



ÁLLAMI
SZÁMVEVŐSZÉK

ELEMZÉS

A KÖLTSÉGVETÉSI INTÉZMÉNYEK
VAGYONMEGŐRZÉSE

A KÖLTSÉGVETÉSI INTÉZMÉNYEK ELEMZÉSE
AZ EREDMÉNYSZEMLELETŰ ELSZÁMOLÁSOK ALAPJÁN

2023.

www.asz.hu




ÁLLAMI
SZÁMVEVŐSZÉK

ELEMZÉS

A KÖLTSÉGVETÉSI INTÉZMÉNYEK
VAGYONMEGŐRZÉSE

2023.

Jóváhagyom:



ÁLLAMI
SZÁMVEVŐSZÉK
dr. Windisch László
ELNÖK elnök

Az elemzésírást irányította:

DR. PULAY GYULA ZOLTÁN vezető közgazdász

DR. KÁDÁR KRISZTA elemzésvezető

Készítették:

JAKOVÁC KATALIN számvevő

KISTÓTH KRISZTINA számvevő

DR. NAGY JUDIT számvevő

Kiadja az Állami Számvevőszék

EL-3799-005/2022.

Tartalomjegyzék

Vezetői összefoglaló	5
Bevezetés	9
Az elemzés célja és területe	10
Az elemzés módszere.....	11
Az elemzett minta.....	11
Az elemzés során használt mutatók.....	12
Az elemzett időszak	12
Az elemzés adatforrásai	12
Az elemzés jogalapja.....	12
1. A vagyongazdálkodás sajátosságai a központi költségvetési szerveknél	13
2. A vagyongazdálkodás eredményes elemzésének javasolt módszere	14
2.1. A vagyonerő-változás elemzésének elméleti háttere	14
2.2. Vagyongazdálkodási mutatók.....	14
2.2.1. A vagyongazdálkodási mutató és vagyongazdálkodási arány mutató	14
2.2.2. A korrigált vagyongazdálkodási és a korrigált vagyongazdálkodási arány mutató	15
2.2.3. A korrigált vagyongazdálkodási arány mutató kockázati értéke	16
2.2.4. Befektetett eszközök fedezettségi mutatója.....	16
2.3. A terv szerinti értékcsökkenés és az eszközpótlás	17
2.3.1. Az eszközpótlási igény és az eszközpótlási mutató	17
2.4. A nullára leírt eszközökhöz kapcsolódó mutatók.....	18
2.4.1. A nullára leírt eszközök aránya mutató	18
2.4.2. Teljesen, nullára leírt eszközök arányának korrigált mutatója.....	19
2.4.3. Az immateriális javak, tárgyi eszközök használhatósági foka mutató.....	20
2.5. Az eszközpótlás vizsgálata több mutató összevonásával.....	21
2.6. Az immateriális javak és tárgyi eszközök növekedésére ható gazdasági események.....	22
2.7. Az eszközállomány csökkenésére ható gazdasági események	22
2.7.1. Az eszközértékesítés eredménye mutató	23
2.7.2. A terven felüli értékcsökkenés aránya mutató	23
2.7.3. A térítésmentes átadás	24
2.8. Befektetett eszközök átadás-átvétele	24
2.9. Egyéb növekedések és csökkenések	25
2.10. A beruházások és felújítások elemzése az eredményes elemzésű elszámolásokban	25
2.10.1. Beruházási aktivitás mutató és a Halasztott eredményes elemzésű bevételek változása mutató	26
2.10.2. Tárgyi eszközök megújítása és a folyamatban lévő beruházások aránya mutató.....	26

2.10.3.	Befektetett pénzügyi eszközökön belül a tartós részesedések vizsgálata	27
3.	A vagyonmegőrzés elemzése a mintába került intézményeknél az eredményszemléletű adatok alapján	27
3.1.	Az Intézmények nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközei értékének alakulása	27
3.1.1.	A vagyonváltozási és a korrigált vagyonváltozási mutató számításának eredményei ..	29
3.1.2.	Az immateriális javak értékének alakulása.....	31
3.1.3.	A tárgyi eszközök értékének alakulása	32
3.1.4.	A befektetett eszközök fedezettségi és korrigált fedezettségi mutatójának vizsgálata	33
3.2.	Az immateriális javak és tárgyi eszközök terv szerinti értékcsökkenésének elszámolása és az eszközpótlás kapcsolatának vizsgálata.....	34
3.2.1.	A nullára leírt eszközök aránya mutató vizsgálata	35
3.2.2.	Az immateriális javak, tárgyi eszközök használhatósági foka mutató vizsgálata	36
3.2.3.	Az eszközpótlás vizsgálata több mutató összevonásával	37
3.3.	Az eszközök állományát növelő események.....	38
3.3.1.	Eszközbekzerzés, beruházás, felújítás	38
3.3.2.	Térítésmentes átvétel.....	40
3.4.	Az eszközök állományát csökkentő események	40
3.4.1.	Értékesítés	40
3.4.2.	Hiány, selejtezés, megsemmisülés	41
3.4.3.	Térítésmentes átadás	41
3.5.	Az eszközök állományának változását eredményező egyéb események	42
3.5.1.	Az eszközök átadása és átvétele.....	42
3.5.2.	Az eszközök egyéb jogcímen történő növekedése és csökkenése	42
3.6.	A beruházások és felújítások alakulása az Intézményeknél.....	43
1.sz. melléklet.....		45
2.sz. melléklet.....		49
3.sz. melléklet.....		51
4.sz. melléklet.....		52
5.sz. melléklet.....		55
Irodalomjegyzék.....		61
Rövidítések jegyzéke		63
Jogszabályok jegyzéke		64
Fogalomtár.....		65
Végjegyzetek		67

Vezetői összefoglaló

Az elemzés célja olyan **értékelési módszertan kialakítása**, amellyel a költségvetési szervek vezetői, az irányító szervek és az ellenőrzést végző szervezetek a pénzügyi beszámoló eredményszemléletű dokumentumai alapján reálisan és objektíven tudják értékelni egy-egy költségvetési szerv vagyongazdálkodásának eredményességét, és azonosítani tudják a felmerülő kockázatokat.

