

# AZ ÁLLAMHÁZTARTÁS PÉNZÜGYI SZÁMVITELI DOKUMENTUMAI HASZNOSÍTÁSÁNAK LEHETŐSÉGEI ÉS KORLÁTJAI

**Dr. Pulay Gyula Zoltán, tanszékvezető, egyetemi docens**

Károli Gáspár Református Egyetem Gazdaságtudományi,  
Egészségtudományi és Szociális Kar, Gazdaság- és Vezetéstudományi  
Intézet, Üzleti tudományok, Vezetés és szervezés, Tanszékvezető  
közgazdász, Állami Számvevőszék

email cím: [pulay.gyula.zoltan@kre.hu](mailto:pulay.gyula.zoltan@kre.hu)

## **Absztrakt**

Felmérések szerint az államháztartási számvitel pénzügyi számviteli alrendszerének dokumentumai a gyakorlatban kevésbé hasznosulnak. A tanulmány – az Állami Számvevőszék keretében, a szerző irányítása mellett végzett elemzések alapján – bemutatja, hogy a mérleg és az eredménykimutatás adatai alkalmassá tehetők a költségvetési szervek (vagyongazdálkodása eredményességének értékelésére, illetve kockázatainak jelzésére. Ugyanakkor sok tényező akadályozza a tisztánlátást. Ezek egy részét a kockázatot jelző mutatók kialakításakor korrekciókkal ki lehet szűrni, néhány torzító tényezőt azonban csak jogszabályi változással lehetne megszüntetni.

## **1. Bevezetés – Az eredményes gazdálkodás előfeltétele, az eredményesség mérhetővé tétele**

A magyar költségvetési szférában 2013 végéig kizárólag pénzforgalmi szemléletű számvitelt alkalmaztak<sup>1</sup>. A pénzforgalmi szemlélet azt jelenti, hogy csak azok a gazdasági események kerülnek a számviteli rendszerekben rögzítésre, amelyeknél tényleges pénzmozgás történik, tehát pénz érkezik a szervezet számlájára, ill. – ritkábban – a házi pénztárába, vagy pénzkifizetés történik onnan, ill. abból. A kincstári rendszer bevezetése óta ennek tartalma is megváltozott, mivel a kincstári körbe tartozó költségvetési szervek már tipikusan nem pénzzel, hanem költségvetési előirányzatokkal gazdálkodnak. A számviteli nyilvántartások alapvetően annak alátámasztására szolgálnak, hogy az előirányzatokat arra a célra, és abban az összegben költötték-e a költségvetési szervek, amire kapták. Következésképpen a költségvetési számvitel elsősorban az előirányzatokkal való gazdálkodást szolgálja, és azt teszi átláthatóvá, de a tényleges gazdálkodást kevésbé segíti. Például a költségvetési szervek vagyongazdálkodásához, illetve vagyongazdálkodásáról (pl. értékcsökkenés, értékvesztés) nem ad információt. Ha azt akarjuk, hogy a költségvetési szervek eredményesen gazdálkodjanak a rájuk bízott vagyonnal, akkor ezt támogató ún. eredményszemléletű számviteli rendszerre is szükség van. A vállalkozások számviteli törvényben szabályozott számviteli rendszere

is eredményszemléletű, így azt nem kell részletesen bemutatnom. Ugyanakkor a költségvetési szervezetek a vállalkozásoktól sokban eltérő számviteli rendszert célszerű alkalmazniuk, mivel érdekeltségi rendszerük, adózásuk és gazdálkodásuk feltételei is meglehetősen különböznek a vállalkozásokétól.

Az Állami Számvevőszék (ÁSZ) által kidolgozott, és 2007 áprilisában közzétett „A közpénzügyek szabályozásának tézisei” című dokumentum (amelynek kidolgozásában e tanulmány szerzője is részt vett) XI. tézise így fogalmaz: „Megfelelő gazdálkodási szabályokkal és információrendszerekkel biztosítani kell az ésszerű és takarékos intézményi szintű gazdálkodás feltételeit” (ÁSZ, 2007. 20. oldal). A tézis indokolása kifejti, hogy a „költségvetés teljesítményalapokra helyezése a végrehajtásról történő beszámolásban is új megközelítést igényel. A beszámolásnak nemcsak az elszámoltatás, hanem a teljesítményhelyzet bemutatása is fontos funkciója” (ÁSZ, 2007. 20. oldal).

Az ÁSZ keretei között koncepció is készült az eredményszemléletű államháztartási számvitel bevezetéséről, amelyet az ezt a munkát irányító elnöki megbízott ismertetett a Pénzügyi Szemlében megjelent cikkében (Bathó, 2012.) A koncepció az államháztartási számvitelben átállást javasolt a pénzforgalmi szemléletről a költségvetési sajátosságokat figyelembe vevő eredményszemléletre, amelyhez több éves felkészülési időszakot tartott szükségesnek.

Több más szakember is lándzsát tört az eredményszemléletű számvitel államháztartásban történő alkalmazása mellett. Az ő érveiket foglalja össze a Pénzügyi Szemlében megjelent tanulmány (Borbély et al, 2021.)

Az említett koncepcióban foglataktól lényegesen eltérő módon került sor a költségvetési szervezetek számviteli rendszerének megújítására, amely kormányrendeleti szintű szabályozással valósult meg. Az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet (Áhsz.) megkettőzte a költségvetési szervezetek által alkalmazandó számviteli rendszert, azaz költségvetési számvitel néven – némi átalakítással – megőrizte a hagyományos pénzforgalmi szemléletű számvitelt, de emellett kötelezővé tette a pénzügyi számvitelnek nevezett eredményszemléletű számvitel alkalmazását is. Ennek értelmében a rendelet hatálya alá tartozó szervezeteknek<sup>ii</sup> (az egyszerűség kedvéért a továbbiakban: költségvetési szervezetek) a mérleget, az eredménykimutatást és a kiegészítő mellékletet a pénzügyi számvitel szabályai szerint kell elkészíteniük, de a beszámolási rendszerük részét képezi a költségvetési számvitel által előállított költségvetési jelentés is. A kétféle beszámolás – értelemszerűen – párhuzamos könyvvezetést tesz szükségessé.

