás együttes, mérleg szerinti eredményre gyakorolt hatása. E mutató jelzi, hogy a befektetett eszközök elhasználódása szerinti értékcsökkenés ellentételezése az eszközök felújítására, fejlesztésére rendelkezésre álló nem felhalmozási forrásokból lehetséges-e, biztosított-e az eszközpótlás.

Az eszközbeszerzésre fordított **nem felhalmozási célú támogatás értéke a beszámolóadatokból becsülhető**. Összegét leginkább az közelíti, ha az időszaki beruházási és felújítási kiadásokból kivonjuk a felhalmozási célú bevételeket, valamint a maradványból megvalósult beruházásokat és felújításokat. Analitikus adatok hiányában az előző időszaki felhalmozási megtakarításra, a felhalmozási maradvány értékére jó közelítést ad az előző évi beszámoló adatából a beruházások és felújítások módosított előirányzatának a teljesítéssel csökkentett összege<sup>6</sup>. A számítás eredménye megmutatja, hogy a megvalósult beruházások mekkora része történt működési, finanszírozási támogatásból vagy saját bevételből, azaz nem felhalmozási célú támogatásból vagy maradványból.

A terv szerinti értékcsökkenés hatásának vizsgálata a gazdálkodás eredményességére a fenti tényezők alapján számított mutatókkal lehetséges, azonban ezek számításakor **korrekciós tételeket** is alkalmazni kell. Az értékcsökkenés eredményre gyakorolt hatásának számításához az időszaki értékcsökkenés összegét csökkenteni kell a fejlesztési célú támogatásból megvalósult eszközök értékcsökkenésével<sup>7</sup>, mert az – az eredménysemleges elszámolás miatt – nem terheli a mérleg szerinti eredményt. Továbbá – a költségvetési szféra egyik **sajátosságaként** – a beruházási és felújítási kiadásoknál a mutatóban az általános forgalmi adó tételeket figyelmen kívül kell hagyni, mert az eszközök értékében nem kerülnek aktiválásra.

**A nem fedezett értékcsökkenés hatása a mérleg szerinti eredményre** mutató értéke azt mutatja, hogy a nem felhalmozási célú támogatásból megvalósuló eszközpótlás vagy annak elmaradása milyen összegben gyakorolt hatást a mérleg szerinti eredményre. Ha a mutató értéke negatív, akkor a korrigált értékcsökkenés értéke magasabb volt, mint a nem felhalmozási célú támogatásból megvalósított beruházás, így az eszközpótlás, az

<sup>5</sup> Felhalmozási célú támogatás alatt értjük a felhalmozási célú pénzeszköz átadást is

<sup>6</sup> A bevételek túlteljesítéséből származó felhalmozási célú maradvány nem becsülhető, éppen az elemzés problémáját adó helyzetből adódóan, hogy a többletbevétel felhasználása nem annak keletkezési (működési, felhalmozási, finanszírozási) területén történik.

<sup>7</sup> A korrekció értékéről az eredménykimutatás „Felhalmozási célú támogatások eredményszemléletű bevételei” sora ad tájékoztatást. Tekintettel az eredménysemleges elszámolásra, ez a bevétel ellentételezi a támogatásból beszerzett eszközök értékcsökkenési elszámolását.

eszközgazdálkodás veszteséget okozott, vagyis rontotta az intézmény gazdálkodásának eredményességét, vagyoni helyzetét, tekintve, hogy az értékcsökkenés nem fedezett, a szükséges eszközpótlást biztosító bevétel nem áll rendelkezésre. A pozitív mutatóérték ennek az ellentéte.

**NEM FEDEZETT ÉRTÉKCSÖKKENÉS HATÁSA A MÉRLEG SZERINTI EREDMÉNYRE MUTATÓ=** ESZKÖZBESZERZÉSRE FORDÍTOTT NEM FELHALMOZÁSI CÉLÚ TÁMOGATÁS – EREDMÉNYT TERHELŐ ÉRTÉKCSÖKKENÉS

A nem fedezett értékcsökkenés mérleg szerinti eredményre gyakorolt hatását célszerű a mérleg szerinti eredmény abszolút értékének<sup>8</sup> az arányában is vizsgálni. **A nem fedezett értékcsökkenés aránya a mérleg szerinti eredményben** mutató az eszközpótlás mérleg szerinti eredményre gyakorolt hatását annak százalékában fejezi ki.

**NEM FEDEZETT ÉRTÉKCSÖKKENÉS ARÁNYA A MÉRLEG SZERINTI EREDMÉNYBEN MUTATÓ =** (ESZKÖZBESZERZÉSRE FORDÍTOTT NEM FELHALMOZÁSI CÉLÚ TÁMOGATÁS – EREDMÉNYT TERHELŐ ÉRTÉKCSÖKKENÉS) / MÉRLEG SZERINTI EREDMÉNY

Ha a nem fedezett értékcsökkenés aránya a mérleg szerinti eredményben mutató értéke negatív és magas, 50%-ot meghaladó, az annak a **kockázatát jelzi**, hogy az intézmény gazdálkodásának eredményességét jelentősen rontja az eredményt terhelő nem fedezett értékcsökkenés.

Magas kockázatot jelent, ha az intézmény negatív mérleg szerinti eredményének a meghatározó részét a nem felhalmozási célú támogatásból vásárolt eszközök értékcsökkenésének fedezethiánya eredményezte.

A két mutató kiegészíti egymást, a mérleg szerinti eredményre gyakorolt hatás, valamint a mérleg szerinti eredményen belüli arány mind az értékcsökkenés fedezettsége hatásának abszolút értékét, mind annak az intézmény gazdálkodásában betöltött jelentőségét, meghatározó voltát, arányát megmutatja.

**A pilot elemzés eredményei:** Az Intézmények a három év alatt összesen 201,5 Mrd Ft terv szerinti értékcsökkenési leírást számoltak el, amely az Intézmények három évi összes költségének és ráfordításának az 5,3%-t tette ki. A nem fedezett értékcsökkenés hatása a mérleg szerinti eredményre korrigált mutatója ötven Intézményből 34-nél jelzett kockázatot, azaz az értékcsökkenési fedezethiány ezeknél rontotta a gazdálkodás eredményességét. Az Intézmények közül az elemzett időszakon belül legalább két egymást követő évben negatív mérleg szerinti eredménnyel rendelkező 17 intézményből 10-nél magas kockázatot azonosítottunk. Esetükben a nem fedezett értékcsökkenés aránya a mérleg szerinti eredményben mutató értéke nagyobb, mint 50%, így a fedezethiány miatti veszteség hatás okozta a negatív mérleg szerinti eredmény legalább felét. Esetükben a mutató nagy arányban magyarázta a veszteséges működést.

Az elemzés tehát rávilágított arra, hogy a **nem felhalmozási célú támogatásból történő eszközfejlesztés** jellemzően nem biztosítja az értékcsökkenés fedezetét, azaz az eszközök folyamatos pótlását. Valójában egy olyan rendszeridegen megoldásról van szó, ami jelentősen torzítja a pénzügyi számvittel kimutatott mérleg szerinti eredmény orientáló jellegét. Ezért e torzító gyakorlat megszüntetése az előfeltétele annak, hogy a mérleg szerinti eredmény betölthesse a gazdálkodás eredményességét mutató funkcióját. A torzító hatásra a 3. fejezetben még visszatérünk.

A torzítás lényegesen mérsékelhető lenne annak jogszabályi előírásával, hogy a fejlesztésre felhasznált költségvetési támogatást a fejlesztési támogatásra vonatkozó szabályok szerint kell

<sup>8</sup> Azért szükséges az abszolút értékkel számolni, mivel különben a negatív mérleg szerinti eredmény pozitív előjelűvé tenné az értékcsökkenés fedezetlenségét jelző mutatót



a pénzügyi számvitelben elszámolni, függetlenül attól, hogy a támogatást a költségvetési szerv milyen jogcímen kapta. Lényegében hasonló eredményhez vezetne a „tartalom elsődlegessége a formával szemben” számviteli alapelv alkalmazása, amelyet azonban ebben az esetben az államháztartási számvitelt szabályozó rendeletek nem tesznek lehetővé. A finanszírozási bevételként kapott központi, illetve irányító szervei támogatás fejlesztési bevételként történő elszámolásának az akadálya az, hogy a támogatás forrása központi, illetve fejezeti szinten is jellemzően finanszírozási bevétel, így annak fejlesztési támogatásként történő elszámolása azonban megnehezítené a költségvetési beszámolók konszolidálását, mert a támogatást nyújtó nem rendelkezik információval, hogy a támogatás mekkora hányadát fordították beruházásra, felújításra, illetve működésre.

### 2.2.2. Az elszámolt értékvesztés hatása

A költségvetési intézményeknél **értékvesztést** jellemzően a követelésekre (a követelés jellegű sajátos elszámolások kivételével) és a készletekre számolnak el az eredményszemléletű számvitelben. A követelések értékvesztése a követelés realizálásának előrelátható kockázatát, a feltételezhető veszteséget, a követelésből várhatóan nem megtérülő összeget mutatja. A készletek értékvesztését pedig az az érték adja, amennyivel a készletek könyv szerinti értéke (a vásárolt készletek vételára, vagy a saját előállítású eszközök előállítási értéke) magasabb, mint a piaci ár.

A Számviteli törvény (továbbiakban: Számv. tv.) 55. §-a, illetve 56. §-a szerint az értékvesztést azonban vissza kell írni („visszaírás”), ha a várhatóan megtérülő követelés összege vagy a vásárolt készlet piaci értéke jelentősen és tartósan meghaladja az értékvesztéssel már csökkentett könyv szerinti értéket. Ezért előfordulhat, hogy egy adott évben a visszaírás összeségében meghaladja az elszámolt értékvesztés összegét, javítva a mérleg szerinti eredményt.

Az értékvesztés elszámolása a mérleg szerinti eredményre csökkentőleg hat. Az elszámolt értékvesztés mérleg szerinti eredményre gyakorolt hatását az elszámolt értékvesztéshez és visszaírással korrigált követeléshez, valamint a készletállományhoz célszerű hasonlítani és az elemzett évekre egyedileg számítani.

A **követelések és a készletek értékvesztése arányának** mutatója kifejezi, hogy egy intézménynél egy évben a követelésekre, vagy készletekre elszámolt értékvesztés hogyan viszonyult arányaiban az értékvesztés hatását nem tartalmazó követelés- és készletállományhoz.

$$\text{KÖVETELÉSEK ÉRTÉKVESZTÉSE ARÁNYÁNAK MUTATÓJA} = (\text{KÖVETELÉS ÉRTÉKVESZTÉS} - \text{VISSZAÍRÁS}) / (\text{KÖVETELÉS ZÁRÓ ÁLLOMÁNY} + \text{KÖVETELÉS ÉRTÉKVESZTÉS} - \text{KÖVETELÉS ÉRTÉKVESZTÉS VISSZAÍRÁS})$$

és

$$\text{KÉSZLETEK ÉRTÉKVESZTÉSE ARÁNYÁNAK MUTATÓJA} = (\text{KÉSZLET ÉRTÉKVESZTÉS} - \text{VISSZAÍRÁS}) / (\text{ZÁRÓ KÉSZLET ÁLLOMÁNY} + \text{KÉSZLET ÉRTÉKVESZTÉS} - \text{KÉSZLET ÉRTÉKVESZTÉS VISSZAÍRÁS})$$

A mutatókban az elemzett évben elszámolt értékvesztést és visszaírást kell szerepeltetni, míg a követelés záróállomány esetében a költségvetési évben és a költségvetési évet követően

esedékes – az államháztartáson belüli tételek (támogatás, átvett pénzeszközök) nélküli<sup>9</sup> – követeléseket kell figyelembe venni. A mintába választott intézmények szempontjából figyelembe vett releváns beszámoló sorok felsorolását a 4. sz. melléklet (9. és 10. mutató) tartalmazza.

**Kockázatot jelent**, amennyiben az intézmény egy évben (követelésekre és készletekre) elszámolt értékvesztésének az éves eredményre gyakorolt hatása jelentős, azaz a mutatók értéke meghaladja a 10%-ot. Magas kockázatot jelent, ha kettő, vagy akár három egymást követő évben a mutató értéke meghaladja a kockázati jelzőszámot. A magas értékvesztés azt jelezheti, hogy vagy a követelésbehajtás eredményességét kell javítani – amennyiben az intézmény nagy arányban (10% felett) nem tudja a lejáró követeléseit realizálni – és/vagy a készletei – a piaci árhoz képest – túlértékeltek.

**A pilot elemzés eredményei:** Az Intézmények az elemzett három éves időszakban követelésekre 7,1 Mrd Ft értékvesztést és 4,9 Mrd Ft értékvesztés visszaírást számoltak el, ami a mérleg szerinti eredményt mindösszesen 2,2 Mrd Ft-tal rontotta. Az Intézményeknél a követelésekre elszámolt értékvesztés és visszaírás különbözete a korrigált követelésállomány értékéhez képest a 2019. évben annak 10,0%-át, a 2020. évben 0,3%-át, és a 2021. évben 2,3%-át tette ki.

Az elszámolt értékvesztéshez képest a visszaírás aránya magas volt a három év alatt, 14 intézménynél a hároméves visszaírás értéke meghaladta a három évben elszámolt összes értékvesztést, ami túlzott óvatosságra utal. Jelentős – azaz az értékvesztéssel és visszaírással korrigált követelés 10%-át meghaladó értékvesztést – a 2019. évben 10, a 2020. évben 14, és a 2021. évben 8 intézmény számolt el. 6 törvényszék mind a három évben meghaladta a kockázati jelzőszámot jelentő arányt. A törvényszékeknél a magas értékvesztés döntően bűnügyi költség követelésekhez<sup>3</sup> kapcsolódott.

Az Intézmények alacsony készletállománya is magyarázza, hogy a készletekkel szemben elszámolt értékvesztés értéke kis összegű (31,1 M Ft) volt a három évben, a visszaírással (14,2 M Ft) csökkentett összeg pedig mindösszesen 16,9 M Ft, ami majdnem teljes egészében egy intézménynél került könyvelésre.

### 2.2.3. A behajthatatlan és elengedett követelések elszámolásának hatása

Az eredményszemléletű elszámolásokban behajthatatlan követeléseket nem lehet kimutatni. A részben vagy egészben behajthatatlan követelést legkésőbb a mérlegkészítéskor – a mérlegkészítés időpontjában rendelkezésre álló információk alapján, különféle egyéb ráfordításként – le kell írni, az elengedett követeléseket pedig ki kell vezetni a könyvekből. A **behajthatatlan és/ vagy elengedett követelés** nem jár pénzforgalmi kiadással, így nem befolyásolja az összes maradvány alakulását, miközben a mérleg szerinti eredményt csökkenti, azaz az intézmény gazdálkodásának eredményességét rontja.

A behajthatatlannak minősített, valamint az elengedett követelés a jogosan járó követelésről történő lemondást jelenti, ezzel ellehetetleníti annak érvényesítését. Az értékvesztéssel szemben itt nem csak várható, hanem realizált veszteségről, vagyonvesztésről beszélünk. A behajthatatlannak minősített, valamint az elengedett követelések mérleg szerinti eredményre gyakorolt hatását az ezekkel megnövelt követelésállományhoz célszerű hasonlítani és az évekre egyedileg számítani.

A **behajthatatlan és elengedett követelések aránya** mutató azt fejezi ki, hogy az intézmény a követelések mekkora arányát minősítette az adott évben behajthatatlanná, vagy kényszerült elengedni. Az értékvesztés elemzésével összhangban a nevezőben itt is az államháztartáson

<sup>9</sup> Áhsz 18. § (7) bekezdés A követelések működési célú támogatások bevételeire államháztartáson belülről, a követelések felhalmozási célú támogatások bevételeire államháztartáson belülről, és Kincstárnál vezetett fizetési számlák után értékvesztés nem számolható el.

kívüli, a követeléskezelés részét képező követeléstípusokat kell számításba venni (A mintába választott intézmények szempontjából figyelembe vett releváns beszámoló sorok felsorolását a 4. számú melléklet 11. mutató tartalmazza.)

**BEHAJTHATATLAN ÉS ELENGEDETT KÖVETELÉSEK ARÁNYÁNAK MUTATÓJA = BEHAJTHATATLAN ÉS ELENGEDETT KÖVETELÉS / (KÖVETELÉS ZÁRÓ ÁLLOMÁNY + BEHAJTHATATLAN ÉS VAGY ELENGEDETT KÖVETELÉS)**

A mutatóban az elemzett évben elszámolt behajthatatlan és /vagy elengedett követelés értékét kell szerepeltetni, míg az államháztartáson kívüli követelés-záróállomány esetében a költségvetési évben és a költségvetési évet követően esedékes követeléseket kell figyelembe venni.

A követelés elengedése, a behajthatatlanná minősített követelés leírása egy végleges vagyonszűnés, amellyel a követelés végérvényesen kikerül az intézmény könyveiből, csökkentve a követelésállományt. Ezzel a következő években ugyan javulnak a követelésállományra vonatkozó mutatók, azonban az intézmény vagyoni helyzete, gazdálkodásának eredményessége romlik. Ezért célszerű egy szigorúbb, 5%-os kockázati jelzőszám alkalmazása, vagyis a behajthatatlan és elengedett követelések aránya a követeléseken belül ne haladja meg az 5%-ot. Ezt a mintában szereplő intézmények adatai is visszaigazolták. **Magas kockázatot** jelent, ha kettő, vagy akár három egymást követő évben a mutató értéke meghaladja a kockázati jelzőszámot, mert a magas behajthatatlan és/ vagy elengedett követelés arány azt jelzi, hogy a követelések behajtása nem eredményes és végső soron az intézmény gazdálkodását is negatívan befolyásolja.

Fontos mutató a **behajthatatlan és/ vagy elengedett követelés mérleg szerinti eredményhez viszonyított aránya**. A mutató negatív értéke jelzi, hogy követélelengedés, a behajthatatlan követelés leírása az intézmény veszteségességéhez, negatív mérleg szerinti eredményéhez is hozzájárult.

**A BEHAJTHATATLAN ÉS ELENGEDETT KÖVETELÉSEK MÉRLEG SZERINTI EREDMÉNYHEZ VISZONYÍTOTT ARÁNYA MUTATÓ = IDŐSZAKBAN ELSZÁMOLT BEHAJTHATATLAN ÉS VAGY ELENGEDETT KÖVETELÉS / IDŐSZAKI MÉRLEG SZERINTI EREDMÉNY**

**Kiemelt kockázatot jelez**, ha az intézmény veszteséges és mellette a behajthatatlan és/ vagy elengedett követelések aránya meghaladja a negatív mérleg szerinti eredmény 50%-át.

**A pilot elemzés eredményei:** Az Intézmények a három elemzett évben mindösszesen 3,2 Mrd Ft értékben írtak le behajthatatlan és elengedett követelést. A behajthatatlan és elengedett követelések következtében a 2019. évben 1,2 Mrd Ft-tal, a 2020. évben 1,1 Mrd Ft-tal és a 2021. évben 0,9 Mrd Ft-tal csökkent az intézmények vagyona A behajthatatlan és elengedett követelések összege – az ezen összeggel korrigált az államháztartáson kívüli követelés záró állományának arányában – a kockázati jelzőszámot az 5%-ot a 2019. évben 18, a 2020. évben 13 és a 2021. évben 18 intézmény esetében haladta meg.

Magas kockázatot jelent, hogy 9 intézmény mutatója két évben és 4 intézményé mind a három évben meghaladta a 10%-os kockázati jelzőszámot.

A 2019. évben 6, a 2020. évben 4 és a 2021. évben egy volt azon intézmények száma, ahol a behajthatatlan és/ vagy elengedett követelés értéke meghaladta a negatív mérleg szerinti eredmény, a veszteség több mint felét. Az érintett intézmények többsége törvényszék volt, ahol ágazati sajátosságnak tekinthető az elítéltekkel szemben a bűnügyi költségek behajtásának nehézsége.

#### 2.2.4. A terven felüli értékcsökkenés hatása

A pénzügyi számvitelben a vagyontárgyak minden mozgását, így az eszközök között nyilvántartott immateriális javak és tárgyi eszközök változását is könyvelni kell. Az immateriális javak, tárgyi eszközök **hiánya, selejtezése, megsemmisülése** esetén **terven felüli**

**értékcsökkenést** kell elszámolni<sup>4</sup>. Ezzel szemben a költségvetési számvitelben a beszerzés pénzforgalmi kiegyenlítését követően sem az eszközök elhasználódása, sem az eszköz értékének csökkenését okozó egyedi események nem befolyásolják az összes maradványt, mert pénzmozgás nem kapcsolódik hozzájuk, így az eszközök egyedi csökkenéséről nem biztosít információt. Az eredményszemléletben a terven felüli leírás jelzi a rejtett veszteséget, a vagyongörzés eredményességet rontó kockázatát. (A témában lásd még: ÁSZ, 2023.).

#### 2.2.5. A befektetett eszközök értékesítésének hatása

A **befektetett eszközök értékesítésének** ellenértéke a költségvetési számvitelben a pénzügyi teljesítéskor, a pénzügyi számvitelben pedig a követelés előírásakor, de jellemzően mindkettő szerint azonos beszámolási, költségvetési időszakban jelenik meg. Azonban míg a költségvetési számvitelben a kivezetett eszközzel kapcsolatos tranzakció a továbbiakban nem jelenik meg, addig a **pénzügyi számvitelben a mérleg szerinti eredményt csökkenti** az értékesített eszközök nettó értéke. Az értékesített befektetett eszközök nettó értéke a beszámoló adataiból nem számítható. Értékét a Modellben az eszközértékesítés bevételei alapján becsültük, azon feltételezéssel, hogy az értékesítések célja elsődlegesen nem nyereség, hanem legalább a könyv szerinti érték realizálása, ezért az eszközökön a könyv szerinti nettó értékhez képest jelentős nyereség vagy veszteség jellemzően nem keletkezik. (Kivéve 0-ig leírt eszköz esetén.) Ugyanakkor az eszköz nettó érték alatti értékesítése veszteséget, vagyonvesztést jelent, amelynek számszerűsítése kizárólag az eredményszemléletben elemezhető. (A témában lásd még: ÁSZ, 2023.)

#### 2.2.6. Az immateriális javak, tárgyi eszközök és készletek térítés nélküli átadásának, átvételének hatása

Az immateriális javak, tárgyi eszközök és készletek térítés nélküli átadása, átvétele esetében nem azonosítottunk kockázatokat a költségvetési intézmények gazdálkodásának eredményességére, mert a térítés nélküli átadást elsődlegesen vagyonvesztési kockázatként értékeljük. (A témában lásd még: ÁSZ, 2023.) A kétféle szemléletben ezen eszközmozgások kezelése eltérő.

A befektetett- vagy forgóeszközök közül a térítés nélkül átadott, de még nettó értékkel rendelkezők **kivezetése okoz veszteséget (azaz csökkenti a mérleg szerinti eredményt) az eredményszemléletben**. Kivételt jelent az államháztartáson belüli vagyongazdálkodási jog átadása, ekkor az eszköz nettó értékét nem ráfordításként, hanem tőkeváltozásként kell könyvelni. (A témában lásd még: ÁSZ, 2023.) Térítés, pénzmozgás hiányában a kivezetés nincs hatással az összes maradvány értékére, így ezen változásokról a pénzforgalmi kimutatások nem adnak tájékoztatást.

A térítés nélkül – jellemzően az államháztartásban a költségvetési szervek egymást közötti átadásából, valamint ajándékként vagy hagyatékként – kapott befektetett eszközök, vagy forgóeszközök az átvétellel bekerülnek a nemzeti vagyon körébe, de a költségvetési számvitelben pénzforgalmi hatás hiányában nem módosítják az összes maradványt. A térítés nélkül átvett befektetett eszközök és forgóeszköz elszámolásakor a bevételt halasztott bevételként kell elhatárolni és majd az értékcsökkenés, illetve a felhasználás arányában feloldani, így ezen gazdasági eseménynek nincs hatása az eredményre (38/2013. (IX. 19.) NGM rendelet).

A térítés nélküli átvételek a közzsférában – eltérően a versenyszférától – jelenleg nem piaci értéken (a piaci értékelés költségvonzata okán), hanem könyv szerinti értéken történnek.

### 2.2.7. A saját előállítású eszközök, készletek elszámolásának hatása

Az eszközök beszerzésének egy speciális módja – a már említett felhalmozási, működési, finanszírozási bevételből megvalósuló beszerzésen túl – a saját előállítás. Az intézmények egyedi speciális igényei immár nem elégíthetők ki teljes mértékben előregyártott szoftver termékekkel, ezért egyre nagyobb teret kapnak a saját előállítású, fejlesztésű informatikai megoldások. A saját előállítású javakhoz („aktivált saját teljesítmény”) kapcsolódó dologi, vagy személyi jellegű kiadások, költségek mindkét számvitelben, jórészt azonos beszámolási időszakban kerülnek elszámolásra, azonban a saját előállításban készült eszközök, beruházások és készletek értékének felvétele a könyvekbe csak eredményszemléletben történik meg.

A **saját előállítású eszközök aktivált értéke** elnevezésű eredménykimutatás sorral szemben kerülnek a mérlegbe – a saját termelésű készletek kivételével – a saját előállítású eszközök, beruházások. Ilyen például amikor egy intézmény maga állít elő szellemi terméket, vagy annak fejlesztését, beüzemelését, bevezetését maga végzi, vagy tárgyi eszközök beruházásának kivitelezésében vállal részt. A **saját termelésű készletek** vonatkozásában a többletet a készletek állományváltozása mutatja, amely az év végi záróállomány és az év eleji nyitóállomány különbözete.

A saját teljesítmény értéke definíciószerűen eredménysemleges, mivel a teljesítmény megegyezik a teljesítmény létrehozása kiadásainak értékével. Ugyanakkor a saját előállítású eszközöket előállítók bérére és egyéb költségeire jellemzően megkapja a működési támogatást a költségvetési intézmény, szemben a vállalkozásokkal, amelyeknek nincs üzleti bevétele a saját előállítású eszközökre. Így egy nagy értékű saját beruházás aktiválása a tárgyévben jelentősen javíthatja a mérleg szerinti eredményt, majd később, az értékcsökkenés révén éveken keresztül csökkenteni fogja azt.