Az értékelési módszertan kiinduló pontját a versenyszférában alkalmazott, bevált módszerek, mutatók kiválasztása jelentette. Ezen módszerek és mutatószámok azonban a központi költségvetés rendszerében korrekciók nélkül nem alkalmazhatók, mivel téves eredményre vezetnének, egyrészt a működés különbsége miatt, másrészt pedig azért, mert a költségvetési szervek nem tulajdonosai, hanem kezelői az állami vagyonnak.

Az elemzés során **két lépésben korrekciókat** hajtottunk végre a mutatókon. Az első lépésben az ÁSZ által korábban azonosított szempontok felhasználásával korrigáltuk a versenyszférában alkalmazott mutatókat. A második lépésben a mintaként kiválasztott 50 központi költségvetési szerv beszámolóinak adataiból kiszámoltuk a korrigált mutatókat, majd az ezeket torzító, kiugró tételek, anomáliák kiszűrésével továbbfejlesztettük ezeket, illetve létrehoztunk újabbakat is.

Az elemzés támogatta az egyes mutatókhoz kezdetben meghatározott **kockázatjelző érték** pontosítását is. Az 50 intézményt tartalmazó minta kiugró értékei felhasználásával, illetve az egyedi adatok szóródása alapján több mutató esetében a kockázati értékhatárt jelentősen csökkentettük, amely így alkalmassá vált a lényeges kockázatok kiemelésére, azonosítására. A **mutatószámrendszert** a vezetői összefoglaló végén található táblázatok összegzik. A mutatók számításának részletes leírását az 5. sz. melléklet tartalmazza.

Az így kialakított elemzési eszköztár segítségével a pénzügyi beszámoló eredményszemléletű dokumentumai alapján azonosítani lehet egy központi költségvetési szerv vagyongazdálkodási kockázatait. Az elemzés azonban azt is feltárta, hogy a vagyongazdálkodás egyes tényezői eredményességének értékeléséhez olyan részletesebb vizsgálatra van szükség, amelyhez a beszámoló adatai már nem elégségesek. Ezek elvégzéséhez az elemzés **útmutatást ad** a költségvetési szerv vezetőjére, az irányító szerv vagy a külső ellenőrző szerv részére.

Az elemzés ráirányítja a figyelmet több mutatószám együttes alkalmazásának lehetőségére. Saját elemzésünkben a **mutatók kombinálásának lehetősége** az eszközpótlási mutató és a használhatósági fok együttes értékelése esetében hozott újszerű eredményeket.

Az elemzés eredményeinek hasznosulását elsősorban a kidolgozott mutatószámrendszer és elemzési módszertan alkalmazása jelentheti. Emellett további eredmény a központi költségvetés szervek gazdálkodása esetében azon sajátosságainak feltárása és szemléltetése, amelyek miatt a versenyszféra vagyongazdálkodásának értékelésére kidolgozott mutatók téves eredményre vezetnének, ha korrekciók nélkül használnák azokat a költségvetési szervekre. A leglényegesebb beazonosított **torzító tényezők** a következők:

- a központi költségvetési szerv **döntési jogkörén kívül eső események** (pl. vagyonkezelői jog változása, térítés nélküli átadás) hatása a vagyon mennyiségére és összetételére;
- a **kisértékű eszközök**et tényleges használhatóságuktól függetlenül a teljesen, nullára leírt eszközcsoportban kell nyilvántartani;
- **az eszközök használhatósági fokát** akár jelentősen is befolyásolhatják azok az eszközök, amelyek a számviteli szabályozás szerint nem veszítenek értékükből (pl. műkincsek).

Az elemzés tapasztalatai nyilvánvalóvá tették, hogy **több témában is mélyebb és részletesebb elemzések szükségesek**. Ilyen témakörök például: az eszközértékesítések eredményre gyakorolt hatásának (nettó eszközérték alatti, vagy feletti eladási ár érvényesítése) vizsgálata, a hiány, selejtezés, megsemmisülés események egyedi eredményvizsgálata, vagy az egyéb eszköznövekedések és -csökkenések lehető legszélesebb körű azonosítása, a vagyonváltozás átláthatósága érdekében. Szintén további elemzésre javasolt terület az értékcsökkenéssel leírt, befektetett eszközök visszafizetési szükségletének, azaz **az implicit adósságnak az alakulása**. Indokolt a mutatók részletesebb, számviteli eszközcsoport szintű vizsgálata is, a csoportsjátosságok feltárása érdekében. Az elemzett intézményeknél például a tárgyi eszközök és az immateriális javak alakulása jelentősen különböző volt, az immateriális javak aránya a befektetett eszközökön belül kimagaslóan, 3 év alatt a háromszorosára nőtt, döntően az informatikai fejlesztések következtében.

Az elemzés 1. sz. mellékletében található **nemzetközi kitekintés** alapján megállapítható, hogy a pénzforgalmi szemléletű államszámviteli rendszereket egyre több országban váltotta (váltja fel) vagy egészítette (egészíti) ki az eredményszemléletű számvitel, azonban várhatóan az országok egy részében a pénzforgalmi elszámolási rendszer tartósan megmarad, és az eredményszemléletű elszámolási rendszer mellett működik tovább.

Mind az elemzés eredményei, mind a nemzetközi tapasztalatok azt mutatják, hogy az eredményszemléletű adatok jól hasznosítható információkat biztosítanak, amelyek felhasználhatóak az intézmények, vagy az irányító szerv által **a vezetői döntéshozatal és ezen belül az eszközmenedzsment területén is**.

Elemzésünk az első az eredményszemléletű számvitelből képzett és elemzési célokra felhasználható adatok témakörében készítendő számvevőszéki elemzések sorában. Az elemzés eredményei – a további elemzések eredményeivel együtt – támogatást nyújthatnak a költségvetési szervek, az irányító szervek vezetői számára abban, hogy az eredményszemléletű adatok alapján a szervezetek működési és gazdálkodási kockázatainak feltárása, valamint a működés, gazdálkodás eredményességének kontrollálása céljából elemzéseket végezzenek.