A másik lényeges eltérés, hogy a szabályozás mindössze szűk egy évet biztosított az átállásra az új számviteli rendre: a 2013. január 11-én kihirdetett rendelet 2014. január 1-én lépett hatályba. A gyors átállást az tette lehetővé, hogy az államháztartás újonnan bevezetett pénzügyi számviteli rendszere is

meglehetősen kötött. Magának a kormányrendeletnek az egyik melléklete határozza meg az egységes számlakeretet, attól nem lehet eltérni, az abban meghatározott könyvviteli és nyilvántartási számlákon kívüli új könyvviteli és nyilvántartási számlát nem lehet megnyitni (csak az alábontás megengedett). Emellett az államháztartásért felelős miniszter rendelete<sup>iii</sup> rögzíti a gyakori gazdasági események kontírozását. Így az egyes költségvetési szervek számlarendjének meghatározása alapvetően arra korlátozódik, hogy a rendeleti szabályozásból kiválasztja a szervezet számára releváns számlákat és az előforduló gazdasági események kontírozását. A 6. és 7. számlaosztály alkalmazására van lehetőségük a költségvetési szervezeteknek, de ezzel a lehetőséggel 2020-ig csak kevesen éltek. Legalábbis ezt jelezte az Állami Számvevőszéknek egy 2020-ban végzett nem reprezentatív felmérése. (Lásd Borbély et al., 2021).

Az előzményeket azért célszerű felidézni, mivel elterjedt az a nézet, miszerint az eredményszemléletű számvitel bevezetését az államháztartásba az Európai Unió egy irányelve kényszerítette ki, de arra hazai igény nem nagyon mutatkozott. 2011-ben kihirdetésre került az Európai Unió Tanácsának 2011/85/EU irányelve<sup>iv</sup>, amely meghatározza a tagállamok költségvetési keretrendszerére vonatkozó követelményeket. Eszerint a tagállamoknak olyan államszámvitelt kell alkalmazniuk, amely tartalmazza azokat az információkat, amelyek az eredményszemléletű adatok ESA95 módszertan szerinti összeállításához szükségesek. Maga az Áhsz. azonban nem tartalmaz ún. jogharmonizációs záradékot, amely azt rögzítené, hogy a jogszabály az irányelv magyar jogba való átültetését jelenti. Ezért – ha volt is katalizátor szerepe a hivatkozott irányelvnek – az Áhsz. megalkotása nemzeti célt szolgált, azt, hogy az államháztartási számvitel jobban segítse a költségvetési gazdálkodás megújítását, eredményesebbé tételét. E törekvés ellenére a pénzügyi számvitel nem hozott áttörést a költségvetési szervek és az önkormányzatok gazdálkodásában. Sőt felmérések<sup>v</sup> azt mutatják, hogy a pénzügyi számvitel által előállított dokumentumok csak kevésbé hasznosulnak, azokat szűk körben használják a költségvetési gazdálkodás eredményességének értékelésére, veszteség forrásainak feltárására. Ezért az ÁSZ egy elemzéssorozatot indított, azzal a céllal, hogy bemutassa a pénzügyi számvitel által előállított mérleg és eredménykimutatás adatai alkalmasak a költségvetési gazdálkodás erősségeinek és gyengeségeinek feltárására, így azokat maguk a költségvetési szervek, valamint a költségvetési fejezetek irányítói szervei, illetve az ellenőrzést végző szervezetek is hasznosítani tudnák. Ezen – a szerző irányítása mellett végzett - elemzőmunka néhány eredményét mutatja be a jelen tanulmány.

## **2. Az elemzett minta**

Az elemzéshez a mintába a 2021. évi zárszámadás során az ÁSZ által ellenőrzött központi vagy köztisztviselői költségvetési szervek közül ötvenet választottunk ki (a továbbiakban: Intézmények). A cél a kidolgozásra kerülő elemzési módszer tesztelése volt, egy sokszínű, de még viszonylag könnyen kezelhető méretű mintán. A kiválasztás során első lépésben szakágazati csoportokat alakítottunk ki, arra törekedve, hogy a csoportok létszámának aránya feleljen meg a zárszámadási ellenőrzésbe vont intézmények szakágazati megoszlásának. Második lépésben - a lényegesség elve alapján – minden szakágazatból a legnagyobb eredményeszeleléti bevétellel rendelkező intézményeket választottuk ki. E tanulmánynak nem célja az egyes intézmények gazdálkodási kockázatainak bemutatása, ezért a mintába kiválasztott intézmények nevét nem adom meg, rájuk csak sorszám alapján hivatkozok. A mintába kiválasztott intézmények 2019-2021. évekre készített költségvetési eredményeszeleléti beszámolóit a Magyar Államkincstár (MÁK) bocsátotta az ÁSZ rendelkezésére. Az egyedi tételek vizsgálatánál felhasználtam az Intézményeknek a zárszámadási ellenőrzéshez megküldött 2021. évi szöveges beszámolóját, a szervezetek honlapjain elérhető publikus információkat, valamint a zárszámadási törvényjavaslatok indoklásait is.

Az eredményesség akár egy költségvetési év beszámolója alapján is elemezhető. Az elemzést azonban három év (2019-2021) beszámolója alapján készítettem, mivel több év adatainak a vizsgálata folyamatokra, tendenciákra is felhívhatja a figyelmet.