Míg tehát a felhalmozási célú támogatásból megvalósuló eszközbeszerzés elszámolása eredménysemleges, a más bevételből beszerzett vagy saját előállítású (egyedi igényeknek megfelelő) eszközök elszámolása a bevétel és az értékcsökkenés elszámolás elkülönült időpontja miatt hatással van az év mérleg szerinti eredményére. A működési bevétel előirányzattól eltérő felhasználása tehát a gazdálkodás eredményességéről torz képet ad. A saját előállítású eszközök torzító hatása az aktivált saját teljesítmény, vagy még inkább a valójában fejlesztésre használt működési bevétel elhatárolásával és értékcsökkenéssel arányos feloldással lenne kezelhető. A torzítás megszüntetését nehezíti, hogy a működési támogatási előirányzatokat - definíciószerűen – december 31-ig fel kell használni, nincs olyan jogcím, ami lehetővé tenné a keret egy részének felhasználását saját rezsiz beruházásra és elhatárolásra. Erre az ESA hiány helyes megállapítása, az egységes, azonos számviteli tartalmú államháztartási konszolidáció miatt van szükség.

A központi alrendszerbe tartozó költségvetési intézmények is létrehozhatnak saját előállítású eszközöket, beruházásokat. Ezek értéke javítja a nem fedezett értékcsökkenés hatásának és arányának mutatója értékét, hiszen a **saját előállítás az eszközpótlás egyik forrása**, amely a vagyont és mérleg szerinti eredményt is növeli. A kiegészített, korrigált mutatók számítása a következő:

<b>NEM FEDEZETT ÉRTÉKCSÖKKENÉS HATÁSA A MÉRLEG SZERINTI EREDMÉNYRE KORRIGÁLT MUTATÓJA=</b> ESZKÖZBESZERZÉSRE FORDÍTOTT NEM FELHALMOZÁSI CÉLÚ TÁMOGATÁS+ SAJÁT ELŐÁLLÍTÁSÚ ESZKÖZÖK AKTIVÁLT ÉRTÉKE – EREDMÉNYT TERHELŐ ÉRTÉKCSÖKKENÉS
---

és

**NEM FEDEZETT ÉRTÉKCSÖKKENÉS ARÁNYA A MÉRLEG SZERINTI EREDMÉNYBEN KORRIGÁLT MUTATÓJA =**  
(ESZKÖZBESZERZÉSRE FORDÍTOTT NEM FELHALMOZÁSI CÉLÚ TÁMOGATÁS+ SAJÁT ELŐÁLLÍTÁSÚ ESZKÖZÖK AKTIVÁLT  
ÉRTÉKE – EREDMÉNYT TERHELŐ ÉRTÉKCSÖKKENÉS) / MÉRLEG SZERINTI EREDMÉNY

A saját előállítású eszközök esetében is szükséges az elhasználódást követő eszközpótlás, az eredményt rontó értékcsökkenés ellentételezése. A mutató kockázati értékelése megegyezik a saját teljesítmény nélkül számított mutatóéval, **kockázatot jelez**, ha a nem fedezett értékcsökkenés mérleg szerinti eredményre gyakorolt hatásának mutatóértéke negatív, és a mérleg szerinti eredménynek magas, 50%-ot meghaladó részét teszi ki.

**A pilot elemzés eredményei:** Az Intézmények aktivált saját teljesítményének meghatározó részét képezte a saját előállítású aktivált eszközök értéke, ennek döntő részét egyetlen költségvetési intézmény (30.) mutatta ki beszámolóiban. A 2019. évben ez az intézmény az eredménykimutatásában 5,5 Mrd Ft saját előállítású aktivált eszközt szerepeltetett. A beszámolóadatok alapján az aktivált saját teljesítmény egészben vagy részben saját előállítású, vagy fejlesztésű immateriális javak üzembehelyezéséhez kapcsolódott.

Saját előállítású készletállomány-növekedést az elemzett időszakban 5 intézmény számolt el kis értékben, 73,4 M Ft összegben.

A saját előállítású eszközök legnagyobb részét aktiváló költségvetési intézmény esetében a nem fedezett értékcsökkenés hatása az elemzett három évben -58,3 Mrd Ft volt, míg a korrigált hatás -64,3 Mrd Ft. A korrekció hatása jól látszik a nem fedezett értékcsökkenés aránya a mérleg szerinti eredményben mutatónál, ahol a nem korrigált mutatóérték 116,7% a korrekciót követően 128,6%-ra emelkedett.

### 2.3. A pénzforgalomban megjelenő, a maradvány értékére ható, de a mérleg szerinti eredményt nem befolyásoló tételek

Az ebbe a csoportba tartozó tényezők kockázatot nem hordoznak, azonban a két számviteli szemlélet közötti eltérés teljeskörű bemutatása kedvéért szükségesnek tartottuk rövid ismertetésüket. Ide tartoznak a befektetett eszköz- és forgóeszköz beszerzések, hiszen vásárlásuk kiadásai megjelennek a pénzforgalomban, míg a pénzügyi számvitelben a vagyonelemek közötti változásként, eredményhatás nélkül kerülnek elszámolásra.

Szintén ide tartoznak a lekötött betétek<sup>5</sup> és a kölcsönfelvételek<sup>6</sup>, a központi (a kincstári rendszerbe tartozó) költségvetési szerveknél azonban ilyen gazdasági események tipikusan nem fordulnak elő.

#### 2.3.1. A beruházások és felújítások elszámolásának hatása az eredményes gazdálkodásra

A **beruházási és felújítási kiadások** az eredményszemléletben, – mint az értékcsökkenésről írt fejezetben írtuk– nem a vásárláskor, hanem az értékcsökkenésen keresztül befolyásolják a mérleg szerinti eredményt. Az eszközbeszerzés során csupán a pénzeszköz alakul át befektetett eszközzé. Ez alól a kisértékű (200 E Ft alatti) eszközök elszámolása a kivétel, ezek esetében az értékcsökkenés egy összegben, az aktiváláskor kerül elszámolásra, ezért a pénzforgalmi kiadás és az eredményszemléletű értékcsökkenési leírás elszámolása többnyire<sup>10</sup> ugyanabban az időszakban történik.

A költségvetési szféra további **sajátosságaként** a beruházásokhoz, felújításokhoz tartozó, **megfizetett áfa** az eredményszemléletben egyéb ráfordításként jelenik meg, azaz az eszközök

<sup>10</sup> Akkor térhet el a két elszámolás időbelileg, ha a kisértékű eszköz beszerzése és annak aktiválása, üzembehelyezése nem azonos évben történik.



értékében nem kerül aktiválásra. Ezért a két szemléletben egyidőben, felmerüléskor jelentkezik kiadásként, költségként.

### 2.3.2. A forgóeszköz-beszerezés elszámolásának hatása az eredményes gazdálkodásra

A forgóeszközök (a vásárolt készletek és értékpapírok) a vételár kifizetésével kerülnek kiadásként elszámolásra a költségvetési számvitelben. Amikor a vásárolt forgóeszköz bekerül a pénzügyi számvitel mérlegébe, csak az eszköz fajtája változik, a pénzeszköz készletté, vagy értékpapírrá alakul, így a beszerzés nem rontja a gazdálkodás eredményességét.

#### 2.3.2.1. A vásárolt készletek elszámolásának hatása

A **túlzott készletezés** a jelentős forráslekötéssel gazdálkodási, elsődlegesen likviditási kockázatot jelenthet. A „készletbeszerzések” azonban nem feltétlenül járnak készletezéssel, a beszerzések közvetlen leírása anyagköltségként egyidőben kiadás a pénzforgalmi, és költség az eredményszemléletben.

**A pilot elemzés eredményei:** A 2019. év elején és végén 34, majd a 2020. és a 2021. év végén 33 intézmény mutatott ki a mérlegében készletet, amelyek döntő része (90% feletti aránya) vásárolt készlet volt. A legjelentősebb készletnövekedés – a három év alatt 1,5 Mrd Ft – egy kórháznál történt, a COVID 19 járványhoz kapcsolódóan.

#### 2.3.2.2. Az értékpapírok elszámolásának hatása

Az értékpapír-vásárlás és -értékesítés a központi alrendszerbe tartozó központi vagy köztisztviselői költségvetési szervezeteknél ritkán fordul elő. Az **értékpapírok vásárlása és értékesítése** megjelenik a pénzforgalomban (kiadásként és bevételeként), míg a pénzügyi számvitelben csak a hozam (a kamat vagy árfolyamkülönbözet) van hatással a mérleg szerinti eredményre. Hiszen a pénzügyi számvitelben a pénz és az értékpapír cseréje csak az egyik eszközfajta értékének csökkenése, amely révén nő egy másik eszköz értéke. Az értékpapírokon realizált árfolyamnyereség és veszteség mindkét eredménykategóriában azonos időben (realizáláskor) kerül elszámolásra.

## 3. Az Intézmények gazdálkodásának eredményessége az elemzett időszakban

A fejezetben az Intézmények gazdálkodásának eredményességét a 2019-2021. évi beszámolóadatokat alapján az elemzési módszertannak megfelelő szerkezetben vizsgáltuk.

Az Intézmények az elemzett három évben összességében kimutatott maradványát és mérleg szerinti eredményét a 3. számú táblázat szemlélteti. Az Intézmények az elemzett időszakban csak alaptevékenységből származó maradvánnyal rendelkeztek (vállalkozási tevékenységből származóval nem) és a maradvány 64,3%-ban volt kötelezettségvállalással terhelt. A költségvetési számvitelben az előző évi kötelezettségvállalással terhelt maradvány a tárgyévben, **mint maradványigénybevétel** jelentkezik (lásd a 2. számú mellékletben).

3. sz. táblázat

### Az Intézmények összesített mérleg szerinti eredményének és a maradványának alakulása 2019.-2021. között (M Ft)

	2019.	2020.	2021.	Összesen
Mérleg szerinti eredmény	-7 087,8	-20 816,3	44 874,3	16 970,2
Összes maradvány	179 752,3	110 995,7	167 667,8	458 415,7

Forrás: MÁK beszámolóadatokat 2019-2021. alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés

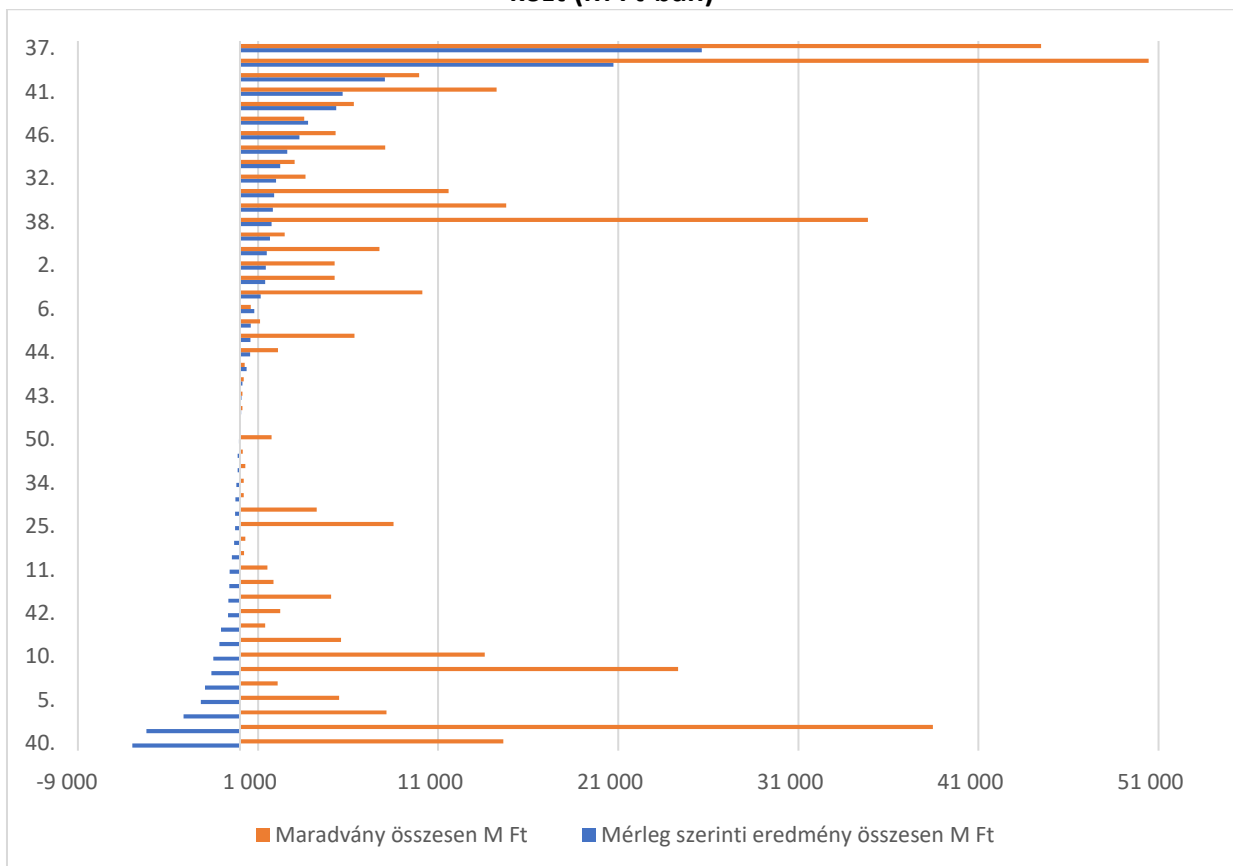
A táblázatból látható, hogy a három év viszonylatában összesen pozitív mérleg szerinti eredménnyel zártak az Intézmények, miközben 2019-ben és 2020-ban az összesített mérleg szerinti eredmény negatív volt. A táblázat jól szemlélteti, hogy az összes intézményre számított mérleg szerinti eredmény és a maradvány értéke alakulása között közvetlen összefüggés nem tárható fel. Következésképpen a kettő közül legalább az egyik nem jellemzi jól a gazdálkodás eredményességét. Ennek mélyebb megismerése érdekében célszerű megvizsgálni az intézményenkénti értékek alakulását.

Ha összevetjük az Intézmények maradványát a három évben és a mérleg szerinti eredményüket, látható, hogy még nagy összegű maradvány realizálása esetén is lehet a mérleg szerinti eredmény negatív.

Az 1. számú ábra a mérleg szerinti eredmény nagysága szerinti csökkenő sorrendben mutatja be az intézményeket. A 30. intézményt nem ábrázoltunk a szélsőségesen nagy adatai okán. Az intézményeket egyedi azonosítószámukkal jelöltük.

1. sz. ábra

### Az Intézmények mérleg szerinti eredményének és a maradványának alakulása 2019-2021. közt (M Ft-ban)



Forrás: MÁK beszámolóadatok 2019-2021. alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés

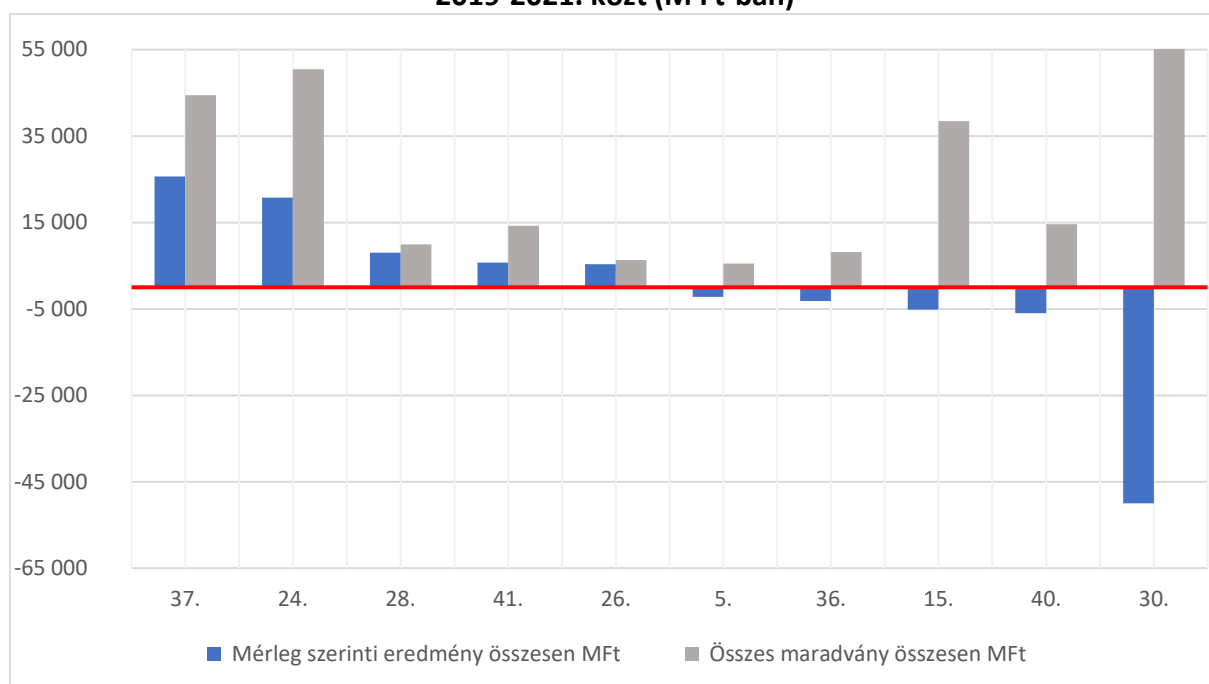


Több szervezet kiemelkedő összegű maradványt mutatott ki az elemzett három év alatt. Közülük azonban csak kettő (37., 24.) ért el kimagasló mérleg szerinti eredményt. A magas maradvány negatív mérleg szerinti eredménnyel járt három intézmény (15., 40., 30.) esetében.

Az Intézmények többségének mérleg szerinti eredménye a nulla érték körül ingadozott, azaz csekély összegű többletet vagy mínuszt mutattak ki. Az ötven elemű mintából mindösszesen 10 olyan intézményt (2. számú. ábra) azonosítottunk, amelyek a három év alatt kiugróan jó (5 Mrd Ft feletti) mérleg szerinti eredményt értek el, vagy jelentős (2 Mrd Ft-ot meghaladó) veszteséget mutattak ki.

2. sz. ábra

### A kiugró mérleg szerinti eredménnyel és a maradvánnyal rendelkező Intézmények 2019-2021. közt (M Ft-ban)



*Forrás: MÁK beszámolóadatok 2019-2021. alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés  
A piros vonal a 0 értéket mutatja.*

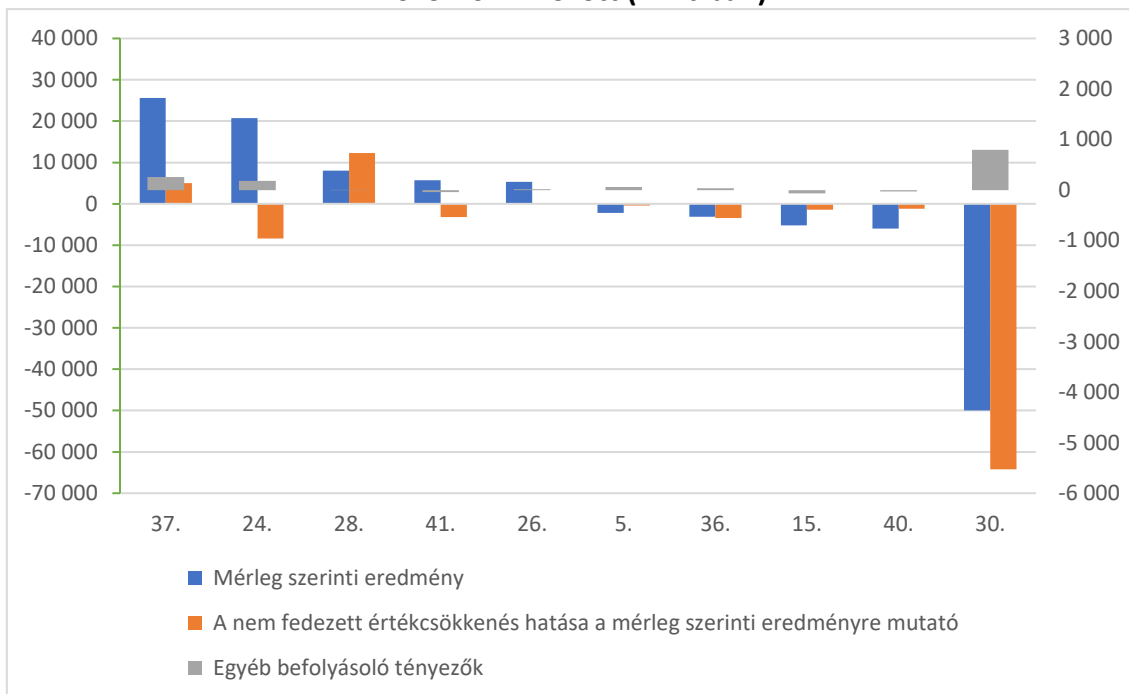
Felkeltette a figyelmünket, hogy a 10 intézmény közül csak kettő olyan volt (5. és 41.), amely nem irányítószerv vagy kiemelt jelentőségű intézmény (mint például a 24 vagy 30. intézmény). A 37. intézmény rendelkezett a legnagyobb összegű mérleg szerinti eredménnyel (ezt a 2019. évben – az Intézmények között a legmagasabb – 23,0 Mrd Ft értékű eredmény magyarázza) amelyet jelentősen, 13,5 Mrd Ft-tal növelt az értékcsökkenés eredményhatásánál magasabb, nem felhalmozási forrású eszközpótlás bevétele, valamint a 2021. évben az időszak végén a személyi és dologi kiadásokra kapott többletbevétel feltehetően el nem költött része (lásd még a 3.1.1. fejezet, 34. oldal). A második legmagasabb összeggel az ábrán a 24. intézmény rendelkezik. Korrelációszámítást végeztünk az intézmény mérleg szerinti eredménye és az eredménykimutatás kategóriái kapcsolatára. A legmagasabb szintű korreláció (0,644) az intézmény mérleg szerinti eredménye és a központi irányító szervi támogatása között mutatható ki. A közepes korrelációérték jelentős kapcsolatnak tekinthető, mutatja, hogy a szervezet mérleg szerinti eredménye az elemzett években elsődlegesen a finanszírozási bevételek között megjelenő „Központi, irányító szervi támogatás” változásával

mozgott együtt. A támogatás növekedésével nőtt az intézmény mérleg szerinti eredménye, továbbá az összes maradványa és pénzeszközeinek állománya is.

A kiugró értékekkel rendelkező 10 intézményt megvizsgáltuk abból a szempontból is, hogy esetükben milyen hatást gyakorolt a nem fedezett értékcsökkenés a gazdálkodás eredményességére. A 3. számú ábrában mutatjuk be a három évre összesített adatok alapján az intézményeket a mérleg szerinti eredmény szerint csökkenő sorrendben, valamint a nem fedezett értékcsökkenés és az egyéb tényezők (értékvesztés, elengedett vagy behajthatatlan követelés, terven felüli értékcsökkenés) hatását a mérleg szerinti eredményre. A bal oldali skálán a mérlegszerinti eredmény és a nem fedezett értékcsökkenés, a jobb oldali skálán az egyéb befolyásoló tényezőkből számított mutatóértékeket tüntettük fel.

3. sz. ábra

**A kiugró értékekkel rendelkező intézmények mérleg szerinti eredménye és a „nem fedezett értékcsökkenés hatása a mérleg szerinti eredményre” mutató alakulása 2019-2021. között (M Ft-ban)**



*Forrás: MÁK beszámolóadatok 2019-2021. alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés*

A kiemelt intézményeknél a nem fedezett értékcsökkenés hatása a mérleg szerinti eredmény alakulását nagy mértékben magyarázni tudta. Míg az egyéb befolyásoló tényezők (értékvesztés, elengedett követelés, terven felüli értékcsökkenés) hatása arányában nem volt jelentős, értéke egyik intézménynél sem haladta meg az 1 Mrd Ft-ot. A diagrammon a legmagasabb értéket mutató (37.) intézménynél a három év értékcsökkenésének eredményhatását meghaladó, nem felhalmozási eszközpótlási bevétel támogatta, javította a mérleg szerinti eredményt. A második intézmény (24.) esetén a nem fedezett értékcsökkenés hatását az intézmény gazdálkodása során kezelni, semlegesíteni tudta. Ez az intézmény az elemzett időszakból kettő évben is kiegyensúlyozott, eredményes gazdálkodást mutatott. A 2019. és a 2021. évet is jelentős, 10 Mrd Ft-ot meghaladó mérleg szerinti eredménnyel zárta. A 2020. évi 3,2 Mrd Ft veszteséget elsődlegesen a működési célú támogatások nagy összegű – 2019-ről a 2020. évre bekövetkezett 25,1 Mrd Ft-os – csökkenése magyarázta. A 2020. évi működési támogatás értéke a három év átlagától 14,1 Mrd Ft-tal maradt el.

