

Eredmény szemléletű számvitel – egy kihasználatlan lehetőség a költségvetési szervek teljesítményének mérésére

Borbély, Tamás

Állami Számvevőszék

borbelytamás89@gmail.com

Szikszaíné Király, Mária

Állami Számvevőszék

szikszainek@freemail.hu

Kakas, Sándor

Állami Számvevőszék

sandor.kakas@gmail.com

ÖSSZEFOGLALÓ

Magyarország államháztartási számvitele jelentős reformon esett át 2014-ben. A reform nem pusztán a számviteli elszámolások változását jelentette, hanem a fenntartható gazdálkodás és a szervezeti teljesítménymérés támogatásának újszerű lehetőségét is. A gyakorlati tapasztalatok összegyűjtésére az Állami Számvevőszék gondozásában kutatómunkára került sor. A felmérés eredménye szerint a kutatás során kiválasztott területeken működő szervezeteket tekintve az eredmény szemléletű számvitel csak részben épült be az egyes tevékenységek számviteli eredményének és megtérülésének számításaiba, főként a kisméretű szervezeteknél nem lépett túl a jogszabályok által előírt kötelező, adminisztratív szerepén. Az eredmény szemléletű számvitel a szervezeti teljesítménymérést jellemzően nem támogatta. A fejlődés lehetséges irányaként került azonosításra az irányító szervek szerepének fokozása az azonos elvek mentén működő célkitűzés és mérés érdekében, továbbá a szemléletformálás is. A szervezeti teljesítménymérés támogatásához mindezekon túlmenően szükséges lehet a feladat- és teljesítménymutatók ágazati rendszerének kidolgozása, amelyhez az eredmény szemléletű számvitel fontos információforrássá válhat.

KULCSSZAVAK: eredmény szemléletű számvitel, szervezeti teljesítménymérés, fenntartható gazdálkodás, közszféra, kutatás

JEL-KÓDOK: H11, H61, H83, M41, M42, M48

DOI: https://doi.org/10.35551/PSZ_2021_k_2_3

Magyarország államháztartási számvitele jelentős reformon esett át 2014-ben, elkülönült egymástól a költségvetési és a pénzügyi számvitel, a költségvetési szempontok mellett az üzemgazdasági szemlélet is megjelent benne. A két elszámolási rendszer egymással párhuzamosan működik. A megújulásra kétségkívül szükség volt, hiszen az elszámoltathatóság, a fenntartható gazdálkodás és a teljesítményelv előtérbe kerülése az államháztartásban is elengedhetlenné tette az eredményszemléletű számviteli elszámolásokat. A közsféra számviteli elszámolása a működéséből fakadó sajátosságokkal együtt is egyértelműen közelebb került a vállalalkozási szektornál alkalmazotthoz.

A 2014 előtt alkalmazott államháztartási számviteli elszámolási rendszer nem támogatta a fenntartható gazdálkodást, hiszen nem szolgáltatott elegendő és megbízható információt az államháztartási szervezetek pénzügyi és vagyoni helyzetéről (Pályi, 2015).

A reform megvalósítását ösztönözte továbbá az Európai Unió Tanácsa tagállamok költségvetési keretrendszerére vonatkozó követelményekről szóló 2011/85/EU-irányelve (irányelv) is, amely az uniós szintű gazdasági kormányzás erősítése céljából került megalkotásra. A záró rendelkezések között rögzítették: a tagállamok hatályba léptetik azokat a rendelkezéseket, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az irányelvnek 2013. december 31-ig megfeleljenek.

Az irányelvben foglalt megfelelés érdekében módosultak az államháztartás szabályozását érintő jogszabályok, valamint megszületett az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I. 11.) kormányrendelet (a továbbiakban: Áhsz.) is, amely 2014. január 1-i hatályba lépése óta a hazai államháztartási számviteli szabályokat tartalmazza.

Az eredményszemlélet magyarországi fejlesztését segítette elő továbbá, hogy – az említett irányelv megalkotásának hatására is – az

európai uniós országok más-más területeken, de folyamatosan vezették be az eredményszemléletet (Simon et al., 2018).

A számviteli szabályalkotás jogszabályokon túli pillérét képezik a sztenderdek. A közsféra számvitele területén alkalmazott sztenderdek elismert rendszere az International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Az IPSAS-ok egységes alkalmazása nincs kötelezően előírva a tagállamok részére, sajátosságuk, hogy folyamatosan bővül a sztenderdek száma és állandóan zajlik a felülvizsgálatuk. Az IPSAS-oknak a magánszektorban elterjedt IAS/IFRS-sztenderdek adják az alapját, ugyanakkor az IPSAS-ok a közszektor által támogatott követelményeknek kívánnak megfelelni. (Harsányi et al., 2016) Az egységes államháztartási számviteli elszámolásokat, mint elérendő célt támogatná a *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS) kidolgozása és alkalmazása, ugyanakkor ez utóbbi körül nagy a bizonytalanság, a tagországi adaptációt illetően számos kérdés merül fel (Simon, Pető, 2020).

A számviteli reform 2014. évi bevezetése óta 2021-ben a nyolcadik költségvetési év telik el, így lehetőség nyílik a gyakorlati tapasztalatok felmérésére.

2019-ben már sor került egy, az önkormányzatokat és intézményeiket érintő, nem reprezentatív kutatásra, amely rávilágított arra, hogy a vizsgált szervezetek a számviteli információs rendszer adatait a gyakorlatban alig használták fel a gazdasági döntések során. Az eredményszemlélet előnyeit, illetve az abban rejlő lehetőségeket nem használták ki sem a vagyongazdálkodás menedzselésében, sem a költségelszámolásban és az önköltségszámításban (Tóth, 2020). Jelen tanulmányban bemutatott kutatás kifejezetten az eredményszemlélet hasznosulását helyezi előtérbe, összegyűjtve ezzel több, az államháztartás számvitelének további fejlesztését segítő tapasztalatot.

A PÉNZFORGALMI ÉS AZ EREDMÉNYSZEMLELET JELLEMZŐI

A pénzforgalmi elszámolás hiányosságai

A pénzforgalmi szemlélet alkalmazása során azok a tranzakciók kerülnek a számviteli rendszerekben rögzítésre, amelyeknél tényleges pénzmozgás történik és az adott tranzakció ténylegesen teljesül, tehát pénz érkezik az adott egység számlájára, vagy pénzkifizetés történik róla. Nem készülnek olyan nyilvántartások, amelyekből meghatározható lenne a pénzköltés célja (Simon, 2011). A pénzforgalmi szemlélet szerint készülő nyilvántartásokban a gazdasági események teljes körű rögzítése csak a pénzügyi teljesítés szerinti jelenre redukálódik, az előtte történő folyamatok nem lényegesek, a jövőbeli teljesítések értéke nem jelezhető előre. A követelések és a kötelezettségek azon lényegi információtartalma nem jelenik meg a nyilvántartásokban, amelyek szükségesek lennének a jövőbeli döntéshozatalhoz (Lentner, 2019).

A kizárólag pénzforgalmi szemléletben vezetett nyilvántartásokkal a vezetésnek nincs kellő információja arról, hogy az egyes közfeladatok ellátása ténylegesen milyen értékű és összetételű forrást igényel.

A felsorolt hiányosságok következtében a pénzforgalmi adatokon alapuló beszámolóknak nem jelenik meg az adott egység tényleges éves teljesítménye, így annak visszamérése és ellenőrzése sem lehetséges. Az elszámoltathatóságot nem segíti ez a szemléletmód, ugyanis olyan kiemelt fontosságú tényezőkről sem tájékoztat, mint például a vagyoni és jövedelmi helyzet összefüggései (Lentner, 2019).

A pénzforgalmi szemléletben értelmezett fogalom a maradvány. Az államháztartásról szóló törvény (a továbbiakban: Áht.) 1. § 17. pontjának meghatározása szerint a maradvány

a költségvetési év során a bevételek és kiadások különbözete. Ha tehát a teljesített bevételek mértékének megfelelő teljesített kiadás nem keletkezik, akkor a fennmaradó összeg erejéig maradvány képződik. A maradványok képződése a pénzforgalmi szemléletű költségvetési gazdálkodás természetes velejárója. A költségvetési gazdálkodás egyéves periódust alkalmaz mind az elemi költségvetés elkészítésekor, mind a költségvetés megvalósításáról szóló beszámolás, vagyis a zárszámadás esetén.

A költségvetési gazdálkodás keretében ugyanakkor léteznek olyan gazdasági események, amelyek több költségvetési évet érintenek, illetve a tervezett bevételek vagy kiadások különböző okok miatt nem realizálódnak az adott költségvetési éven belül. Pénzforgalmi szempontból ez megtakarításnak számít, mivel az adott összeget nem költötték el.

Közgazdasági értelemben – az eredmény-szemléletet szem előtt tartva – azonban nem beszélhetünk megtakarításról akkor, ha az előirányzatra a kötelezettségvállalás már megtörtént, de a kifizetés még nem (Pulay, Simon, Szilas, 2017).

A szervezeti teljesítménymérés kategóriái közül a pénzforgalmi szemléletű számvitel a gazdaságosság mérését részben támogatja, hiszen eszköztárával az eredmények összevethetők az elköltött pénzzel, de a teljes erőforrás-felhasználással már nem kalkulál a szemléletmód. E hiányosság miatt a hatékonyság mérését a pénzforgalmi elszámolásokon alapuló számviteli elszámolási rendszer nem teszi lehetővé. A gazdaságosság mérésének szükségességét vonja kétségbe ugyanakkor az a tény, hogy a közsféra szereplői lényegében keretgazdálkodást folytatnak. Az érintett szervezetek előre meghatározott előirányzatot használnak fel az adott költségvetési évben, amely során a takarékoskodás – mint szempont – háttérbe szorul, a maradvány felhasználásával kapcsolatos szá-

bályozás miatt sokkal inkább cél a meglévő keret teljes körű elköltése.