## **3. Eredményeszeleléti, de mi az eredmény?**

Az eredményeszeleléti számvitel a gazdasági események eredményre gyakorolt hatása szerint, a pénzügyi teljesítés időpontjától és módjától függetlenül rögzíti, és az események eredményhatását arra az időszakra könyveli, amelyikben az esemény megtörténik. Az államháztartási számvitelben az eredményt a mérleg szerinti eredmény fejezi ki. Indokolt, hogy az államháztartásban – szemben a vállalkozások számvitelével - nem tértek át az adózott eredmény fogalmára, hiszen az ide tartozó szervezeteknek alaptevékenységük révén elért bevételi többletük („nyereségük”) után nem kell társasági adót, vagy egyéb nyereségadó jellegű befizetést teljesíteniük. De mi a közzgazdasági tartalma az államháztartás szervezetei mérleg szerinti eredményének?

Nehéz erre a kérdésre választ adni az eredménykimutatás felől közelítve. Ebben esetben a mérleg szerinti eredmény nem más, mint az eredményeszeleléti bevételek és kiadások különbözete. A költségvetési szervnek azonban nincs kötelezettsége arra, illetve érdekeltsége abban, hogy

bevételeit ne költse el teljes egészében. Sőt éppen abban érdekelt, hogy bevételeit minél teljesebb mértékben felhasználja a (köz)feladatai ellátásához szükséges kiadások finanszírozására. Következésképpen ebben a megközelítésben a pozitív mérleg szerinti eredménynek nem lehet közgazdasági tartalmat tulajdonítani. Ezzel is összefügg, hogy a központi költségvetési szervek többségére nem jellemző jelentősen pozitív mérleg szerinti eredmény. Természetesen felvethető, hogy a negatív mérleg szerinti eredmény gazdálkodási problémát jelez, mivel ebben az esetben a költségvetési szerv több kiadást teljesített, mint amennyi bevételhez jutott. Ez igaz, azonban a gyakorlatban a költségvetési szervnek nem eredményszemléletben, hanem pénzforgalmi szemléletben kell teljesítenie azt a követelményt, hogy kiadásai ne legyenek nagyobbak bevételeinél. Ezért nem véletlen, hogy a költségvetési gazdálkodásban még 10 évvel a pénzügyi számvitel bevezetése után sem a mérleg szerinti eredményt, hanem a költségvetési számvitel által kimutatott évvégi pénzmaradványt (előirányzat-maradványt) tekintik a gazdálkodás eredményessége fő kritériumának. Az elemzésem is rámutatott arra, hogy a költségvetési maradvány számos oknál fogva hamis képet ad egy költségvetési szerv adott évi gazdálkodásának eredményességéről. Csak a legfontosabbakat kiemelve:

- A maradvány az adott évben pénzügyileg teljesült bevételek és kiadások különbözete, azaz nem egy év teljesítménye által elért bevételket, és az ahhoz felhasznált kiadásokat veti össze. Következésképpen a ténylegesnél kedvezőbbnek mutatja a költségvetési szerv gazdálkodását, ha más évek teljesítménye alapján képződött bevételeket ez évi bevételként számol el, illetve ez évi teljesítmény eléréséhez felhasznált kiadásokat egy másik évre számol el. (Ugyanez igaz lehet fordítva is.) A pénzügyi számvitel ezt a problémát az aktív, illetve passzív időbeli elhatárolással kezeli.
- A pénzforgalomban nem megjelenő költségek (értékcsökkenés, értékvesztés stb.) nem tükröződnek a maradvány alakulásában.
- Az év végen keletkező (kötelezettségvállalással lekötött) maradványt a költségvetési szerv a következő évben bevételként elszámolja, következésképpen bevételeiben duplikáció keletkezik: az előző évben kapott, de nem használt bevételt a következő évben újra bevételként számolja el.

Az ÁSZ elemzése módszeresen végig vette, hogy milyen tényezők okoznak különbséget a költségvetési maradvány és a mérleg szerinti eredmény között. Az azonosított 22 tényező számszerű hatása a mintában a három év összevont adatai alapján mért eltérések 95,4 százalékára magyarázatot adott. Természetesen mind a 22 tényezőt nem tekinthetjük a teljesítmény kimutatását torzító tényezőnek, sok esetben csak szemléleti vagy időbeli különbségekről van szó. A költségvetési maradvány és a mérleg szerinti eredmény között

nagymértékű különbséget mértem az 50 intézmény összesített adatai tekintetében is. Ezt foglalja össze az 1. sz. táblázat:

Megnevezés	2019.	2020.	2021.
Mérleg szerinti eredmény összege (millió Ft)	-7 087,8	-20 816,3	44 874,3
Összes maradvány (millió Ft)	179 752,3	110 995,7	167 667,8