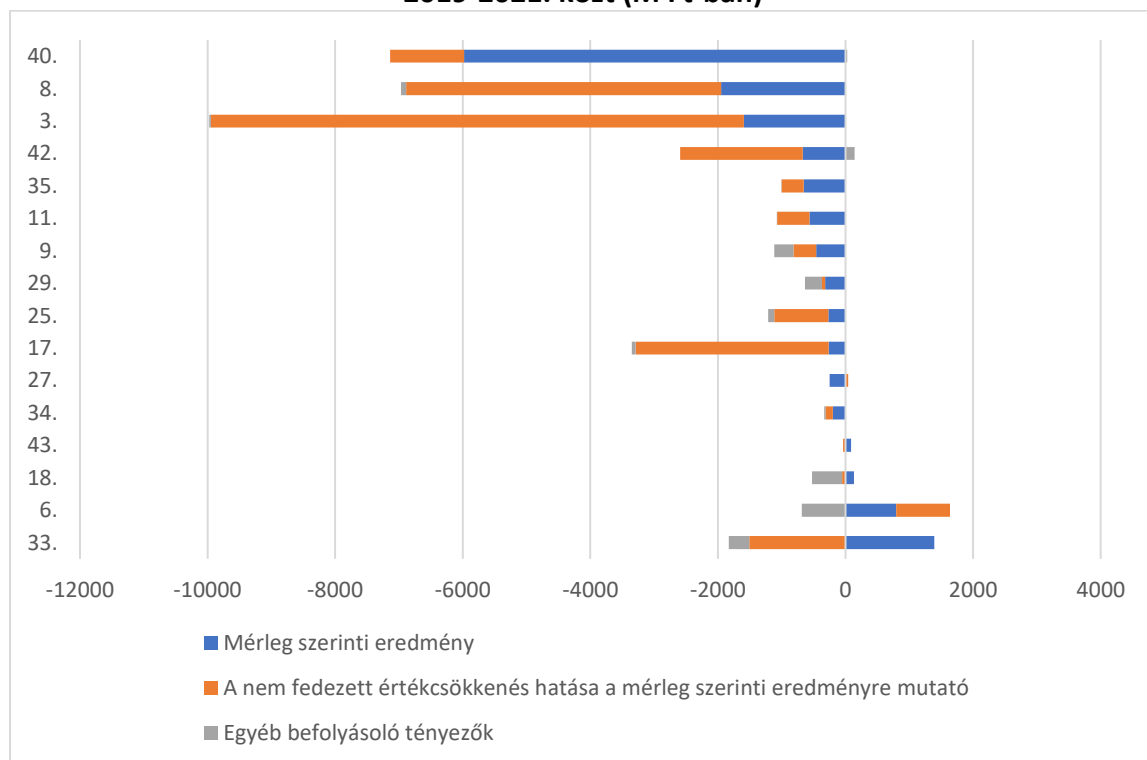
Az Intézmények között 7 olyan volt, amelyek az elemzett időszak mindhárom évét pozitív mérleg szerinti eredménnyel zárta. 19 intézmény egy évben, 18 intézmény kettő évben, míg 6 intézmény mindhárom évben negatív mérleg szerinti eredményt ért el.

Az Intézmények között 17 esetében az elemzett időszakon belül legalább két egymást követő évben negatív volt a mérleg szerinti eredmény, ami kockázatot jelentett az eredményes pénzügyi gazdálkodásra, annak fenntarthatóságára. Ezért ezeket az intézményeket külön is megvizsgáltuk. A több éven keresztül negatív mérleg szerinti eredmény felhalmozott veszteségként jelenik meg a mérlegben. A 17-ből csak 4 olyan intézmény volt, amelynél nem volt negatív az elemzés első évében, 2019-ben a nyitómérlegben a felhalmozott eredmény értéke. Ez arra enged következtetni, hogy a veszteségességet kiváltó okok, gazdálkodási problémák már korábban, vélhetően tartósan fennálltak.

Az elemzés feltárta a költségvetési gazdálkodás azon jellegzetességét, hogy a költségmegtakarítás vagy többletbevétel tartósan nem épül be az eredménybe, hiszen vagy elköltésre vagy elvonásra kerül. Ezzel szemben a veszteség hatása a felhalmozott eredményen keresztül a későbbi években is tartósan fennmarad. A 4. számú ábra mutatja be a veszteség kialakulásában közrejátszó tényezők hatását. Egy intézményt (30.) szélsőségesen nagy adata miatt nem ábrázoltunk.

4. sz. ábra

**Az elemzett időszakban két egymást követő évben veszteséges intézmények összesített mérleg szerinti eredménye és az azt befolyásoló főbb tényezők hatása, 2019-2021. közt (M Ft-ban)\***



Forrás: MÁK beszámoló adatok úrlapjai alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés

\*Az ábrában egyéb befolyásoló tényezőként összefoglalva szerepelnek a behajthatatlan és/ vagy elengedett követelések, a terven felüli értékcsökkenés, az értékvesztés hatása.

Az Intézményeket a három év összesített mérleg szerinti eredménye szerint, növekvő sorrendben soroltuk fel. Jól látszik, hogy az utolsó 4 intézmény mérleg szerinti eredménye a harmadik évben pozitívba fordult.

Látható, hogy a mérleg szerinti eredmény értéke és a nem fedezett értékcsökkenés aránya mutatójának értéke a mérleg szerinti eredményben az utolsó intézmény kivételével együtt mozgott, vagyis ennek volt a legkifejezettebb a hatása az intézmények veszteséges működésére. A 33. intézménynél az elemzett időszakban a 2019-2020. évek veszteségesek voltak, de a 2021. évvel együttesen nyereséges lett, az egyéb tényezők eredményrontó hatásai ellenére. A 40. intézmény esetében a mérleg szerinti eredmény annak ellenére negatív lett, hogy a többi intézmény esetében azonosított eredményrontó tényezők itt nem játszottak szerepet. Ez az intézmény az elemzett időszakban a 2020. évben volt kiemelkedően veszteséges (-6,5 Mrd Ft), amely mögött az egyéb ráfordítások – és ezen belül az Egyéb működési célú támogatások államháztartáson belüli kiadások (8,4 Mrd Ft) –jelentős megemelkedése állt.

Az elemzés megállapította, hogy a nem fedezett értékcsökkenés eredményhatásának alakulása, az értékvesztés és a behajthatatlan és elengedett követelések, valamint a terven felüli értékcsökkenés nagymértékben magyarázzák a tartósan negatív mérleg szerinti eredményt.

A mintába került Intézmények közül tehát az irányítószervek (és a kiemelt jelentőségű intézmények) több maradványt és szélsőségesebb mérleg szerinti eredményt értek el. Mindez (lásd a 2. számú ábrán 24.-et, a 4. számú ábrán a 40.-et) jól szemlélteti azt a megállapítást, hogy a maradvány nagysága nem függ attól, hogy eredményesen gazdálkodott-e a vagyonával az intézmény, ezért a maradvány nem alkalmas a gazdálkodás eredményességének megítélésére. Az Intézmények maradvány-igénybevételének alakulását a 4. számú táblázat mutatja be.

4. sz. táblázat

**Az Intézmények maradványigénybevételének alakulása 2019-2021. között (M Ft)**

Megnevezés	2019.	2020.	2021.	Összesen
<b>Maradványigénybevétel</b>	245 932,5	179 818,0	110 995,7	536 746,1
<b>Összes maradvány</b>	179 752,3	110 995,7	167 667,8	458 415,7

*Forrás: MÁK beszámolóadatok 2019-2021, 04. és 7. úrlap alapján, ÁSZ szerkesztés*

A költségvetési számvitelben a maradványigénybevétel összege egy adott évben megegyezik az előző évek jóváhagyott maradványaiból az adott évi kiadások finanszírozására felhasznált összeggel. A maradvány képződése azt mutatja, hogy a teljesített bevételek meghaladták a teljesített kiadásokat, ami egyfajta megtakarításként is értelmezhető.

Maradványigénybevételre – egy kivételével – mindegyik intézmény esetében mindhárom évben sor került. A maradványt egyebek közt ingatlanfelújítás, tárgyi eszközök beszerzése, bérleti szerződésből eredő óvadék, EU-s projekt finanszírozásához kapcsolódóan használták fel.

### 3.1. A finanszírozási, likviditási kockázatot jelző tényezők hatása az eredményes gazdálkodásra az Intézményeknél

#### 3.1.1. A követelések és a kötelezettségek változásának hatása az eredményes gazdálkodásra

##### 3.1.1.1. A követelések változásának hatása

**Az Intézmények összesített követelésállományának változása nem volt jelentős, azonban az államháztartáson kívüli féllel szembeni, az intézmény hatáskörébe tartozó korigált követelésállomány a 10%-os kockázati jelzőszámot meghaladóan a 2020 évben 12, a 2021. évben 20 intézménynél növekedett. Ebből a 2020. évben 2, majd a 2021. évben három intézménynél, a korigált követelésállomány meghaladta az összes eszközérték 10%-át.**

Az Intézmények – költségvetési éven belül és túl esedékes – követelésállománya a 2019. évben 23,1 Mrd Ft, a 2020. évben 22,2 Mrd Ft, majd a 2021. évben 21,9 Mrd Ft volt, azaz értéke – bár kis mértékben - évről-évre csökkent. A becsült államháztartáson belüli követelésállomány az elemzett három év alatt átlagosan a költségvetési éven belül esedékes követeléseknél 6,3%, a költségvetési éven túl esedékeseknél 35,8% volt.

A követelések jellemzően a közhatalmi bevételekhez kapcsolódtak. **1 Mrd Ft-ot meghaladó korigált követeléssel** a 2019. évben 3, a 2020. évben 4 és a 2021. évben szintén 4 intézmény rendelkezett, ebből három intézmény követelésállománya mind a három évben 1 Mrd Ft felett alakult. A **legnagyobb** költségvetési éven belüli és túli korigált követelésállományt a 32. intézmény mutatta ki a 2021. évre, mintegy 4,9 Mrd Ft összegben, ennek oka döntően a felügyeleti díj második részletének tárgyévét követő év január 31-i fizetési határideje volt (4,3 Mrd Ft). A 2019. évi nyitó értékhez képest a **legmagasabb növekedés** a 25. intézménynél következett be, majdnem ötszörösére nőtt (486,9%) a követelésállomány az elemzett három évben. A kiemelkedő növekedést az egyik évben előírt, de csak következő év elején befolyt felügyeleti díjak okozták. Ez is jól mutatja, hogy a mutató jelzését részletes vizsgálat kell kövesse, annak megválaszolására, hogy a mutató romlása mögött gazdálkodási probléma áll-e vagy egyéb egyedi intézményi, illetve költségvetési sajátosság.

A követelésállomány a 10%-os, **kockázati jelzőszámot meghaladóan** a 2020 évben 12, a 2021. évben 20 intézménynél növekedett. Ebből 6 intézménynél két egymást követő évben is meghaladta a követelésállomány növekedés a jelentős határértéket, ezen intézményeknél a lejáratú megoszlás, a lejárt követelési arány, a behajtási gyakorlat részletes vizsgálata indokolt. **A korigált követelésállomány Intézmények mérlegfőösszegéhez mért aránya** (lásd a 2.1.1.1. fejezetben) a jelentős, 10%-os mértéket a 2019. évben kilenc, a 2020. évben szintén kilenc, a 2021. évben hét-intézménynél haladta meg. A 2021. évben ezen intézmények közül három szociális ellátási területen működött, egy pedig törvényszék volt. Közülük egy szociális ellátó intézménynél (13.) a mérlegfőösszegen belül mindhárom évben jelentős volt a korigált követelések aránya, és annak állománya legalább két egymást követő évben 10%-ot meghaladóan nőtt. A magas és növekvő követelésállomány a pénzügyi nemteljesítés kockázata miatt kockázatot jelentett az intézmény gazdálkodásának eredményességére.

Az Intézmények költségvetési éven belül és a költségvetési évet követően esedékes követeléseinek alakulása a mérleg szerinti eredmény értékét kis mértékben befolyásolta. A követelések állományváltozása azonban olyan veszteség jellegű, vagyoni helyzetet befolyásoló tényezőket is magában foglal, mint amilyen az értékvesztés és a behajthatatlan és/ vagy elengedett követelések leírása. Az ezen veszteség jellegű tényezőket, a hatásuktól megtisztított, korigált követelésállomány arányában a 3.2.2. és 3.2.3. fejezetekben vizsgáljuk.

### 3.1.1.2. A kötelezettségek változásának hatása

Összességében az Intézmények működési célú kötelezettségállományának változása nem volt jelentős, a kötelezettségeken belül mindhárom évben a működési célú kiadásokhoz tartozó kötelezettségek voltak túlsúlyban. A kötelezettségállomány az adott évi nyitóérték 50%-át meghaladón a 2019. évben 5, a 2020. évben 13 és a 2021. évben 22 intézménynél nőtt.

Az elemzett időszakban az Intézmények kötelezettségeinek alakulását az 5. számú táblázat mutatja be. Az elemzés a kötelezettségeken belül a költségvetési éven belüli és a költségvetési éven túli kötelezettségeket vizsgálta.

5. sz. táblázat

#### A kötelezettségállomány alakulása 2019.-2021. között (M Ft)

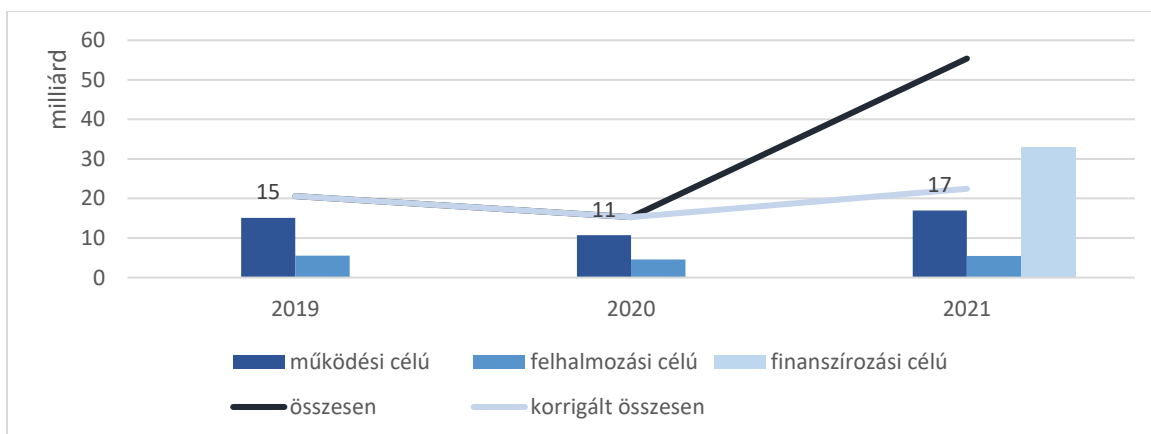
Megnevezés	2019	2020	2021
<b>Kötelezettségállomány összesen</b>	67 939,1	72 636,4	115 166,5
<b>Ebből: Költségvetési évben esedékes és a költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek állománya</b>	20 609,9	15 272,9	55 373,7

*Forrás: MÁK 2019-2021. évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés*

A költségvetési éven belüli és a költségvetési éven túli kötelezettségek megoszlását mutatja be az 5. számú ábra. Finanszírozási célú kiadások kapcsán keletkezett kötelezettségek csak a 2021. évben voltak kimutathatók.

5. sz. ábra

#### Az Intézmények költségvetési évben és a költségvetési évet követően esedékes kötelezettségállományának alakulása kiadási célok szerint 2019-2021. közt (Mrd Ft-ban)\*



*Forrás: MÁK 2019-2021. évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés*

*\*a korrigált összesen adatsor mutatja a finanszírozási kötelezettség egyedi tételétől megtisztított kötelezettségállományt*

Ennek háttérében egyedi esemény áll: 2022. január 1-i időponttal csatlakoztak a költségvetési szervek a MÁK új számlavezető rendszeréhez (SZR). Az esetleges kezdeti bizonytalanságok elkerülése érdekében a december havi bérkifizetés forrását<sup>7</sup> a költségvetési intézmények még december hónapban megkapták, ennek összegét (32,9 Mrd Ft-ot) a mérlegben a kötelezettségek között, a költségvetési évben és azt követően esedékes kötelezettségek államháztartáson belüli megelőlegezések visszafizetésére mérlegsorokon<sup>8</sup> mutatták ki. Az 5. számú ábrán látható világoskék vonal a finanszírozási kötelezettség egyedi tételétől megtisztított korrigált összes adatát mutatja. Az egyedi tétellel történt korrekció után jól

látható, hogy a **költségvetési éven belüli és túli kötelezettségek nagyságrendje az időszakban jelentősen nem változott**, a kötelezettségeken belül mindhárom évben a működési célú kiadásokhoz tartozó kötelezettségek voltak túlsúlyban.

A működési célú kötelezettségek állománya az Intézményeknél a 2019. évi nyitó értékhez képest (18,8 Mrd Ft) a 2021. év végére 17,0 Mrd Ft-ra csökkent. Az államháztartáson kívüli kötelezettségállomány a működési célú kötelezettségeken belül meghatározó volt, aránya az évek során átlagosan 79,5%-ot tett ki. Az elemzett csoport adatai mögött azonban jelentősen eltérő egyedi intézményi értékek húzódtak meg: a működési célú kötelezettségállomány az adott évi nyitóérték 50%-át meghaladóan a 2019. évben 1, a 2020. évben 7 és a 2021. évben 14 intézménynél nőtt. Számuk az időszak alatt folyamatosan emelkedett. Közülük a **kockázati jelzőszámként** meghatározott, 50%-ot meghaladó kötelezettségállomány-változást kettő intézmény (37. és 40.) mutatott ki kettő egymást követő évben. A teljesítéshez és a gazdálkodáshoz kapcsolódó hatások szétválasztásához részletes vizsgálat szükséges.

2020-ban és 2021-ben a **legnagyobb értékű és arányú** (50% feletti) működési célú kötelezettségállomány növekedés a 37. intézménynél következett be. A kötelezettségállomány a 2019. évi 27,1 M Ft nyitó értékről a 2021. év végére 5 063,7 M Ft-ra nőtt. Kiemelendő, hogy a 2021. évi, a költségvetési évet követően esedékes 4 713,4 M Ft értékű növekedést az év végi beszerzések és a kapcsolódó tartozások áthúzódása, a források késői, év végi rendelkezésre állása okozhatta. Két kormányhatározat a rendőrség részére október és november hónapokban 6,7 Mrd Ft előirányzat módosítást hagyott jóvá, személyi és dologi (3,7 Mrd Ft) valamint eszköz- és fegyverbeszerzéshez kapcsolódó kiadásokra (3 Mrd Ft). A beszámoló adataiból részletes elemzés nem végezhető a többletbevétel elköltéséről, de ha a többletbevételnek egy része jelent csak meg a kötelezettségeken belül, akkor növelhette a mérleg szerinti eredményt a fennmaradó, még el nem költött rész. Az intézmény az időszak végi többletbevétel mellett 17,3 Mrd Ft összes maradvánnyal (ebből kötelezettségvállalással terhelt 11,1 Mrd Ft) és 3,1 Mrd Ft mérleg szerinti eredménnyel zárta a 2021. évet. Ez a példa is alátámasztja a mutatók adatai mögötti okok részletes vizsgálatának szükségességét.

A fenti eset jól mutatja, hogy a működési célú (személyi, dologi jellegű kiadásokhoz nyújtott) támogatások nem rendszeresen és időarányosan történő folyósítása, az év végi teljesítés torzítja a mérleg szerinti eredményt. Ezen esetben az intézmény már nem tudja a bevételt felhasználni, ami egyrészt a maradványban, másrészt a kötelezettségállományban, de még inkább a mérleg szerinti eredményben jelenhet meg. Az ilyen, későn folyósított bevétel a jelenlegi számviteli eljárások mellett nem határolható el, míg a kapcsolódó költségek egyértelműen a következő évben fogják az eredményt rontani. A releváns intézmények gazdálkodásának egyedi elemzését ezen szempont figyelembevételével célszerű végezni.

3.1.2. A bevételek, a költségek és a ráfordítások időbeli elhatárolása változásának hatása az eredményes gazdálkodásra

#### *3.1.2.1 Az aktív időbeli elhatárolások változásának hatása*

**Az aktív időbeli elhatárolások mindhárom évben növelték az Intézmények összesített mérleg szerinti eredményét, de hatásuk nem volt meghatározó.**

Az Intézményeknél az aktív időbeli elhatárolások év végi záróállománya az időszakok között folyamatosan emelkedett, a 2019. évi nyitó 12,0 Mrd Ft-ról a 2021. év végére elérte a 21,9 Mrd Ft-ot. Az elhatárolásokon belül jóval magasabb arányt képviseltek a bevételhez, mint a költséghez és ráfordításhoz kapcsolódó elhatárolások.



Az elhatárolás-állomány alakulását a 6. számú táblázat mutatja be, ahol a megoszlásnál az elhatárolás típusoknak az összes aktív időbeli elhatároláson belüli arányát tüntettük fel. Nem rendelkezett aktív időbeli elhatárolással az 50-ből a 2019. évben 6, míg a 2020. és 2021. években 7 intézmény.

6. sz. táblázat

**Az Intézmények aktív időbeli elhatárolásainak alakulása M Ft-ban és megoszlás %-ban  
2019-2021. között**

Megnevezés	2019.		2020.		2021.	
<b>Bevétel-elhatárolás</b>	9 551,2	67,7%	10 379,6	54,3%	15 541,5	70,9%
<b>Költség, ráfordítás elhatárolás</b>	4 556,2	32,3%	8 736,2	45,7%	6 381,4	29,1%
<b>Halasztott ráfordítás</b>	-	0%	-	0%	-	0%
<b>Aktív időbeli elhatárolás összesen</b>	<b>14 107,4</b>	<b>100,0%</b>	<b>19 115,8</b>	<b>100%</b>	<b>21 922,9</b>	<b>100,0%</b>

*Forrás: MÁK 2019-2021. évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés*

A **bevételek**hez kapcsolódó elhatárolások az elemzett időszakban évről évre emelkedtek, túlnyomó részük (80% felett) két kórház elszámolásához volt köthető. A jelentős összegű bevétel-elhatárolást az egészségügyi szolgáltatások Egészségbiztosítási Alapból történő, részben utólagos finanszírozása<sup>9</sup> indokolta.

A **költségek és ráfordítások** miatti elhatárolás-növekedést elszámolt intézmények közül a 20. intézmény) a 2021. évben 988 M Ft értékű előfizetési, közüzemi, bérleti, biztosítási, valamint informatikai és kommunikációs szolgáltatási díjak arányos költségeit határolta el 735,4 M Ft értékben, míg a ráfordítások le nem vonható áfa miatti ráfordítást, fizetendő közbeszerzési díjat és rehabilitációs hozzájárulást tartalmaztak. A költségek egy része a koronavírus-járvány miatt a 2022. évre halasztott népszámlálás előkészítési feladataihoz kapcsolódott.

*3.1.2.2. A passzív időbeli elhatárolások változásának hatása*

**A bevételek és költségek passzív időbeli elhatárolásának változása az Intézmények összesített mérleg szerinti eredményét két évben javította, egy évben rontotta, 19,9 Mrd Ft-tal javítva az összesített eredményt.**

A passzív időbeli elhatárolások állománya a 2019. évi nyitóértékhez (218,8 Mrd Ft) képest a 2021. év végére 198,9 Mrd Ft-ra csökkent. Az elhatárolásokon belül a legjelentősebb – évente a három év átlagában 61,5%-os részarányú tételt – a halasztott bevételek jelentették. A fennmaradó passzív elhatárolások átlagosan 28,6%-ban költségekhez és ráfordításokhoz, míg legkisebb arányban (átlagosan 9,9%-ban) bevételekhez kapcsolódtak. A 7. számú táblázat tartalmazza a passzív időbeli elhatárolások alakulásának bemutatását.



**Az Intézmények passzív időbeli elhatárolásainak alakulása M Ft-ban és megoszlás %-ban  
2019-2021. között**

Megnevezés	2019.		2020.		2021.	
<b>Bevétel-elhatárolás</b>	26 664,7	12,9%	18 623,6	9,1 %	15 589,2	7,8%
<b>Költség, ráfordítás elhatárolás</b>	57 027,3	27,6%	56 069,2	27,3%	61 643,0	31,0%
<b>Halasztott bevétel</b>	123 129,0	59,5%	130 986,9	63,7 %	121 710,7	61,2%
<b>Passzív időbeli elhatárolás összesen</b>	<b>206 821,0</b>	<b>100,0%</b>	<b>205 679,7</b>	<b>100 %</b>	<b>198 942,9</b>	<b>100,0%</b>

*Forrás: MÁK 2019-2021. évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés*

A **bevételek** passzív elhatárolása keretében az Intézmények évente 15 és 25 Mrd Ft közötti összeget számoltak el. A 2021. évben a bevételek passzív elhatárolásán belül a négy legnagyobb értékkel egy minisztérium, két kormányhivatal, valamint egy alapkezelő rendelkezett.

A **költségekhez és ráfordításokhoz** kapcsolódó elhatárolások közt jelent meg egyebek közt a decemberi bérek és járulékok értéke, amely a sok foglalkoztatottal rendelkező intézményeknél meghatározó összeg, az évhez kapcsolódóan fizetendő adók (pl. cégautóadó) összege, valamint a folyamatosan teljesített szolgáltatások időarányos költsége is. Az elemzett csoportban 1 Mrd Ft-ot meghaladó költség-ráfordítás elhatárolással a 2019. évben 17, a 2020. évben szintén 17, majd a 2021. évben 20 intézmény rendelkezett. A legmagasabb elhatárolás, évente 10,8-12,8 Mrd Ft értékben a 30. intézménynél jelentkezett, ez az Intézmények elhatárolása összes értékének a 20% körüli részét adta.

A **fejlesztési támogatáshoz és térítés nélkül kapott eszközhez kapcsolódó halasztott bevételek**en belül a legnagyobb értékű elhatárolással a 26 intézmény rendelkezett, mind a három évben 33,3 Mrd Ft összegben. Itt került kimutatásra a térítés nélkül átvett telkek (18,5 Mrd Ft) és épületek (14,2 Mrd Ft) elhatárolt bevétele. Az összeg az évek során csak kis mértékben csökkent, tekintettel arra, hogy földterület, telkek után nem számolható el értékcsökkenés, mert az idő múlásával sem veszít értékéből, valamint az ingatlanok leírási időtartama hosszú, az éves leírási kulcs az Áhsz.-ben foglaltak szerint 2-3%.

### 3.2. A pénzforgalomban nem megjelenő, az eredményes gazdálkodást rontó tényezők a pénzügyi számvitelben

#### 3.2.1. A terv szerinti értékcsökkenés hatása az eredményes gazdálkodásra

A **nem felhalmozási célú támogatásból megvalósított eszközök terv szerinti értékcsökkenésének elszámolása** nagyban hozzájárult a veszteség kialakulásához azon intézmények esetében, amelyek legalább két egymást követő évben negatív mérleg szerinti eredményt mutattak ki. Az Intézményeknél a három év alatt összesen 201,5 Mrd Ft terv szerinti és 1,0 Mrd Ft terven felüli értékcsökkenés került elszámolásra. A terv szerinti és terven felüli értékcsökkenés az Intézmények ráfordításainak 5,3%-t adta a három évben összesen.