Az elemzés eredményeként kialakított és az elemzésben is használt, **korrigált, illetve továbbfejlesztett mutatókat** az alábbi három táblázat mutatja be:

1) Vagyonmegőrzési mutatók		
<p>A vagyonmegőrzési mutatók a szervezet befektetett eszközei, ezen belül az eszközcsoportok (az immateriális javak és tárgyi eszközök) arányát, az elemzett időszak alatti változását és forrását vizsgálják. A vagyonváltozási mutatókat korrigáltuk az alapításkori átadás, vagyonkezelésbe adás vagy a vagyonkezelői jog visszaadása miatti eszköznövekedés és -csökkenés hatásával (nemzeti vagyon értékének változása mérlegsor). A befektetett eszközök fedezettségi mutatójánál a forrásoldalt korrigáltuk a célzottan fejlesztésre kapott támogatások elhatárolásával (a halasztott eredményszemléletű bevételekkel).</p>		
Mutató megnevezése	Számítás	Kockázatjelző limit
Korrigált vagyonváltozási mutató (Ft)	Nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök változása – Nemzeti vagyon változása mérlegsor értékének változása	Az összesen vagy eszközcsoportonként számított negatív érték további vizsgálatot igényel.
Korrigált vagyonváltozási arány mutató (%)	(Nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök változása – Nemzeti vagyon változása mérlegsor értékének változása) / Nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök elemzett időszak nyitó értéke	A nettó érték 3 év alatt 10%-ot meghaladó csökkenése kockázatot jelez.
Befektetett eszközök korrigált fedezettségi mutatója (%)	(Saját tőke + Halasztott eredményszemléletű bevételek) / Nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök	Kockázatot jelez, ha a mutató értéke tartósan (több éven keresztül) kisebb mint 100%. A kockázatot növeli, ha a halasztott eredményszemléletű bevétel is csökkenő.

2) Vagyonpótlási/eszközpótlási mutatók		
<p>Az eszközpótlási mutatók értékei alapján látható, hogy sor került-e egy hosszabb időszak alatt (az elemzésben 3 év) az elhasznált eszközök pótlására, felújítására, az eszközpark ebből eredően mennyire elhasználódott, a nullára leírt eszközöket milyen arányban alkalmazzák a tevékenység végzése során. A nullára leírt eszközök mutatójánál az adott évben értékcsökkenésként elszámolt, kisértékű (200 Eft alatti) eszközértéket nem vettük figyelembe.</p>		
Mutató megnevezése	Számítás	Kockázatjelző limit
Eszközpótlási mutató (%)	Beruházási aktivitás / Időszaki elszámolt értékcsökkenés	Kockázatot jelent, ha a beruházási aktivitás értéke nem éri el az elszámolt értékcsökkenésnek megfelelő eszközpótlási igény 50%-át.
Teljesen, nullára leírt eszközök arányának korrigált mutatója (%)	A teljesen (0-ig) leírt eszközök bruttó értéke – Időszakban aktivált kisértékű eszközök bruttó értéke / Nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök záró bruttó értéke	Az eszközcsoportonként számított 50% vagy azt meghaladó érték jelzi, hogy a nullára leírt eszközök túlsúlyba kerültek. További elemzés, az eszközpótlási tervek vizsgálata szükséges.
Használhatósági fok mutató (%)	Eszközök záró könyv szerinti értéke / Eszközök záró bruttó értéke	Eszközcsopontonként számítandó, a használhatósági fok kedvezőtlen, ha folyamatos csökkenő trendet mutat, az eszközpótlási mutatóval együtt is értékelhető.

3) Egyéb, vagyonmegőrzési kockázatot jelző mutatók		
<p>Az egyéb, vagyonmegőrzési kockázatot jelző mutatók szolgálnak az eszközállományra ható gazdasági események hatásainak elemzésére. Ilyen események a beruházások (beszerzések), térítésmentes átadás-átvétel, értékesítés, a hiány, selejtezés, megsemmisülés. A gazdasági eseményeket az eszköz vagyonváltozására tett hatásuk arányában javasolt vizsgálni.</p>		
Mutató megnevezése	Számítás	Kockázatjelző limit
Beruházási aktivitás mutatója (Ft)	Immateriális javak beszerzése + Beruházásokból, felújításokból aktivált érték + Beruházások, felújítások változása)	A mutatók együttes értékelése során magas kockázatot jelent az eszközpótlási igénytől elmaradó beruházási aktivitás csökkenő eszközmegújítási mutatóval és csökkenő folyamatban lévő beruházási aránnyal. A működőképes eszközvagyon biztosítottságának kockázata veszélyeztetheti a feladatellátást, részletes vizsgálatot igényel.
Eszközmegújítási mutató (%)	Tárgyév során aktivált immateriális javak, tárgyi eszközök értéke / Immateriális javak, tárgyi eszközök bruttó értéke	
Folyamatban lévő beruházás aránya mutató (%)	Folyamatban lévő beruházások tárgyidőszaki összege / Befejezett beruházások tárgyidőszaki összege	A veszteséges értékesítés, a nettó érték alatti eladási ár vizsgálandó.
Eszközértékesítésen realizált eredmény mutató (Ft)	Adott eszköz eladási ára – eszköz kivezetéskori nettó (könyv szerinti) értéke	Kockázatot jelez, ha a nyitó nettó érték 2-3%-át meghaladóan, hiány, selejtezés és megsemmisülés miatti terven felüli értékcsökkenést kell elszámolni.
Terven felüli értékcsökkenés aránya mutató (%)	Időszakban elszámolt terven felüli értékcsökkenés / nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök nyitó nettó értéke	Az értékvesztés kockázatot jelez, az előrelátható kockázatot, feltételezhető veszteséget veszi figyelembe.
Részesedések értékvesztése mutató(%)	A tartós részesedésekre elszámolt értékvesztés / tartós részesedések nyitó értéke	

Bevezetés

A nemzeti vagyon az állami és önkormányzati közfeladatok ellátásának elsődleges infrastruktúráját képezi, közvetlen hatást gyakorol az ellátott közfeladat minőségére és hatékonyságára. A nemzeti vagyon hosszú távú védelme és a vagyonnal történő felelős gazdálkodás a köz érdekét szolgálja. Az **állami vagyonnal való felelős gazdálkodással** kapcsolatos kritériumokat, a hatékony és költségtakarékos működtetés, az értéknövelő használat követelményét a nemzeti vagyonról szóló 2011. évi CXCVI. törvény 7 § (2) bekezdése általános elvárásként fogalmazza meg. Ezen követelmény teljesülésének vizsgálatához azonban az elemzett kört jellemző, reális és objektív adatokra van szükség.