Az eredményszemlélet alkalmazása melletti érvek

Az eredményszemléletű számvitelben a gazdasági események már a felmerüléskor rögzítésre kerülnek a pénzforgalmi teljesítéstől függetlenül, így ez az elszámolási módszer megbízhatóbb képet mutat a közsféra szereplőinek adott évi tényleges gazdasági teljesítményéről. Az eredményszemléletű pénzügyi számvitel alkalmazása egyaránt szolgálja a pénzügyi beszámolók jobb transzparenciáját és az elszámoltathatóság szempontjait (Domokos, 2019).

A pénzforgalmi szemléletben a 'kiadás' szó és annak tartalma használatos, ami lényegében a rendelkezésre álló pénzeszköz elköltését jelenti. Az eredményszemlélet ettől eltérően a 'költség' és 'ráfordítás' fogalmakat ismeri. Előbbi a felhasznált erőforrások pénzben kifejezett értékét jelöli, utóbbi egyrészt az adott időszakban értékesített eszközök bekerülési értéke, másrészt az értékesítéstől független költségek, illetve az eredmény terhére elszámolt ráfordítások összege. Az egyes tevékenységekhez felhasznált költségek és ráfordítások teljes körének ismeretével javítani lehet a feladatellátáshoz szükséges erőforrások tervezését, amely támogatja a hosszú távú fenntartható működést.

Az eredményszemléletet elhatárolásalapú számvitelnek is nevezhetjük. Elsődleges célja a gazdasági teljesítmény mérése, amely magában foglalja a pénzügyin kívül a jövedelmi és a vagyoni eredmény meghatározását is. Az eredmény meghatározása érdekében a tranzakciók hatását a pénzügyi és jövedelmi eredményre, illetve a vagyonváltozásra tekintettel egyszerre mutatja ki, ezzel egyidőben megakadályozza a tranzakciók időbeli ütemezésének kihasználását, tehát a pénzügyi teljesítéssel történő befo-

lyásolást (Simon, 2011). A megbízható és valós összképet biztosító információk ismeretében pedig a döntéshozók tisztábban láthatnak, ami végső soron a közösségi források hatékonyabb felhasználásához vezethet (Pályi, 2015).

A szervezeti teljesítménymérést tekintve az eredményszemlélet támogatja a hatékonyság mérését. Segítségével kifejezhető, hogy a rendelkezésre álló erőforrások felhasználásával a szervezet mekkora teljesítményt ért el, milyen eredményt nyújtott. Az eredményszemlélet előnyeit az alábbi felsorolás mutatja be röviden:

- ▶ A vagyoni helyzet bemutatása hasznos információval szolgál a vagyonfelelésről, továbbá az eszközpótlás szükségességéről.

- ▶ A gazdasági események, azok felmerülésekor a pénzügyi teljesítéstől függetlenül rögzítésre kerülnek, így a likviditás tervezhető, menedzselhető (Bathó, 2012).

- ▶ A vagyoni helyzet nyilvántartása segíti a megfelelő erőforrás-allokációt, valamint a beruházásokról való döntések alátámasztását (Bathó, 2012).

- ▶ Az eredményszemléletben az eszközpótlás bemutatásával megjelenik az adott tevékenység valós forrásigénye.

- ▶ Szigorúbb elszámolás lehetőségét biztosítja, mert a szervezetek már nemcsak a pénzmogásról kötelesek beszámolni, hanem valamennyi felhasznált erőforrásról és a vagyonváltozásról is (Bathó, 2012).

- ▶ Az eredményszemléletű elszámolások kevésbé manipulálhatók, hiszen nem függenek a pénzügyi teljesítéstől.

- ▶ Az adatszolgáltatás és beszámolás pontosabb és gyorsabb, az események jobban tarthatók. Lehetőséget biztosít az egyes időszakok eredményének összehasonlítására, a teljesítmények mérésére (Bathó, 2012).

- ▶ A megfelelően kiépített eredményszemléletű számvitelből készült beszámoló teljesebb képet ad a működésről (Bathó, 2012).

- ▶ A rövid és a hosszabb távú előrejelzések a nyilvántartások alapján precízebbé válnak,

amely segíti az ellenőrizhetőséget, kiszolgálja és követhetővé teszi a kontrollingrendszerek működtetését (Bathó, 2012).

▶ A tevékenységek elkülönített megjelenítése – a költségek és bevételek elszámolása szempontjából –, valamint a vagyoni és pénzügyi helyzet pontos bemutatása eredményesebb irányítás és döntéshozatal lehetőségét teremti meg.

A felsorolt előnyök csoportosíthatók a szervezet vezetője és a fenntartó/irányító szerv szempontja szerint is.

Az eredményszemlélet előnyeit a szervezet vezetője és fenntartója/irányítója szempontjából az 1. ábra mutatja.

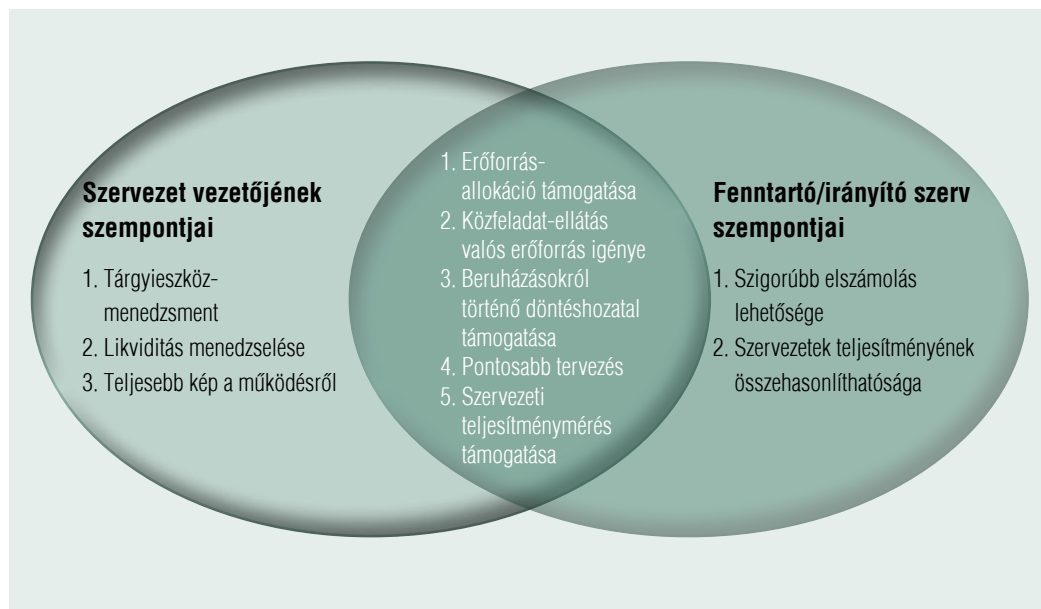
A számviteli elszámolási rendszerből kinyert információk hasznosulása több szinten értelmezhető. Ebben a kiindulópont a jogszabályi és egyéb kötelek, amelyek bizonyos információk előállítására kötelezik az érintett szerve-

zeteket, ezt a szintet nevezhetjük adminisztratívnak. Az adminisztratív szint esetében az információk előállítására a közszféra szereplői lényegében rá vannak kényszerítve, például a költségvetési beszámoló vagy az időszaki mérlegjelentés formájában. Az adminisztrációs szintet túllépve lehetősége van a szervezeteknek a számviteli információkat kalkulációkon keresztül az operatív működés támogatására felhasználni. Ezek a tevékenységek a jogszabályok által már szigorúan nem meghatározottak, a vezetői információs igényekhez igazodnak. Igaz ez a legfelsőbb szintre is, ahol a kalkulációk beépülnek a vezetői döntéshozatal támogatásába a hosszú távú, kiegyensúlyozott működés érdekében.

Az eredményszemléletű számvitel hasznosulásának szintjei a 2. ábrán követhetők. A felsorolt szintek megfeleltethetők a közszféra

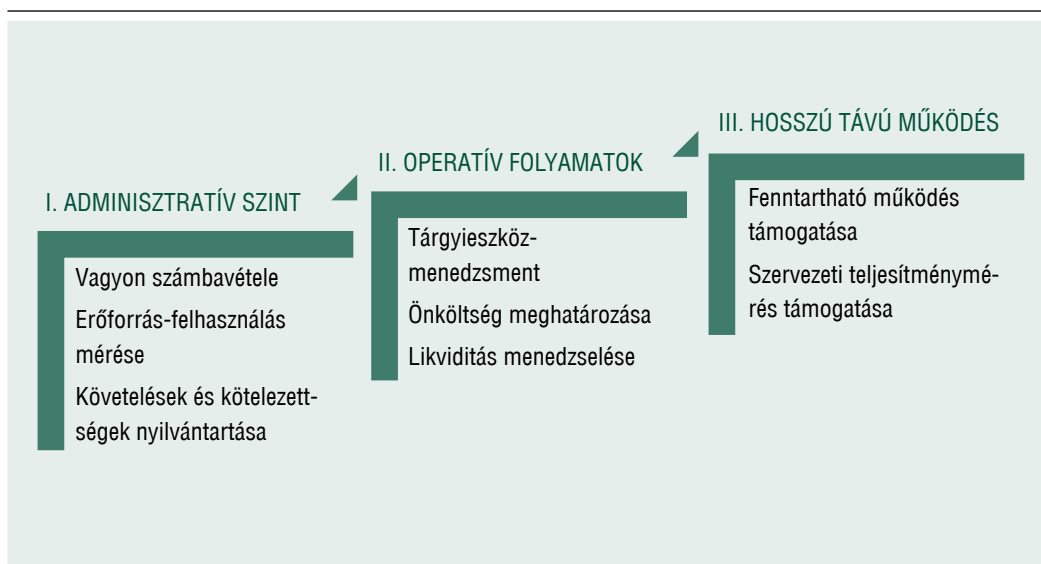
1. ábra

AZ EREDMÉNYSZEMLELET ELŐNYEI A SZERVEZET VEZETŐJE ÉS FENNTARTÓJA/IRÁNYÍTÓJA SZEMPONTJÁBÓL



Forrás: saját szerkesztés

AZ EREDMÉNYSZEMLÉLETŰ SZÁMVITEL HASZNOSULÁSÁNAK SZINTJEI



Forrás: saját szerkesztés

működésére is. A jogszabályok és az irányító szervek által előírt adatszolgáltatások meghatározzák az adminisztratív szinten kötelezően elkészítendő kimutatásokat. Az érintett szervezetek bemutatják a vagyonelemeiket és azok évről-évre történő változását, mérik az erőforrás-felhasználás értékét, tehát a költségeket, elszámolják az eredményszemléletű bevételeket és a ráfordításokat. Kimutatják továbbá a követeléseket és kötelezettségeket, élnek az eredményszemléletre jellemző értékelési szabályokkal (például értékvesztés). Az adminisztratív szint kizárólag az adatok bemutatására korlátozódik.