**1. táblázat: Az Intézmények összesített mérleg szerinti eredményének és a maradványának alakulása 2019-2021 között**

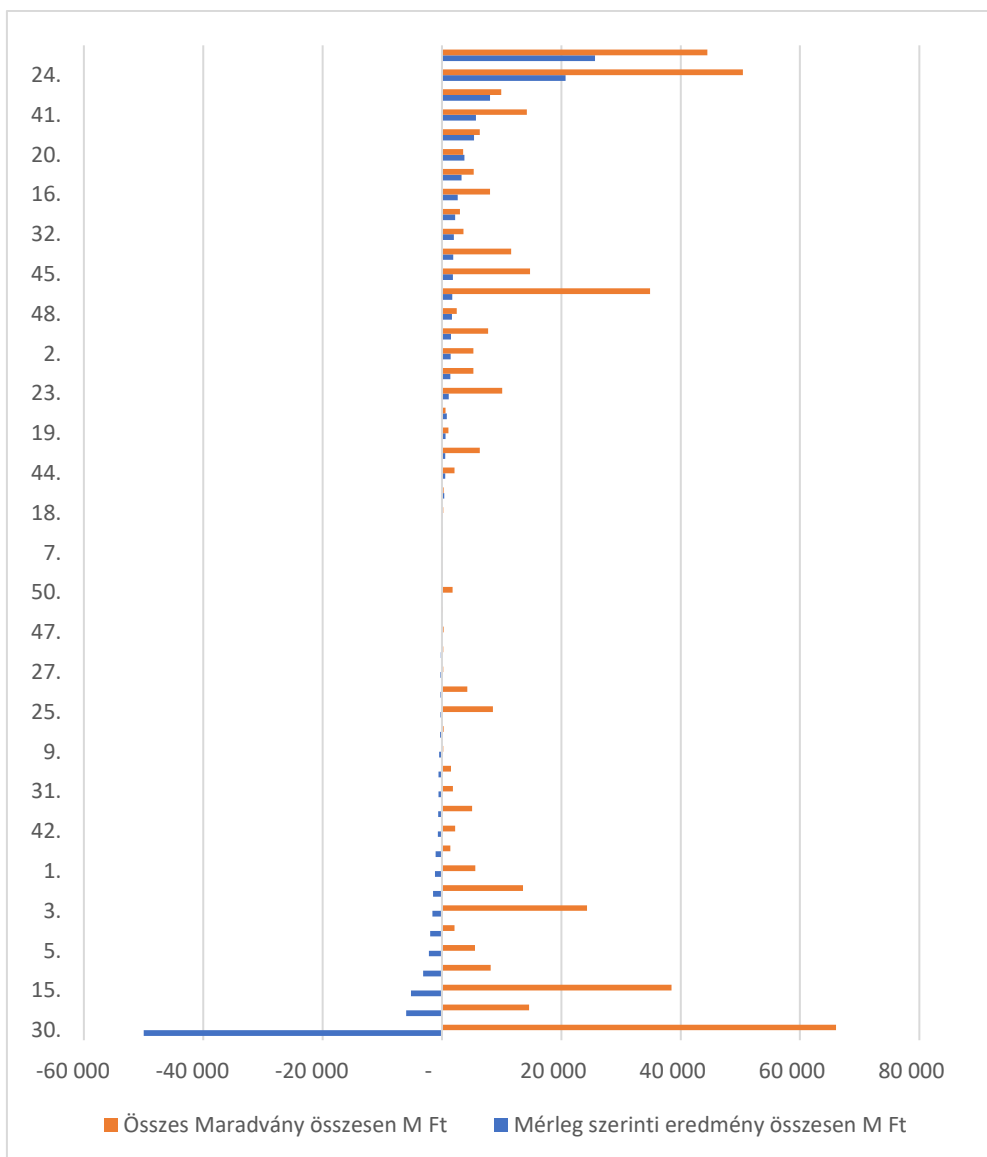
Forrás: MÁK adatbázis 2019-2021. évi beszámolóadatai alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés

Látható, hogy 2019-ben és 2020-ban a két összegnek még az előjele sem volt azonos, 2021-ben pedig közel négyszerese volt az összes maradvány a mérleg szerinti eredmény összegének. Mindhárom évben az összes maradvány lényegesen meghaladta a mérleg szerinti eredmény összegét, ami magától értetődő, mivel a költségvetési maradvány teljesítményt mérő funkcióját torzító három nagy – fentiekben felsorolt – tényező a maradvány növekedését okozza a mérleg szerinti eredménnyel szemben.

A mintában szereplő költségvetési szervek többsége esetében is jelentősen eltért egymástól a maradvány és a mérleg szerinti eredmény összege. Ezt szemlélteti az 1. ábra, amelyen az intézmények 2019-2021 közötti mérleg szerinti eredményének, illetve maradványának a hároméves összegét tüntettem fel.

Az 1. ábráról leolvasható, hogy a hároméves maradvány egyetlen intézmény esetében sem lett negatív, szemben a mérleg szerinti eredménnyel, amely 19 intézmény esetében negatív értéket vet fel. Mindössze két intézmény volt a 20. és a 6., amelynek esetében a mérleg szerinti eredmény összege meghaladta a maradvány értékét. Következésképpen az intézményekre is az a jellemző, hogy a maradványuk meghaladja a mérleg szerinti eredményük összegét.

Több intézmény esetében a jelentős összegű maradvány súlyosan negatív mérleg szerinti eredménnyel párosult, amiből az következik, hogy vagy maradvány vagy a mérleg szerinti eredmény vagy mindkettő nem méri megbízhatóan az intézmények teljesítményét. A maradvány esetében ez egyértelműen állítható, azaz a maradványt nem szabadna eredményességet jelző számként értelmezni.



**1. ábra: Az Intézmények 2019-2021 közötti összesített mérleg szerinti eredménye és a maradványa (M Ft-ban)**

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

Az 1. ábra adatai arra is rávilágítanak, hogy a mérleg szerinti eredmény jellemzően nem nagy összegű. Mindössze két olyan intézmény volt, amelynek hároméves összesített mérleg szerinti eredménye meghaladta a 10 milliárd forintot, az összes többi nem érte el az 5 milliárd forintot. A jellemző érték a nulla körüli szűk, +/- tartomány. Ez alátámasztja, hogy a költségvetési szervek nem érdekeltek abban, hogy bevételeik jelentősen meghaladják kiadásaikat.

A felsorolt és széles körben ismert torzítások ellenére a költségvetési számvitelnek, az általa előállított költségvetési jelentésnek, és az abban kimutatott költségvetési maradványnak a jelentősége mindaddig megmarad, amíg a költségvetési tervezés és beszámolás pénzforgalmi szemléletben történik. Amiben reménykedhetünk az az, hogy az érintettek belátják, a költségvetési maradvány nem alkalmas a költségvetési szerv teljesítményének jelzésére. Ennek nyomán a költségvetési számvitel mellett a pénzügyi számvitel gyakorlati jelentősége is megnő, és szükséges (vagy egyesek szerint szükségtelen) rosszból a költségvetési gazdálkodás eredményességét javító eszközzé válik.