A **költségvetési számvitel** a pénzforgalmi szemléletből következően csak a pénzügyileg teljesített bevételeket és ráfordításokat tartalmazza, ezért korlátozott az adatok időbeli és szervezetek közötti összehasonlíthatósága és nem alkalmas a költségvetési szféra vagyonmegőrzésének teljeskörű vizsgálatára. Ugyanakkor a 2014. január 1-től bevezetett **eredményszemléletű (pénzügyi) számvitel** - a mérleggel, az eredménykimutatással és annak részletező adataival - teljesebb képet ad a vagyoni helyzet alakulásáról, ezen belül az eszközpótlási, vagyonmegőrzési igényt meghatározó értékcsökkenési költségekről. Az eredményszemléletű számvitel nem befolyásolható a pénzügyi teljesítés mozgatójával és tartalmaz a szervezet feladatellátásához kapcsolódó minden, az időszaki eredményt, befolyásoló adatot, még akkor is, ha az nem jelent finanszírozási igényt (pl. értékcsökkenés). Az eredményszemléletű adatok összehasonlíthatók, ezzel lehetővé teszik a teljesítményértékelést, javítják az előrejelzést, a tervezést, a hosszú távú gondolkodást. (Balogh E.-Jakab Á. 2017) Ezáltal „*az eredményszemlélet felé elmozdulás nem pusztán egy megfelelési gyakorlat*”, hanem „*valódi értéket teremt*” (ACCA, 2020). Az eredményszemléletű számviteli adatok reális és objektív információt adnak a felelős eszközgazdálkodáshoz.

Az Európai Unió Tanácsa irányelvének megfelelően¹ Magyarországon az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I. 11.) Korm.rendelet (Áhsz.) 6. § (2) bekezdése előírja a költségvetési szervekre az éves költségvetési beszámoló részét képező – a vagyoni helyzet és az eredményszemléletű bevételek, költségek, ráfordítások alakulását a pénzügyi számvittel bemutató – mérleg, eredménykimutatás és kiegészítő melléklet elkészítését 2014. január 1-től.

Az Állami Számvevőszék (ÁSZ) – már a kormányrendelet kiadása előtt – több alkalommal hangsúlyozta az eredményszemléletű számvitel bevezetésének szükségességét, kiemelve annak előnyeit. Még a hatályba lépést megelőzően elemzést készített, amelyben felhívta a figyelmet az új rendszer bevezetésével kapcsolatos kockázatokra, kihívásokra, majd később is folyamatosan figyelemmel kísérte az átállás folyamatát. (Bathó, 2012, Simon, 2018.) Az ÁSZ 2021-ben felmérést folytatott, az államháztartási számviteli reform gyakorlati megvalósulásával kapcsolatosan vizsgálta, hogy hol tart az eredményszemléletű számvitel hasznosulása a közszférában. A felmérés azt mutatta, hogy „*a kiválasztott területeken működő szervezeteket tekintve az eredményszemléletű 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.*” (Borbély, 2021.)

¹ 2011/85/EU irányelv

Az eredményszemléletű számvitelből származó adatok fontos felhasználási területe lehet az eszközvagyon változásának, illetve a változások mögött álló folyamatoknak az elemzése. Az elemzési módszertan, az ahhoz kapcsolódó mutatókészlet és kockázati értékelési keretrendszer mind a szervezetek vezetői, mind az irányítószerv, mind akár a külső ellenőrző intézmények eszköztárának részévé válva támogatja a vagyonmegőrzést veszélyeztető kockázatok azonosítását és a szervezet teljesítményének értékelését.

Elemzésünk szervesen illeszkedik az ÁSZ közpénzügyi elemzéseibe sorába. Indokoltságát és újszerűségét az adja, hogy a nemzeti vagyon alakulását korábban az ÁSZ az eredményszemléletű adatok felhasználásával még nem vizsgálta.

Az elemzés célja és területe

Az ÁSZ egyik kiemelt feladata, hogy ellenőrzési tapasztalatai felhasználásával, javaslataival, tanácsaival segítse az ellenőrzött szervezetek munkáját. Az elemzésben olyan értékelési módszertan kialakítását tűztük ki célul, amellyel a költségvetési szervek vezetői, az irányító szervek és az ellenőrzést végző szervezetek az eredményszemléletű dokumentumok alapján reálisan és objektíven tudják értékelni a vagyongazdálkodás eredményességét, és azonosítani tudják kockázataikat.

Jelen elemzés fő célja a kockázatok azonosításához újszerű módszer kidolgozása, az ezek alapján végzett részletesebb elemzéshez pedig szempontok, mutatók ajánlása. A módszertan alkalmazásával végzett elemzés a mutatószámok vizsgálatával és szükség szerinti módosításával, az összefüggések feltárásával feltárja a költségvetési szervek vagyongazdálkodásának sajátosságait. Ezáltal alkalmas összehasonlító elemzésekre, azaz több intézmény együttes vizsgálatára is. A módszerrel szembeni elvárásaként határoztuk meg, hogy az a vagyonmegőrzés és az értékcsökkenés alapján számszerűsíthető szükséges eszközpótlások teljesítésének vizsgálata mellett támogassa a vagyonmegőrzési, -kezelési, a vagyonnal való gazdálkodási, vagyonvesztési kockázatok azonosítását és elemzését. Az elemzés célja továbbá rámutatni az eredményszemléletű beszámolók adatainak szélesebb körű felhasználási lehetőségeire.

Az elemzés célja a kiválasztott intézmények eredményszemléletű adatai alapján a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök alakulásán keresztül vizsgálni a vagyonmegőrzést, majd az értékcsökkenés alapján számszerűsíthető, szükséges eszközpótlások teljesítését – egy **pilot (kísérleti) elemzésen keresztül**.