Az operatív folyamatok szintjén a szervezet meghaladja az adminisztratív szint adatszolgáltató jellegét. Ekkor már sor kerül a számviteli adatok alapján a belső működés elemzésére, egyes operatív folyamatok értékelésére. A vagyonelemeket már nem pusztán nyilvántartja a szervezet, hanem méri azok kihasználtságát és állapotát. Ugyanígy a költségek elszámolását felhasználja az önköltség meghatározásához,

esetleges árazási feladatokhoz, továbbá a követelések és a kötelezettség állományát figyelembe veszik a likviditás menedzselésénél.

Az eredményszemléletű számviteli információk hasznosulhatnak a szervezet hosszú távú működése során is. A közzététel tekintetében ez nem a növekedést vagy a nyereségességet jelenti, hanem a fenntartható működést és a szervezeti teljesítmény mérését. Ekkor az eredményszemléletű számviteli információk és kalkulációk már beépülnek a tervezésbe, részévé válnak a mérésnek, az ellenőrzésnek. A szervezet – a tevékenységének teljesítménymérése során – él az eredményszemlélet széles eszköztárával, megjelennek működésének értékelésében a hatékonysági kritériumok.

Az eredményszemlélet felsorolt előnyeivel összességében a feladatellátás minősége is jobban megítélhető. Az egyedi előnyök eredőjeként a finanszírozás kialakításán, az optimális feladatszervezésen, és az erőforrások allokációján keresztül az államháztartás szintjén az eredményszemlélet szintén hasznosulhat.

ADMINISZTRATÍV SZINT

A vagyon számbavétele

Az eredményszemlélet egyik legfontosabb előnye a pénzforgalmi szemlélettel szemben a vagyon számbavétele, változásának bemutatása. A közszférában ez jellemzően a mérlegben, valamint a beszámoló kiegészítő mellékletében kerül bemutatásra. Az Áhsz. meghatározza a mérleg elemeit, tagolását, a részletező nyilván tartások tartalmát, a kiegészítő melléklet felépítését és tartalmát, valamint az értékelés szabályait, így különösen az értékcsökkenés, továbbá a bekerülési érték elszámolásának szabályait. A lényegi kérdéseket tekintve a közszféra szereplőire ugyanazok a szabályok vonatkoznak, mint a vállalkozói szférára, amelyen belül szükséges megalakotniuk a magukra érvényes speciális részletszabályokat. A hazai szabályozás több tekintetben nem ad mérlegelési lehetőséget az elszámolások során (például az értékcsökkenési elszámolások terén a leírási kulcsok adottak, a külföldi pénzürtékre szóló eszköz, kötelezettség értékelésekor a Magyar Nemzeti Bank árfolyamát kötelező figyelembe venni, a folyamatosan működő adósokkal szembeni követelések értékelésekor meghatározottak a kategóriák stb.). Ez a körülmény támogatja ugyan az ellenőrizhetőséget, de nem veszi figyelembe a működési sajátosságokat, emiatt torzulhat a gazdálkodásról alkotott kép.

Az erőforrás-felhasználás mérése

A költségek megjelenítésének, elszámolásának módját szintén az Áhsz. tartalmazza. A költségnemszámok egyenlegei az év végi zárlati feladatok során átvezetésre kerülnek a meghatározott ráfordításszámlák közé, amelyek az eredménykimutatás révén a beszámolóban is megjelennek. A jogszabály a költségnevek szerinti tagolást kétszámjegyű pontosságig írja elő az érintett szervezetek számára, a másodlagos

költségelszámolást tekintve ugyanakkor nagyfokú szabadságot ad. A másodlagos költségelszámolás, tehát a '6. Költseghelyek, általános költségek' és '7. Tevékenységek költségei' számlaosztályok használata a vezetői igényekhez rugalmasan alakítható. A tevékenységekre közvetlenül el nem számolható, valamilyen vetítési alappal felosztandó általános költségek (például takarítás, karbantartás) és a közvetlen költségek pontos kimutatása javítja az önköltségszámítás minőségét, hozzájárul a fedezetszámításokhoz és a vezetői döntéshozatalhoz.

A követelések és kötelezettségek nyilvántartása

Az Áhsz. a követelések és kötelezettségek nyilvántartását és a beszámolóban történő megjelenítését mindkét szemléletben előírja. A költségvetési számvitel szerinti űrlapokon már maguk a szerződések, megállapodások, egyéb vállalt kötelezettségek (például közbeszerzési kiírások) – mint hosszú távú kötelezettségek – értékei is feltüntetésre kerülnek, éven belüli és éven túli esedékesség szerinti bontásban, végleges kötelezettségvállalásként pedig a számfajtott munkabérek és a szállítói számlák szerepelnek jellemzően, szintén megbontva esedékesség szerint. Ez utóbbiak az eredményszemléletet tükröző mérlegűrlapon is megjelennek. A követelések is egyaránt megtalálhatók a költségvetési és pénzügyi számvitel szerinti űrlapokon. A kormányrendelet rendelkezik továbbá az értékelési szabályokról, így az értékvesztés és az árfolyamkülönbséget elszámolásáról is.

OPERATÍV FOLYAMATOK SZINTJE

Tárgyieszköz-menedzsment

A vagyoni helyzet bemutatásával lehetővé válik a tárgyieszköz-menedzsment, amely infor-

mációval szolgál a vagyonfelelésről, valamint az eszközpótlás szükségességéről és indokoltságáról is. Ennek során az eredményesség és hatékonyság kritériumait figyelembe véve vizsgálni szükséges, hogy a pótlást ugyanolyan eszközzel indokolt-e megtenni, vagy rendelkezésre áll olyan lehetőség, amely előrelépést jelent a szervezet teljesítményét tekintve. A közszféra vagyonelemeinek, különösen az egyes befektetett eszközeinek (például ingatlanok) értékelése ugyanakkor jelentősen eltér a magánszférában tapasztaltaktól. Az Áhsz. lehetőséget biztosít ugyan a piaci értéken történő értékelésre, de látni kell, hogy az államháztartásban sok eszközt a magánszektorban tapasztalt módon nem lehet hasznosítani, értékesíteni, sőt gyakran egyáltalán nem eladhatók, tehát forgalomképtelenek. Ezek alapján a piaci alapú értékelés korlátozottan alkalmazható. Mindazonáltal a vagyonelemek számbavétele és kimutatása, beszámolóikban történő megjelenítése fontos pillére az átlátható működésnek, hiszen köztulajdonról van szó, amelynek nyomon követhetősége jogos társadalmi elvárás.

Az önköltség meghatározása

A hatályos államháztartási számviteli szabályozás szerint az önköltségszámítás rendjére vonatkozó belső szabályzatot a rendszeresen végzett termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás esetén kell elkészíteni. A közszféra szervezeteinek működésében viszont vannak olyan részterületek, résztevékenységek, amelyeket saját (belső) vagy külső erőforrással is el lehet látni. Jellemzően ilyen területek az üzemeltetés egyes egységei (például karbantartás, takarítás). Annak eldöntéséhez, hogy ezeket a résztevékenységeket a szervezet saját vagy külső erőforrás segítségével tudja-e gazdaságosabban ellátni, az önköltségszámítás nyújthat támogatást.

A közszférában működő szervezetek gyakran több tevékenységet is ellátnak, sok esetben

terméket készítenek és szolgáltatást is nyújtanak. Az államháztartás szervezetei a szakmai alapfeladatok mellett önként vállalt vállalkozási tevékenységet is végezhetnek. Az önként vállalt feladatok esetében a kiadástól bővebb költség- és ráfordításkalkuláció készítését követően a vezető dönthet az érintett tevékenység folytatását illetően.

A likviditás menedzselése

A vagyonelemek számbavételével – így például a pénzeszközök nyilvántartásával együtt – lehetőség nyílik arra, hogy a vezető a szervezet pénzügyi helyzetéről azonnali információkat kapjon. A követelések és a kötelezettségek értékelésére is sor kerül (például értékvesztés, árfolyam-különbözetből adódó elszámolások), így a várható finanszírozási igény pontosabban tervezhető, menedzselhető. Elmondható tehát, hogy az államháztartási számviteli reform eredményeként létrejött számviteli elszámolási rendszer nagy hangsúlyt fektet a likviditás menedzselését támogató információs igények kielégítésére.

HOSSZÚ TÁVÚ MŰKÖDÉS

A fenntartható működés támogatása

Egészen más döntési situációk jelentkeznek a kötelezően ellátandó feladatok szerinti teljesítmények, a szakmai alapfeladatok ellátását elősegítő más, nem haszonszerzés céljából végzett tevékenységek és a haszonszerzés céljából, szolgáltatásokhoz kapcsolódó árazási situációkban. Tisztában kell lennünk azzal, hogy a közszolgáltatások ellátása a költségek megállapítása után is mindenképpen kötelezően ellátandó feladat, azonban a számviteli értelemben vett eredményesség és a profitszerzés helyett a fenntartható, hatékony és átlátható működés

szolgálja a társadalmi érdekeket. Az eredmény-szemléletben az üzemgazdaságossági számítások eredményeként pontosabban tervezhető a szervezetek költségvetése, a kalkulációk teljesebbé válnak a pénzforgalmi szemlélet által fel nem derített területekkel (értékcsökkenés), összességében hozzájárulnak a gazdaságosabb működéshez. Ezzel a közfeladat-ellátás forrás-igénye pontosabban meghatározható, mint kizárólag a pénzforgalmi szemléletű adatok birtokában.