A három évre bontva az értékcsökkenési leírást a 8. számú táblázatban mutatjuk be. A táblázat tartalmazza mind a felhalmozási, mind az ezen felüli működési, finanszírozási bevételből finanszírozott eszközök értékcsökkenési adatait.

A terven felüli értékcsökkenés visszairásának magas értékét az magyarázza, hogy itt szerepel az eszközkivezetések hatása is. (Ilyen például, ha egy káreseményt követően az eszköz megsemmisül, akkor a terven felüli értékcsökkenésben megjelenik a káreseménykori nettó értéknek megfelelő összeg. Azonban ezzel együtt a visszairás soron látható a kivezetett eszközön elszámolt terven felüli értékcsökkenés.) Az eszközkivezetéshez kapcsolódóan lásd a 3.2.5 fejezetet.

8. sz. táblázat

**A terv szerinti és terven felüli értékcsökkenés értékének és arányának alakulása az Intézményeknél 2019-2021. között (M Ft-ban)**

Megnevezés	2019.	2020.	2021.	Összesen
<b>Terv szerinti értékcsökkenés</b>	64 283,2	75 290,1	61 921,0	201 494,3
<b>Terven felüli értékcsökkenés</b>	498,6	361,3	187,7	1 047,6
<b>Terven felüli értékcsökkenés visszairása</b>	446,0	369,2	177,2	992,4
<b>Terven felüli/terv szerinti értékcsökkenés</b>	0,8%	0,5%	0,3%	0,5%
<b>Értékcsökkenés/összes ráfordítás</b>	5,8%	6,6%	5,5%	6,0%
<b>Beruházások és felújítások a terv szerinti értékcsökkenés százalékában</b>	137,6%	126,0%	131,7%	131,5%

*Forrás: MÁK beszámolóadatok 2019-2021. 13., 15. űrlap alapján és szerkesztés.*

A **terv szerinti értékcsökkenés** valamennyi intézményt érintette, mert mindegyik rendelkezett nemzeti vagyona tartozó befektetett eszközzel. Az Intézmények mérleg szerinti eredményét jelentősen csökkentette a terv szerinti értékcsökkenés, és ez okozta a mérleg szerinti eredmény és az összes maradvány közti eltérés 34,4%-át 2019-ben, 57,1%-át 2020-ben és 50,4%-át 2021-ben.

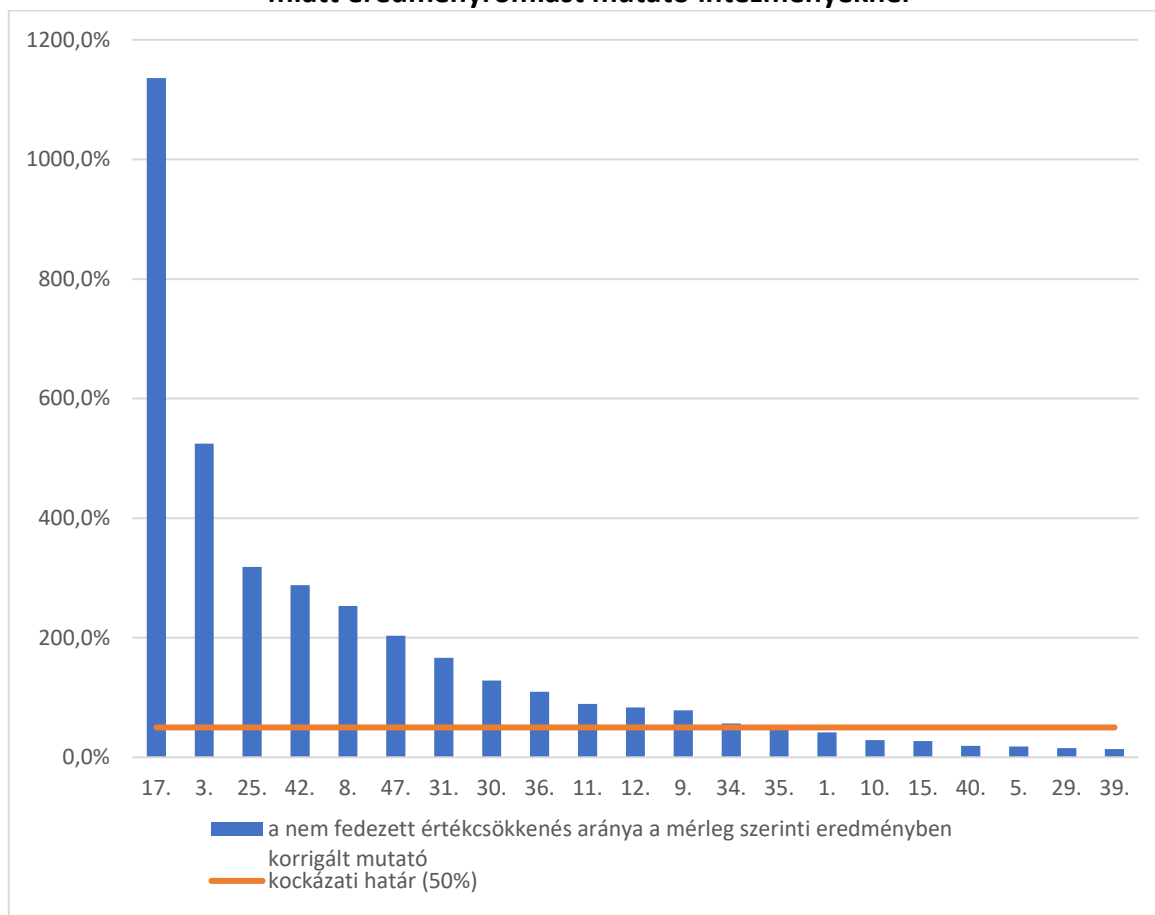
Az Intézményeknél összességében a beruházási és felújítási kiadások meghaladták az értékcsökkenés összegét, de intézményenként ez az arány jelentősen eltért. A három évben összesen a „nem fedezett értékcsökkenés hatása a mérleg szerinti eredményre korrigált mutatója” az ötven intézményből 34-nél jelzett eredményromlást, azaz az értékcsökkenés nem volt fedezett, a szükséges eszközpótlásra nem állt rendelkezésre nem felhalmozási célú támogatási bevétel. Ez a tényező az eredményt leginkább a 30. intézmény esetében rontotta (64,2 Mrd Ft), amely azt mutatja, hogy az intézménynél kimagasló értékű, nem felhalmozási célú támogatásból megvalósult eszköz volt. A nem fedezett értékcsökkenés magyarázta az intézmény három év alatt felhalmozott 50,0 Mrd Ft összegű negatív mérleg szerinti eredményét. Továbbá ez az intézmény 2019-ben 5,5 Mrd Ft összegben aktivált saját előállítási eszközt („saját rezsiz beruházás”), amelyet a mutató számítása során figyelembe vettünk a beruházás forrásaként a működési célú vagy felhalmozási célú támogatások mellett. Ez a fejlesztés egészben vagy részben saját előállítási, vagy fejlesztési immateriális javak üzembehelyezéséhez kapcsolódott, így a magas értékcsökkenési kulcs miatt, a hasznos élettartam alatti eredményrontó hatás nagyobb mértékű volt. Az intézmény mérleg szerinti eredményét jelentősen torzította a hagyományostól eltérő, nem felhalmozási célú támogatásból megvalósuló eszköznövekedés.

A 6. számú ábra mutatja be a „nem fedezett értékcsökkenés aránya a mérleg szerinti eredményben” korrigált mutató alakulását azon 22 intézménynél, amelyek a három év

összesített adatai alapján veszteségesek voltak, és a nem fedezett értékcsökkenés az eredményüket rontotta. Az 50% feletti mutatóérték magas kockázatot jelez.

6. sz. ábra

**A „nem fedezett értékcsökkenés aránya a mérleg szerinti eredményben korrigált mutatójának” alakulása 2019-2021. között a veszteséges, nem fedezett értékcsökkenés miatt eredményromlást mutató intézményeknél**



*Forrás: MÁK beszámoló adatok űrlapjai alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés.*

Az ábrán jól látható, hogy az aránymutató az első 14 intézménynél meghaladta az 50%-os kockázati jelzőszámot, esetükben a nem felhalmozási célú támogatásból történő eszközpótlás elmaradása magyarázta az intézmény veszteségének a meghatározó (50%-ot meghaladó) részét. Az ábrán az első 9 intézmény és a további egy intézmény mutatóértéke meghaladta a 100%-ot, ami azt jelenti, hogy az intézmények vesztesége teljes mértékben magyarázható a nem fedezett értékcsökkenéssel, ugyanakkor a 100% feletti rész azt mutatja, hogy a nem fedezett értékcsökkenésből eredő veszteség hatását más eredménynövelő tényezők ellensúlyozták. Egy fekvőbeteg ellátás szakágazatba tartozó intézmény (50.) mutatója 2 851,6%, így az ábrán nem volt feltüntethető. A kórház mérleg szerinti eredménye az elemzett időszakban számított 1,5 Mrd Ft nem fedezett értékcsökkenés ellenére csupán 52 M Ft veszteség volt, ebből következően az intézmény gazdálkodása során a nem fedezett értékcsökkenés hatását más tényezőkkel ellentételezte.

Az Intézmények közül az elemzett időszakon belül **legalább két egymást követő évben negatív mérleg szerinti eredménnyel rendelkező 17-ből 12 esetében** – azaz több mint kétharmadánál (70,62%) – a nem felhalmozási célú támogatásból megvalósított eszközfejlesztés értékcsökkenésének fedezetlensége rontotta a gazdálkodás eredményességét. Ezen 12

veszteséges intézmény közös jellemzője, hogy bár mindegyik megvalósított mindhárom évben a felhalmozási célú támogatáson felüli beruházást és/ vagy felújítást, azonban a nem fejlesztési forrásból megvalósított eszközökre elszámolt értékcsökkenésnek megfelelő nagyságú saját forrás már nem áll rendelkezésre az eszközpótlásra. Közülük 10 intézménynél magyarázta az értékcsökkenés fedezetének hiánya a veszteség több mint 50%-át.

### 3.2.2. Az elszámolt értékvesztés hatása

**Az Intézményeknél elszámolt értékvesztés és visszaírás mindhárom évben csökkentette a mérleg szerinti eredményt, de értéke nem volt jelentős. A kockázatot jelző értékvesztést elszámoló intézmények száma az elemzett időszakban csökkent.**

Az Intézmények által **elszámolt értékvesztések** szinte teljes köre (99,6%-a) követelésekkel kapcsolatos. Az elszámolt és visszaírt értékvesztés adatait a 9. számú táblázat mutatja be, ami tartalmazza évente az időszaki értékvesztés és visszaírás különbözetének az arányát az ezen értékvesztés és visszaírással korrigált (azaz annak hatásától megtisztított) záró követelésállomány (éven belüli és éven túli követelések) százalékában is.

9. sz. táblázat

#### A követelésekre elszámolt és visszaírt értékvesztés alakulása 2019-2021. között (M Ft)

Megnevezés	2019.	2020.	2021.
Elszámolt értékvesztés	3 335,2	2 066,5	1 680,0
Visszaírt értékvesztés	1 527,9	2 012,1	1 291,3
Értékvesztés aránya a korrigált követelésállományban	10,0%	0,3%	2,3%

*Forrás: MÁK 2019-2021. évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés*

A három év alatt 29 intézmény számolt el értékvesztést. Az Intézmények a követelésekre az elemzett három éves időszakban 7,1 Mrd Ft értékvesztést számoltak el és 4,8 Mrd Ft visszaírást hajtottak végre, ezzel összesen 2,2 Mrd Ft veszteséget érvényesítettek. Az értékvesztés-visszaírás aránya magas volt, az évben újonnan elszámolt értékvesztésnek a 2019. évben a 45,8%-át, a 2020. évben a 97,4%-át és a 2021. évben 76,9%-át írták vissza a korábbi évek értékvesztéséből.

Az értékvesztést könyvelő intézmények közül visszaírást a három év során hat intézmény nem könyvelt, míg kilenc intézmény visszaírást az értékvesztés 1% és 94%-a között, 14 intézmény pedig annak 100%-a feletti összegben számolt el. A 100% feletti érték azt jelzi, hogy a hároméves visszaírás értéke meghaladta a három évben elszámolt összes értékvesztést, azaz visszaírás történt az elemzést megelőző évek értékvesztéséből is, amely túlzott óvatosságra utal az intézmények részéről. A kiemelkedően magas, 100% feletti visszaírási aránnyal rendelkező intézményeknél indokolt intézményi hatáskörben a százalékos értékvesztési arányok felülvizsgálata.

**Kockázatot jelző** – azaz az értékvesztéssel és visszaírással korrigált követelés 10%-át meghaladó – **értékvesztést a 2019. évben 10, a 2020. évben 14, és a 2021. évben 8 intézmény számolt el.** 6 törvényszék mind a három évben meghaladta a kockázati jelzőszámot jelentő arányt. A követelések 10%-át meghaladó értékvesztés azt jelzi, hogy a követelések jelentős részét várhatóan nem fogják megfizetni, ez kockázatot jelent a bevételek realizálására. A hatból egy törvényszék (12.) a három évben összesen 1 Mrd Ft-ot meghaladóan számolt el

értékvesztést. A 2021. év adatai szerint az értékvesztés egyenlegét főképpen a bűnügyi költségek bevételeihez kapcsolódó értékvesztés okozta.

A hat legnagyobb visszaírással korrigált értékvesztést a törvényszékek számolták el, a további intézményeknél az elszámolt értékvesztési adatok jelentősen alacsonyabbak voltak. Két intézménynél (25. intézménynél 39,1 M Ft, a 30. intézménynél 164,5 M Ft a három évben összesen) a 2021. évi adatok szerint az értékvesztés túlnyomórészt a közhatalmi bevételekhez, valamint a bíróság által jogerősen megítélt követelésekhez tartozott. A két intézmény jelentős követelésállományára tekintettel az értékvesztés aránya a korrigált követelésállományhoz képest nem haladta meg a kockázatjelző limitet.

Az intézmények alacsony készletállománya is magyarázza, hogy a készletekkel szemben elszámolt értékvesztés értéke kis összegű (31,1 M Ft) volt a három évben, a visszaírással (14,2 M Ft) csökkentett összeg pedig mindösszesen 16,9 M Ft, ami majdnem teljes egészében egy intézménynél került könyvelésre. Utóbbi szervezetnél a készletekre elszámolt értékvesztés az intézmény könyvkiadója által megjelentetett könyvkészletekhez kapcsolódott, amely számításakor a könyvkiadó által üzemeltetett webshop piaci árait vették alapul. Az intézmény a 2019-2021. években pozitív mérleg szerinti eredményt mutatott ki, ezáltal az elszámolt értékvesztés csökkentette a nyereséget, de nem okozott veszteséget.

### 3.2.3. A behajthatatlan és elengedett követelések elszámolásának hatása

**Az Intézményeknél a behajthatatlan és elengedett követelések az elemzett három év alatt összesen 3,2 Mrd Ft értékben rontották a mérleg szerinti eredményt.**

Az Intézmények a 2019. évben 1,2 Mrd Ft, a 2020. évben 1,1 Mrd Ft, majd a 2021. évben 0,9 Mrd Ft követelést minősítettek behajthatatlannak vagy engedtek el, az összeg évről évre kis mértékben csökkent.

Az Intézmények közül 10-nek egyik évben sem kellett lemondani a követelés érvényesítéséről, míg 12 intézmény egy évben, nyolc intézmény kettő évben és 20 intézmény mind a három évben számolt el ezen a jogcímen ráfordítást. Ezáltal **az Intézmények 80%-a kényszerült behajthatatlan követelés leírására, követelés elengedésére.** A behajthatatlan és elengedett követelések összege az ezek értékét nem tartalmazó záró követelésállomány arányában a kockázatot jelző 5%-ot a 2019. évben 18, a 2020. évben 13, a 2021. évben 18 intézmény esetében haladta meg. Közülük kilenc intézményé két évben és **négy intézményé (mind a három évben meghaladta a kockázati limitet.** Esetükben célszerű a követeléskezelés szabályozásának, folyamatának, monitoringjának részletes vizsgálata. A kockázati jelzőszámot elérő intézményeknél javítani kell a követelések behajtásának eredményességét a vagyonszűrés csökkentése érdekében.

Az elemzett időszak egészében a legmagasabb, a kockázati jelzőszámot jelentősen meghaladó értékű behajthatatlan és elengedett követelést egy, a rendőrségi szakágazatba tartozó intézmény számolt el. Esetében kiemelt kockázatot jelent, hogy az intézmény folyamatosan és nagy arányban (50% felett) nem tudta a lejáró követeléseit realizálni, amely a három év alatt mindösszesen 93,4 M Ft **vagyonszűréshez vezetett.**

**Az elemzett időszakban elszámolt összesen 100 M Ft feletti behajthatatlan és elengedett követéssel 9 intézmény rendelkezett.** A legnagyobb értéket a 30. intézmény könyvei tartalmazták. A mindösszesen 554,2 M Ft behajthatatlan és elengedett követelés a korrigált államháztartáson kívüli követelésnek a 2019. évben 23,9%-át, a 2020. évben 22,8%-át míg a 2021. évben a 21,8%-át tette ki, csökkenő mértékben, de mind a három évben meghaladva a kockázati jelzőszámot. A behajthatatlan és elengedett követelések döntően a követelések

több mint kétharmadát kitevő jogerős bírósági határozaton alapuló követelésekhez és perköltségekhez kapcsolódtak, az intézmény gazdálkodásának eredményességét ezen követelések leírása jelentős összegben rontotta.

Egy, a fekvőbeteg ellátás szakágazatba tartozó intézmény három év alatt 55,3 M Ft követelést engedett el. Az érték nem volt kiemelkedő, azonban jól mutatja a követeléskezelés egyik ágazati sajátosságát. A kórház követelései elengedését nagy arányban a külföldi és a járuléktartozással rendelkező magyar betegek felkutatásának eredménytelensége indokolta<sup>10</sup>.

**A behajthatatlan és elengedett követelések és a mérleg szerinti eredmény kapcsolatát vizsgálva** megállapítható, hogy elengedett követelést elszámoló intézmények között egyaránt voltak veszteségesen és nyereségesen gazdálkodók. A negatív mérleg szerinti eredmény mellett behajthatatlan és/ vagy elengedett követelést elszámoló intézmények adatait a 10. számú táblázat mutatja be.

10. sz. táblázat

**A negatív mérleg szerinti eredménnyel rendelkező, behajthatatlan és elengedett követelést elszámoló intézmények 2019-2021. között**

Megnevezés	2019.	2020.	2021.
<b>Negatív mérleg szerinti eredménnyel rendelkező intézmények száma</b>	32	24	17
<b>Ebből: behajthatatlan és elengedett követelést elszámolók száma</b>	18	15	11
<b>A behajthatatlan és elengedett követelés a mérleg szerinti eredmény %-ában</b>	2,3%	1,8%	2,8%

*Forrás: MÁK 2019-2021. évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés*

A mutató kiemelt kockázatot jelzett a 2019. évben hat, a 2020. évben négy és a 2021. évben egy intézménynél, ahol a behajthatatlan és elengedett követelés értéke meghaladta a negatív mérleg szerinti eredményt, a veszteség több mint felét. A 2019. évben mind a hat, a 2020. évben a négy intézményből kettő, majd a 2021. évben az érintett egy intézmény törvényszék volt. Az intézményeknél a követelések elengedése jelentős vagyonszétosztást okozott, ami rontotta az intézmények gazdálkodásának eredményességét. Ágazati sajátosságnak tekinthető az elítéltséggel szemben a bűnügyi költségek behajtásának nehézsége, a jelentős vagyonszétosztás miatt azonban indokolt lehet e problémakör mélyebb vizsgálata.

#### 3.2.4. A befektetett eszközök értékesítésének hatása

A három év alatt összesen az Intézmények közül 28-nál fordult elő eszközértékesítés, összesen 818,6 M Ft értékben, amely a mérleg szerinti eredményt javította, de a hatás nem volt jelentős. A legnagyobb bevétel a 30. intézménynél gépek, berendezések, gépjárművek eladásából származott, 2021-ben 573,6 M Ft bevételt realizáltak eszközértékesítésből.

Az Intézmények jellemzően az eszközértékesítéssel egyidőben eszközpótlást is végrehajtottak, azonban a beszámoló alapján nem ítélt meg, hogy az eszközpótlásra az értékesítés vagy más gazdasági esemény, akár a folyamatos elhasználódás miatt volt-e szükség. Az eszközök nettó értéke kivezetésének hatása a mérleg szerinti eredményre a beszámoló adatokból nem számítható, ahhoz részletes adatelemzés lenne szükséges.

### 3.2.5. A terven felüli értékcsökkenés hatása az Intézmények eredményes gazdálkodására

**Terven felüli értékcsökkenés az Intézményeknél a három év alatt összesen 39 esetben fordult elő, ennek összege a nemzeti vagyona tartozó befektetett eszközök értékének 2%-át két intézmény esetében haladta meg.**

Véglegesen rontja a gazdálkodás eredményességét a terven felüli értékcsökkenés, ha eszközhiányhoz, megsemmisüléshez, selejthez kapcsolódik, ezért nem kerülhet sor a terven felüli értékcsökkenés visszaírására.

**Terven felüli értékcsökkenés** az Intézményeknél a három év alatt összesen 39 esetben fordult elő, a legnagyobb mértékű a 37. (226,3 M Ft), valamint a 6. (170,5 M Ft) és a 24. (142,4 M Ft) intézménynél volt. Ezek közül a 24. és a 37. intézmény egyúttal a legnagyobb beruházást megvalósítók között van, ezért az eszközpótlás a terven felüli értékcsökkenéshez is kapcsolódhatott. A terven felüli értékcsökkenés a tervek szerinti értékcsökkenésnek 0,5%-át, a teljes nemzeti vagyona tartozó eszközérték nyitóállományának 0,1%-át adta. Az Intézmények összevont adatait a 8. számú táblázat mutatja be.

A **terven felüli értékcsökkenés** visszaírására és / vagy kivezetésére együttesen 36 intézmény esetében került sor, 992,4 M Ft összegben. Becslésünk szerint ebből 789,2 M Ft összegű értékcsökkenés leírás eszközkievetéshez kapcsolódott, terven felüli értékcsökkenés visszaírása összesen öt intézménynél fordult elő<sup>11</sup>. Ezen intézményeknél a visszaírás és / vagy kivezetés magasabb összegű volt, mint a terven felüli értékcsökkenés elszámolás, vagyis a 2019. év előtt elszámolt terven felüli értékcsökkenés visszaírása is az elemzett időszakban történt.

Kockázatot jelez, ha a terven felüli értékcsökkenés összege meghaladja a **nemzeti vagyona tartozó befektetett eszközök értékének 2-3%-át** (ÁSZ, 2023.). Ebbe a körbe két intézmény tartozott (6. intézménynél 6,9%, a 7. intézménynél 2,9% volt az arány), amelyek közül a 6. intézmény veszteséges volt két egymást követő évben is.

A két egymást követő évben negatív mérleg szerinti eredménnyel rendelkező kockázati csoportba tartozók között a legnagyobb, 59,9 M Ft összegben az egyik oktatási igazgatási szakágazatú intézménynél számoltak el terven felüli értékcsökkenést. Ez az intézmény negatív mérleg szerinti eredményének 22,4%-át tette ki.

### 3.2.6. Az immateriális javak, tárgyi eszközök és készletek térítés nélküli átadásának, átvételének hatása

**Összességében az Intézményeknél a térítésmentes átadás 10,3 Mrd Ft-tal rontotta a gazdálkodás eredményességét.**

Térítés nélküli átadás és átvétel mind a forgóeszközök, mind a befektetett eszközök körében történhet. A térítésmentes **átadás** hatását a mérleg szerinti eredményre a bruttó, azaz a lehető legnagyobb értékkel becsültük a Modellben, mert az átadott eszköz nettó értéke a beszámolóból nem volt ismert (lásd a 2. számú mellékletet). A három év alatt az Intézményeknél összesen 16 esetben került sor térítésmentes átadásra, összesen 10,3 Mrd Ft bruttó értékben, a befektetett eszközök nyitóértékének 0,5%-ában, ami nem tekinthető jelentősnek. Térítésmentes átvétel 22,5 Mrd Ft értékben történt, amely az eredménysemleges elszámolása miatt nem hatott az intézmények gazdálkodásának eredményességére. A térítésmentes átadás és átvétel értékének alakulását a 11. számú táblázat mutatja be.



**A térítésmentes átadás és átvétel bruttó értékének alakulása az Intézményeknél  
2019-2021. között (M Ft)**

Megnevezés	2019.	2020.	2021.	Összesen
Térítésmentesen átvett immateriális és tárgyi eszközök bruttó értéke	3 463,0	18 213,4	871,3	22 547,7
Térítésmentesen átadott eszközök bruttó értéke	8 807,3	233,0	1 221,3	10 261,6

*Forrás: MÁK beszámolóadatok 2019-2021. alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés*

Az elemzett időszakban a legnagyobb összegű térítésmentes eszközátadás a kormányhivatalok részéről történt. Ezek az átadások feladatátadáshoz kapcsolódtak, pl. 2021-ben a bányafelügyeleti és állami földtani feladatok átadásához. három kormányhivatal a három évben összesen 9,7 Mrd Ft bruttó értékben adott át eszközöket térítésmentesen, amely eszközök nettó értéke csökkentette az intézmény gazdálkodásának eredményességét.

A kormányhivatalok esetében azonban térítésmentes átvétel is történt: a 33. intézmény a Digitális térkép adattárának vagyongazdálkodási jogát adta át térítésmentesen 2021-ben a megyei kormányhivataloknak (államháztartáson belüli átadással), úgy, hogy ezen eszközök (az immateriális javakon belül) már nullára leírtak voltak. Az átvett eszközök bekerülési értéke 14,7 Mrd Ft volt, ami az átvevő intézmény gazdálkodásának eredményességét – a bevétel elhatárolására tekintettel – nem befolyásolta, a vagyon értékét azonban igen.