Az elemzés a vagyongazdálkodás **államháztartásbeli sajátosságainak** áttekintése után ismerteti az eredményszemléletű adatokra épülően kialakított **elemzési módszertant**. Kifejtjük a mutatók alkalmazásához, módosításához kapcsolódó megfontolásokat, valamint azt, hogy a központi költségvetési szervek esetében mely főbb sajátosságokat célszerű figyelembe venni a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök elemzése során. Az elemzési területeknél bemutatásra kerülnek az 50 fős intézményi kör pilot elemzése alapján tett főbb megállapítások. Az új módszer szerint végzett elemzés részletes eredményeit az elemzett intézmények befektetett eszközeinek alakulásáról, az intézmények vagyonmegőrzésének értékeléséről, a feltárt kockázatokról a 3. fejezet tartalmazza. Az elemzés 1. sz. mellékletében mindezeket túl rövid **nemzetközi áttekintést** nyújtunk az eredményszemléletű számvitel bevezetéséről és tapasztalatairól.

Az elemzés módszere

Az elemzésben **vagyon** alatt a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök állományát – az immateriális javak, a tárgyi eszközök és a befektetett pénzügyi eszközök körét – értjük. A befektetett eszközök állománya a nemzeti vagyon legmeghatározóbb részét jelenti, az elemzett 50 fős intézményi körben a 2021. évi beszámoló adatai alapján a mérlegfőösszeg 71,2%-át adta. A nemzeti vagyon ezen része hosszú távon szolgálja a közfeladat ellátását, a velük való gazdálkodás vizsgálata csak több év együttes adatainak értékelésével végezhető, ezért elemzésükhöz egyedi módszer szükséges. Ezzel összhangban **vagyonmegőrzés** alatt a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök mérlegértékének megőrzését értjük. **Vagyonpótlás / eszközpótlás** alatt az elemzésben a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök pótlását értjük, amely tartalmazza az eszközök elhasználódása, selejtezése, megsemmisülése, káreseménye miatt kivezetett eszközök pótlását új, vagy felújított eszközzel.

A versenyszférában a vállalatok eredményes működése értékelésének alapvető dokumentuma a pénzügyi beszámoló, amely elemzésére részletesen kidolgozott módszerek és széles körben elfogadott mutatószámrendszer áll rendelkezésre. Az értékelési módszertanunkhoz ezek közül, a versenyszférában alkalmazott, bevált módszerek, mutatók közül választottuk ki a legrelevánsabbakat. Ezen módszerek és mutatószámok azonban a központi költségvetés rendszerében korrekciók nélkül nem alkalmazhatók, sőt, téves eredményre vezetnének. Egyrészt a működés különbsége miatt, másrészt pedig azért, mert a költségvetési szervek csak kezelői az állami vagyonnak, az utóbbi keretei között valósul meg a vagyonnal való gazdálkodás. Ezért a költségvetési szervek körében a vagyon átcsoportosítása a gazdálkodás rendszeres velejárója, amit az egyes intézmények vagyongazdálkodásának értékelésekor figyelembe kell venni.

Az elemzési módszertan kidolgozása során a mutatókon **két lépésben alkalmaztunk korrekciót**. Az első lépésben a versenyszférában alkalmazott mutatókat az ÁSZ által korábban azonosított szempontok felhasználásával korrigáltuk. A második lépésben a mintaként kiválasztott 50 központi költségvetési szerv beszámolójának adataiból kiszámoltuk a korrigált mutatókat, majd az ezeket torzító, kiugró tételek, anomáliák kiszűrésével továbbfejlesztettük, illetve kialakítottunk újabb mutatókat is. Ahol további mélyebb és részletesebb vizsgálat lehet célszerű, ott szempontokat, útmutatást adtunk további elemzések végzéséhez.

Az elemzést két nézőpontból végeztük el. Egyrészt **eszközcsoportonként** külön vizsgáltuk az **immateriális javakat és a tárgyeszközöket**, a sajátosságok azonosítása érdekében. (Befektetett pénzügyi eszközökkel, ezen belül tartós részesedéssel csak egy szervezet rendelkezett, ezért elemzésünk erre nem terjedt ki.) Ennek keretében vizsgáltuk elsődlegesen a vagyonmegőrzés és az eszközpótlás témakörét. A másik vetületben az **eszközváltással járó gazdasági események eredményhatását** elemeztük. Várakozásunk szerint a két nézőpont együttes értékelésével adhattunk teljes képet a vagyon alakulása mögötti okokról, folyamatokról, továbbá a két nézőpont együtt segíti a kockázatok azonosítását, majd elemzését.

Az elemzett minta

Az elemzést egy **50 elemű** mintán végeztük el. Az 50 költségvetési szervet (a továbbiakban: „Intézmények”) a 2021. évi zárszámadás ellenőrzésben vizsgált 134 központi alrendszerbe tartozó költségvetési szerv közül választottuk **a lényegesség elve szerint**, azaz mérlegcsoportonként (immateriális javak, tárgyi eszközök, befektetett pénzügyi eszközök és

koncesszióba, vagyonkezelésbe adott eszközök) a legnagyobb mérlegértékkel szereplő intézményeket választottuk a csoportba. A kiválasztás során figyelemmel voltunk arra, hogy a kiválasztott intézményeknél összességében minden eszközcsoport aránya hasonló legyen, mint az alapsokaságban (a 134 költségvetési szervnél összesen). Az 50 elemű mintával nem volt cél a teljes központi alrendszerbe tartozó intézményi kör statisztikai lefedése, inkább a lényeges tételeken keresztül a javasolt módszer tesztelése, továbbá a még könnyen, relatív rövid időn belül feldolgozható adatméret volt a szempont.

Az Intézmények heterogénnek tekinthetők tevékenységi kör és méret alapján, összesen 19 szakágazati csoportba sorolhatók (lásd a 2. és a 3. sz. mellékletben). Az Intézmények nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközeinek összege 2021-ben 694,0 Mrd Ft volt, a legnagyobb eszközürtékkel az Országgyűlés Hivatala (86,3 Mrd Ft), a legkisebbel a Békés Megyei Kormányhivatal (2,3 Mrd Ft) rendelkezett.