Célszerű a „mi a közgazdasági tartalma a mérleg szerinti eredménynek?” kérdésre a mérleg felől közelítve is választ adni. Ebben a megközelítésben a mérleg szerinti eredmény nem más, mint az eszközök és (a mérleg szerinti eredmény nélkül számított) források különbözete. Ha a mérleg szerinti eredmény pozitív, akkor ez azt jelenti, hogy adott év végén a szervezet több eszközzel rendelkezett, mint ami forrást a rendelkezésére bocsátottak (saját tőke), és amit másoktól igénybe vett (idegen források). (A céltartalék nem árnyalja a képet, mivel annak képzése az államháztartási számvitelben nem megengedett.) Ezt tekinthetjük egy relatív vagyonnövekedésnek. Ezzel szemben – ugyanezt a logikát követve - a negatív mérleg szerinti eredmény relatív vagyonfelélésnek tekinthető. 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. Ebben a megközelítésben a negatív mérleg szerinti eredmény azt jelzi, hogy a költségvetési szerv az Áht.-ban megfogalmazott követelményt nem teljesítette.

#### **4. A pénzügyi számvitel dokumentumainak felhasználása a (vagyon)gazdálkodás kockázatainak jelzésére**

Le kell vonnunk a következtetést, hogy ha a költségvetési szerv nem érdekelt a mérleg szerinti eredményének növelésében, akkor követelményként a mérleg szerinti eredmény negatívvá válásának- vagyis a vagyonvesztésnek – az elkerülését fogalmazhatjuk meg. A mérleg és az eredménykimutatás adatait tehát leginkább annak felderítésére lehet felhasználni, hogy a költségvetési szerv az adott évben elszenvedett-e vagyonvesztést, és ha igen, akkor melyek voltak ennek a tényezői, okai. Emellett több év pénzügyi számvittel előállított dokumentumainak az elemzése alapján feltárhatjuk, hogy a költségvetési szerv gazdálkodásában vannak-e olyan kockázatok, amelyek a jövőben a mérleg szerinti eredmény negatívvá válásához, vagyis (relatív) vagyonvesztéshez vezethetnek.



Elméletileg levezethető, hogy mérleg szerinti eredmény negatívvá válását a központi költségvetési szervek körében elsősorban az alábbi események okozhatják:

- a követelések és a készletek végleges (nem visszaírt) értékvesztése,
- a követelések behajthatatlanná válása,
- a bevétellel nem fedezett értékcsökkenés.

Emellett a követelésállomány, illetve a kötelezettségállomány viszonylagos megnövekedése is jelezhet kockázatot. Az előbbi azt, hogy a bevételek pénzforgalmi teljesülése lelassul, azaz likviditási problémák jelentkezhetnek. Az utóbbi pedig azt jelzi, hogy már jelenleg is likviditási nehézségek vannak, mivel a költségvetési szerv feladatait csak az idegen források növekvő igénybevitelével tudja teljesíteni.

Az ÁSZ keretében végzett elemző munka ezért elsősorban azoknak a mutatószámoknak a kidolgozására irányult, amelyek a felsorolt események kockázatát jelzik, illetve előre jelzik.

A mutatók kidolgozásánál azonban további finomításra volt szükség. Egy költségvetési szerv negatív mérleg szerinti eredménye ugyanis olyan a szervezettől független döntés következménye is lehet, amely nem jár együtt a nemzeti vagyon csökkenésével, hanem csak az adott költségvetési szervnél okoz vagyonvesztést. Erre egy nyilvánvaló példa az, amikor egy központi költségvetési szerv kormányzati döntés alapján vagyontárgyainak egy részét térítésmentesen átadja egy másik központi költségvetési szervnek, ami nála a pénzügyi számvitel szerint eredményt rontó tényező lesz. Ezért nagyon fontos, hogy a mérleg szerinti eredményt megtisztítsuk azoktól a tényezőktől, amelyek nem az adott költségvetési szerv (vagyon)gazdálkodási döntéseivel kapcsolatosak. Elemző munkám nagyrésze éppen a szükséges korrekciók feltárására irányult, és ezek alapján olyan korrigált mutatószámok létrehozására, amelyek a költségvetési szervek gazdálkodásáról, illetve annak résztevékenységeiről hiteles (torzításmentes) képet adnak, és ezáltal alkalmasak gazdálkodási kockázatok jelzésére is.

Elemzéseim azt mutatták, hogy az államháztartási számvitel pénzügyi számviteli rendszerében is számos olyan torzító tényező van, amely miatt a mérlegszerinti eredmény tisztítás nélkül nem fejezi jól ki a költségvetési szerv (vagyon)gazdálkodásának eredményességét. Így érthető, ha a mérleg szerinti eredményt nem nagyon használják a költségvetési szervek eredményességének értékelésére. Az a reményem, hogy az elvégzett korrekciók révén olyan mutatószámrendszer lesz lehetőség a költségvetési szervek vezetőinek, az irányító szervezeteknek és az ellenőrzést végző szervezeteknek a kezébe adni, amely megfelelő eszköz lesz arra, hogy a költségvetési szerv gazdálkodását a pénzügyi számviteli által előállított dokumentumok alapján értékeljék. Ugyanakkor feltárásra kerültek olyan torzító tényezők is, amelyek megszüntetésére jogszabály módosítására is szükség lehet. A jelen

tanulmányban az ÁSZ keretei között végzett elemző munka néhány érdekességét emelem csak ki. Az elemző munka eredményei részben egy már megjelent tanulmányból<sup>vi</sup> megismerhetők, részben pedig egy újabb elemzésben tervezzük azokat nyilvánosságra hozni.