### 3.2.7. A saját előállítású eszközök, készletek elszámolásának hatása

**Az Intézmények a 2019-2021. költségvetési években összesen 6,8 Mrd Ft értékben aktiváltak saját teljesítményt. A kettős finanszírozás (a saját előállítású eszközt előállítók bére és egyéb költségeivel szemben álló működési támogatás és a saját teljesítmény hozama) átmeneti mérleg szerinti eredményt javító hatása a csoport szintjén nem volt jelentős. Ugyanakkor volt olyan intézmény, ahol ennek hatása jelentősen befolyásolta az éves mérleg szerinti eredmény alakulását, azt az aktiválás idején javította, majd az értékcsökkenési leírással rontotta. Az aktiválás – a hagyományos felhalmozási bevételből történő beszerzéssel szemben – torzította az intézmény adott évben kimutatott gazdálkodási eredményességét.**

Saját előállítású eszköz aktiválást, saját beruházás aktiválást az elemzett csoportban 10 intézmény számolt el, ebből egy intézmény egy, kettő intézmény kettő és hét intézmény rendszeresen, mind a három évben. A kimutatott összeg az elemzett három évben mindösszesen 6,8 Mrd Ft volt, ebből 83,3% a 2019. évben, 7,7% a 2020. évben majd további 9% a 2021. évben jelentkezett.

Az Intézmények saját előállítású aktivált eszközeinek meghatározó részét (a 2019. évben 100%-át, a 2020. évben 85,5%-át, a 2021. évben 86,6%-át) a 30. intézmény beszámolójában mutatták ki. A 2019. évben ezen intézmény eredménykimutatásában 5,5 Mrd Ft saját előállítású aktivált eszközt szerepeltetett, míg az immateriális javak egyéb növekedéseként 6,0 Mrd Ft-ot mutatott ki. Az adatok alapján az aktivált saját teljesítmény egészben vagy részben saját előállítású, vagy fejlesztésű immateriális javak üzembehelyezéséhez kapcsolódott.

A 30. intézménynél elszámolt saját teljesítmény értéke természetesen megjelent a költségek között is, bár az eredménykimutatásban nem került elkülönítésre. Ezen kötelező egyezőségnek mindig teljesülnie kell, a teljesítménynek mindig meg kell egyeznie a

teljesítmény létrehozása kiadásainak értékével. Ugyanakkor a saját előállítású eszközöket előállítók bérére és egyéb költségeire az intézmény megkapja a működési támogatást, így a saját beruházás aktiválása a tárgyévben jelentősen javította a mérleg szerinti eredményt, amelyet később, az értékcsökkenés révén éveken keresztül fog csökkenteni. Az 5,5 Mrd Ft értékű saját előállítású immateriális eszköz a használatba vételt követően az értékcsökkenési leírási kulcsnak megfelelően (jellemzően 33%) terheli a következő évek mérleg szerinti eredményét, nagyjából 1,8 Mrd Ft/év összegben.

A **saját előállítású készletek állománya** mindhárom évben növekedett, azonban kis értékben, 10 intézmény mindösszesen 73,4 M Ft-ot számolt el ezen a jogcímen, ezért alakulásuk nem volt jelentős hatással a gazdálkodás eredményességére.

### 3.3. A pénzforgalomban megjelenő, de a mérleg szerinti eredményt nem befolyásoló tételek

#### 3.3.1. A beruházások és felújítások elszámolásának hatása az eredményes gazdálkodásra

Beruházással kapcsolatos kiadása mindegyik intézménynek volt az elemzett időszak minden évében, míg felújítás 42 intézmény esetében történt. Az összes beruházás (áfa nélkül) 236,9 Mrd Ft-ot (a nemzeti vagyongba tartozó befektetett eszközök nyitóállományának 12,4%-át), a felújítások (áfa nélkül) 27,9 Mrd Ft-ot (a nemzeti vagyongba tartozó befektetett eszközök 1,5%-ot) tettek ki az Intézményeknél. Az elemzett évekre a beruházási, felújítási kiadásokat a 12. számú táblázat tartalmazza.

12. sz. táblázat

#### A beruházási és a felújítási kiadások alakulása az Intézményeknél 2019-2021. között (M Ft)

	2019.	2020.	2021.	összesen
<b>Beruházások</b>	81,8	86,6	68,5	236,9
<b>Felújítások</b>	6,6	8,3	13,0	27,9
<b>Befektetett eszközök nyitóállománya</b>	643,1	679,0	591,8	1 913,9
<b>Beruházások a befektetett eszközök nyitóállományának százalékában</b>	12,7%	12,8%	11,6%	12,4%
<b>Felújítások a befektetett eszközök nyitóállományának százalékában</b>	1,0%	1,2%	2,2%	1,5%

*Forrás: MÁK beszámolóadatok 2019-2021. alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés*

A legnagyobb összegben (50 Mrd Ft) az egyik rendőrség (2021-ben a gépjármű beszerzések értéke 2,3 Mrd Ft) a két pénzügyi, költségvetési igazgatási szakágazatba tartozó intézmény valósított meg beruházást (a 30. esetében főként gépek, berendezések, informatikai eszközök beszerzése történt 42,7 Mrd Ft összegben és a 24. intézmény 25,7 Mrd Ft-ot fordított beruházásokra). A legalacsonyabb értékben (0,1 Mrd Ft alatt) a mintában szereplő három szociális intézmény és az egyik bíróság (39.) számolt el beruházást. Az Intézmények beruházási, felújítási aktivitása eltérő volt, amelynek a gazdálkodás eredményességére gyakorolt hatása csak az eszközhasználattal egyidőben, az értékcsökkenés elszámolásával jelenik meg az eredményszemléletben.

### 3.3.2. A forgóeszköz-beszerzés elszámolásának hatása az eredményes gazdálkodásra

**A forgóeszköz-beszerzés nem gyakorolt hatást az Intézmények gazdálkodásának eredményességére. Magas készletállományt csak pár intézménynél mutattak ki, összhangban a tevékenység-specifikus igényekkel.**

A 2019. év elején és végén 34, majd a 2020. és a 2021. év végén 33 intézmény mutatott ki a mérlegében készletet. A készletállománynak és alcsoportjainak alakulását a 13. számú táblázat mutatja be. A legjelentősebb értékű állomány, a vásárolt készletek állománya a 2019. nyitó adatról (5,5 Mrd Ft-ról) 2021. év végére 78,9%-kal, 9,8 Mrd Ft-ra növekedett.

13. sz. táblázat

**Az Intézmények készletállománynak alakulása 2019-2021. között (M Ft)**

Megnevezés	2019		2020		2021	
<b>Készletállomány (záró) ebből:</b>	8 168,8	100,0%	10 811,8	100,0%	10 489,6	100,0%
Vásárolt készlet	7 495,9	91,8%	10 154,2	93,9%	9 808,6	93,5%
Átsorolt, követelés fejében átvett készletek	1,8		0,6		2,0	
Egyéb készletek	401,0	4,9%	376,3	3,5%	376,3	3,6%
Befejezetlen termelés, félkész-, késztermék	268,2	3,3%	278,8	2,6%	300,8	2,9%
Növendék-, hízó és egyéb állatok	1,9		1,9		1,9	

*Forrás: MÁK 2019-2021 évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés*

Az Intézmények készleteinek nagy részét a vásárolt készletek tették ki, arányuk mindhárom évben 90% felett alakult. Kis értékben jelentek meg két szociális ellátó intézménynél (7. és 13. intézmény) állatok és az egyik minisztériumnál, valamint az egyik pénzügyi, költségvetési, igazgatási szakágazatba sorolt intézménynél átsorolt, követelés fejében átvett készletek.

A legjelentősebb vásárolt-készlet növekedés egy kórháznál (46. intézmény) következett be, amely egymagában a teljes elemzett intézményi csoport három éves vásárolt-készlet növekedésének több mint harmadát (34,3%) adta. A kórház vásárolt készletei folyamatosan emelkedtek, ebből a 2020. év volt kiemelkedő (1,2 Mrd Ft-tal), amelyet az elhúzódó COVID 19 járvány hatására a megnövekedett betegszám miatt – részben a gyakori és tartós gyógyszerhiányokra is tekintettel – bizonyos gyógyszercsoportokból nagyobb volumenű beszerzés okozott.

A magas készletállomány a rendőrségi tevékenység esetében, valamint az egészségügyi szakágazatba tartozó intézményeknél volt jellemző. 0,5 Mrd Ft felett záró készletállománnyal a 2021. év végén 5 intézmény rendelkezett. A legmagasabb állományt az egyik rendőrség (37. intézmény) mutatta ki (2,8 Mrd Ft értékben főképpen üzemanyag, vegyszer, gyógyszer, irodaszer, ruházat és felszerelés), de két egészségügyi intézmény készlete is magas volt (az egyik kórház esetében 2,0 Mrd Ft, a másik kórháznál 0,8 Mrd Ft). A készletezést elsősorban a tevékenység-specifikus készletigény határozta meg.

#### 4. A mérleg szerinti eredmény a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök értékének százalékában

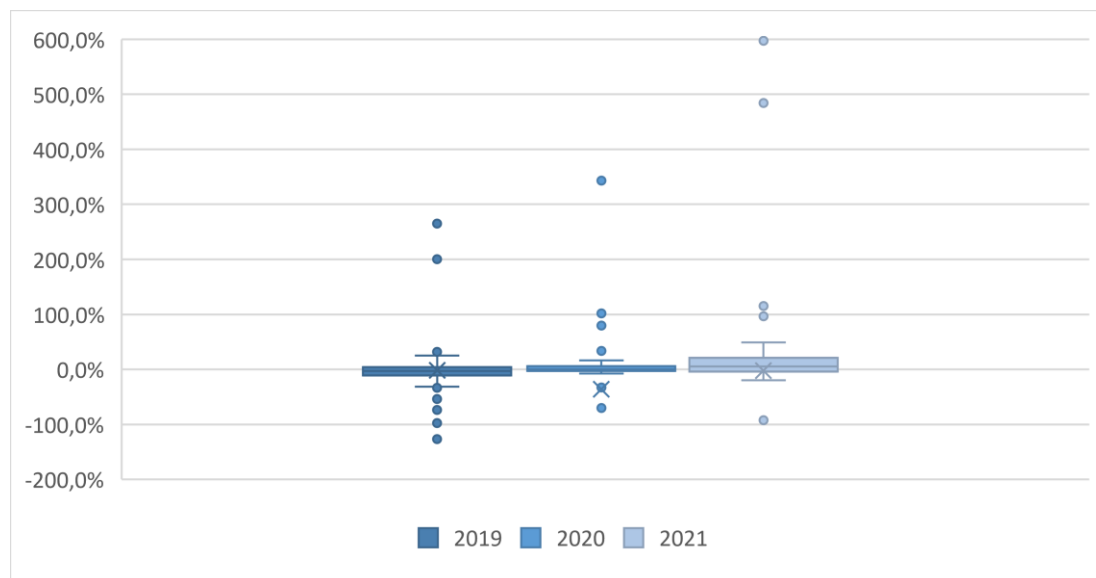
Az elemzett költségvetési intézmények kiadásainak döntő részét támogatások finanszírozzák, ez alól kivételt képeznek például az idősgondozással foglalkozó szociális intézmények, ahol a gondozottak térítési díjat fizetnek, ami felhasználható a működés kiadásaira. Ezek az ún. „nem-támogatás” jellegű bevételek. Az elemzett időszakban a nem-támogatás jellegű bevételek<sup>12</sup> az Intézményeknél átlagosan a kiadásoknak 11,5%-át finanszírozták.

Az energia és üzemanyagellátás igazgatása szakágazatba tartozó két intézmény, a 6 minisztériumból kettő (3. és 15. intézmény), valamint az egyik mezőgazdaság, erdészet, halászat, vadászat igazgatása szakágazatba tartozó intézmény (32.) kiadásainak finanszírozásában 40%-nál nagyobb arányt képviseltek a nem-támogatás jellegű bevételek.

Az üzleti szférában használt egyik jövedelmezőségi mutató az **eszközarányos nyereség** (ROA), ami jelzi, hogy a gazdálkodó szervezet befektetett eszközállományának milyen az eredmény-, azaz nyereségtermelő képessége. (Számításakor az adózott eredményt osztjuk a befektetett eszközállomány értékével.) Minél magasabb a mutató értéke, annál nagyobb eredményt ért el a gazdálkodó szervezet eszközei működtetésével. Az Intézmények eszközarányos eredménymutatójának alakulását a 7. számú ábrán mutatjuk be. Az ábra jól mutatja, hogy az Intézmények többsége egy kismértékű többlet körül ingadozott, míg néhány kiugró érték mögött nem kizárólag az intézmény gazdálkodása, hanem a korábban bemutatott egyedi támogatás változások, illetve torzítások álltak.

7. sz. ábra

**Az Intézmények eszközarányos eredményének alakulása 2019-2021. között (%) <sup>11</sup>**



Forrás: MÁK beszámolóadatok 2019-2021. alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés

A „doboz” (az interkvartilis, vagyis az első és a harmadik kvartilisértékek közötti terjedelem (téglalap alakú színezett rész)) a középső (szélesebb) vízszintes vonal a mutatók értékeinek mediánértékét mutatja, az alatta és felette elhelyezkedő vonalak (a talpak) az alsó és felső kvartilisértékeket jelzik, X jelöli a számtani átlagot, amely a 2019. évben -1,6%, a 2020. évben

<sup>11</sup> Az ábra nem tartalmazza a veszteséges Intézményeket az egyes években, hisz azokra ezt a mutató számítani értelmezhetetlen.

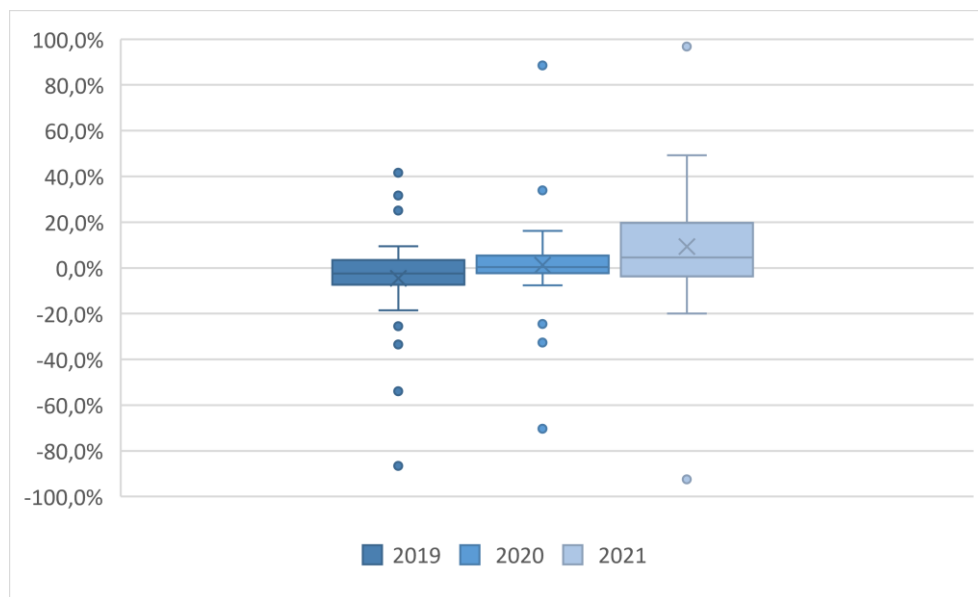
-36,1% és a 2021. évben -2,5% volt. A „talpak”-on kívül eső pontok mutatják az ún. *outlier*-eket (kiugró értékkel rendelkezőket). Az ábra jól mutatja, hogy az elemzett intézményeknél a mutató nagyon szélsőséges értékeket is felvett. Ez részben azzal magyarázható, hogy a befektetett eszközök értéke több intézménynél alacsony, következésképpen az eredmény hullámzása könnyen „meglengeti” a mutatót. Másfelől viszont megerősíti, hogy az intézmények adott évi eredményét több – korábban ismertetett – az intézmény napi gazdálkodásától független esemény (pl. év végi többlettámogatás, központilag elrendelt térítésmentes vagyonátadás) is jelentősen befolyásolja. E torzító hatások minimalizálása javítaná a mérleg szerinti eredménynek, mint a gazdálkodás eredményességét jelző mutatónak az orientáló szerepét.

A kiugróan magas és alacsony értékekkel rendelkező intézmények között irányítószervek is voltak. Az egyik minisztérium (40. számú intézmény) eszközarányos eredményessége 2019-ben átlagon felüli volt (az ábrán ezt 2019-re vonatkozóan egy kiugró érték, a 264,8% jelzi), azonban 2020-ban - 6,5 Mrd Ft, majd 2021-ben - 0,6 Mrd Ft veszteséget könyvelt el. (A 2020. évi vesztesége okáról lásd a 4. számú ábra magyarázatát a 32. oldalon.) Egy 2020. évben bekövetkezett vagyonkezelésbe adás miatti nagyarányú eszközcsökkenés hatásaként a 2020. és 2021. évek negatív mérleg szerinti eredménye kiugróan alacsony, – -1000%-nál alacsonyabb – mutatóértékhez vezetett. (A 2020. és 2021. évek adatait a kiugróan nagy értékek miatt a 7. számú ábrában nem tüntettük fel.)

Két szociális intézmény 2019. és 2020. évi gazdálkodása alacsony nyereségű (7.), illetve veszteséges volt (43.). Mindkét intézmény 2021. évi jelentős mérleg szerinti eredmény növekedésének háttérében a 20-25%-kal megemelkedett működési célú támogatás állt. A 2021. évben a 7. intézmény 597,3%-os és a 43. intézmény 483,9%-os, átlagot jóval meghaladó mutatóértékét az magyarázza, hogy a befektetett eszközállományuk a három legkisebb között volt az Intézmények között.

8. sz. ábra

**Az Intézmények szélsőséges (100%-ot meghaladó) értékektől megtisztított eszközarányos eredményének alakulása 2019-2021. között (%)**



*Forrás: MÁK beszámolóadatok 2019-2021, 12. űrlap alapján ÁSZ számítás és szerkesztés.*

A 8. számú ábrán a 100%-ot meghaladó értékek nélkül mutatjuk be az eszközarányos nyereséget az elemzett körre. A „dobozok” a fennmaradó intézmények által – az első és a

harmadik kvartilis értékei között – felvett értékeit mutatja be évenként, összesítve. Ezek az értékek a 2019. és a 2020. években egy keskeny sávban helyezkednek el a 0 érték körül, ami azt jelzi, hogy az Intézmények nagy részénél az eszközarányos eredmény értéke jelentősen nem tért el egymástól. A mutató a kismértékű eszközarányos nyereség és veszteség között ingadozott. A mutató szórása 2,03, azaz alacsony volt, vagyis az intézmények értékei a számtani középértől kis mértékben tértek el. Az eszközarányos eredmény mediánja kis mértékben emelkedett, a 2019. évben -2,5%, a 2020. évben 0,4% és a 2021. évben 4,6% értéket vett fel. A 2021. éves jelentősen növekvő mediánt és felső kvartilist főként az előző évhez képest 87,2 Mrd Ft-tal alacsonyabb befektetett eszköz nyitóérték indokolta.

A 2019. évben a mutatóérték jelentősen kedvezőbb volt az átlagnál egy minisztériumnál (3.), egy pénzügyi, költségvetési igazgatási intézményénél (24.), valamint az egyik rendőrségnél, (37.), míg kedvezőtlenebb egy kormányhivatal (1.), egy minisztérium (15.), egy szakigazgatási intézmény (36.) és egy szociális intézmény (13,) esetében. A 2020. évben magas, kedvező értékkel egy minisztérium (15.) és egy költségvetési intézmény (20.), jelentősen alacsony értékkel a 3., 30., 33. intézmények rendelkeztek. A 2021. évben csak két kiugró érték volt, a 20. intézménynek a magas, míg a 15. intézménynek az alacsony értéke volt szélsőséges. Megvizsgáltuk a 80%-os mutatóértéket meghaladó két intézményt. A 15. intézménynél mindhárom évben meghaladta a mutató értéke a 80%-ot, a 2019. és a 2021. évben negatív irányban (-86,6% illetve -92,5%), míg a 2020. évben pozitív (+88,6%) irányban. A mutató értéke nagyon magas, azaz erősen függő kapcsolatot mutatott a nem fedezett értékcsökkenés hatása a mérleg szerinti eredményre korrigált mutató alakulásával. (A korrelációérték 0,98 volt.) Ezzel szemben a a 20. számú intézménynél a két mutató nem jelzett kapcsolatot (a korrelációérték -0,04 volt.) Ennek az volt az oka, hogy az intézménynél jelentős összegű, annak gazdálkodásától független okból bekövetkezett befektetett eszközállomány csökkenés történt (2,2 Mrd Ft vagyonezelésbe adás miatti átadás, vagy vagyonezelésbe adott eszköz visszaadás). A változás befolyásolta az eszközarányos nyereség alakulását, míg a nem fedezett értékcsökkenés hatása a mérleg szerinti eredményre korrigált mutatónál nem érvényesült.

Összefoglalva, az üzleti szféra klasszikus jövedelmezőségi mutatója, az eszközarányos eredmény mutató **a költségvetési intézményekre csak korlátozottan, a torzítások kiszűrésével** (ezek okainak megszüntetése esetén lenne) **alkalmazható**, és célszerű figyelembe venni a szakágazatonként eltérő eszközigényt.

**A mintába került intézmények szakágazati besorolása, mérleg szerinti eredménye és összes maradványa 2019-2021. között összesen (M Ft)**

	<b>Intézmény</b>	<b>Szakágazat</b>	<b>Mérleg szerinti eredmény</b>	<b>Összes maradvány</b>
1.	Bács-Kiskun Megyei Kormányhivatal	Területi általános igazgatási szervek tevékenysége	-1 151,9	5 614,7
2.	Baranya Megyei Kormányhivatal	Területi általános igazgatási szervek tevékenysége	1 441,3	5 246,2
3.	Belügyminisztérium	Minisztériumok tevékenysége	-1 592,9	24 319,5
4.	Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Kormányhivatal	Területi általános igazgatási szervek tevékenysége	1 900,3	11 574,4
5.	Budapest Főváros Kormányhivatala	Területi általános igazgatási szervek tevékenysége	-2 176,9	5 511,5
6.	Budapest Környéki Törvényszék	Bíróságok tevékenysége (Kúria)	793,9	591,5
7.	Csongrád-Csanád Megyei Gesztenyeliget Otthon	Idősek, fogyatékosok bentlakásos ellátása	63,9	135,1
8.	Csongrád-Csanád Megyei Rendőr-főkapitányság	Rendőrségi tevékenység	-1 567,3	1 354,5
9.	Debreceni Törvényszék	Bíróságok tevékenysége (Kúria)	-457,4	229,0
10.	Emberi Erőforrások Minisztériuma	Minisztériumok tevékenysége	-1 488,2	13 583,9
11.	Érdi Tankerületi Központ	Oktatás igazgatása	-567,3	1 521,6
12.	Fővárosi Törvényszék	Bíróságok tevékenysége (Kúria)	-1 051,7	1 398,3
13.	Győr-Moson-Sopron Megyei Alpokalja Szociális Központ	Idősek, fogyatékosok bentlakásos ellátása	36,7	54,4
14.	Hajdú-Bihar Megyei Kormányhivatal	Területi általános igazgatási szervek tevékenysége	572,9	6 355,8
15.	Innovációs és Technológiai Minisztérium	Minisztériumok tevékenysége	-5 188,1	38 473,8
16.	Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Kormányhivatal	Területi általános igazgatási szervek tevékenysége	2 617,3	8 056,5
17.	Kaposvári Tankerületi Központ	Oktatás igazgatása	-266,0	4 258,3
18.	Kecskeméti Törvényszék	Bíróságok tevékenysége (Kúria)	133,5	201,9
19.	Kisvárdai Tankerületi Központ	Oktatás igazgatása	592,4	1 109,4
20.	Központi Statisztikai Hivatal	Átfogó gazdasági, társadalmi tervezés, statisztikai szolgáltatás	3 780,7	3 570,9
21.	Kúria	Bíróságok tevékenysége (Kúria)	369,4	263,2
22.	Külgazdasági és Külügyminisztérium	Minisztériumok tevékenysége	1 485,8	7 734,9
23.	Legfőbb Ügyészség	Ügyészségek tevékenysége	1 146,9	10 117,1
24.	Magyar Államkincstár	Pénzügyi, költségvetési igazgatás	20 734,5	50 447,6



25.	Magyar Energetikai és Közmű-szabályozási Hivatal	Energia, üzemanyag-ellátás igazgatása	-267,2	8 526,2
26.	Magyar Művészeti Akadémia Titkársága	Köztisztviselők államháztartási igazgatási tevékenysége	5 348,1	6 323,3
27.	Magyar Tudományos Akadémia Titkársága	Köztisztviselők államháztartási igazgatási tevékenysége	-248,4	205,1
28.	Miniszterelnökség	Minisztériumok tevékenysége	8 037,9	9 951,2
29.	Miskolci Törvényszék	Bíróságok tevékenysége (Kúria)	-318,6	298,8
30.	Nemzeti Adó-és Vámhivatal	Pénzügyi, költségvetési igazgatás	-49 962,6	66 053,2
31.	Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő	Egészségbiztosítás szakigazgatása	-595,6	1 857,8
32.	Nemzeti Élelmiszerlánc Biztonsági Hivatal	Mezőgazdaság, erdészet, halászat, vadászat igazgatása	1 995,5	3 630,1
33.	Nemzeti Földügyi Központ	Mezőgazdaság, erdészet, halászat, vadászat igazgatása	1 389,5	5 254,6
34.	Nyíregyházi Törvényszék	Bíróságok tevékenysége (Kúria)	-199,2	198,7
35.	Országos Atomenergia Hivatal	Energia, üzemanyag-ellátás igazgatása	-652,9	5 052,1
36.	Országos Bírósági Hivatal	Igazságügy szakigazgatása	-3 139,7	8 136,8
37.	Országos Rendőr-főkapitányság	Rendőrségi tevékenység	25 639,1	44 482,1
38.	Országgyűlés Hivatala	Államhatalmi szervek tevékenysége	1 746,0	34 858,4
39.	Pécsi Törvényszék	Bíróságok tevékenysége (Kúria)	-123,4	153,9
40.	Pénzügyminisztérium	Minisztériumok tevékenysége	-5 976,8	14 612,9
41.	Pest Megyei Kormányhivatal	Területi általános igazgatási szervek tevékenysége	5 696,9	14 241,8
42.	Pest Megyei Rendőr-főkapitányság	Rendőrségi tevékenység	-668,5	2 230,7
43.	Pest Megyei Viktor Egyesített Szociális Intézmény	Idősek, fogyatékosok bentlakásos ellátása	86,6	144,5
44.	Siófoki Tankerületi Központ	Oktatás igazgatása	566,6	2 101,9
45.	Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Kormányhivatal	Területi általános igazgatási szervek tevékenysége	1 817,7	14 783,6
46.	Szabolcs-Szatmár Megyei Kórházak és Egyetemi Oktatókórház	Fekvőbeteg-ellátás	3 291,5	5 311,1
47.	Szegedi Törvényszék	Bíróságok tevékenysége (Kúria)	-125,0	297,9
48.	Tamási Tankerületi Központ	Oktatás igazgatása	1 671,4	2 474,9
49.	Tatabányai Tankerületi Központ	Oktatás igazgatása	2 226,1	3 027,7
50.	Uzsoki Utcai Kórház	Fekvőbeteg-ellátás	-52,4	1 754,9