Az elemzés során használt mutatók

Az elemzéshez összességében 25 mutatót választottunk, illetve képeztünk, amelyeket a három fő témához rendeltük (a vagyonmegőrzés, az eszközpótlás, valamint a vagyonmegőrzési kockázatok azonosítása). A kialakított elemzési módszer mutatóit, azok adatforrását, számítását a kapcsolódó kockázati értékkel részletesen az 5. számú mellékletben mutatjuk be.

Az elemzett időszak

Az elemzett időszak 3 év, a 2019-2021. naptári évek. Az elemzés időtávja a vagyon jellegű elemzések esetében minimum 3 év. Ennek az az oka, hogy a tervezett értékcsökkenési leíráson kívül az eszközök növekedését, vagy csökkenését okozó gazdasági események jelentős része nem rendszeresen, azaz nem évente merül fel. A sokszor több éves átfutási idejű beruházások, az eszköz értékesítés, selejtezés, a káresemény mind-mind időszakos, gyakran csak több évenként jelentkező események. A vizsgálati módszer kialakításához a 3 éves időtávot elegendőnek tartottuk annak érdekében, hogy a folyamatokat elemezhesük, a mutatók számítását tesztelhesük.

Az elemzés adatforrásai

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

Az elemzés jogalapja

Az Állami Számvevőszékről szóló 2011. évi LXVI. törvény (ÁSZ tv.) szerint az ÁSZ ellenőrzi a költségvetési fejezetet irányító szerv és a fejezetbe sorolt költségvetési szervek működését, az államháztartás körébe tartozó vagyon kezelését, a vagyonnal való gazdálkodást, továbbá ellenőrzése során értékeli az államháztartás számviteli rendjének betartását. Az ÁSZ törvényi feladata, hogy ellenőrzési tapasztalatai felhasználásával javaslataival, tanácsaival segítse az ellenőrzött szervezetek munkáját.

1. A vagyongazdálkodás sajátosságai a központi költségvetési szerveknél

A nemzeti vagyona tartozó befektetett eszközök elszámolásának sajátosságait a költségvetési szervek esetében az Áhsz. 10.§ (5) bekezdése szabályozza.

A központi költségvetési szerv – ha törvény eltérően nem szabályozza – **önálló tulajdonjoggal nem rendelkezik**, bármely dolog tulajdonjogát, gazdálkodó szervezetben való részesedését, vagy valamely vagyoni értékű jogot az állam javára szerez meg a Vtv. alapján. Az állami vagyon beszerzése a tulajdonosi joggyakorlónál kerül elszámolásra. Ettől eltérően a központi költségvetési szervek által beszerzett egyes vagyonelemek megítélése ebből a szempontból speciális, ugyanis a működéshez szükséges immateriális javak, beszerzett tárgyi eszközök – műszaki berendezés, gép, felszerelés stb. az ingatlan kivételével – az állam tulajdonába és vagyonkezelési szerződés megkötése nélkül automatikusan a központi költségvetési szerv vagyonkezelésébe kerülnek, amennyiben azok értéke a központi költségvetésről szóló törvényben meghatározott értékhatárt nem haladja meg.

Ezért a központi költségvetési szervek befektetett eszközei között nagy arányban szerepelnek vagyonkezelésbe kapott eszközök, legnagyobb értékben ingatlanok. A jogszabály alapján az államháztartáson belüli **vagyonkezelésbe átadott eszközöket a vagyonkezelésbe vevő mérlegében kell kimutatni**, a tulajdonos/tulajdonosi joggyakorló szervezet ezt az eszközt a mérlegében nem mutathatja ki. A kettős nyilvántartás elkerülése végett a tulajdonos – az eszköz visszavételéig – azokat csak a 0. számlaosztályban veszi nyilvántartásba. Mindkét szervezetet terheli tehát könyvvézetési kötelezettség, azonban a mérlegben csak az egyik szervezet (a vagyonkezelő) esetén jelennek meg ezek az eszközök. A vagyonkezelésbe vett eszközök bekerülési értéke az átadónál kimutatott bruttó érték. Az átvételt követően a vagyonkezelésbe adónál az átadásig elszámolt értékcsökkenést, értékvesztést a vagyonkezelésbe vevőnek nyilvántartásba kell vennie.

A mérlegben a saját tőkén belül kell kimutatni a nemzeti vagyon induláskori értékét és a nemzeti vagyon változásait. A nemzeti vagyon változásai magában foglalják a vagyonkezelésbe adott eszközök bruttó módon történő visszavételeihez kapcsolódó változásokat is.

A vagyonkezelői jogot érintően fontos **jogszabály-módosítás történt 2020-ban**, melynek következtében 2021. január 1-től az ún. (irodai) elhelyezési vagy rekreációs célú ingatlanok tekintetében megszűnt a Kormány irányítása vagy felügyelete alá tartozó költségvetési szervek vagyonkezelői joga (valamint vagyonkezelési szerződése). A vagyonkezelői jog megszűnése az adott ingatlanhoz kapcsolódó, folyamatban lévő beruházásokat, felújításokat is érintette. **Az érintett ingatlanok vagyonkezelője ezzel a módosítással az MNV Zrt. lett.**¹ A az állami vagyonnal való gazdálkodásról szóló 254/2007. (X. 4.) Korm. rendelet is módosult egyidejűleg, eszerint a központi költségvetési szervek a korábban vagyonkezelt *ingatlan* bruttó értékét, az elszámolt terv szerinti és terven felüli értékcsökkenést, az időbeli elhatárolást a **412. Nemzeti vagyon változása** könyvviteli számlával a nyilvántartásából ki kellett vezetnie.²

A Vtv. 27. §-a alapján a vagyonkezelő számolja el a vagyonkezelt eszközökkel kapcsolatban – a tulajdonosi joggyakorlóval egyeztetett módon – az értékcsökkenést és a vagyonkezelő ennek mértékében köteles gondoskodni a vagyonkezelt eszközök értékének megőrzéséről, ez az **ún.**

visszapótlási kötelezettség. Ez a visszapótlási kötelezettség a központi költségvetési szervekre² – és így az elemzett szervezetekre – nem vonatkozik.

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Számv. tv.) szerint az immateriális javak és tárgyi eszközök a hasznos élettartam végén – a várható maradványértékkel csökkentett – bekerülési értékét azokra az évekre kell felosztani, amelyekben ezeket az eszközöket előreláthatóan használni fogják, így a **terv szerinti értékcsökkenést** ez alapján kell meghatározni. Az államháztartási szervezeteknél a terv szerinti értékcsökkenés mértékét az Áhsz. határozza meg.