## **5. Az értékcsökkenés fedezetlenségének kockázatai**

Széles körben elterjedt nézet szerint, pénzügyi számvitel dokumentumai felhasználhatóságának az a legnagyobb akadálya, hogy az államháztartásban az értékcsökkenésnek nincs meg a bevételi fedezete, aminek következtében a költségvetési szervek egyébként eredményes gazdálkodás esetén is kénytelenek negatív mérleg szerinti eredményt kimutatni. Ez a nézet azonban csak részben megalapozott. Az államháztartási számviteli rendszer ugyanis elvszerű – a Számviteli törvényben is alkalmazott - megoldást tartalmaz az értékcsökkenés kezelésére. A Számviteli törvény 45. § (1) bekezdése és annak a) pontja értelmében A passzív időbeli elhatárolások között halasztott bevételként kell kimutatni az egyéb bevételként elszámolt fejlesztési célra - visszafizetési kötelezettség nélkül - kapott, pénzügyileg rendezett támogatás véglegesen átvett pénzeszköz összegét, majd a (2) bekezdés értelmében ezt a fejlesztési támogatásból megvalósított eszköz értékcsökkenése ráfordításként történő elszámolásával arányosan kell feloldani. Az Áhsz. ennek a szabálynak az alkalmazását írja elő a felhalmozási célú támogatások eredményszemléletű bevételeinek elszámolására. Mit jelent ez? Azt, hogy ha egy költségvetési szerv felhalmozási célú támogatásból valósít meg egy beruházást, akkor annak elszámolása eredménysemleges lesz, azaz sem a bevétel megszerzésének évében nem növeli az eredményt (mivel a bevételt halasztott bevételként el kell határolni), sem akkor nem csökkenti a bevételt, amikor a fejlesztési támogatásból létrejött tárgyi eszköz vagy immateriális jószág értékcsökkenését el kell számolni (ilyenkor a halasztott bevétel arányos feloldása fedezi a ráfordításként elszámolt értékcsökkenést). A megoldás elvszerűségét az adja, hogy az elszámolás módja megegyezik tárgyi eszköz a térítés nélküli átvételének szabályaival, azaz a vissza nem fizetendő támogatásból megvalósult tárgyi eszköz növekedést a számvitel ugyanúgy kezeli, mintha magát a tárgyi eszközt kapta volna meg ingyenesen a szervezet. Emellett fontos, hogy az alkalmazott megoldás egyik évben sem okoz torzítást a költségvetési szerv mérleg szerinti eredményében. Ha tehát a költségvetési szervek minden fejlesztése eszerint történne, akkor nem szembesülnénk az értékcsökkenés fedezetlenségének problémájával.

A költségvetési szervek azonban más forrásokból is növelik tárgyi eszközeik, illetve immateriális javaik értékét, amelyek esetében nem biztosított az eredménysemleges elszámolás. Három jellemző esetet érdemes megkülönböztetnünk: A fejlesztés

- saját bevételből valósul meg,
- saját kivitelezésben jön létre,
- nem fejlesztési célú eredményszemléletű bevételként elszámolt támogatásból valósul meg.

A saját bevételből megvalósított fejlesztés esetében racionális elvárás, hogy az a jövőbeni bevételeket legalább annyival növelje meg, hogy azok fedezetet nyújtsanak a fejlesztés nyomán létrejött tárgyi eszközök, illetve immateriális javak értékcsökkenésére.

A számvitel szabályai szerint a saját előállítású eszközök aktiválása eredménysemleges gazdasági esemény, mivel bekerülési értékük megegyezik az előállításuk érdekében eszközölt ráfordításokkal. Ugyanakkor az így létrehozott eszközök általában nem növelik meg a költségvetési szerv bevételeit, mivel azok jellemzően költségvetési támogatásból származnak, amelynek összege többnyire nem függ attól, hogy a saját előállítású eszköz milyen többletfeladatok ellátását segíti. Ha ez így van, akkor a saját előállítású eszköz értékcsökkenésének a fedezete nem teremődik meg. Nyilván megoldást jelentene, ha a költségvetési támogatás megállapításakor figyelembe vennék ezt a többletköltséget, de – nem utolsó sorban éppen a költségvetési tervezés pénzforgalmi szemlélete miatt, erre rendszerszerű megoldás aligha születik. Egy másik megoldási lehetőség azonban kínálkozik. Elemző munkám során arra figyeltem fel, hogy a költségvetési szervek mérleg szerinti eredménye pozitív lett azokban az években, amikor jelentős összegű saját előállítású eszközt aktiváltak. Ez a megfigyelés ellentmond annak a szabálynak, hogy a saját előállításúeszközök aktiválása eredménysemleges. Csakhogy a költségvetési támogatási rendszer a bázisszemlélet miatt nemcsak az új támogatások befogadásánál, hanem a bázisban szereplő támogatás megszüntetésekor is rugalmatlan. Egy vállalkozás esetében nyilvánvaló, hogy ha saját használatra állít elő egy eszközt, akkor abból bevétele nem származik. A költségvetési szférában azonban ennél árnyaltabb a helyzet. Nézzünk egy példát! Egy költségvetési szerv informatikusaiból és egyéb szakembereiből, akik eddig a napi rutinfeladatokat végezték létrejön egy projektteam, amely saját maga fejleszt egy szoftvert. A fejlesztés sikeres, aminek következtében az új szoftvert immateriális jószágként aktiválják, és bekerülési értéként a fejlesztésben résztvevők bérköltségeit számolják csak el. Maga az aktiválás tehát eredménysemleges. Igen, de közben a költségvetési szerv megkapta a működési támogatást azoknak a dolgozóknak a bérére is, akik a szoftver fejlesztésén dolgoztak. Ily módon e ráfordítás ellenértékét kétszer számolták el (egyszer eszköznövekményként, egyszer pedig működési támogatásként), és ez vezetett a mérleg szerinti eredmény javulásához az aktiválás évében. A későbbi években viszont az új eszköz értékcsökkenésére nem lesz fedezet, így az rontani fogja a költségvetési szerv mérleg szerinti eredményét. Még automatikusabban így történik akkor, ha a költségvetési szerv működését saját