2. sz. melléklet

**A mérleg szerinti eredmény és az összes maradvány közötti eltéréseket okozó tényezők, a Modell (M Ft)**

Ssz.	Gazdasági esemény	Adatforrás*	Az eltérés iránya	Indoklás	2019-2021.	2021.
	<b>Mérleg szerinti eredmény</b>	13. űrlap C) sor 5. oszlop	<b>Kiinduló érték</b>		16 970,2	44 874,3
1.	Aktív időbeli elhatárolás változás (tárgyidőszaki záró – tárgyidőszaki nyitó))	12. űrlap 178. sor 3 és 5. oszlop	<b>csökkentő</b>	időbeni eltérés miatti tétel	9 908,8	2 807,0
2.	Beruházás korrigálva az előzetesen felszámított áfával	01. űrlap 201. sor (K6) csökkentve az előzetesen felszámított áfa-val	<b>csökkentő</b>	pénzforgalmat érintő, a mérleg szerinti eredményt nem befolyásoló tétel	248 667,4	68 546,5
3.	Értékcsökkenés	13. űrlap VI. sor 5. oszlop	<b>növelő</b>	pénzforgalmat nem érintő, mérleg szerinti eredményt befolyásoló tétel	201 494,3	61 920,9
4.	Értékpapír értékesítés	04. űrlap 5+8+23+24. sor	<b>növelő</b>	pénzforgalmat érintő, mérleg szerinti eredményt nem befolyásoló tétel	0	0
5.	Értékpapír vásárlás	05. űrlap 276+278 sor	<b>csökkentő</b>	pénzforgalmat érintő, mérleg szerinti eredményt nem befolyásoló tétel	0	0
6.	Eszköz értékesítés esetén a nettó érték kivezetés becslés	nettó értékről adatszolgáltatás szükséges, becsüljük a bevétellel, 02. űrlap 221+223+225 sorok teljesítés adata	<b>növelő</b>	pénzforgalmat nem érintő, mérleg szerinti eredményt befolyásoló tétel	818,6	717,6
7.	Felújítás csökkentve az áfa-val	01. űrlap 206.(K7) sor csökkentve az áfa-val 10. oszlop	<b>csökkentő</b>	pénzforgalmat érintő, a mérleg szerinti eredményt nem befolyásoló tétel	27 935,5	13 002,9
10.	Kötelezettség (tárgyidőszaki záró – tárgyidőszaki nyitó)	12. űrlap, 236 (HII/1-HI/5 és HII/1-HII/5, a 3. oszlop	<b>növelő</b>	időbeni eltérés miatti tétel	1 634,6	6 269,8
11.	Követelések változása (tárgyidőszaki záró – tárgyidőszaki nyitó)	12. űrlap 104+145 sor 3. oszlop	<b>csökkentő</b>	időbeni eltérés miatti tétel	3 521,6	-340,3
13.	Maradvány igénybevétel	04. űrlap 13. sor 8. oszlop	<b>növelő</b>	pénzforgalmat érintő, a mérleg szerinti eredményt nem befolyásoló tétel	536 746,1	110 995,7
14.	Passzív időbeli elhatárolás változás (tárgyidőszaki záró – tárgyidőszaki nyitó)	12. űrlap 252. sor 5. oszlop	<b>növelő</b>	időbeni eltérés miatti tétel	-3 799,8	-6 736,9
15.	Saját előállítású eszközök aktivált értéke	13. űrlap 5. sor 5. oszlop	<b>csökkentő</b>	pénzforgalmat nem érintő, a mérleg szerinti eredményt befolyásoló tétel	6 766,3	607,3

Ssz.	Gazdasági esemény	Adatforrás*	Az eltérés iránya	Indoklás	2019-2021.	2021.
16.	Saját termelésű készletek ÁV (állományváltozása)	13. űrlap 4. sor 5. oszlop	csökkentő	pénzforgalmat nem érintő, a mérleg szerinti eredményt befolyásoló tétel	73,4	31,3
17.	Térítésmentesen átvett forgóeszközök	a 9242-s sza analitika, adatszolgáltatás szükséges	csökkentő	pénzforgalmat nem érintő, a mérleg szerinti eredményt befolyásoló tétel	n.a.	n.a.
18.	Térítésmentesen átvett immateriális és tárgyi eszköz bevétele	15. űrlap 5. sor 9. oszlop	csökkentő	pénzforgalmat nem érintő, a mérleg szerinti eredményt befolyásoló tétel (szerepeltetése szükséges, mert az értékcsökkenés teljes összege szerepel a modellben)	22 547,8	871,3
19.	Térítésmentesen átadott eszközök	nettó értékről adatszolgáltatás szükséges (8434. sz. főkönyv) becsülhető a bruttó értékkel (15. űrlap 11. sor 9. oszlop)	növelő	pénzforgalmat nem érintő, a mérleg szerinti eredményt befolyásoló tétel	10 261,5	1 221,3
20.	Terven felüli értékcsökkenés	15. űrlap 21. sor 9. oszlop	növelő	pénzforgalmat nem érintő, a mérleg szerinti eredményt befolyásoló tétel	1 047,6	187,6
21.	Terven felüli értékcsökkenés visszaírása	adatszolgáltatás szükséges	csökkentő	pénzforgalmat nem érintő, a mérleg szerinti eredményt befolyásoló tétel	n.a.	n.a.
22.	Vásárolt készlet változás (tárgyidőszaki záró – tárgyidőszaki nyitó) **	12. űrlap 30. sor 3. és 5. oszlop	csökkentő	pénzforgalmat érintő, a mérleg szerinti eredményt nem befolyásoló tétel	4 325,6	-345,5
	<b>Növelő-csökkentő tételek összesen</b>				421 187,3	89 395,5
	<b>Maradvány</b>	07. űrlap C. sor 3. oszlop	<b>záró érték</b>	záróérték	458 415,7	167 667,8
	<b>Nem magyarázott eltérés</b>		<b>célérték 20% alatt</b>	növelő-csökkentő tételek összesen / MSZE és a maradvány közötti eltérés százalékában	4,6%	27,2%

\* a MÁK 2021. évi beszámoló garnitúra alapján

\*\* Ha a vásárolt készlet vételára még nem került kifizetésre, a készletnövekedés értékét a nem kiegyenlített kötelezettség értékével korigálni, csökkenteni kell.

## Az elemzésben használt mutatók

Ssz	Mutató neve	Számítási mód*	Kockázati jelzőszámok
1	<b>Korrigált követelésállomány változása mutató (%)</b>	(A költségvetési évben esedékes és a költségvetési évet követően esedékes követelés korrigált záró állomány – A költségvetési évben esedékes és a költségvetési évet követően esedékes követelés korrigált nyitó állomány) / A költségvetési évben esedékes és a költségvetési évet követően esedékes követelés korrigált nyitó állomány ahol a korrigált állomány az értékvesztés visszaírással csökkentett, az elszámolt értékvesztéssel és behajthatatlan és vagy elengedett követeléssel növelt állományt jelenti	Legalább két évben az előző évhez képest a 10%-ot meghaladó növekedés vagy a mérlegfőösszeg 10%-át meghaladó és növekvő követelésállomány.
2	<b>Korrigált követelésállomány aránya mutató (%)</b>	A költségvetési évben esedékes és a költségvetési évet követően esedékes követelés korrigált záró állomány / Tárgyidőszaki eszközök összesen	
3	<b>Kötelezettségállomány változása mutató I. (%)</b>	(Működési célú kötelezettségek záró állománya – Működési célú kötelezettségek nyitó állománya) / Működési célú kötelezettségek nyitó állománya	
4	<b>Kötelezettségállomány változása mutató II. (%)</b>	(Működési célú költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek záró állománya – Működési célú költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek nyitó állománya) / Működési célú költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek nyitó állománya	Kockázatnak tekintjük, ha jelentős értékű, teljesített, elszámolt, de még nem kifizetett működési célú kötelezettség terheli az intézményt, ha a mutató értéke (kettő vagy három) egymást követő évben meghaladja az 50%-ot.
5.	<b>Nem fedezett értékcsökkenés hatása a mérleg szerinti eredményre mutató</b>	(Időszaki áfa nélküli beruházási és felújítási kiadások – Felhalmozási célú támogatások – (Előző évi beruházás, felújítás költségvetési évben esedékes kötelezettségvállalás – teljesítés)) – (Időszaki értékcsökkenés – felhalmozási célú támogatások eredményszemléletű bevételei)	Kockázatot jelez, ha a nem fedezett értékcsökkenés mérleg szerinti eredményre gyakorolt hatásának mutató értéke negatív, azaz veszteség jellegű és a mérleg szerinti eredmény abszolút értékének magas, 50%-ot meghaladó részét teszi ki. Magas a kockázat, ha az intézmény mérleg szerinti eredménye negatív (vagyis veszteséges), aminek a meghatározó részét a nem felhalmozási célú támogatásból vásárolt eszközök értékcsökkenésének fedezet hiánya okozta.
6.	<b>Nem fedezett értékcsökkenés aránya a mérleg szerinti eredményben mutató (%)</b>	(Időszaki áfa nélküli beruházási és felújítási kiadások – Felhalmozási célú támogatások – (Előző évi beruházás, felújítás költségvetési évben esedékes kötelezettségvállalás – teljesítés)) – (Időszaki értékcsökkenés – felhalmozási célú támogatások eredményszemléletű bevételei) / Időszaki mérleg szerinti eredmény	
7.	<b>Nem fedezett értékcsökkenés hatása</b>	(Időszaki áfa nélküli beruházási és felújítási kiadások – Felhalmozási célú támogatások – (Előző évi beruházás, felújítás költségvetési évben esedékes	

Ssz	Mutató neve	Számítási mód*	Kockázati jelzőszámok
	<b>a mérleg szerinti eredményre korrigált mutató</b>	kötelezettségvállalás – teljesítés)) – (Saját előállítású eszközök aktivált értéke) – (Időszaki értékcsökkenés – felhalmozási célú támogatások eredményszámlájának bevételei).	
8.	<b>Nem fedezett értékcsökkenés aránya a mérleg szerinti eredményben korrigált mutatója (%)</b>	(Időszaki áfa nélküli beruházási és felújítási kiadások – Felhalmozási célú támogatások – (Előző évi beruházás, felújítás költségvetési évben esedékes kötelezettségvállalás – teljesítés)) – (Saját előállítású eszközök aktivált értéke) – (Időszaki értékcsökkenés – felhalmozási célú támogatások eredményszámlájának bevételei) / Időszaki mérleg szerinti eredmény	
9.	<b>Követelések értékvesztése arányának mutatója (%)</b>	(Az időszakban elszámolt követelés értékvesztés – visszaírás) / (A költségvetési évben és a költségvetési évet követően esedékes követelés záró állomány + időszakban elszámolt követelés értékvesztés – időszakban elszámolt követelés értékvesztés visszaírás)	Kockázatot jelez, ha az értékvesztés eredményhatása jelentős, a mutató értéke meghaladja a 10%-ot. Magas kockázatot jelent, ha kettő, vagy akár három egymást követő évben a mutató értéke meghaladja a 10%-os kockázati értéket.
10.	<b>Készletek értékvesztése arányának mutatója (%)</b>	(Az időszakban elszámolt készlet értékvesztés – visszaírás) / (A záró készlet állomány + időszakban elszámolt készlet értékvesztés – időszakban elszámolt készlet értékvesztés visszaírás)	
11.	<b>Behajthatatlan és/vagy elengedett követelések arányának mutatója (%)</b>	Az időszakban elszámolt behajthatatlan és vagy elengedett követelés / (A költségvetési évben és a költségvetési évet követően esedékes követelés záró állomány + időszakban elszámolt behajthatatlan és vagy elengedett követelés)	Magas kockázatot jelent, ha a mutató értéke meghaladja az 5%-ot. Kiemelt kockázatot jelent, ha kettő, vagy akár három egymást követő évben a mutató értéke meghaladja a kockázati értéket.
12.	<b>Behajthatatlan és/vagy elengedett követelések arányának mutatója a mérleg szerinti eredményben (%)</b>	Az időszakban elszámolt behajthatatlan és vagy elengedett követelés / Időszaki mérleg szerinti eredmény	Kiemelt kockázatot jelez, ha a behajthatatlan, elengedett követelések összege meghaladja a negatív mérleg szerinti eredmény 50%-át.

\* az adatforrások részletes kifejtését a 4.sz mellékletben szerepeltetjük

### Az elemzésben használt mutatók számítása és a korrekciók indoklása

Az elemzésben használt mutatókat a MÁK 2021. évi beszámoló garnitúra alapján képeztük. Az 1., 2., 9., 11. mutató esetén az államháztartáson belülről (támogatás, átvett pénzeszköz) származó követeléseket, a 3. és 4. mutató számításánál az államháztartáson belüli kötelezettségeket figyelmen kívül kell hagyni, csak azokat a követeléseket/kötelezettségeket kell vizsgálni, amelyre az intézménynek hatása van. Ilyen követelések jellemzően a közhatalmi bevételek, a működési bevételek (készlet vagy szolgáltatás értékesítése), valamint a felhalmozási bevételek (ingatlan, egyéb eszköz értékesítése). Államháztartáson kívüli kiadások lehetnek például a személyi juttatások, készletbeszerzés, kommunikációs szolgáltatások.

#### 1. Korrigált követelésállomány változása mutató (%) számítása

##### A SZÁMLÁLÓ SZÁMÍTÁSA

A számláló két tagból áll, az első tagból ki kell vonni a második tagot.

**A számláló első tagja: Az államháztartáson kívüli költségvetési évben esedékes és a költségvetési évet követően esedékes követelések záróállománya**

**Számítása:** A 2. űrlap államháztartáson kívüli követeléseit tartalmazó sorainak 6. költségvetési évben esedékes követelések és 7. költségvetési évet követően esedékes követelések oszlopai értékét össze kell adni. Ezekből minden sor esetében ki kell vonni a 8. Teljesítés elnevezésű oszlop adatainak összegét:

Az államháztartáson kívüli követelések körébe tartozhatnak például az elemzésbe vont intézményeknél azonosított sorok: 184. közhatalmi bevételek, 185. Készletértékesítés ellenértéke, 186. Szolgáltatások ellenértéke, 189. Közvetített szolgáltatások ellenértéke, 198. Ellátási díjak, 199. Kiszámlázott általános forgalmi adó, 200. Általános forgalmi adó visszatérítése, 208. Kamatbevételek és más nyereségjellegű bevételek, 215. Egyéb pénzügyi műveletek bevételei, 216. Biztosító által fizetett kártérítés, 217. Egyéb működési bevételek, 231. Felhalmozási bevételek 235. Működési célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülése államháztartáson kívülről és 261. Felhalmozási célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülése államháztartáson kívülről sorok

**Az első tagot módosító korrekciók:**

**Csökkenteni kell az alábbi tételekkel:**

- a 16. űrlap 8. Követelések a követelés jellegű sajátos elszámolások kivételével sor 6. Tárgyidőszakban visszaírt értékvesztés elnevezésű oszlop adata

**Növelni kell az alábbi tételekkel:**

- a 16. űrlap 8. Követelések a követelés jellegű sajátos elszámolások kivételével sor 5. Tárgyidőszakban elszámolt értékvesztés elnevezésű oszlop adata
- 17a űrlap 21. Tárgyévben behajthatatlan követelésként leírt összeg és elengedett követelés összege sor 3. összeg elnevezésű oszlop adata

**A számláló második tagja: Az államháztartáson kívüli költségvetési évben esedékes és a költségvetési évet követően esedékes követelések nyitó állománya.**

**Számítása:** A költségvetési évet megelőző üzleti évi 2. űrlap alább felsorolt sorainak 6. költségvetési évben esedékes követelések és 7. költségvetési évet követően esedékes követelések elnevezésű oszlopai értékét össze kell adni. Ezekből minden sor esetében ki kell vonni a 8. Teljesítés elnevezésű oszlop adatainak összegét:

*A 2. űrlap 184. közhatalmi bevételek, 185. Készletértékesítés ellenértéke, 186. Szolgáltatások ellenértéke, 189. Közvetített szolgáltatások ellenértéke, 198. Ellátási díjak, 199. Kiszámlázott általános forgalmi adó, 200. Általános forgalmi adó visszatérítése, 208. Kamatbevételek és más nyereségjellegű bevételek, 215. Egyéb pénzügyi műveletek bevételei, 216. Biztosító által fizetett kártérítés, 217. Egyéb működési bevételek, 229. Felhalmozási bevételek 233. Működési célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülése államháztartáson kívülről és 259. Felhalmozási célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülése államháztartáson kívülről sorok*

#### **A második tagot módosító korrekciók:**

**Csökkenteni kell az alábbi tételekkel:**

- a 16. űrlap 8. Követelések a követelés jellegű sajátos elszámolások kivételével sor 6. Tárgyidőszakban visszaírt értékvesztés elnevezésű oszlop adata

**Növelni kell az alábbi tételekkel:**

- a 16. űrlap 8. Követelések a követelés jellegű sajátos elszámolások kivételével sor 5. Tárgyidőszakban elszámolt értékvesztés elnevezésű oszlop adata
- 17a űrlap 21. Tárgyévben behajthatatlan követelésként leírt összeg és elengedett követelés összege sor 3. Összeg elnevezésű oszlop adata

#### **A NEVEZŐ SZÁMÍTÁSA**

**A nevező: Az államháztartáson kívüli költségvetési évben esedékes és a költségvetési évet követően esedékes követelések nyitó állománya**

**Számítása:** A 2. űrlap államháztartáson kívüli követeléseit tartalmazó sorainak 6. költségvetési évben esedékes követelések és 7. költségvetési évet követően esedékes követelések elnevezésű oszlopai értékét össze kell adni. Ezekből minden sor esetében ki kell vonni a 8. Teljesítés elnevezésű oszlop adatainak összegét:

*Az államháztartáson kívüli követelések körébe tartozhatnak például az elemzésbe vont intézményeknél azonosított sorok: 184. közhatalmi bevételek, 185. Készletértékesítés ellenértéke, 186. Szolgáltatások ellenértéke, 189. Közvetített szolgáltatások ellenértéke, 198. Ellátási díjak, 199. Kiszámlázott általános forgalmi adó, 200. Általános forgalmi adó visszatérítése, 208. Kamatbevételek és más nyereségjellegű bevételek, 215. Egyéb pénzügyi műveletek bevételei, 216. Biztosító által fizetett kártérítés, 217. Egyéb működési bevételek, 229. Felhalmozási bevételek 233. Működési célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülése államháztartáson kívülről és 259. Felhalmozási célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülése államháztartáson kívülről sorok*

#### **A nevező értékét módosító korrekciók:**

**Csökkenteni kell az alábbi tételekkel:**

- a 16. űrlap 8. Követelések a követelés jellegű sajátos elszámolások kivételével sor 6. Tárgyidőszakban visszaírt értékvesztés adata elnevezésű oszlop adata

**Növelni kell az alábbi tételekkel:**

- a 16. űrlap 8. Követelések a követelés jellegű sajátos elszámolások kivételével sor 5. Tárgyidőszakban elszámolt értékvesztés elnevezésű oszlop adata



- *17a űrlap 21. Tárjyévben behajthatatlan követelésként leírt összeg és elengedett követelés összege sor 3. Összeg elnevezésű oszlop adata*

**A KORREKCIÓ INDOKLÁSA:**

A mutató tényezőinek korrekciója azért szükséges, mert, ha ezeket a korrekciókat nem végeznék el, akkor a követeléseknek az értékvesztés, valamint a behajthatatlan és/ vagy elengedett követelések hatásaként bekövetkezett csökkenését a mutató javulásként jelezné.

## 2. Korrigált követelésállomány aránya mutató (%) számítása

### A SZÁMLÁLÓ SZÁMÍTÁSA

**A számláló:** Az államháztartáson kívüli költségvetési évben esedékes és a költségvetési évet követően esedékes követelés záróállománya

**Számítása:** A 2. űrlap államháztartáson kívüli követeléseit tartalmazó sorainak 6. költségvetési évben esedékes követelések és 7. költségvetési évet követően esedékes követelések elnevezésű oszlopai értékét össze kell adni. Ezekből minden sor esetében ki kell vonni a 8. Teljesítés elnevezésű oszlop adatainak összegét:

*Az államháztartáson kívüli követelések körébe tartozhatnak például az elemzésbe vont intézményeknél azonosított sorok: 184. közhatalmi bevételek, 185. Készletértékesítés ellenértéke, 186. Szolgáltatások ellenértéke, 189. Közvetített szolgáltatások ellenértéke, 198. Ellátási díjak, 199. Kiszámlázott általános forgalmi adó, 200. Általános forgalmi adó visszatérítése, 208. Kamatbevételek és más nyereségjellegű bevételek, 215. Egyéb pénzügyi műveletek bevételei, 216. Biztosító által fizetett kártérítés, 217. Egyéb működési bevételek, 231. Felhalmozási bevételek 235. Működési célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülése államháztartáson kívülről és 261. Felhalmozási célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülése államháztartáson kívülről sorok*

**A számláló értékét módosító korrekciók:**

**Csökkenteni kell az alábbi tételekkel:**

- a 16. űrlap 8. Követelések a követelés jellegű sajátos elszámolások kivételével sor 6. Tárgyidőszakban visszaírt értékvesztés elnevezésű oszlop adata

**Növelni kell az alábbi tételekkel:**

- a 16. űrlap 8. Követelések a követelés jellegű sajátos elszámolások kivételével sor 5. Tárgyidőszakban elszámolt értékvesztés elnevezésű oszlop adata
- 17a űrlap 21. Tárgyévben behajthatatlan követelésként leírt összeg és elengedett követelés összege sor 3. összeg elnevezésű oszlop adata

**A KORREKCIÓ INDOKLÁSA:**

A számláló korrekciója azért szükséges, mert, ha ezeket a korrekciókat nem végeznénk el, akkor a követeléseknek az értékvesztés, valamint a behajthatatlan és/ vagy elengedett követelések hatásaként bekövetkezett csökkenését a mutató javulásként jelezné.

### A NEVEZŐ SZÁMÍTÁSA

**A nevező:** Tárgyidőszaki eszközök összesen számítása: 12. űrlap 179. eszközök összesen sor 5. Tárgyidőszak elnevezésű oszlop értéke)

### 3. Kötelezettségállomány változása mutató I. (%) mutató számítása

#### A SZÁMLÁLÓ SZÁMÍTÁSA

A számláló két tagból áll, az első tagból ki kell vonni a második tagot.

**A számláló első tagja:** Az államháztartáson kívüli működési célú kötelezettségek záró állománya

**Számítása:** Az 1. úrlap államháztartáson kívüli kötelezettségeket tartalmazó sorainak 7. költségvetési évben esedékes kötelezettségvállalás, más fizetési kötelezettség és 9. költségvetési évet követően esedékes végleges kötelezettségvállalás, más fizetési kötelezettség elnevezésű oszlopai értékét össze kell adni. Ezekből minden sor esetében ki kell vonni a 10. Teljesítés elnevezésű oszlop adatainak összegét:

*Az államháztartáson kívüli kötelezettségek körébe tartozhatnak például az elemzésbe vont intézményeknél azonosított sorok: 20. Személyi juttatások, 31. Készletbeszerzés, 34. Kommunikációs szolgáltatások, 45. Szolgáltatási kiadások, 48. Kiküldetések, reklám- és propagandakiadások, 58. Egyéb dologi kiadások, 120. Ellátottak pénzbeli juttatásai, 121. Nemzetközi kötelezettségek, 177. Működési célú támogatások az Európai Uniónak, 178. Egyéb működési célú támogatások államháztartáson kívülre sorok*

**A számláló második tagja:** Az államháztartáson kívüli működési célú kötelezettségek nyitó állománya

**Számítása:** a költségvetési évet megelőző üzleti évi beszámoló 1. úrlap államháztartáson kívüli kötelezettségeket tartalmazó sorainak 7. költségvetési évben esedékes kötelezettségvállalás, más fizetési kötelezettség és 9. költségvetési évet követően esedékes végleges kötelezettségvállalás, más fizetési kötelezettség elnevezésű oszlopai értékét össze kell adni. Ezekből minden sor esetében ki kell vonni a 10. Teljesítés elnevezésű oszlop adatainak összegét:

*Az államháztartáson kívüli kötelezettségek körébe tartozhatnak például az elemzésbe vont intézményeknél azonosított sorok: 20. Személyi juttatások, 31. Készletbeszerzés, 34. Kommunikációs szolgáltatások, 45. Szolgáltatási kiadások, 48. Kiküldetések, reklám- és propagandakiadások, 58. Egyéb dologi kiadások, 120. Ellátottak pénzbeli juttatásai, 121. Nemzetközi kötelezettségek, 177. Működési célú támogatások az Európai Uniónak, 178. Egyéb működési célú támogatások államháztartáson kívülre sorok*

#### A NEVEZŐ SZÁMÍTÁSA

**A nevező:** Az államháztartáson kívüli működési célú kötelezettségek nyitó állománya

**Számítása:** a költségvetési évet megelőző üzleti évi beszámoló 1. úrlap államháztartáson kívüli kötelezettségeket tartalmazó sorainak 7. költségvetési évben esedékes kötelezettségvállalás, más fizetési kötelezettség és 9. költségvetési évet követően esedékes végleges kötelezettségvállalás, más fizetési kötelezettség elnevezésű oszlopai értékét össze kell adni. Ezekből minden sor esetében ki kell vonni a 10. Teljesítés elnevezésű oszlop adatainak összegét:

*Az államháztartáson kívüli kötelezettségek körébe tartozhatnak például az elemzésbe vont intézményeknél azonosított sorok: 20. Személyi juttatások, 31. Készletbeszerzés, 34. Kommunikációs szolgáltatások, 45. Szolgáltatási kiadások, 48. Kiküldetések, reklám- és propagandakiadások, 58. Egyéb dologi kiadások, 120. Ellátottak pénzbeli juttatásai, 121. Nemzetközi kötelezettségek, 177. Működési célú támogatások az Európai Uniónak, 178. Egyéb működési célú támogatások államháztartáson kívülre sorok.*

#### 4. Kötelezettségállomány változása mutató II. (%) számítása

##### A SZÁMLÁLÓ SZÁMÍTÁSA

A számláló két tagból áll, az első tagból ki kell vonni a második tagot.