A szervezeti teljesítménymérés támogatása

A közszférában működő, egyedi szakmai feladat ellátására létrehozott szervezet esetében a közigazgatási teljesítménymodellekből kiindulva elsőként magát a szervezeti teljesítményt szükséges definiálni. A szervezet teljesítményét jelzi – a küldetése megvalósítása érdekében – a humán- és egyéb erőforrások felhasználásával zajló valamennyi folyamat és feladat hatékonysága, eredményessége, minősége és hatásossága. A szervezet teljesítményére ható tényezők feltérképezésekor valamennyi, a működést meghatározó folyamatot szükséges áttekinteni, ehhez indikátorokat lehet meghatározni annak érdekében, hogy a vezetői döntéshozatalhoz a szükséges információk rendelkezésre álljanak. Ezáltal a szervezeti teljesítményt jelző mutatószámok a szervezeti teljesítmény menedzseléséhez is hozzájárulnak, olyan döntések születhetnek, amelyek a stratégiai irányításra is hatással lehetnek (Domokos, Weltherné, 2020).

A teljesítményindikátorok kijelölésének jó példáját Svédországban, Finnországban láthatjuk, e skandináv országokban ugyanis az eredményszemléletű számviteli beszámoló mellett eredményszemléletű költségvetés is készül, amelyhez teljesítményindikátorokat rendelnek. Svédországban a szabályozás

az IPSAS-oknak is szinte teljesen megfelel (Kézdi, 2016).

A szervezeti teljesítmény méréséhez kulcsfontosságú eszköz a számviteli elszámolási rendszer. Alkalmazásával indikátorokhoz rendelt méréseket lehet végezni annak érdekében, hogy a vezetői döntéshozatalban a hatékonyság elvének érvényesüléséhez szükséges információk rendelkezésre álljanak. Az eredményszemlélet eszközeivel a szervezet által elért eredmények, tehát a teljesítmény értékelhetővé válik üzemgazdaságossági szempontok mentén, számszerűsíthető az egyes tevékenységek élő- és holtmunkaigénye. A számviteli elszámolások alapinformációinak felhasználásával az önköltségszámítás során utókalkuláció végezhető, amely szintén a szervezet által nyújtott teljesítményelszámolás része. Hozzá kell tenni továbbá, hogy az eredményszemlélet a gazdasági teljesítmény mérésekor nagy szerephez jut, hiszen értékeli a szervezet vagyonát, figyelembe veszi a követelések várható teljesülését (értékvesztés), lehetőséget nyújt a piaci értékelésekre, továbbá számol az amortizációval (Sinkovics, 2019).

Az Állami Számvevőszék által 2020-ban publikált, a közszféra teljesítménymérésről szóló elemzés rávilágított, hogy Magyarországon az elemzés által vizsgált nemzeti és ágazati stratégiák jelentős része meghatározta az elérendő társadalmi célt és hozzárendelte a megvalósításhoz szükséges eszközrendszert, azonban ennek végrehajtásához mérhető, számszerűsíthető, ütemezett célrendszert nem alakított ki. Az elemzés felhívja a figyelmet, hogy a nem megfelelő célmegjelölés lehetetlenné teszi a társadalmi hatások mérését, amely egy közszolgáltatás esetében kellő figyelmet érdemel, a teljesítménymérés számvitel általi támogatásának feltételei nem adóttak teljeskörűen. (Németh, Szikszainé, 2020). A számviteli elszámolási rendszer a teljesítmény mérésének fontos adatforrása, valamint elemzési lehetősége. Azzal, hogy a mérhető, számszerűsíthető

tő célrendszerek nem kerültek kialakításra, az eredményszemléletű számvitel nem tudja az érintett stratégiák teljesülésének mérését támogatni.

A KONTROLLINGRENDSZER ÉS A VEZETŐI SZÁMVITEL JELENTŐSÉGEI

A közsféra szervezetei, amelyek a társadalom számára fontos közfeladatot látnak el, meghatározott erőforrás-készlettel, kapacitással rendelkeznek, amelyekkel gazdálkodniuk szükséges. Másik aspektusa a közfeladat-ellátásnak, hogy az adófizetők szeretnék rálátást az általuk befizetett pénzek felhasználására, tehát a számvitel feladata a transzparenciában is megjelenik. Mind a gazdálkodás, mind a transzparens működés fontos szereplője a megfelelő színvonalú kontrollingrendszer (Sinkovics, 2019).

A kontrollingrendszer számára nem nélkülözhető a számviteli elszámolási rendszer, amely a tervezés, az ellenőrzés és az eltérés-elemzések jelentős információs bázisa. A kontrolling vezetéstámogató funkciót tölt be, kapcsolódik a számvitel hasznosulásának bemutatásakor személtetett operatív és hosszú távú (stratégiai) célok és folyamatok eléréséhez. Elég csak például az egyes tevékenységek elkülönítésére gondolni, hiszen a számvitelnek úgy kell tudnia a költségekről, ráfordításokról és bevételekről információt szolgáltatnia a kontrolling és ezzel a vezetés számára, hogy a kötelező és nem kötelező tevékenység elkülöníthető legyen. Fontos, hogy a kontroller feladata nem pusztán az adatszolgáltatás – és nem tekinthető belső ellenőrnek –, hanem a vizsgálat, az értékelés, az információnyújtás a dolgozó vezető részére.

A vezetői számvitel a szervezet kontrollingrendszerével szorosan összekapcsolódik, főbb területei a költségnevek számvitele, a

költséggazdálkodás, az önköltségszámítás és a gazdasági kalkuláció. A vezetői számvitel alapvető célja a vezető támogatása, a jövőbeli gazdasági folyamatokra koncentrálni (Sinkovics, 2019). A számviteli információs rendszer adataira épülő kontrollingrendszer tájékoztatja a vezetőt az előre meghatározott kerethez képesti tényleges állapotról, feltárhatja az esetleges beavatkozási pontokat. A kontroller tehát tervtény-összehasonlításokat és eltéréselemzéseket is végez, lehetősége van a folyamatok közben ellenőrzést tartani, az esetleges eltéréseket pedig kiértékeli. A számviteli információs bázisnak mindezek ellátásához pontos, megbízható adatokkal kell szolgálnia.

Az egységes kontrollingrendszer működtetése, az azonos formátumú jelentések, riportok hozzájárulnak a szervezetek összehasonlíthatóságához (Sinkovics, 2019). Ennek a közszférára vetítve is van létjogosultsága, hiszen az egyes közfeladatokat számos szervezet látja el, tevékenységeik egységes értékelésével lehetőség nyílik az azonos tevékenységi körbe tartozók feladatellátásának összemérésére.

A KUTATÁS BEMUTATÁSA

Célok és módszerek

A kutatás célja az államháztartási számviteli reform gyakorlati megvalósulásával kapcsolatos tapasztalatok gyűjtése volt, amelyek egyrészt rávilágíthattak az államháztartási számviteli reform sikerességére, másrészt segítik annak értékelését, hogy a korábban felvázolt szintek (adminisztratív, operatív, hosszú távú) közül hol tart az eredményszemléletű számvitel hasznosulása a közszférában. Az elemzés során bemutatott gyakorlati tapasztalatok a kérdőíves felmérés eredményei.

A kérdőív kitöltésére 2020 decemberében és 2021 januárjában került sor, így tehát a felmérésben résztvevő szervezeteknek kellő tapasztalat

talat állt már rendelkezésükre, hiszen az Áhsz. hatályba lépése óta a kérdőíves kutatáskor 6 év telt el. A kérdőív összesen 17 kérdésből állt, a válaszadás önkéntes volt. A kérdésekre adható válaszok előre rögzítettek voltak, amelyek mellett 7 esetben egyéb egyéni választ is adhatott a kérdőívet kitöltő szervezet. A 17 kérdésből 10 esetében 1 választ, 7 tekintetében több választ is lehetett adni. A szerzők által érdekesnek, figyelemre méltónak ítélt válaszokat a következő értékelésen túl a tanulmány végén található *melléklet* is tartalmazza.

A kiválasztás alapját képező sokaságot az alaptevékenység szerinti 910 200 múzeumi tevékenység és 853 200 szakmai középfokú oktatás államháztartási szakágazati besorolásba tartozó szervezetek képezték. Mindkét szervezeti kör tagjai az alapító okiratok alapján el láthatnak akár vállalkozási tevékenységet is, illetve működésükre jellemző az ár/díj/térítés ellenében végzett feladatok gyakorlata, amely megköveteli az önköltségszámítási feladatok ellátását, illetve feltételezi az eredményszemlélet egyéb hasznosulási lehetőségeit is. A kérdőív kitöltésére összesen 80 szervezet került kiválasztásra egyszerű véletlen módszerrel, mindkét szervezeti körből 40–40 szervezet. A kutatás a kiválasztás módszeréből adódóan nem reprezentálja az államháztartás szervezeteinek egészét. A kiválasztott szervezetek 78,8 százaléka kitöltötte a kérdőívet.

A kérdőívet kitöltő szervezetek méret szerint besorolásra kerültek két csoportba a következők szerint:

- kisméretű szervezet, ha a szervezet átlagos statisztikai létszáma nem érte el a 100 főt és a költségvetési kiadási összege nem érte el az 500 000 000 Ft-ot,
- nagyméretű szervezetek: a szervezet átlagos statisztikai létszáma elérte a 100 főt, vagy a költségvetési kiadási összege elérte az 500 000 000 Ft-ot.