közhatalmi bevételei (pl. felügyeleti) finanszírozza, aminek az összege végképp nem függ attól, hogy a szervezet dolgozóinak egy kis csoportja saját előállítású eszköz létrehozásán dolgozik. A kettős torzítás kiküszöbölésére kézenfekvő megoldás, hogy a költségvetési szerv saját előállítású eszközére elszámolt ráfordításnak azt a részét, amelyre más forrásból is elszámolt bevételt halasztott bevételként passzíválja, és a létrehozott eszköz értékcsökkenésének arányában oldja fel az időbeli elhatárolást. Ily módon a gazdasági esemény hatása az aktiválás évében is eredménysemleges lesz, a későbbi évekre nézve pedig megteremtődik az értékcsökkenés fedezete.

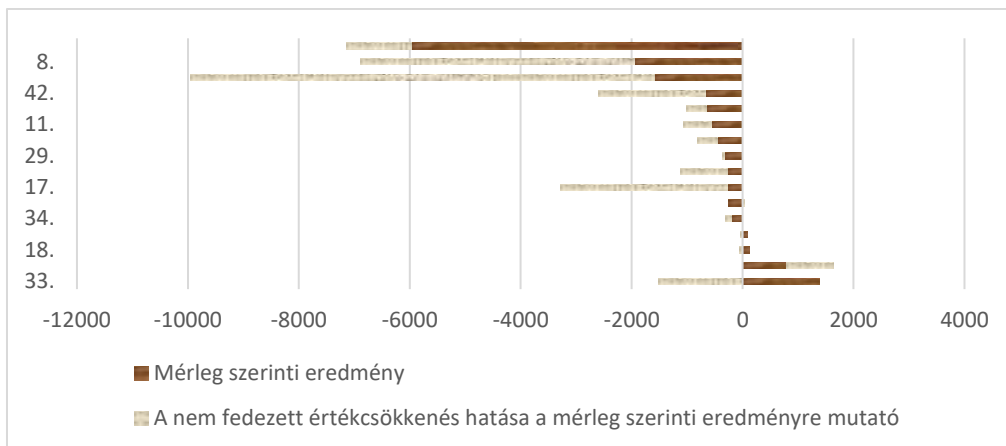
Az 50 elemű mintán végrehajtott elemzés azt mutatta, hogy a mérleg szerinti eredményre a legnagyobb számszerű hatást az gyakorolja, hogy fejlesztések megvalósulnak nem „fejlesztési célú eredményszemléletű bevételként elszámolt támogatásokból” is. Ezekre pedig az a jellemző, hogy a bevétel megszerzésének évében azt bevételként számolják el, majd az ezzel a bevétellel párba állítható költségeket a későbbi években, az értékcsökkenéssel egyidejűleg számolják el. Ez a megoldás azonban nem eredménysemleges, mivel a bevétel megszerzésének évében javítja, az értékcsökkenések elszámolásának éveiben viszont rontja a mérleg szerinti eredményt.

Az elemzés kitért arra is, hogy vajon egy hároméves időszak alatt kiegyenlítődik-e ez a két hatás. Ennek érdekében az alábbi két mutatószám került megképzésre:

1. A nem fedezett értékcsökkenés hatása a mérleg szerinti eredményre mutató:  $\text{Eszközbeszerezésre fordított nem felhalmozási támogatás} - \text{Eredményt terhelő értékcsökkenés}$
2. A nem fedezett értékcsökkenés aránya a mérleg szerinti eredményben mutató (%) =  $(\text{Eszközbeszerezésre fordított nem felhalmozási támogatás} - \text{Eredményt terhelő értékcsökkenés}) / \text{Mérleg szerinti eredmény}$

A számok azt mutatták, hogy a kiegyenlítődés általában nem történt meg. Következésképpen a negatív mérleg szerinti eredmény egyik fő oka az, hogy a nem „fejlesztési célú eredményszemléletű bevételként elszámolt támogatásból” megvalósul fejlesztések értékcsökkenésének nem volt meg a fedezete. Jól szemlélteti ezt a 2. ábra, amely azt mutatja be, hogy az elemzett 3 évben legalább két egymást követő évben veszteséges intézményekre mekkora hatást gyakorolt a nem fedezett értékcsökkenés. Az ábra a három év összesített adatait szemlélteti, ezért fordulhatott elő, hogy két intézmény esetében a mérleg szerinti eredmény – a harmadik év jelentősen pozitív összegének köszönhetően – pozitívba fordult.

Szembeötlő, hogy ebben a körben a nem fedezett értékcsökkenésnek a hatása 10 intézmény esetében meghatározóan nagy volt, sőt voltak olyan intézmények is, amelynek esetében ez a negatív hatás nagyobb volt magánál a veszteségesnél, azaz más pozitív hatások mérsékeltek a veszteséget.



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

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

A sorszámok alapján nem látható, de elárulom, hogy a nem fedezett értékcsökkenés hatása a mérleg szerinti eredményre mutató fejezeti irányítószervek, középírányító szervek és speciális helyzetű költségvetési szervek esetében vette fel a leginkább szélsőséges értékeket. Ez minden bizonnyal azzal van összefüggésben, hogy ezek azok az intézmények, amelyek fejlesztéseik finanszírozásához hozzájutnak a fejlesztési célú eredményszemléletű bevételeként elszámolt támogatásokon kívül egyéb támogatásokhoz is. Csakhogy ez azt jelenti, hogy éppen az irányító szervek azok, amelyeknek a mérleg szerinti eredménye nem tükrözi megfelelően az intézmény teljesítményét, ami – értelemszerűen – csökkenti a bizalmukat a pénzügyi számvitel dokumentumainak felhasználhatóságában akkor is, ha az általuk irányított költségvetési szervek gazdálkodásának eredményességét kell megítélni. Megoldási lehetőségnek az kínálkozik, hogy minden fejlesztési célú támogatást fejlesztési célú eredményszemléletű bevételeként kelljen elszámolni, mert ily módon elvszerűen megoldható az értékcsökkenés fedezetének megteremtésére.