**A számláló első tagja:** Az államháztartáson kívüli működési célú költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek záró állománya

**Számítása:** Az államháztartáson kívüli kötelezettségek körébe tartozhatnak például az elemzésbe vont intézményeknél azonosított sorok: 1. űrlap 20. Személyi juttatások, 31. Készletbeszerzés, 34. Kommunikációs szolgáltatások, 45. Szolgáltatási kiadások, 48. Kiküldetések, reklám- és propagandakiadások, 58. Egyéb dologi kiadások, 120. Ellátottak pénzbeli juttatásai, 121. Nemzetközi kötelezettségek, 177. Működési célú támogatások az Európai Uniónak, 178. Egyéb működési célú támogatások államháztartáson kívülre sorok 9. költségvetési évet követően esedékes végleges kötelezettségvállalás, más fizetési kötelezettség elnevezésű oszlopa adatainak összege:

**A számláló második tagja:** Az államháztartáson kívüli működési célú költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek nyitó állománya

**Számítása:** a költségvetési évet megelőző üzleti évi beszámoló 1. űrlap államháztartáson kívüli kötelezettségeket tartalmazó 20. Személyi juttatások, 31. Készletbeszerzés, 34. Kommunikációs szolgáltatások, 45. Szolgáltatási kiadások, 48. Kiküldetések, reklám- és propagandakiadások, 58. Egyéb dologi kiadások, 120. Ellátottak pénzbeli juttatásai, 121. Nemzetközi kötelezettségek, 177. Működési célú támogatások az Európai Uniónak, 178. Egyéb működési célú támogatások államháztartáson kívülre sorok 9. költségvetési évet követően esedékes végleges kötelezettségvállalás, más fizetési kötelezettség elnevezésű oszlopa adatainak összege.

##### A NEVEZŐ SZÁMÍTÁSA

**A nevező:** Az államháztartáson kívüli működési célú költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek nyitó állománya

**Számítása:** a költségvetési évet megelőző üzleti évi beszámoló 1. űrlap államháztartáson kívüli kötelezettségeket tartalmazó 20. Személyi juttatások, 31. Készletbeszerzés, 34. Kommunikációs szolgáltatások, 45. Szolgáltatási kiadások, 48. Kiküldetések, reklám- és propagandakiadások, 58. Egyéb dologi kiadások, 120. Ellátottak pénzbeli juttatásai, 121. Nemzetközi kötelezettségek, 177. Működési célú támogatások az Európai Uniónak, 178. Egyéb működési célú támogatások államháztartáson kívülre sorok 9. költségvetési évet követően esedékes végleges kötelezettségvállalás, más fizetési kötelezettség elnevezésű oszlopa adatainak összege

## 5. Nem fedezett értékcsökkenés hatása a mérleg szerinti eredményre mutató számítása

A mutató két tagból áll, az első tagból (a nem felhalmozási célú támogatásból megvalósult eszközök, beruházások becsült értéke), a második tagot (a mérleg szerinti eredményt terhelő értékcsökkenés) ki kell vonni.

**A mutató első tagja:** az **Időszaki áfa nélküli beruházási és felújítási kiadásokat értékéből** le kell vonni a **Felhalmozási célú támogatások értékét** és az **előző évi beruházás, felújítás költségvetési évben esedékes kötelezettségvállalásoknak a teljesítés értékével csökkentett értékét)**

**Az Időszaki korrigált, az áfával csökkentett beruházási és felújítási kiadások számítása:**

*Az 1. űrlap 201. Beruházások sor (K6) és a 206. Felújítások (K7) sor 10. Teljesítés elnevezésű oszlop adatait össze kell adni, ebből le kell vonni az előzetesen felszámítható áfa, 200. Beruházási célú előzetesen felszámított általános forgalmi adó sor (K67) és 205 Felújítási célú előzetesen felszámított általános forgalmi adó sorok (K74) 10. Teljesítés elnevezésű oszlop értékét.*

### **A BERUHÁZÁSOK, FELÚJÍTÁSOK KORREKCIÓJÁNAK INDOKLÁSA:**

A beruházási, felújítási kiadások korrekciója azért szükséges, mert az államháztartási számvitelben az általános forgalmi adó az eszközök értékében nem kerül aktiválásra.

**A Felhalmozási célú támogatások számítása:**

*A 283. Felhalmozási célú átvett pénzeszközök sor értékéből ki kell vonni a 261. Felhalmozási célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülése államháztartáson kívülről (B74) sor 8. Teljesítés elnevezésű oszlop értékét. Ezt követően a 2. űrlap 81. Felhalmozási célú támogatások államháztartáson belülről sor (B2) és 283. Felhalmozási célú átvett pénzeszközök sor (B7) 8. Teljesítés elnevezésű oszlop adatait össze kell adni.*

### **A FELHALMOZÁSI CÉLÚ TÁMOGATÁSOK KORREKCIÓJÁNAK INDOKLÁSA:**

Ezen bevételeket jellemzően a K8 Egyéb felhalmozási célú kiadásokra fordítják (lakáscélú kölcsönök), így a beruházásokhoz és felújításokhoz nem kapcsolódnak.

A mutatót torzítja, hogy a kiadások számításánál nem vesszük figyelembe az áfa összegeit, ugyanakkor a felhalmozási célú támogatások az áfa-ra is fedezetet biztosítanak. Ezen torzítás kiszűrése érdekében a felhalmozási célú támogatások áfatartalmát meg kell becsülni. A felhalmozási célú támogatások előbbi bekezdés szerint számított összegét ezért csökkenteni kell a becsült áfaértékkel, amely meghatározása az Időszaki áfa nélküli beruházási és felújítási kiadások számítása során meghatározott áfaarány alapján történik.

**Az Előző évi beruházás, felújítás költségvetési évben esedékes kötelezettségvállalás teljesítéssel csökkentett értékének számítása:**

*Számítása: Az 1. űrlap a 201. Beruházások sor és 206. Felújítások sor 7. költségvetési évben esedékes végleges kötelezettségvállalás, más fizetési kötelezettség elnevezésű oszlop adatait össze kell adni, ebből ki kell vonni a 10. Teljesítés elnevezésű oszlop értékét.*

**A mutató második tagja:** Az **Időszaki értékcsökkenés összegét korrigálni kell**, le kell vonni belőle a **felhalmozási célú támogatások eredményszemléletű bevételeinek értékét.**

*Számítása: A 13. űrlap VI. Értékcsökkenési leírás sor tárgyidőszak elnevezésű oszlop értékéből ki kell vonni a 13. űrlap 08. Felhalmozási célú támogatások eredményszemléletű bevételei sor Tárgyidőszak elnevezésű oszlop értékét.*

**AZ IDŐSZAKI ÉRTÉKCSÖKKENÉS KORREKCIÓJÁNAK INDOKLÁSA:**

Az időszaki értékcsökkenés korrekciója azért szükséges, mert a fejlesztési célú támogatásból megvalósult eszközök értékcsökkenésének elszámolásával párhuzamosan a Felhalmozási célú támogatások eredményszemléletű bevételei soron feloldásra kerül a beruházás aktíválásáig időbeli elhatárolásként elszámolt fejlesztési célú támogatás. Ezért az értékcsökkenés a Felhalmozási célú támogatások eredményszemléletű bevételei soron kimutatott érték figyelembevételével – nem terheli a mérleg szerinti eredményt.

## 6. Nem fedezett értékcsökkenés aránya a mérleg szerinti eredményben mutató (%) számítása

### A SZÁMLÁLÓ SZÁMÍTÁSA

A mutató számlálójának számítása megegyezik a **nem fedezett értékcsökkenés hatása a mérleg szerinti eredményre mutató** számításával.

A számláló két tagból áll, az első tagból (a nem felhalmozási célú támogatásból megvalósult eszközök, beruházások becsült értéke), a második tagot (a mérleg szerinti eredményt terhelő értékcsökkenés) ki kell vonni.

**A számláló első tagja:** az Időszaki áfa nélküli beruházási és felújítási kiadásokat értékéből le kell vonni a **Felhalmozási célú támogatások értékét** és az **előző évi beruházás, felújítás költségvetési évben esedékes kötelezettségvállalásoknak a teljesítés értékével csökkentett értékét**)

**Az Időszaki korrigált, az áfa-val csökkentett beruházási és felújítási kiadások számítása:**

*Az 1. űrlap 201. Beruházások sor (K6) és a 206. Felújítások (K7) sor 10. Teljesítés elnevezésű oszlop adatait össze kell adni, ebből le kell vonni az előzetesen felszámítható áfa, 200. Beruházási célú előzetesen felszámított általános forgalmi adó sor (K67) és 205 Felújítási célú előzetesen felszámított általános forgalmi adó sorok (K74) 10. Teljesítés elnevezésű oszlop értékét.*

**A BERUHÁZÁSOK, FELÚJÍTÁSOK KORREKCIÓJÁNAK INDOKLÁSA:** megegyezik a **nem fedezett értékcsökkenés hatása a mérleg szerinti eredményre mutató**nál írtakkal.

**A Felhalmozási célú támogatások számítása:**

*2. űrlap 81. Felhalmozási célú támogatások államháztartáson belülről sor (B2) és 283. Felhalmozási célú átvett pénzeszközök sor (B7) 8. Teljesítés elnevezésű oszlop adatait össze kell adni. Előzetesen a 283. Felhalmozási célú átvett pénzeszközök sor értékéből ki kell vonni a 261. Felhalmozási célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülése államháztartáson kívülről (B74) sor 8. Teljesítés elnevezésű oszlop értékét.*

**A FELHALMOZÁSI CÉLÚ TÁMOGATÁSOK KORREKCIÓJÁNAK INDOKLÁSA:** megegyezik a **nem fedezett értékcsökkenés hatása a mérleg szerinti eredményre mutató**nál írtakkal.

**Az Előző évi beruházás, felújítás költségvetési évben esedékes kötelezettségvállalás teljesítéssel csökkentett értékének számítása:**

*1. űrlap a 201. Beruházások sor és 206. Felújítások sor 7. költségvetési évben esedékes végleges kötelezettségvállalás, más fizetési kötelezettség elnevezésű oszlop adatait össze kell adni, ebből ki kell vonni a 10. Teljesítés elnevezésű oszlop értékét.*

**A számláló második tagja:** Az Időszaki értékcsökkenés összegét korrigálni kell, le kell vonni belőle a **felhalmozási célú támogatások eredményszemléletű bevételeinek értékét**.

**Számítása:** A 13. űrlap VI. Értékcsökkenési leírás sor tárgyidőszak elnevezésű oszlop értékéből ki kell vonni a 13. űrlap 08. Felhalmozási célú támogatások eredményszemléletű bevételei sor tárgyidőszak elnevezésű oszlop értékét.

**AZ IDŐSZAKI ÉRTÉKCSÖKKENÉS KORREKCIÓJÁNAK INDOKLÁSA:** megegyezik a **nem fedezett értékcsökkenés hatása a mérleg szerinti eredményre mutató**nál írtakkal.

### A NEVEZŐ SZÁMÍTÁSA

**A nevezőben** az Időszaki mérleg szerinti eredmény szerepel (a 13. űrlap C Mérleg szerinti eredmény sor 5. Tárgyidőszak elnevezésű oszlop adata)



## **7. Nem fedezett értékcsökkenés hatása a mérleg szerinti eredményre korrigált mutató számítása**

A mutató két tagból áll, az első tagból (a nem felhalmozási célú támogatásból megvalósult eszközök, beruházások becsült korrigált értéke), a második tagot (a mérleg szerinti eredményt terhelő értékcsökkenés) ki kell vonni.

**A mutató első tagja:** az **Időszaki áfa nélküli beruházási és felújítási kiadásokat értékéből** le kell vonni a **Felhalmozási célú támogatások értékét** és az **Előző évi beruházás, felújítás költségvetési évben esedékes kötelezettségvállalásoknak a teljesítés értékével csökkentett értékét**). A nem korrigált mutatóhoz képest az első tag értékét egy korrekciós tényezővel csökkentjük, amely a Saját előállítású eszközök aktivált értéke.

### **Az Időszaki korrigált, az áfával csökkentett beruházási és felújítási kiadások számítása:**

*Az 1. űrlap 201. Beruházások sor (K6) és a 206. Felújítások (K7) sor 10. Teljesítés elnevezésű oszlop adatait össze kell adni, ebből le kell vonni az előzetesen felszámítható áfa, 200. Beruházási célú előzetesen felszámított általános forgalmi adó sor (K67) és 205 Felújítási célú előzetesen felszámított általános forgalmi adó sorok (K74) 10. Teljesítés elnevezésű oszlop értékét.*

**A BERUHÁZÁSOK, FELÚJÍTÁSOK KORREKCIÓJÁNAK INDOKLÁSA: megegyezik a nem fedezett értékcsökkenés hatása a mérleg szerinti eredményre mutatónál írtakkal.**

### **A Felhalmozási célú támogatások számítása:**

*A 2. űrlap 81. Felhalmozási célú támogatások államháztartáson belülről sor (B2) és 283. Felhalmozási célú átvett pénzeszközök sor (B7) 8. Teljesítés elnevezésű oszlop adatait össze kell adni. Előzetesen a 283. Felhalmozási célú átvett pénzeszközök sor értékéből ki kell vonni a 261. Felhalmozási célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülése államháztartáson kívülről (B74) sor 8. Teljesítés elnevezésű oszlop értékét.*

**A FELHALMOZÁSI CÉLÚ TÁMOGATÁSOK KORREKCIÓJÁNAK INDOKLÁSA: megegyezik a nem fedezett értékcsökkenés hatása a mérleg szerinti eredményre mutatónál írtakkal.**

### **Az Előző évi beruházás, felújítás költségvetési évben esedékes kötelezettségvállalás teljesítéssel csökkentett értékének számítása:**

*1. űrlap a 201. Beruházások sor és 206. Felújítások sor 7. költségvetési évben esedékes végleges kötelezettségvállalás, más fizetési kötelezettség elnevezésű oszlop adatait össze kell adni, ebből ki kell vonni a 10. Teljesítés elnevezésű oszlop értékét.*

### **A korrekciós tényező, a Saját előállítású eszközök aktivált értékének számítása:**

*a 13. űrlap 05. Saját előállítású eszközök aktivált értéke sor Tárgyidőszak oszlopának értéke*

### **A SAJÁT ELŐÁLLÍTÁSÚ ESZKÖZÖK MIATTI KORREKCIÓ INDOKLÁSA:**

A korrekció azért szükséges, mert a saját előállítású eszközök aktiválása – a hagyományos felhalmozási bevételből történő beszerzéssel szemben – torzítja az intézmény gazdálkodásának adott évben kimutatott eredményességét. A saját teljesítmény értéke definíciószerűen eredménysemleges, mivel a teljesítmény megegyezik a teljesítmény létrehozása kiadásainak értékével. Ugyanakkor a saját előállítású eszközökhöz felhasznált bérre és egyéb költségekre jellemzően megkapja a működési támogatást a költségvetési intézmény. Így a saját gyártású eszköz, a saját kivitelezésű beruházás aktiválása a tárgyévben jelentősen javíthatja a mérleg szerinti eredményt, majd később, az értékcsökkenés révén éveken keresztül csökkenti azt.

**A mutató második tagja:** Az Időszaki értékcsökkenés összegét korrigálni kell, le kell vonni belőle a felhalmozási célú támogatások eredményszemléletű bevételeinek értékét.

**Számítása:** A 13. űrlap VI. Értékcsökkenési leírás sor tárgyidőszak elnevezésű oszlop értékéből ki kell vonni a 13. űrlap 08. Felhalmozási célú támogatások eredményszemléletű bevételei sor tárgyidőszak elnevezésű oszlop értékét.

**AZ IDŐSZAKI ÉRTÉKCSÖKKENÉS KORREKCIÓJÁNAK INDOKLÁSA:** megegyezik a nem fedezett értékcsökkenés hatása a mérleg szerinti eredményre mutatónál írtakkal.

## **8. Nem fedezett értékcsökkenés aránya a mérleg szerinti eredményben korrigált mutatója (%) számítása**

### **A SZÁMLÁLÓ SZÁMÍTÁSA**

A mutató számlálójának számítása megegyezik a nem fedezett értékcsökkenés hatása a mérleg szerinti eredményre korrigált mutató számításával.

A számláló két tagból áll, az első tagból (a nem felhalmozási célú támogatásból megvalósult eszközök, beruházások becsült korrigált értéke), a második tagot (a mérleg szerinti eredményt terhelő értékcsökkenés) ki kell vonni.

**A számláló első tagja:** az **Időszaki áfa nélküli beruházási és felújítási kiadásokat értékéből** le kell vonni a **Felhalmozási célú támogatások értékét** és az **előző évi beruházás, felújítás költségvetési évben esedékes kötelezettségvállalásoknak a teljesítés értékével csökkentett értékét**). A nem korrigált mutatóhoz képest az első tag értékét egy korrekciós tényezővel csökkentjük, amely a Saját előállítású eszközök aktivált értéke.

#### **Az Időszaki korrigált, az áfa-val csökkentett beruházási és felújítási kiadások számítása:**

*Az 1. űrlap 201. Beruházások sor (K6) és a 206. Felújítások (K7) sor 10. Teljesítés elnevezésű oszlop adatait össze kell adni, ebből le kell vonni az előzetesen felszámítható áfa, 200. Beruházási célú előzetesen felszámított általános forgalmi adó sor (K67) és 205 Felújítási célú előzetesen felszámított általános forgalmi adó sorok (K74) 10. Teljesítés elnevezésű oszlop értékét.*

**A BERUHÁZÁSOK, FELÚJÍTÁSOK KORREKCIÓJÁNAK INDOKLÁSA:** megegyezik a nem fedezett értékcsökkenés hatása a mérleg szerinti eredményre mutatónál irtakkal.

#### **A Felhalmozási célú támogatások számítása:**

*2. űrlap 81. Felhalmozási célú támogatások államháztartáson belülről sor (B2) és 283. Felhalmozási célú átvett pénzeszközök sor (B7) 8. Teljesítés elnevezésű oszlop adatait össze kell adni. Előzetesen a 283. Felhalmozási célú átvett pénzeszközök sor értékéből ki kell vonni a 261. Felhalmozási célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülése államháztartáson kívülről (B74) sor 8. Teljesítés elnevezésű oszlop értékét.*

**A FELHALMOZÁSI CÉLÚ TÁMOGATÁSOK KORREKCIÓJÁNAK INDOKLÁSA:** megegyezik a nem fedezett értékcsökkenés hatása a mérleg szerinti eredményre mutatónál irtakkal.

#### **Az Előző évi beruházás, felújítás költségvetési évben esedékes kötelezettségvállalás teljesítéssel csökkentett értékének számítása:**

*1. űrlap a 201. Beruházások sor és 206. Felújítások sor 7. költségvetési évben esedékes végleges kötelezettségvállalás, más fizetési kötelezettség elnevezésű oszlop adatait össze kell adni, ebből ki kell vonni a 10. Teljesítés elnevezésű oszlop értékét.*

#### **A korrekciós tényező, a Saját előállítású eszközök aktivált értékének számítása:**

*a 13. űrlap 05. Saját előállítású eszközök aktivált értéke sor Tárgyidőszak oszlop értéke*

**A SAJÁT ELŐÁLLÍTÁSÚ ESZKÖZÖK MIATTI KORREKCIÓ INDOKLÁSA:** megegyezik a nem fedezett értékcsökkenés hatása a mérleg szerinti eredményre korrigált mutatónál irtakkal.

**A számláló második tagja:** Az **Időszaki értékcsökkenés összegét korrigálni** kell, le kell vonni belőle a **felhalmozási célú támogatások eredményszemléletű bevételeinek értékét**.

**Számítása:** A 13. űrlap VI. Értékcsökkenési leírás sor tárgyidőszak elnevezésű oszlop értékéből ki kell vonni a 13. űrlap 08. Felhalmozási célú támogatások eredményszemléletű bevételei sor tárgyidőszak elnevezésű oszlop értékét.

**AZ IDŐSZAKI ÉRTÉKCSÖKKENÉS KORREKCIÓJÁNAK INDOKLÁSA:** megegyezik a nem fedezett értékcsökkenés hatása a mérleg szerinti eredményre mutatónál írtakkal.

**A NEVEZŐ SZÁMÍTÁSA**

**A nevezőben** az **Időszaki mérleg szerinti eredmény szerepel** (a 13. űrlap C Mérleg szerinti eredmény sor 5. Tárgyidőszak elnevezésű oszlop adata)

## 9. A követelések értékvesztése arányának mutatója (%) számítása

### A SZÁMLÁLÓ SZÁMÍTÁSA

A számláló két tagból áll, az első tagból ki kell vonni a második tagot.

**A számláló első tagja:** A követelésekre – a követelés jellegű sajátos elszámolások kivételével – a tárgyidőszakban elszámolt értékvesztés

**Számítása:** A 16. űrlap 08. Követelések a követelés jellegű sajátos elszámolások kivételével sor 5. Tárgyidőszakban elszámolt értékvesztés elnevezésű oszlop adata

**A számláló második tagja:** A követelésekre – a követelés jellegű sajátos elszámolások kivételével – a tárgyidőszakban visszaírt értékvesztés

**Számítása:** A 16. űrlap 08. Követelések a követelés jellegű sajátos elszámolások kivételével sor 6. Tárgyidőszakban visszaírt értékvesztés elnevezésű oszlop adata

### A NEVEZŐ SZÁMÍTÁSA

**A nevező:** Az államháztartáson kívüli, költségvetési évben esedékes és a költségvetési évet követően esedékes követelések záróállománya

**Számítása:** A 2. űrlap államháztartáson kívüli követéseit tartalmazó sorainak 6. költségvetési évben esedékes követelések és 7. költségvetési évet követően esedékes követelések elnevezésű oszlopai értékét össze kell adni. Ezekből minden sor esetében ki kell vonni a 8. Teljesítés elnevezésű oszlop adatainak összegét:

Az államháztartáson kívüli követelések körébe tartozhatnak például az elemzésbe vont intézményeknél azonosított sorok: 184. közhatalmi bevételek, 185. Készletértékesítés ellenértéke, 186. Szolgáltatások ellenértéke, 189. Közvetített szolgáltatások ellenértéke, 198. Ellátási díjak, 199. Kiszámlázott általános forgalmi adó, 200. Általános forgalmi adó visszatérítése, 208. Kamatbevételek és más nyereségjellegű bevételek, 215. Egyéb pénzügyi műveletek bevételei, 216. Biztosító által fizetett kártérítés, 217. Egyéb működési bevételek, 231. Felhalmozási bevételek 235. Működési célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülése államháztartáson kívülről és 261. Felhalmozási célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülése államháztartáson kívülről sorok

### A nevezőt módosító korrekciók:

**Csökkenteni kell az alábbi tételekkel:**

- a 16. űrlap 8. Követelések a követelés jellegű sajátos elszámolások kivételével sor 6. Tárgyidőszakban visszaírt értékvesztés elnevezésű oszlop adata

**Növelni kell az alábbi tételekkel:**

- a 16. űrlap 8. Követelések a követelés jellegű sajátos elszámolások kivételével sor 5. Tárgyidőszakban elszámolt értékvesztés elnevezésű oszlop adata

### **A KORREKCIÓ INDOKLÁSA:**

A mutató nevezőjének korrekciója azért szükséges, mert a gazdálkodás eredményességét rontó tétel, az értékvesztés hatását úgy tudjuk elemezni a követelés állományhoz, ha a nevezőt, azaz a mérleg szerinti követelésállományt megnöveljük az elszámolt értékvesztéssel és csökkentjük a visszaírt értékvesztéssel, így megtisztítva ezen tétel hatásától.

## 10. A készletek értékvesztése arányának mutatója (%) számítása

### A SZÁMLÁLÓ SZÁMÍTÁSA

A számláló két tagból áll, az első tagból ki kell vonni a második tagot.

**A számláló első tagja: A készletekre a tárgyidőszakban elszámolt értékvesztés**

**Számítása:** A 16. űrlap 04. Készletek sor 5. Tárgyidőszakban elszámolt értékvesztés elnevezésű oszlop adata

**A számláló második tagja: A készletekre a tárgyidőszakban visszaírt értékvesztés**

**Számítása:** A 16. űrlap 04. Készletek sor 6. Tárgyidőszakban visszaírt értékvesztés elnevezésű oszlop adata

### A NEVEZŐ SZÁMÍTÁSA

**A nevező: A készletek záróállománya**

**Számítása:** A 12. űrlap 35. B/I Készletek sor 5. Tárgyidőszak elnevezésű oszlop adata

**A nevezőt módosító korrekciók:**

**Csökkenteni kell az alábbi tételekkel:**

- a 16. űrlap 04. Készletek sor 6. Tárgyidőszakban visszaírt értékvesztés elnevezésű oszlop adata

**Növelni kell az alábbi tételekkel:**

- a 16. űrlap 04. Készletek sor 5. Tárgyidőszakban elszámolt értékvesztés elnevezésű oszlop adata

### A KORREKCIÓ INDOKLÁSA:

A mutató nevezőjének korrekciója azért szükséges, mert a gazdálkodás eredményességét rontó tétel, az értékvesztés hatását úgy tudjuk elemezni a készlet állományhoz, ha a nevezőt, azaz a készletállományt megtisztítjuk ezen tétel hatásától.