A 100 fő átlagos statisztikai létszámra vonatkozó kritérium illeszkedik az Áht. 10. §

(4a) bekezdésében, a gazdasági szervezettel kapcsolatban megfogalmazott előírásokhoz. A gazdasági szervezettel rendelkező költségvetési szervek a számviteli elszámolási rendszerüket – a jogszabályok és az irányító szervek által meghatározott keretek között – maguk alakítják, ellentétben azokkal az intézményekkel, akiknek ezeket a feladataikat más szervezetek látják el. A válaszadó 63 szervezet 65,1 százaléka nagyméretű (41 szervezet), 34,9 százaléka kisméretű szervezetként került besorolásra (22 szervezet).

A kérdőív három főbb területre összpontosított, amelyek a következők:

- főkönyvi elszámolások és az önköltségszámítás gyakorlata,
- kontrollingfolyamatok,
- döntések megalapozása.

A kérdőív a felsoroltakon túlmenően tartalmazott kérdéseket azokról a körülményekről, amelyek az eredményszemléletű számvitel hasznosulását hátráltatják, akadályozzák, valamint a kitöltő által alkalmazott számviteli elszámolási rendszer tervezett fejlesztéseiről, illetve a fejlesztések céljairól.

A gyakorlati tapasztalatok értékelése

Főkönyvi elszámolások és az önköltségszámítás gyakorlata

A válaszadó kisméretű szervezetek az általános költségek elszámolására a 6. számlaszályt semmilyen mértékben nem alkalmazták, szemben a nagyméretű szervezetekkel, amelyek több mint fele legalább részben elszámolta, kimutatta a felosztandó költségeket. Ebből adódóan az általános költségek felosztásához szükséges vetítési alapok felülvizsgálata is értelemszerűen jobban jellemezte a nagyméretű szervezeteket.

A tevékenységekre közvetlenül elszámolható költségek elszámolására a pénzügyi számvitel szerinti 7. számlaszályt az összes válasz-

adó nagyobb része minden esetben alkalmazta, harmaduk ugyanakkor valamennyi költséget egy számlaszámon mutatott ki a számlaosztályon belül. A szervezet mérete szerint jelentős különbség az eredményekben nem volt azonosítható.

A közbenső- és az utókalkuláció alkalmazásának gyakoriságában nem volt jelentős különbség a szervezetek méretét illetően, míg az előkalkulációt a válaszadó nagyméretű intézmények jelentősen gyakrabban alkalmazták a kisméretűekhez képest. Ez magyarázható a komplexebb kalkulációkat igénylő sokrétű, gyakran termelési tevékenységekkel. A bevételek elkülönítése az általános költségek elszámolásához hasonlóan a nagyméretű szervezetekre volt jellemző inkább, amely lehetővé tette az esetleges megtérülési számítások elvégzését.

A válaszadó szervezetek leginkább a költség- és bevételi könyvviteli számlaszámokon történő elszámolásokat hasznosították az utókalkuláció során egyeztetés és ellenőrzés céljából. Az önköltségszámítás során az egyeztetési, ellenőrzési feladatok ellátása céljából a szervezeti egységekre, a tevékenységekre, a keretgazdákra vagy egyéb dimenziókra vonatkozó riportok hasznosítása a nagyméretű szervezetekre sokkal inkább jellemző volt. A válaszadók negyedénél az önköltségszámítás a könyveléstől független rendszer(ek), külön nyilvántartás(ok) vezetésével történt, ugyanakkor a könyvelési adataik egyeztetés, ellenőrzés céljából felhasználásra kerültek. E tekintetben a szervezet mérete szerint lényeges különbség nem volt.

Kontrollingfolyamatok

A felmérés kitért az eredményszemléletű számviteli információk és a kontrolling főbb funkcióinak kapcsolatára. A válaszadók az eredményszemléletű számviteli adatokat a költségek és/vagy a bevételek tervezésekor használták fel leginkább, amelyet a terv-tény-összehasonlítás, eltéréselemzések vizsgálata követett. Jelentő-

sen kevesebben használták fel az eredményszemléletű számviteli adatokat a tevékenységek fedezetszámítására. A tervezési folyamatok során történő hasznosítás a kisméretű szervezeteket, a fedezetszámítást érintő felhasználás a nagyméretű szervezeteket jellemezte inkább, az eltéréselemzést tekintve érdemi különbség a szervezet mérete szerint nem volt.

A válaszadók jelentős részénél a kontrolling- és számviteli feladatok egy egységen belül, egy rendszerben valósultak meg, tehát szervezeti- leg nem különültek el, függetlenül a szervezeti mérettől. Ahol elkülönültek egymástól, nagyrészt azokban az esetekben is a két rendszerben tárolt adatok egyeztetését legalább eseti jelleggel elvégezték a válaszadó szervezetek.

Eredmény- és fedezetszámítások

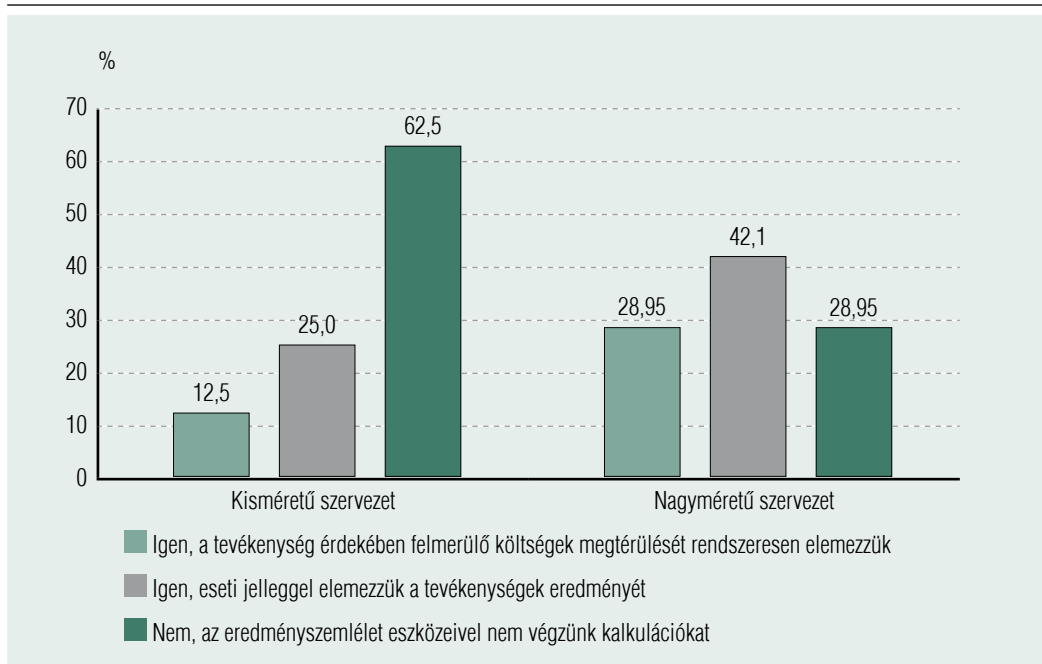
Az egyes tevékenységek számviteli eredményének meghatározása és az eredményszemléletű számvitel kapcsolata szorosan kötődött az ellátandó feladatok mennyiségéhez és összetettségéhez. A válaszadó szervezetek több mint harmada a tevékenységek eredményét kizárólag pénzforgalmi (bevétel-kiadás) szemléletben követte nyomon. A nagyméretű szervezetekre a tevékenységek eredményének rendszeres, legalább évente, eredményszemléletben történő meghatározása volt a legjellemzőbb, míg a kisméretűekre a már említett pénzforgalmi kimutatások.

Az eredményszemlélet eszköztára kiváltóképp fontos az önköltségszámítást igénylő, esetleg haszonszerzés céljából végzett tevékenységek esetében. A válaszadók hetede nem folytatott ilyen jellegű tevékenységeket, akik igen, azoknak több mint harmada viszont nem végzett kalkulációkat az eredményszemlélet eszközeivel.

Az ár/díj/térítés ellenében végzett tevékenységet folytatók körében a rentabilitási számítások gyakoriságát a 3. ábra mutatja.

A komplexebb működésű, sokszor termelő vagy szolgáltató tevékenységet is ellátó nagy-

RENTABILITÁSI SZÁMÍTÁSOK GYAKORISÁGA AZ ÁR/DÍJ/TÉRÍTÉS ELLENÉBEN VÉGZETT TEVÉKENYSÉGET FOLYTATÓK KÖRÉBEN



Forrás: kérdőíves kutatás alapján

méretű szervezetek közel háromnegyede a tevékenység érdekében felmerülő költségek megtérülését legalább eseti jelleggel elemezte. Ugyanez az arány a kisméretű szervezetek tekintetében 37,5 százalék volt. Az ár/díj/térítés ellenében végzett tevékenységet folytató nagyméretű szervezetek több mint negyede (28,95 százalék) ráadásul rendszeresen végzett rentabilitási számításokat.

Az eredmények alapján az eredményszemléletű számvitel részben épült be az egyes tevékenységek számviteli eredményének számításába, a megtérülés elemzésébe. Felhasználásuk gyakorta eseti jellegű volt, még a nagyméretű szervezeteknél is. A kisméretű szervezetek nagyobb hányada még eseti jelleggel sem élt az eredményszemlélet eszközeivel az egyes tevékenységek megtérülési számítása kapcsán, még akkor sem, ha ellátott ilyen feladatokat.