## 6. Következtetések

A tanulmány konkrét adatokkal is alátámasztotta azt az elméletileg ismert összefüggést, miszerint a költségvetési maradvány nem megfelelő mutatója egy költségvetési szerv teljesítménye megítélésének. E célból a pénzügyi számvitel által létrehozott mérlegre és eredménykimutatásra lenne célszerű támaszkodni, amely megbízhatóbb képet ad a tényleges teljesítményről.

Korlátozó tényezőt jelent azonban az, hogy a költségvetési szervek nem érdekeltek a mérleg szerint eredményük maximalizálásában, és erre semmi sem kötelezi őket. Egyedüli követelmény a mérleg szerinti eredmény negatívvá válásának, azaz a vagyonszűkülésnek az elkerülése. Ezért a pénzügyi számvitel dokumentumain alapuló elemzéseknek a vagyonszűkülés kockázatainak jelzésére, előrejelzésére célszerű irányulnia. Az erre alkalmas mutatószámok kidolgozásánál azonban korrekciók segítségével ki kell szűrni azoknak a tényezőknek a hatását, amelyek nem a költségvetési szerv (vezetőjének) döntése miatt rontják a mérleg szerinti eredményt.

A mérleg szerinti eredmény teljesítményértékelésre történő felhasználását nagyon korlátozza, hogy fejlesztések bizonyos típusú finanszírozása esetén a fejlesztés révén létrehozott tárgyi eszközök, illetve immateriális javak értékcsökkenésének nincsen bevételi fedezete, ezért az értékcsökkenésre tekintettel elszámolt költségek éveken keresztül rontják a mérleg szerinti eredményt. E torzító tényezőket a fentiekben ismertetett szabályozási változtatásokkal lehetne megszüntetni.

## **Irodalomjegyzék**

- Állami Számvevőszék: A közpénzügyek szabályozásának tézisei (2007): <https://docplayer.hu/107058336-A-kozpenzugyek-szabalyozasanak-tezisei-aprilis.html>
- Bathó, F. (2012): Melyik úton, merre tovább? Az eredményszemléletű számvitelre történő áttérés elvi programja. Pénzügyi Szemle 57. évfolyam 4. szám, 426–443. oldal
- Borbély, T. – Szikszainé, K. M. – Kakas S. (2021): Eredményszemléletű számvitel - egy kihasználatlan lehetőség a költségvetési szervek teljesítményének mérésére Pénzügyi Szemle, 66. évfolyam 2. Különszám 51-72. oldal
- Lentner, Cs. (2021): Az eredményszemléletű számvitel költségvetési szektorban történő alkalmazásának tapasztalatai <https://mkvkok.hu/szakmai-cikkek/az-eredmenyszemleletu-szamvitel-koltsegvetesi-szektorban-torteno-alkalmazasanak-tapasztalatai>
- Lentner, Cs. – Molnár P. – Nagy, V. (2020): Accrual accounting and public finance reforms in Hungary: the study of application in the public sector. *ECONOMICS ANNALS-XXI* 183 : 5-6. pp. 59-105., 17 p.
- Pályi, K. (2015). A számvevőszék hozzájárulása a jó kormányzáshoz és a számvitel megújításához. Pénzügyi Szemle, 60. évfolyam 4. szám, 536–556. oldal
- Pulay Gy. – Simon J. – Szilas I. (2017). A költségvetési maradvány mint költségvetési kockázat. Pénzügyi Szemle, 62. évfolyam 4. szám, 431–444. oldal

Pulay Gy. – Kádár K. – Jakovác K. – Kistóth K. – Nagy J. (2023): A költségvetési intézmények elemzése az eredményszemléletű elszámolások alapján - A költségvetési intézmények vagyonmegőrzése Állami Számvevőszék

file:///C:/Users/pulaygy/Downloads/Elemzes\_vagyonmegorz-1.pdf

Tóth, B. (2020). A 2014-es államszámviteli reform az önkormányzati tapasztalatok tükrében. Pénzügyi Szemle 65. évfolyam 2. szám, 244–260. oldal

---

### Végjegyzetek

<sup>i</sup> Ennek szabályait a Számviteli törvény felhatalmazása alapján kiadott, a költségvetés alapján gazdálkodó szervek beszámolási és könyvvezetési kötelezettségéről szóló 249/2000. (XII.24.) számú kormányrendelet határozta meg.

<sup>ii</sup> Az Áhsz. 2.§ (1) bekezdése szerint a „költségvetési szerv, a központi kezelésű előirányzat, a fejezeti kezelésű előirányzat, az elkülönített állami pénzalap és a társadalombiztosítás pénzügyi alapja kezelő szerve, az állami vagyonról szóló 2007. évi CVI. törvény 3. § (1) és (5) bekezdésében meghatározott tulajdonosi joggyakorló szervezet, továbbá törvény vagy miniszteri rendelet által a tulajdonosi jogok gyakorlására feljogosított szervezet vagy személy (a továbbiakban együtt: tulajdonosi joggyakorló szervezet), valamint a helyi önkormányzat, nemzetiségi önkormányzat, társulás, térségi fejlesztési tanács e rendelet előírásai szerint tesz eleget beszámolási és könyvvezetési kötelezettségének”.

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

<sup>iv</sup> 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

<sup>v</sup> Az ÁSZ már említett felmérése mellett hasonló eredményre jutott két másik felmérés is, amelyek eredményeit Tóth B. (2020) és Lentner (2021) ismerteti részletesen

<sup>vi</sup> Pulay et al (2023)