2. A vagyonmegőrzés eredményszemléletű elemzésének javasolt módszere

2.1. A vagyonérték-változás elemzésének elméleti háttere

Az elemzés során első körben a vagyonmegőrzést célszerű elemezni, vagyis azt, hogy az Intézmények **megőrizték-e** a nemzeti vagyonba tartozó **befektetett eszközök nettó értékét**. Cél a felmerülő kockázatok azonosítása.

$$\text{NETTÓ (KÖNYV SZERINTI) ÉRTÉK} = \text{BRUTTÓ ÉRTÉK} - \text{ELSZÁMOLT ÉRTÉKCSÖKKENÉS}$$

A költségvetési szervek esetében ezen befektetett eszközök változása gyakran köthető az ellátandó közfeladat- vagy jogszabályváltozáshoz (az általunk kiválasztott, 50 intézményből álló csoportban a közfeladat ellátásban nem történt változás, a jogszabályi változások kezelését az érintett témáknál jeleztük.) A vizsgálatot először a teljes befektetett eszköz állományra, majd ezen belül az eszközcsoportokra (immateriális javak, tárgyi eszközök, befektetett pénzügyi eszközök és koncesszióba, vagyonkezelésbe adott eszközök) kell elvégezni. Az elemzés kiterjed mind a bruttó érték, mind a nettó érték változásaira. A nettó érték változását a **mérlegadatok** (12. űrlap) alapján, a bruttó érték és az értékcsökkenés állományának változását az **éves beszámoló egyéb adatai** (15. űrlap) alapján számítottuk.

2.2. Vagyonváltozási mutatók

2.2.1. A vagyonváltozási mutató és vagyonváltozási arány mutató

Az elemzés során első körben a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök értékmegőrzését kell elemezni, amelyhez a **vagyonváltozási mutatót** használtuk.

$$\text{VAGYONVÁLTOZÁSI MUTATÓ} = \frac{\text{NEMZETI VAGYONBA TARTOZÓ BEFEKTETETT ESZKÖZÖK (2021. ÉVI ZÁRÓ NETTÓ ÉRTÉK) - 2019. ÉVI NYITÓ NETTÓ ÉRTÉK}}{\text{2019. NYITÓ NETTÓ ESZKÖZ ÉRTÉK}}$$

A mutató alapján látható, hogy **miként változott** az Intézmények nemzeti vagyonba tartozó **befektetett eszközeinek nettó értéke** összesen és az egyes eszközcsoportokban az elemzett időszakban, az időszak eleji nyitó nettó érték és az időszak végi nettó értékek összehasonlításával.

Kiindulásként a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközöknek a nyitó mérlegértékhez mért változásának százalékos arányát a **vagyonváltozási arány mutatóval** fejezzük ki:

$$\text{VAGYONVÁLTOZÁSI ARÁNY MUTATÓ} = \frac{\text{NEMZETI VAGYONBA TARTOZÓ BEFEKTETETT ESZKÖZÖK VÁLTOZÁSA (2021. ÉVI ZÁRÓ NETTÓ ÉRTÉK - 2019. ÉVI NYITÓ NETTÓ ÉRTÉKE)}}{\text{2019. NYITÓ NETTÓ ESZKÖZ ÉRTÉK}}$$

² és az alapfeladatként vagy főtevékenységként közfeladatot ellátó vagyonkezelő szervezetekre.

2.2.2. A korrigált vagyonváltozási és a korrigált vagyonváltozási arány mutató

Néhány intézmény esetében a jogszabály vagy megállapodás alapján történt alapításkori átadás, vagyonkezelésbe adás vagy a vagyonkezelői jog visszaadása miatt eszköz növekedések, és csökkenések igen jelentős hatást gyakoroltak az eszközállomány alakulására. Azonban tekintettel arra, hogy ezen változások nem az adott szerv vagyongazdálkodási döntésén múlnak, ezért hatásukat a vagyonmegőrzési mutatóban célszerű kiszűrni. Ennek kezelésére dolgoztuk ki a **korrigált vagyonváltozási** és a **korrigált vagyonváltozási arány** mutatót, ahol

KORRIGÁLT VAGYONVÁLTOZÁSI MUTATÓ = NEMZETI VAGYONBA TARTOZÓ BEFEKTETETT ESZKÖZÖK VÁLTOZÁSA 2019 ÉS 2021 KÖZÖTT – NEMZETI VAGYON VÁLTOZÁSA MÉRLEGSOR ÉRTÉKÉNEK VÁLTOZÁSA 2019 ÉS 2021 KÖZÖTT

és

KORRIGÁLT VAGYONVÁLTOZÁSI ARÁNY MUTATÓ = NEMZETI VAGYONBA TARTOZÓ BEFEKTETETT ESZKÖZÖK VÁLTOZÁSA (2021. ÉVI ZÁRÓ NETTÓ ÉRTÉK – 2019. ÉVI NYITÓ NETTÓ ÉRTÉKE) – NEMZETI VAGYON VÁLTOZÁSA MÉRLEGSOR ÉRTÉKÉNEK VÁLTOZÁSA 2019 ÉS 2021 KÖZÖTT / 2019. NYITÓ NETTÓ ESZKÖZ ÉRTÉK
--

A korrigált vagyonváltozási mutatóban a beolvadás, a vagyonkezelésbe adás-vétel, visszaadás-visszavétel eredményhatásának (amely azonos az átadott-átvett eszközök nettó értékével) kiszűréséhez a **Nemzeti vagyon változása** (az egységes számlatükör szerint 412-es számla) időszaki változását (záró – nyitó) vettük figyelembe. Ennek oka, hogy az Áhsz. szerint forrás oldalon a Saját tőke állományán belül, a Nemzeti vagyon változásai mérlegsoron kell kimutatni a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök és forgóeszközök egyes jogcímeken elszámolt változásait. Tehát a vagyonkezelői jog átvételéhez-visszavételéhez kapcsolódó tranzakciók is ezen a mérlegsoron kerültek elszámolásra.