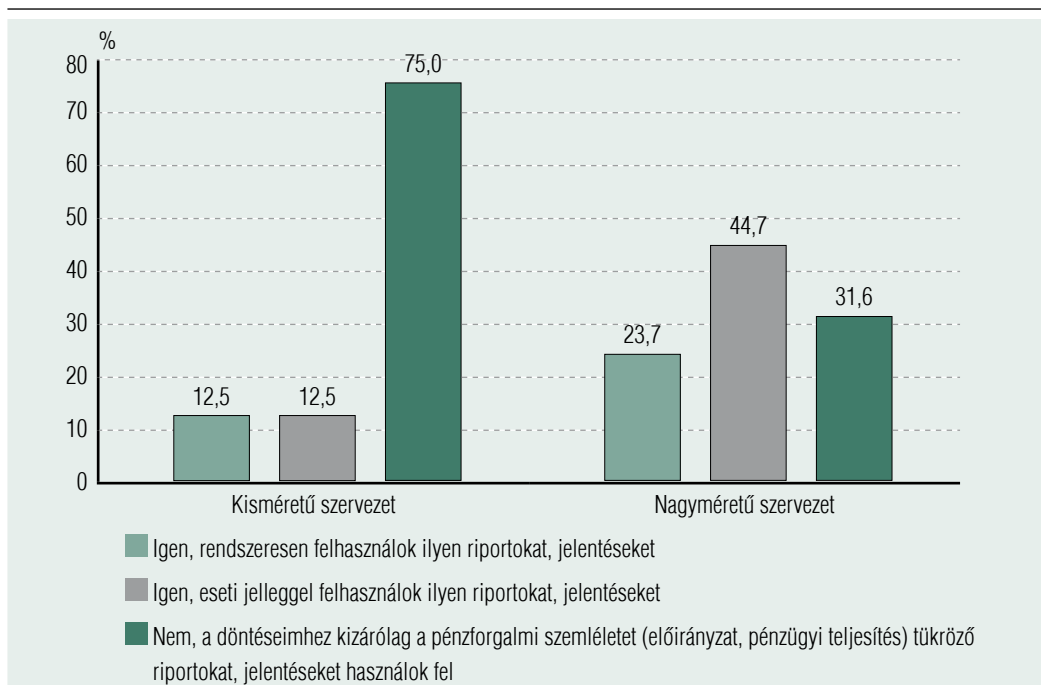
Döntések megalapozása

A válaszadó szervezetek csaknem fele döntéseikhez kizárólag pénzforgalmi szemléletet tükröző riportokat használt fel. Érdekes megvizsgálni az adott válaszokat az ár/díj/térítés ellenében végzett tevékenységet folytató szervezeteknél, tehát azoknál, ahol különös jelentősége van az önköltség-, eredmény- és fedezetszámításoknak.

Az eredményszemléletű riportok, jelentések felhasználásának gyakoriságát a 4. ábra követi nyomon az ár/díj/térítés ellenében végzett tevékenységet folytatók körében.

A kapott eredmények nagyrészt összhangban állnak a rentabilitási számításoknál tapasztaltakkal. Azok a szervezetek, amelyek végeztek rentabilitási számításokat, nagyrészt fel is használták azokat a döntéshozatal során. Ebben változás inkább csak a kisméretű szerveze-

EREDMÉNYSZEMLELETŰ RIPORTOK, JELENTÉSEK FELHASZNÁLÁSÁNAK GYAKORISÁGA AZ ÁR/DÍJ/TÉRÍTÉS ELLENÉBEN VÉGZETT TEVÉKENYSÉGET FOLYTATÓK KÖRÉBEN



Forrás: kérdőíves kutatás alapján

teknél volt megfigyelhető, hiszen a válaszadók háromnegyedénél az eredményszemlélet nem hasznosult a döntéshozatal támogatásaként, szemben a rentabilitási számításoknál tapasztaltakkal (62,5 százalék).

A felmérés szerint az eredményszemléletű számvitelben elérhető adatokat a tervezést érintő döntések során használták fel leginkább a válaszadók a szervezet méretétől függetlenül. Ezt követte az ár/díj/térítés ellenében végzett, nem kötelező feladatokkal kapcsolatos döntések célként való megjelölése. A szervezeti vagy szervezeti egységet érintő teljesítményméréshez ugyanakkor a válaszadók csekély mértéke használta fel az eredményszemléletű számvitelben elérhető adatokat, ezen belül a kisméretű szervezetek egyáltalán nem éltek ezzel a lehetőséggel.

A felmérés alapján a vezetői döntéshozatal

megalapozása, támogatása során továbbra is a pénzforgalmi adatok felhasználása érvényesült. A pénzforgalmi szemlélet dominanciája a kisméretű szervezeteknél jelentős volt, szemben az e tekintetben kiegyenlített nagyméretű szervezetekkel. A szöveges válaszok, vélemények szerint a költségvetési szférában a költségvetési szervek működése, működtetése során nem a rentabilitás az irányadó, a vezetői döntések középpontjában a feladatellátás áll, amely a válaszadók szerint nem indokolja az eredményszemléletű számvitel alkalmazását. Az egyedi válaszokra jellemző volt, hogy az eredményszemléletet a nyereségorientáltsággal kötötték össze, és nem a közpénz eredményes és hatékony felhasználásával, emiatt nem tartották indokoltnak annak alkalmazását. Az egyedi válaszok tehát felvetik a szemléletformálás támogatásának szükségességét.

Az eredmény szemlélet hasznosulását akadályozó tényezők

A kutatás az eredmény szemlélet érvényesülését akadályozó körülményeket is igyekezett azonosítani. A leggyakoribb válasz a pénzforgalmi szemléletű tervezés volt, amely jogszabályi előírásokból következik, így evidensnek tekinthető, hogy a hasznosulását akadályozó, gátló tényezőről beszélhetünk. A kérdés kapcsán ugyanakkor nem szabad ennyire egyszerűsíteni, általánosítani. Egyrészt az eredmény szemléletű tervezéssel javíthatók a pénzforgalmi előrejelzések, ütemezések megbízhatósága (pénzforgalmi tervezés). Másrészt konkrét esetek is felmerülhetnek, ha a költségvetés tervezésének eredmény szemléletben történő megvalósításáról van szó. A költségvetés tervezésekor az űrlapok szintjén az előirányzatok megtervezéséből következően nem jelenik meg az eredmény szemlélet, ugyanakkor a háttérben zajló munka során több esetben nem lehet tőle teljes egészében eltekinteni. Ilyen például az eszközviisszapótlási kötelezettséget érintő kalkuláció, amely során az amortizációval történő számítások az eredmény szemlélet eszköztárába tartoznak.

A pénzforgalmi szemléletű tervezést követik az irányító szervi adatszolgáltatások, amelyek szorosan összefüggnek a pénzforgalmi szemléletű tervezéssel, hiszen a költségvetés végrehajtása annak tükrében kerül visszamérésre. Az irányító szervi pénzforgalmi szempontú adatszolgáltatások az eredmény szemlélet tükröző teljesítménycélok meghatározásának hiányára is utalnak. Az adott válaszok szerint az eredmény szemlélet további hasznosulását gátolják a kapacitáskorlátok, illetve kisebb mértékben az informatikai és az oktatást érintő hiányosságok is.

A számviteli elszámolási rendszer lehetséges fejlesztési területei és céljai

A kérdőívre adott válaszok alapján a válaszadó szervezetek leginkább a költségelszámolá-

sok területén szeretnék a számviteli elszámolási rendszerüket fejleszteni. Ezt követte jelentős lemaradással a bevételi elszámolások és a követelések, kötelezettségek nyilvántartásának területe. A befektetett- és a forgóeszközök nyilvántartását nagyságrendileg minden tizedik szervezet szeretné fejleszteni a jövőben. A válaszadó szervezetek közel harmada nem tervezett egyáltalán fejlesztést, a kisméretű szervezetek esetében – a megfelelő hatáskör hiányának indoklásával – ez az arány 68,2 százalék.

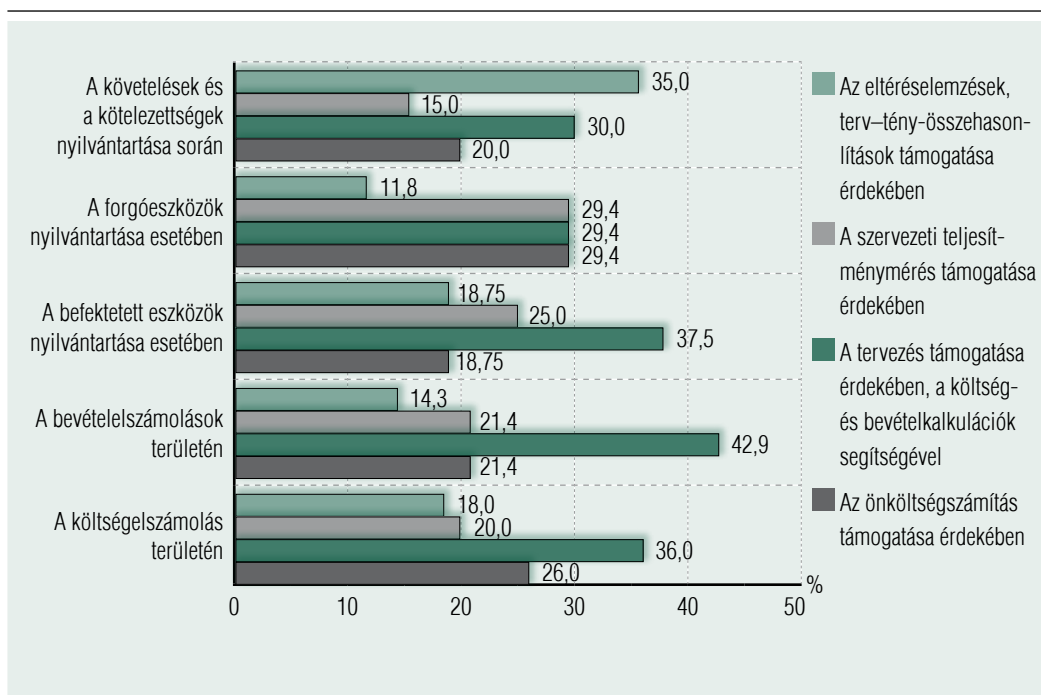
A kutatás alapján a válaszadók leginkább a tervezés támogatása érdekében szeretnék a számviteli elszámolási rendszerüket fejleszteni. Ezt követi az önköltségszámítás támogatása, majd jelentős lemaradással a szervezeti teljesítmény mérés és az eltéréselemzések. A fejlesztési területek és célok összevontan is értékelhetők.

A számviteli elszámolási rendszer fejlesztési területeit és céljait az 5. ábra mutatja be.