## 11. Behajthatatlan és/ vagy elengedett követelések arányának mutatója (%) számítása

### A SZÁMLÁLÓ SZÁMÍTÁSA

**A számláló:** A tárgyévben behajthatatlan követelésként leírt összeg és az elengedett követelés összege

**Számítása:** A 17a. űrlap 21. Tárgyévben behajthatatlan követelésként leírt összeg és elengedett követelés összege sor 3. Összeg elnevezésű oszlop adata

### A NEVEZŐ SZÁMÍTÁSA

**A nevező:** Az államháztartáson kívüli költségvetési évben esedékes és a költségvetési évet követően esedékes követelések záróállománya

**Számítása:** A 2. űrlap államháztartáson kívüli követéseit tartalmazó sorainak 6. költségvetési évben esedékes követelések és 7. költségvetési évet követően esedékes követelések elnevezésű oszlopai értékét össze kell adni. Ezekből minden sor esetében ki kell vonni a 8. Teljesítés elnevezésű oszlop adatainak összegét:

Az államháztartáson kívüli követelések körébe tartozhatnak például az elemzésbe vont intézményeknél azonosított sorok: 184. közhatalmi bevételek, 185. Készletértékesítés ellenértéke, 186. Szolgáltatások ellenértéke, 189. Közvetített szolgáltatások ellenértéke, 198. Ellátási díjak, 199. Kiszámlázott általános forgalmi adó, 200. Általános forgalmi adó visszatérítése, 208. Kamatbevételek és más nyereségjellegű bevételek, 215. Egyéb pénzügyi műveletek bevételei, 216. Biztosító által fizetett kártérítés, 217. Egyéb működési bevételek, 231. Felhalmozási bevételek 235. Működési célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülése államháztartáson kívülről és 261. Felhalmozási célú visszatérítendő támogatások, kölcsönök visszatérülése államháztartáson kívülről sorok

### A nevezőt módosító korrekció:

**Növelni kell az alábbi tételekkel:**

- 17a. űrlap 21. Tárgyévben behajthatatlan követelésként leírt összeg és elengedett követelés összege sor 3. Összeg elnevezésű oszlop adata

### A KORREKCIÓ INDOKLÁSA:

A mutató nevezőjének korrekciója azért szükséges, mert a gazdálkodás eredményességét rontó tétel, a behajthatatlan és/ vagy elengedett követelés hatását úgy tudjuk elemezni a követelés állományhoz, ha a nevezőt, azaz a követelésállományt megtisztítjuk ezen tétel hatásától.

**12. Behajthatatlan és/ vagy elengedett követelések arányának mutatója a mérleg szerinti eredményben (%) számítása**

**A SZÁMLÁLÓ SZÁMÍTÁSA**

**A számláló:** A tárgyévben behajthatatlan követelésként leírt összeg és az elengedett követelés összege

**Számítása:** A 17a. űrlap 21. Tárgyévben behajthatatlan követelésként leírt összeg és elengedett követelés összege sor 3. Összeg elnevezésű oszlop adata

**A NEVEZŐ SZÁMÍTÁSA**

**A nevezőben** az Időszaki mérleg szerinti eredmény szerepel (a 13. űrlap C Mérleg szerinti eredmény sor 5. Tárgyidőszak elnevezésű oszlop adata)



Irodalomjegyzék

1. Pulay Gy., Kádár K., Jakovác K., Kistóth K., Dr. Nagy J., (2023) A költségvetési intézmények elemzése az eredményszemléletű elszámolások alapján A költségvetési intézmények vagyonmegőrzése, ÁSZ, 2013
2. Borbély T., Szikszainé K. M., Kakas S. (2021): Eredményszemléletű számvitel - egy kihasználatlan lehetőség a költségvetési szervek teljesítményének mérésére, Fókusz – Teljesítmény és annak mérése a közzsférában, Pénzügyi Szemle, Különszám 2021/2. [https://www.penzugyiszemle.hu/upload/pdf/penzugyi\\_szemle\\_magyar/2021\\_2\\_kulonszam/Borbely-2021-K2.pdf](https://www.penzugyiszemle.hu/upload/pdf/penzugyi_szemle_magyar/2021_2_kulonszam/Borbely-2021-K2.pdf)
3. A TANÁCS 2011/85/EU IRÁNYELVE (2011. november 8.) a tagállamok költségvetési keretrendszerére vonatkozó követelményekről, Az Európai Unió Hivatalos Lapja, L 306/41, 2011.11.23

Rövidítések jegyzéke

**Áfa:** általános forgalmi adó

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

**Áht.:** 2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról

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

**ÁSZ:** Állami Számvevőszék

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

**EPSAS:** European Public Sector Accounting Standards

**ESA 95:** European System of accounts ESA 1995

**EU:** Európai Unió

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

**SZR:** a Magyar Államkincstár új számlavezető rendszere

### Jogszabályok jegyzéke

2000. évi C. törvény a számvitelről (Számv. tv.)  
2007. évi CVI. törvény az állami vagyronról  
2011. évi LXVI. törvény az Állami Számvevőszékről  
2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról (Áht.)  
2011. évi CXCVI. törvény a nemzeti vagyronról (Nvtv.)  
2020. évi LXXVI. törvény Magyarország 2021. évi központi költségvetésének megalapozásáról  
368/2011. (XII.31.) Korm. rendelet az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról (Ávr.)  
38/2013. (IX.19.) NGM rendelet az államháztartásban felmerülő gyakoribb gazdasági események kötelező elszámolási módjáról  
254/2007. (X. 4.) Korm. rendelet az állami vagyronnal való gazdálkodásról (Vhr.)  
4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet az államháztartás számviteléről (Áhsz.)  
Az EURÓPAI UNIÓ TANÁCSA 2011/85/EU IRÁNYELVE (2011. november 8.) a tagállamok költségvetési keretrendszerére vonatkozó követelményekről.  
2022. évi LXXII. törvény Magyarország 2021. évi központi költségvetéséről szóló 2020. évi XC. Törvény végrehajtásáról

### Fogalomtár

**Aktív időbeli elhatárolásként** - elkülönítetten - kell a mérlegben kimutatni az üzleti év mérlegének fordulónapja előtt felmerült, elszámolt olyan összegeket, amelyek költségként, ráfordításként (ideértve a halasztott ráfordításokat is) csak a mérleg fordulónapját követő időszakra számolhatók el, valamint az olyan járó árbevétel, kamat- és egyéb bevételeket, amelyek csak a mérleg fordulónapja után esedékesek, de a mérleggel lezárt időszakra számolandók el (Számv. tv. 32. § (1) bekezdés)

**Befektetett eszközök** (Számv. tv. 24. § (2) bekezdés) A befektetett eszközök közé az immateriális javakat, a tárgyi eszközöket, a befektetett pénzügyi eszközöket kell besorolni.

**Beruházás** (Számv. tv. 3. § (4) bekezdés 7. pont): a tárgyi eszköz beszerzése, létesítése, saját vállalkozásban történő előállítás, a beszerzett tárgyi eszköz üzembe helyezése, rendeltetésszerű használatbavétele érdekében az üzembe helyezésig, a rendeltetésszerű használatbavételig végzett tevékenység (szállítás, vámkezelés, közvetítés, alapozás, üzembe helyezés, továbbá mindaz a tevékenység, amely a tárgyi eszköz beszerzéséhez hozzákapcsolható, ideértve a tervezést, az előkészítést, a lebonyolítást, a hiteligénybevételt, a biztosítást is); beruházás a meglévő tárgyi eszköz bővítését, rendeltetésének megváltoztatását, átalakítását, élettartamának, teljesítőképességének közvetlen növelését eredményező tevékenység is, az előbbieken felsorolt, e tevékenységhez hozzákapcsolható egyéb tevékenységekkel együtt;

**Bruttó érték:** nettó érték + értékcsökkenés

**Dobozábra** egy grafikus adatösszegzési módszer, a változók eseteinek elhelyezkedését szemlélteti. A középső (szélesebb) vízszintes vonal a mediánértéket (vagyis középső értéket) mutatja, alatta és felette elhelyezkedő vonalak az alsó/felső kvartilis értékeket jelzik. (A medián a sokaságot két egyenlő részre osztó érték, vagyis ezen érték felett ugyanannyi darab érték helyezkedik el, mint alatta. Növekvő sorrendbe rendezett értékek esetén a kvartilisek azok az értékek, amelyek az adatokat négy egyenlő részre osztják. Így tehát alsó kvartilisnek nevezzük a növekvően rendezett mintát 1:3 arányban osztó pontot.) X jelöli a számtani átlagot. Az interkvartilis (vagyis a kvartilisértékek közötti) terjedelmet egy dobozzal szemlélteti, amelyről leolvasható a medián és a kvartilisek. Az ábrákon ez a doboz egy keskeny sáv a 0 érték körül, ami azt jelzi, hogy a szervezetek

nagy részénél az állományváltozás alacsony összegű volt. A „talpak”-on kívül eső körök mutatják az ún. outlier-eket (kiugró értékkel rendelkezőket).

**Fejlesztési támogatás számviteli elszámolása** (Számv. tv. 45. § (1) bekezdés a) pontja és a 45. § (2) bekezdése) A passzív időbeli elhatárolások között halasztott bevételként kell kimutatni az egyéb bevételként vagy a pénzügyi műveletek bevételeként elszámolt, fejlesztési célra – visszafizetési kötelezettség nélkül – kapott, pénzügyileg rendezett támogatás véglegesen átvett pénzeszköz összegét. Az elhatárolás feloldása a fejlesztés során megvalósított eszköz értékcsökkenésével – időben és értékben – összhangban történik. Ezen esemény elszámolása ezért eredménysemleges.

**Felújítás** (Számv. tv. 3. § (4) bekezdés 8. pont): az elhasználódott tárgyi eszköz eredeti állaga (kapacitása, pontossága) helyreállítását szolgáló, időszakonként visszatérő olyan tevékenység, amely mindenképpen azzal jár, hogy az adott eszköz élettartama megnövekszik, eredeti műszaki állapota, teljesítőképessége megközelítően vagy teljesen visszaáll, az előállított termékek minősége vagy az adott eszköz használata jelentősen javul és így a felújítás pótlólagos ráfordításából a jövőben gazdasági előnyök származnak;

**Fenntartható működés** alatt az elemzés a költségvetési területen a költségvetési intézményre bízott vagyonnal való eredményes gazdálkodást érti.

**Hasznos élettartam** (Számv. tv. 3. § (4) bekezdés 5. pont): az az időszak, amely alatt az amortizálható eszközt a gazdálkodó időarányosan vagy teljesítményarányosan az eredmény terhére elszámolja;

**Immateriális javak** (Számv. tv. 25. § (1)) Az immateriális javak között a mérlegben a nem anyagi eszközöket (a vagyoni értékű jogokat az ingatlanhoz kapcsolódó vagyoni értékű jogok kivételével, a szellemi terméket, az üzleti vagy cégértéket), továbbá az immateriális javakra adott előlegeket, valamint az immateriális javak értékhelyesbítését kell kimutatni.

**Irányítószerv** fogalmát az Áht. 1. § 9. pontja tartalmazza. Az Ávr. (368/2011. (XII.31.) Korm. rendelet az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról) 1. mellékletében megnevezi, konkretizálja az irányító szerveket.

**Kisértékű immateriális javak, tárgyi eszközök** (Áhsz. 1. § (1) bekezdés 4. pont): a kettőszázezer forint egyedi értéket nem meghaladó bekerülési értékű vagyoni értékű jogok, szellemi termékek, tárgyi eszközök

**Költségvetési számvitel** (módosított pénzforgalmi szemléletű számvitel) a bevételi és kiadási előirányzatok alakulásának, a követelések, kötelezettségvállalások, más fizetési kötelezettségek, és ezek teljesítésének, továbbá a központi költségvetés Áht. 14. § (3) bekezdése szerinti fejezetéből kapott támogatások felhasználásának a valóságnak megfelelő, folyamatos, zárt rendszerű, áttekinthető nyilvántartását és költségvetési beszámoló ezekre vonatkozó részei megbízható és valós összképet mutató elkészítését biztosítja. (Áhsz. 3. § (2) bekezdés)

**Kötelezettségek** azok a szállítási, vállalkozási, szolgáltatási és egyéb szerződésekből eredő, pénzügyi értékben kifejezett elismert tartozások, amelyek a szállító, a vállalkozó, a szolgáltató, a hitelező, a kölcsönt nyújtó által már teljesített, a vállalkozó által elfogadott, elismert szállításhoz, szolgáltatáshoz, pénzügyi nyújtáshoz, valamint az állami vagy önkormányzati vagyon részét képező eszközök - törvényi rendelkezés, illetve felhatalmazás alapján történő - kezelésbevételéhez kapcsolódnak. A kötelezettségek lehetnek hátrasoroltak, hosszú és rövid lejáratúak (a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 42. § (1) bekezdés)

**Követelések** azok a különféle szállítási, vállalkozási, szolgáltatási és egyéb szerződésekből jogszerűen eredő, pénzügyi értékben kifejezett fizetési igények, amelyek a vállalkozó által már teljesített, a másik fél által elfogadott, elismert termékértékesítéshez, szolgáltatás teljesítéséhez,

hitelviszonyt megtestesítő értékpapír, tulajdoni részesedést jelentő befektetés értékesítéséhez, kölcsönnyújtáshoz, előlegfizetéshez (beleértve az osztalékkelőleget is) kapcsolódnak, valamint a különféle egyéb követelések, ideértve a vásárolt követeléseket, a térítés nélkül és egyéb címen átvett követeléseket, a bíróság által jogerősen megítélt követeléseket is. (a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 29. § (1) bekezdés)

**Maradványérték** (Számv. tv. 3. § (4) bekezdés 6. pont) a rendeltetésszerű használatbavétel, az üzembe helyezés időpontjában - a rendelkezésre álló információk alapján, a hasznos élettartam függvényében - az eszköz meghatározott, a hasznos élettartam végén várhatóan realizálható értéke. Nulla lehet a maradványérték, ha annak értéke valószínűsíthetően nem jelentős;

**Maradványigénybevétel (Áhsz.)** a finanszírozási bevételek része a B813 rovaton, az államháztartási egységes számlatükörben a 09813. sz. számlán nyilvántartandó.

**Mérlegérték, könyv szerinti érték, eszközök nettó értéke:** a bekerülési (bruttó) érték (Számv. tv. 47-51. §) csökkentve az értékcsökkenéssel, értékvesztéssel (Számv. tv. 52-53-54. §)

**Módosított pénzforgalmi szemléletű számvitel** szerint készített pénzügyi beszámoló a pénzügyileg teljesített bevételek és kiadásokon felül tartalmazza azokat a bevételeket és kiadásokat is amelyek kifizetése majd az időszakot követően történik.

**Passzív időbeli elhatárolásként** kell elkülönítetten kimutatni a mérleg fordulónapja előtt befolyt, elszámolt bevételt, amely a mérleg fordulónapja utáni időszak árbevételét, bevételét képezi, a mérleg fordulónapja előtti időszakot terhelő költséget, ráfordítást, amely csak a mérleg fordulónapja utáni időszakban merül fel, kerül számlázásra. Továbbá a mérleg fordulónapja és elkészítésének időpontja között a vállalkozóval szemben érvényesített, benyújtott, ismertté vált, a mérleggel lezárt üzleti évhez kapcsolódó kártérítési igényt, kártérítést, bírósági költséget, valamint a mérleggel lezárt üzleti évhez kapcsolódó, a jóváhagyásra jogosult testület által megállapított, kötelezettségként ki nem mutatott prémiumot, jutalmat, azok járulékát. (a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 44. § (1) bekezdés)

**Pénzügyi számvitel** (eredményszemléletű számvitel): a vagyon és annak összetétele, a tevékenység eredménye valóságnak megfelelő, folyamatos, zárt rendszerű, áttekinthető nyilvántartását és az éves költségvetési beszámoló ezekre vonatkozó részei megbízható és valós összképet mutató elkészítését biztosítja. (Áhsz. 3. § (3) bekezdés)

**Vagyon:** a 2011. évi CXCVI. törvény 1. § (2) bekezdésében meghatározott nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök állománya (saját definíció)

**Vagyonvesztés:** a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök mérlegértékének csökkenése (saját definíció)

## Végjegyzetek

<sup>1</sup> Az eredményszemléletű bevételek aktív időbeli elhatárolása között az olyan járó eredményszemléletű bevételeket kell kimutatni, amelyek csak a mérleg fordulónapja után esedékesek, de a mérleggel lezárt időszakra számolandók el. Ezáltal megképzett aktív elhatárolás növeli a tárgyidőszaki eredményt, míg az elhatárolás feloldása eredménysemleges. Ezzel szemben a költségvetési számvitelben a bevételek főképpen az aktív időbeli elhatárolás feloldásakor, a pénzügyi teljesítéskor növelik a bevételeket.

A költségek, ráfordítások aktív időbeli elhatárolása között a mérleg fordulónapja előtt felmerült, elszámolt olyan összegeket kell kimutatni, amelyek költségként, ráfordításként csak a mérleg fordulónapját követő időszakra számolhatók el. A költségvetési számvitelben ezért ezen kiadások a felmerülés évében jelennek meg, míg a pénzügyi számvitel az elhatárolással a felmerülés évében csökkenti, míg a követő évben növeli a költségeket, azaz az elhatárolás képzése és feloldása is eredményhatékony.

A halasztott ráfordítás a Számv. tv. 33. § (1) paragrafusában rögzített ellentételezés nélküli tartozásátvállaláshoz kapcsolódik, tekintettel arra, hogy az átvállalt kötelezettség csak akkor jelenik meg az eredményszemléletű ráfordítások között amikor pénzügyileg rendezik, addig az eredményhatás elhatárolásra kerül. Azonban az eredményhatékony elhatárolás képzése és feloldása együttesen eredményezi, hogy az eredményszemléletben ezen gazdasági esemény nem jelent hatást a mérleg szerinti eredményre. Ugyanakkor a költségvetési szemléletben a kiadás a pénzügyi teljesítéskor jelenik meg.

<sup>2</sup> Az eredményszemléletű bevételek passzív időbeli elhatárolásaként kell kimutatni a mérleg fordulónapja előtt a pénzügyi számvitelben elszámolt olyan eredményszemléletű bevételeket, amelyek a mérleg fordulónapja utáni időszak eredményszemléletű bevételét képezik. Ezáltal megképzett passzív elhatároláskor eredménysemleges, míg annak feloldása növeli a tárgyidőszaki eredményt. Ezzel szemben a költségvetési számvitelben a bevételek főképpen az aktív időbeli elhatároláskor, a pénzügyi teljesítéskor növelik a bevételeket.

A költségek és ráfordítások passzív időbeli elhatárolása között kell elszámolni a mérleg fordulónapja előtti időszakot terhelő olyan költségeket, ráfordításokat, amelyek csak a mérleg fordulónapja utáni időszakban merülnek fel, kerülnek számlázásra. Ezáltal megképzett passzív elhatárolás csökkenti a tárgyidőszaki eredményt, míg az elhatárolás feloldása eredménysemleges. Ezzel szemben a költségvetési számvitelben a kiadás főképpen a passzív időbeli elhatárolás feloldásakor, a pénzügyi teljesítéskor csökkenti a kiadásokat.

A halasztott eredményszemléletű bevételek között kell elszámolni a Számv. tv. 44. § (2) bekezdése szerint a költségek (a ráfordítások) ellentételezésére - visszafizetési kötelezettség nélkül - kapott, pénzügyileg rendezett, egyéb bevételként elszámolt támogatás összegéből az üzleti évben költséggel, ráfordítással nem ellentételezett összeget. Az eredményszemléletű elszámolásban az elhatárolás képzése és feloldása is eredményhatékony, ezzel együttesen eredményezi, hogy az eredményszemléletben ezen gazdasági esemény nem jelent hatást a mérleg szerinti eredményre. Ugyanakkor a költségvetési szemléletben a bevétel a támogatás pénzügyi teljesítésekor jelenik meg.

<sup>3</sup> A büntetőeljárásról szóló 2017. évi XC. törvény 145. § (1) bekezdés a) pontjában meghatározott díj vagy költség, amelyet az eljárás megindításától a büntetés végrehajtásának befejezéséig az állam megelőlegez, például a kirendelt védő díja, a tanú megjelenésével felmerült költség, a szakértő, a szaktanácsadó részére megállapított munkadíj és költségtérítés, a lefoglalt dolog szállításával és megőrzésével felmerült költség, vagy a tolmács díja, költségtérítése

<sup>4</sup> Ha a terven felüli értékcsökkenési leírással érintett eszköz értékelésére vonatkozóan jelentős változás történt, a korábban elszámolt terven felüli értékcsökkenést vissza kell írni, de maximum a korábban elszámolt terven felüli értékcsökkenés összegében. Az ily módon történt visszairások összegéről a beszámoló adatai alapján nem rendelkezünk információval – mert a beszámoló úrlap összevonja a terven felüli értékcsökkenés visszairás és a kivezetés adatát –, ezért hatásával az elemzésben nem számoltunk. A terven felüli értékcsökkenés visszairást is magába foglaló részletesebb elemzéshez adatelemzés szükséges.

<sup>5</sup> A központi költségvetési szervek jellemzően nem rendelkezhetnek lekötött betéttel. Amennyiben azonban rendelkeznek ilyennel, annak hatását az eredményszemléletben nem kell kimutatni, csak a mérleg sorok közötti átrendezést okoz. Azonban a költségvetési számvitelben a lekötött bankbetét, mint kiadás és a lekötés

---

megszüntetése, mint bevétel elszámolásra kerül. Ezért a lekötés megszüntetés értékét hozzá kell adni és a betét lekötést le kell vonni a mérleg szerinti eredményből, hogy az összes maradványra gyakorolt hatást megkapjuk.

<sup>6</sup> A kölcsön felvétel, illetve annak törlesztése, visszafizetése a pénzforgalmi teljesüléssel kerül bevételként, kiadásként elszámolásra a költségvetési számvitelben. Ezzel szemben a pénzügyi, számvitelben a tételek csak a mérlegben okoznak változást, a pénzmozgáshoz kapcsolódóan kimutatott kölcsön kötelezettség alakulásán keresztül. A kamatot – a finanszírozási kiadás részeként, illetve a pénzügyi ráfordításként – mindkét megközelítés tartalmazza. Ezért a kölcsön felvételét hozzá kell adni, míg törlesztését, visszafizetését le kell vonni a mérleg szerinti eredményből, hogy az összes maradványra gyakorolt hatást kapjuk.

<sup>7</sup> A Kincstár a munkabér-megelőlegezési számla terhére az Áht. 78. § (4), valamint az Ávr. 122/A. § (2) bekezdés a) pontjának felhatalmazása alapján a 2022. január 5-ig esedékes, a 2022. évi költségvetést terhelő 2021. december havi nettó járandóságok kifizetéséhez kapcsolódó megbízások fedezetét – az Egészségbiztosítási Alap által finanszírozott egészségügyi intézmények kivételével – megelőlegezte. (MÁK zárlati körlevél 2021.)

<sup>8</sup> Az Államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény (továbbiakban: Áht.) 78. § (4) szerint „A kincstár a Kormány rendeletében meghatározott esetekben és módon a Kincstári Egységes Számla terhére megelőlegezheti egyes kiadások teljesítésének fedezetét. A megelőlegezésre a Kormány rendeletében meghatározott feltételekkel és módon, díj és kamat felszámítása nélkül kerülhet sor.”

<sup>9</sup> Az egészségügyi szolgáltatások Egészségbiztosítási Alapból történő részben utólagos finanszírozása alatt azt értjük, hogy az egészségügyi szolgáltatások Egészségbiztosítási Alapból történő finanszírozásának részletes szabályairól szóló 43/1999. (III. 3.) Korm. rendeletben foglaltak szerint az egészségügyi szolgáltatók finanszírozása az adott ellátási formára vonatkozó fix díj és/vagy teljesítménydíj alapján kerül megállapításra. Ezen belül a *fixdíj* előre, jogszabályban meghatározott összegű, az adott ellátás teljesítményétől független díjazás; amelyet az utalás hónapjának megfelelő hónapra állapítanak meg. A *teljesítménydíj pedig* az alapidíj (a kihirdetett díj, vagy az adott hónapban a szakfeladatra rendelkezésre álló havi előirányzatnak és a jelentett teljesítménynek a hányadosa szerinti díj), és az adott havi elszámolható teljesítmény szorzata, amely a Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelőnek leadott teljesítmény-jelentéseken alapul, és a leadást követő hónap első banki napján kerül átutalásra.

<sup>10</sup> A kórházi ellátásban jelentkezett követeléselengedés egy része a külföldi betegek által igénybe vett egészségügyi szolgáltatásokhoz kapcsolódik, mert a jellemzően balesetek miatt kórházba kerültek iratai hiányosak, adataikat bemondás alapján rögzítik. Az intézmény beszámolója szerint a 2021. évben jelentősen megnőtt a magyar betegek egészségügyi ellátásával kapcsolatosan követelés is a NAV jelzése alapján járulék tartozással rendelkezők vonatkozásában. Ezek a betegek többször hibás címet adnak meg. A hibás adatok javítása, a lakcímek felkutatása sokszor eredménytelen, amely nehezíti a követelések érvényesítését, behajtását.

<sup>11</sup> Ahol a terven felüli leírás értéke megegyezett a visszairás és kivezetés összegével

<sup>12</sup> Ez alatt értve a Működési (B4), Felhalmozási (B5), Közhatalmi (B3) bevételeket a 02. úrlapról.



ÁLLAMI  
SZÁMVEVŐSZÉK

1052 Budapest, Apáczai Csere János u. 10. | 1364 Budapest 4., Pf. 54  
[www.asz.hu](http://www.asz.hu) | [szamvevoszek@asz.hu](mailto:szamvevoszek@asz.hu)  
telefon: +36 1 484 9100