Érdekes az átlagoktól való eltéréseket kiemelni. A követelések és kötelezettségek nyilvántartásának fejlesztése leginkább az eltéréselemzések céljából kívánatosak a válaszadók szerint, amely alapvetően egy likviditásmenedzsment erősítését szolgáló lépés lehetne. A tervezés támogatása a bevételi elszámolások fejlesztésekor a legdominánsabb célkitűzés, ami utalhat a pontosabb finanszírozás tervezésének igényére. A szervezeti teljesítmény mérés és az önköltségszámítás támogatása egy terület esetében sem tekinthető egyértelműen főbb célnak, még a költségelszámolások esetében sem. A teljesítménymenedzsmentet támogató szervezeti teljesítmény méréssel összefüggésben a válaszadók tehát kevésbé voltak elszántak a számviteli elszámolási rendszer fejlesztését illetően.

A felmérés eredményei szerint a szakmai középfokú oktatást és a múzeumi tevékenységet folytató szervezetek körében az eredmény szemlélet hasznosulásának foka összefüggésben áll a szervezeti mérettel, így ebből fakadóan a tevékenységi körök sokrétűségével, természe-

A SZÁMVITELI ELSZÁMOLÁSI RENDSZER FEJLESZTÉSI TERÜLETEI ÉS CÉLJAI



Forrás: kérdőíves kutatás alapján

tével. A felmérésben résztvevő szervezetek között kirajzolódik egy élenjáró réteg, amely a nagyméretű szervezetek nagyságrendileg 15–30 százalékát takarja. Ők alkalmazzák szélesebb körben az eredményszemléletet, esetükben annak hasznosulása eljut a döntéshozatal, a fenntartható gazdálkodás és akár a szervezeti teljesítménymérés támogatásáig is. A vizsgált szervezeti körökre vonatkozóan ugyanakkor kijelenthető, hogy az eredményszemlélet hasznosulása csak részben lépett túl az adminisztratív szinten, különösen igaz volt ez a kisméretű szervezetekre. A nagyméretű szervezetek helyenként magasabb szinteken hasznosították az eredményszemléletet.

A hosszú távú hasznosulást tekintve fontos megjegyezni, hogy a válaszadók általában a tervezés fontosságát emelték ki, ezt támasztja

alá a controllingfunkciókra, a döntések megalapozására és a számviteli rendszer fejlesztési céljaira adott válaszok is. A tervezés pedig kapcsolódik a fenntartható gazdálkodáshoz. A szervezeti teljesítménymérés támogatása az érintett szervezeti köröknél ugyanakkor háttérbe szorult, ráadásul a válaszadók csupán nagyságrendileg harmada kívánta a számviteli rendszerüket e célból fejleszteni.

TOVÁBBI LEHETŐSÉGEK

A jelen tanulmányban megjelenített kutatás az államháztartás egy szűk rétegére, a szakmai közép fokú oktatást és a múzeumi tevékenységet folytató szervezetek körére koncentrált, az adott értékelés rájuk tekinthető érvényesnek.

Az önköltségszámítás szabályozása és a vállalkozási tevékenység jövedelmezőségének eredményszemléletű mérése

A kutatás eredményei szerint a válaszadók körében az önköltségszámításhoz szorosan kötődő költségelszámolások gyakorlata, az önköltségszámítás alkalmazott módszere, hasznosítása, kapcsolata a könyvelési rendszerrel meglehetősen változatos volt, igaz ez a nagyméretű szervezetekre is. Különösen a több tevékenységet ellátó szervezetek esetében a finanszírozás átláthatósága érdekében viszont fontos az önköltségszámítás kellően pontos és egységes alkalmazása. Az önköltségszámítás központi szabályozásának hiányában fennáll annak lehetősége, hogy a többletbevétel realizálásában érdekelt szervezetek az alaptevékenységük terhére, annak kárára végeznek külső szolgáltatást, mert nem a megfelelő önköltségszámítással képezik termékük és szolgáltatásaik árát. Ez amellet, hogy megvalósíthatja a közpénzzel való felelőtlen gazdálkodást, hatással lehet a költségvetési szerv tevékenységi körével érintett piaci versenyre az adott területen.

Speciális szabály érvényesül a közszféra szervezetekre, ha haszonszerzés céljából is végeznek tevékenységet. A vállalkozási tevékenység esetén képződő vállalkozási maradvány után az államháztartás szervezeteit a társasági adóval azonos mértékű költségvetési befizetési kötelezettség terheli, így abban érdekeltek, hogy az év során keletkező összes vállalkozási bevételüket felhasználják vállalkozási kiadásaira. Ez a szemlélet azonban pazarló gazdálkodáshoz, közpénzfelhasználáshoz vezethet. A hatályos számviteli szabályozás nem számol továbbá azal, hogy a vállalkozási tevékenység folytatásához a szervezet az alaptevékenységet szolgáló közvagyonot használja, amely eszközök amortizációja, igénybevételi szintje a vállalkozási tevékenység miatt emelkedik. A pénzforgalmi levezetés azt a látszatot keltheti, hogy ered-

ményes a vállalkozási tevékenység, miközben jobban használnának az eszközök, ennek következtében rövidebb ideig szolgálják az alaptevékenységet.

Az irányító szervek szerepének fokozása

Az egyes szakterületeket irányító szervezeteknek lehetősége nyílik a hatáskörükbe tartozó területeken az eredményszemlélet hasznosulását felmérni. A megszerzett tapasztalatok a teljes államháztartás szintjén is hasznosulhatnak, megalapozhatják az államháztartási számviteli szabályozás további irányait.

Az eredményszemlélet további erősödésében az irányító szervek is meghatározó szerepet játszhatnak. Elvárásaik megfogalmazásával segíthetik, hogy az eredményszemlélethez kapcsolódó pénzügyi számvitel alkalmazása ne csak egy szükséges jogszabályi kötelezettség teljesítése legyen, hanem valós forrása a vezetői döntéshozatalnak, ezzel hozzájáruljanak az erőforrások hatékony felhasználásához (Balog, Jakab, 2017).

Az irányító szervek az azonos elvek mentén történő teljesítménymérés, a szervezetek összehasonlítása érdekében elrendelhetik az eredményszemléletű, tevékenység alapú beszámolást, a tevékenységet érdemben mérő feladat- és teljesítménymutatók használatát. Ehhez olyan célokat szükséges kijelölni, amelyek teljesülése visszamérhető. Az azonos elvek lehetőséget teremtenek a szervezetek teljesítményének összemérésére. Az egységes irányítással a rendszerben meglévő esetleges kapacitástöbbleteket a hiányban szenvedő egységek felé lehet irányítani, valamint előtérbe kerülhetnek jó gyakorlatok és hatékonyságnövelő intézkedések, motiválttá tehető az intézmények az eredményszemlélet eszközeinek alkalmazásában.

Az azonos elvek, az egységesítés lehetővé teszi, hogy az államháztartás szintjén is összeha-

sonlíthatóvá váljanak az egyes területek. Ezzel az irányító szervek is motiváltabbá válhatnak a tevékenységük teljesítményelv szerinti kialakításában. A területek összehasonlításával a korlátozottan rendelkezésre álló erőforrásokat a valós szükséglethez mérten pontosabban lehet szétosztani.

Megfontolandó tehát annak központi szabályozása, hogy az irányító szervek egyrészt egységes teljesítménykövetelményeket határozzanak meg az irányított szervezetek részére, amelyek teljesülését az eredményszemlélet eszközeivel (is) folyamatosan mérik és értékelik. Másrészt egységes számviteli és kontrollingszabályok alkotásával, különösen a másodlagos költségelszámolások, a költségkalkulációk, a költségfelosztások irányító szervek szabályozásával segíthetik az irányításuk alá tartozó közfeladatot ellátók teljesítménymérési tevékenységét.

A szemléletformálás támogatása

Jelen kutatás rávilágított arra is, hogy a közszféra szereplői az eredményszemléletet sokszor a nyereségorientáltsággal kötötték össze, és nem a közpénz eredményes és hatékony felhasználásával, valamint megállapítható, hogy az eredményszemlélet hazánkban nem vette át a fő információs rendszer szerepét. A tervezéshez, a végrehajtáshoz és a beszámolóhoz a közszféra szervezetei jellemzően a költségvetési számvitel, alapvetően pénzforgalmi szemléletű információit használják fel. Tapasztalatként könyvelhető el, hogy az eredményszemlélet hasznosulását elősegítő szemléletváltás az elmúlt években nem, vagy csak részlegesen következett be.

Az eredményszemlélet a költségvetés tervezése, végrehajtása és ellenőrzése során nem, vagy csak elhanyagolható mértékben játszik szerepet. Ebben közrejátszanak olyan, a közszférára jellemző sajátosságok is, mint a köz-

tulajdonban álló vagyon, hiszen annak értéke gyakran nem meghatározható a korlátozott forgalomképesség okán. Az érintett szervezetek az eredményszemléletben előállított információkat a működésük során csekély mértékben hasznosítják. A szemléletváltás hosszú időt vesz igénybe, amelynek elérésében az érintett irányítási jogkörrel bíró szervezeteknek aktív szerepet szükséges vállalniuk.

A szervezeti teljesítmény mérésének támogatása érdekében tehető lépések

A közszféra szervezetei lényegében előre meghatározott erőforrások felett rendelkeznek, amelyekkel a számukra előírt közfeladatokat végre kell hajtaniuk, így működésük során jelentősége van a hatékonyságnak is. A kormányzati funkciók szerinti bevétel- és kiadáskimutatás a tevékenységek szerinti költségkimutatást jelenleg nem helyettesíti, hiszen az pénzforgalmi szemléletű adatokat tartalmaz a költségvetési számvitel részeként, így a zárszámadás funkcionális mérlegeinek elkészítését szolgálja.

A közfeladat-ellátás hatékonyságának megítéléséhez nélkülözhetetlen az eredményszemléletű adatok tevékenységekre bontott ismerete, valamint a teljesítmény mérését lehetővé tevő feladat- és teljesítménymutatók használata az értékelés során. Ezek alapján felvetődik annak szükségessége, hogy az egyes tevékenységek ellátása során felmerült költségek, ráfordítások – a pénzforgalmi adatokon túl – a kormányzati funkciók szerinti vagy azoktól részletesebb, kalkulációs egységek szerinti elszámolásban is kimutatásra kerüljenek. Megbízható, tevékenységek szerinti költségelszámolás hiányában az adatok országos összesítése, az azonos tevékenységi körben található, homogén csoportokat alkotó szervezetek egymással történő viszonyítása sem lehetséges.

Intézményvezetői érdek a megfelelő részletezettségű költségelszámolás, hiszen az biztosítja a tevékenységek szerinti költségek számviteli elkülönítését, illetve megosztását, kiszolgálva a belső vezetői információigényt. Kétségtelen tény, hogy a másodlagos költségelszámolást (6. és 7. számlaosztály alkalmazása) a szervezetek maguk alakíthatják. Különösen hasznos lehet ez azokban az esetekben, ha a szervezet vezetője a működés egy részletére kíváncsi, döntéstámogató információkat igényel, vagy amikor egy feladat kiszervezése vetődik fel.

Irányítószeri érdeknek is tekinthető a másodlagos költségelszámolás kellően részletes kidolgozottsága, hiszen támogatja az erőforrások tervezését és az ugyanazon feladatokat ellátó szervezetek működésének összehasonlítását. A költségvetési beszámolókat alapján jelenleg a tevékenységek fajlagos feladat- és teljesítmény-

mutatóinak kiszámítását nem lehet elvégezni eredményszemléletben, vagyis a teljesítmény, konkrétan a közpénzelköltségek hatékonyságának szintetizált, országos és összehasonlító elemzéseket lehetővé tevő mérések és értékelések elkészítésének lehetősége nem biztosított.

A megfelelő mutató megtalálása, a költségek számbavételének kidolgozása hosszadalmas és költséges feladat, amit központi előírás hiányában a költségvetési szervek nem szívesen vállalnak fel. Az előre lépéshez felvetődik annak lehetősége, hogy a közfeladatot ellátó költségvetési szervek számára a központi kormányzat és/vagy az irányító szerv – elvárások, sztenderdek, ajánlások megalkotásával – nyújtson segítséget, amely történhet egyszerűen a beszámoló űrlapjainak módosításával és kiegészítésével, másrészt a feladat- és teljesítménymutatók ágazati rendszerének kidolgozásával. ■

MELLÉKLET

A KÉRDŐÍVES KUTATÁS SORÁN A SZERZŐK ÁLTAL ÉRDEKESNEK, FIGYELEMRE MÉLTÓNAK ÍTÉLT VÁLASZOK

Kérdés száma	Kérdés	Válaszlehetőségek száma	Válasz	Összes válaszadó (%)	Kisméretű szervezet válaszadói (%)	Nagyméretű szervezet válaszadói (%)
1.	Az általános, a tevékenységekre közvetlenül el nem számolható költségek elszámolására a pénzügyi számvitel szerinti 6. számlaosztályt alkalmazzák-e?	1.	igen, minden esetben	17,5	0,0	26,8
		2.	részben	20,6	0,0	31,7
		3.	nem, a pénzügyi számvitel szerinti 6. számlaosztályt nem alkalmazzuk	61,9	100,0	41,5

Kérdés száma	Kérdés	Válaszlehetőségek száma	Válasz	Összes válaszadó (%)	Kisméretű szervezet válaszadói (%)	Nagyméretű szervezet válaszadói (%)
2.	A tevékenységek eredménye eredményszámlában meghatározásra kerül-e?	1.	igen, rendszeresen, legalább negyedévente	12,7	13,6	12,2
		2.	igen, rendszeresen, legalább évente	33,3	22,7	39,0
		3.	igen, eseti jelleggel	14,3	0,0	22,0
		4.	nem, a tevékenységek eredményét kizárólag pénzforgalmi (bevétel-kiadás) számlában követjük nyomon	38,1	59,1	26,8
		5.	nem, a tevékenységek eredményét semmilyen szempontból nem követjük nyomon	1,6	4,5	0,0
3.	A vezetői döntések meghozatalához szokott-e eredményszámlátú számviteli adatokat felhasználó riportokra, jelentésekre (pl. költségelemzés, fedezetszámítások stb.) támaszkodni?	1.	igen, rendszeresen felhasználok ilyen riportokat, jelentéseket	19,0	9,1	24,4
		2.	igen, eseti jelleggel felhasználok ilyen riportokat, jelentéseket	34,9	22,7	41,5
		3.	nem, a döntéseimhez kizárólag a pénzforgalmi számlát (előirányzat, pénzügyi teljesítés) tükröző riportokat, jelentéseket használok fel	46,0	68,2	34,1
		4.	nem, döntéseimhez számviteli adatokra nem támaszkodom	0,0	0,0	0,0
4.	Mely célból használja fel az eredményszámlátú számvitelben elérhető adatokat? (több válasz is megjelölhető)	1.	költségvetés tervezését érintő döntések során	82,4	75,0	84,6
		2.	ár/díj/térítés ellenében végzett, nem kötelező feladatokkal kapcsolatos döntések során	64,7	50,0	69,2
		3.	szervezeti/szervezeti egységeket érintő teljesítményméréshez	17,6	0,0	23,1
		4.	egyéb	0,0	0,0	0,0

Kérdés száma	Kérdés	Válaszlehetőségek száma	Válasz	Összes válaszadó (%)	Kisméretű szervezet válaszadói (%)	Nagyméretű szervezet válaszadói (%)
5.	Megtétele szerint, jellemzően a pénzforgalmi vagy az eredményszemlélet érvényesül a vezetői döntéshozatal megalapozásakor?	1.	a döntések meghozatala kizárólag a pénzforgalmi adatokra támaszkodik, az előirányzatokra, a kötelezettségekre, a követelésekre és a pénzügyi teljesítésekre, tehát kiadásokra és a bevételekre	63,5	81,8	53,7
		2.	a döntések egyaránt támaszkodnak pénzforgalmi és eredményszemléletű adatokra is	36,5	18,2	46,3
6.	Ha tervezi a jelenlegi számviteli elszámolási rendszer fejlesztését, akkor azt milyen célból tenné? (több válasz is megjelölhető)	1.	az önköltségszámítás támogatása érdekében	51,3	0,0	58,8
		2.	a tervezés támogatása érdekében, a költség- és bevételkalkulációk segítségével	61,5	80,0	58,8
		3.	a szervezeti teljesítménymérés támogatása érdekében	35,9	60,0	32,4
		4.	az eltéréselemzések, terv-tény-összehasonlítások támogatása érdekében	33,3	40,0	32,4
		5.	egyéb	10,3	0,0	11,8

Forrás: saját szerkesztés

IRODALOM

- BATHÓ F. (2012). Melyik úton, merre tovább? Az eredményszemléletű számvittelre történő áttérés elvi programja. *Pénzügyi Szemle* 2012/4 szám, 426–443. oldal
- DOMOKOS L. (2019). *Ellenőrzés – A fenntartható kormányzás eszköze*. Akadémiai Kiadó, Budapest
- DOMOKOS L., WELTHERNÉ SZOLNOKI D. (2020). A számvevőszéki teljesítmény mérésének modellje, a teljesítménymenedzsment fő területei. *Pénzügyi Szemle*, (Különszám), 7–22. oldal, https://doi.org/10.35551/PSZ_2020_k_1_1
- HARSÁNYI G., LUKÁCS L., ORMOS M., SISA K., SZEDLÁK K., VERESS A. (2016). EPSAS: befektetés a jövőbe – A közösségi költségvetési számvitel jelene és jövője. *Pénzügyi Szemle*, (4), 493–511. oldal
- KÉZDI Á. (2016). *Az állambáztartás számvit-*

telének aktualitásai. Nemzetgazdasági Minisztérium

LENTNER Cs. (2019). *Önkormányzati pénz- és vagyongazdálkodás.* Dialóg Campus Kiadó, Budapest, 75–80. oldal

NÉMETH E., SZIKSZAINÉ KIRÁLY M. (2020). A közszféra teljesítménymérése. *Állami Számvevőszék*, 17–31. oldal

PÁLYI K. (2015). A Számvevőszék hozzájárulása a jó kormányzáshoz és a számvitel megújításához. *Pénzügyi Szemle*, (4), 536–556. oldal

PULAY Gy., SIMON J., SZILAS I. (2017). A költségvetési maradvány mint költségvetési kockázat. *Pénzügyi Szemle*, (4), 431–444. oldal

SIMON J. (2011). *A központi és a helyi kormányzat információs rendszerének kérdései.* Pécsi Tudományegyetem Közgazdaságtudományi Kar Regionális Politika és Gazdaságtan Doktori Iskola, 17–26. oldal

SIMON J., FEJSZÁK T., BERNHARD S., TOMA D., MILOSLAV I. (2018). Az eredményszemléletű számvitelre történő áttérés tapasztalatai számvevőszéki aspektusból. *Pénzügyi Szemle*, (2), 145–160. oldal

SIMON J., PETŐ K. (2020). Lezajlott a közszféra pénzügyi beszámolójáról szóló szeminá-

rium. <https://www.aszhirportal.hu/hu/hirek/lezajlott-a-kozszfera-penzugyi-beszamolojarol-szoloszeminarium-2020-02-21-08-00-00>

SINKOVICS A. (2019). *Költség- és pénzügyi kontroll-ing.* Wolters Kluwer Kft.

TÓTH B. (2020). A 2014-es államszámviteli reform az önkormányzati tapasztalatok tükrében. *Pénzügyi Szemle* (2), 244–260. oldal, http://doi.org/10.35551/PSZ_2020_2_6

2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról

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

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

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

A Tanács 2011/85/EU irányelve a tagállamok költségvetési keretrendszerére vonatkozó követelményekről

Állami Számvevőszék (2020). Módszertani Útmutató a teljesítményellenőrzéshez. https://www.asz.hu/storage/files/files/Ellenorzes_szakmai_szabalyok/egyeb_utmutatok/06_modszertan_teljesitmeny_ellenorzes.pdf