Kis mértékű torzítást jelenthet, hogy a nemzeti vagyon változása az ilyen tranzakciókból adódóan tartalmazhat forgóeszközből származó tételt is, azonban ennek hatását a mutató értékelése szempontjából nem tekintettük lényegesnek és ezt a mintába kiválasztott intézmények adatai is alátámasztották. Jelentős forgóeszköz állomány esetén a forgóeszközök átadások adatai alapján részletesebb vizsgálat végezhető, amely alapján indokolt lehet a mutató korrigálása.

Az eszközoldal ezen változásokat adat hiányában nem tudtuk elkülöníteni, ezért a forrásoldalon kimutatott mennyiséget használtuk fel az eszközoldal korrigálására.

A befektetett eszközök nettó értékének változását **eszközcsopontonként** is célszerű vizsgálni, az értékelésnél figyelembe véve az adott csoport sajátosságait. Ilyen sajátosság az eszközcsopontonkénti eltérő értékcsökkenési kulcs, amely a csoportok között jelentősen eltérő nettó eszköz értéket eredményezett.

Az eszközök **jelentős változása esetén** részletes elemzésre van szükség, amely egyaránt ki kell terjedjen az eszközöket növelő és csökkentő gazdasági események és azok hatásának vizsgálatára. A módszer szempontjából jelentős változásnak tekintettük, ha az adott eszközcsoport változása a **bázis adathoz képest meghaladta a 10%-ot**. Ennek oka, hogy az Áhsz. a jelentős érték meghatározását több esetben a 10%-os értékhatárhoz köti, így az elemzés is ezt tekintette kiinduló határnak, amit – a szükséges mértékben – esetenként módosítottunk. A kockázati értékhatár módosításnak a kiszámított mutatóértékekhez képest túl alacsony, vagy túl magas érték esetén van tere, amely a vizsgált csoport kiugró értékei,

illetve az egyedi adatok szóródása alapján történhet. A teljes elemzett időszak változásai mellett az évenkénti változások elemzésére is szükség van, ugyanis a jelentős hatású évek egyedi vizsgálata hozzájárul a változást okozó részletek feltárásához.

2.2.3. A korrigált vagyonváltozási arány mutató kockázati értéke

A korrigált vagyonváltozási arány mutatóhoz kockázatjelző limitet határoztunk meg. A vagyonmegőrzés szempontjából kockázatnak tekintettük a nettó befektetett eszközértéknek a nyitó értékhez viszonyított 10%-ot meghaladó időszak csökkenését, ugyanis a szükséges eszközpark ilyen mértékű csökkenése veszélyeztetheti a feladatellátás biztonságát.

A pilot elemzés eredményei: Az elemzett intézményi körben a nemzeti vagyonba befektetett eszközök változásán belül igen jelentős arányt képviseltek a vagyonkezelői jog változása miatti átadások és átvételek. A 2019-2021. években ezen a jogcímen történt az összes eszköz növekedés 14,9%-a és az összes csökkenés 57,9%-a. Az 50 intézménynél a vagyonkezelői jog átadásából eredő változásoktól megtisztított nettó érték növekedett, szemben a korrigálás előtti kis mértékű csökkenéshez képest.

Indokolt volt az eszközcsoportonkénti vizsgálat, mert ezzel bemutatható volt hogyan változott a nemzeti vagyon befektetett eszközeinek összetétele. Például az immateriális javak aránya a befektetett eszközökön belül 3 év alatt a háromszorosára (4,7%-ról 13,5%-ra) nőtt, ezen belül jelentős volt a vagyoni értékű jogok arányának növekedése. Az immateriális javak tárgyi eszközöket meghaladó növekedése a digitális fejlesztésekhez köthető.

2.2.4. Befektetett eszközök fedezettségi mutatója

Fontos, hogy a szervezet eszközei és azok finanszírozási forrásai lejárat szempontjából összhangban legyenek. Jellemzően az tekinthető optimálisnak, ha a szervezet a hosszú távon használt eszközeit tartós, lejárat nélküli forrással (saját tőkével) finanszírozza. Az elemzés során az **eszközfinanszírozás összhangjának** vizsgálatára a kiinduló pontot a Befektetett eszközök fedezettségi mutatója jelentette:

$$\text{BEFEKTETETT ESZKÖZÖK FEDEZETTSÉGI MUTATÓJA} = \text{SAJÁT TŐKE} / \text{BEFEKTETETT ESZKÖZÖK}$$

Az ÁSZ korábbi elemzésében hívta fel a figyelmet, hogy „közgazdasági értelemben a vissza nem térítendő támogatásokból megvalósuló eszköznövekedésnek a passzív időbeli elhatárolások jelentik a tartós forrását.” Ugyanis a passzív időbeli elhatárolások között halasztott bevételként kell kimutatni az egyéb bevételként elszámolt, fejlesztési célra kapott támogatás összegét, amely csak az eszköz értékcsökkenéssel arányosan kerül kivezetésre. Ezért a pénzügyi mutatók számítása során ezek korrigálása szükséges azon szervezeteknél, amelyek fejlesztéseiket jelentős mértékben **vissza nem térítendő támogatásból** valósították meg. (Kistóth 2021)

A költségvetési szervezetek esetében a fejlesztési célú támogatás nagy arányt képvisel a mérlegben, így a mutató korrigálására van szükség. A **korrekciót** a mutató számlálójának a halasztott bevételekkel történő kiegészítésével kezeltük:

$$\text{BEFEKTETETT ESZKÖZÖK KORRIGÁLT FEDEZETTSÉGI MUTATÓJA} = \text{SAJÁT TŐKE} + \text{HALASZTOTT EREDMÉNYSZEMLELETŰ BEVÉTELEK} / \text{BEFEKTETETT ESZKÖZÖK}$$

A mutató értéke optimális esetben legalább 100%.

A pilot elemzés eredményei: Az eszközök fedezettségét vizsgáló mutatónak a halasztott bevétellel történő korrigálása után a nagy arányú fejlesztési támogatás miatti torzítás megszűnt az elemzett csoportban. A három év alatt a korrigálás nélküli fedezettségi mutató az Intézményeknél 100,3%-ról 86,9%-ra csökkent, ami tévesen jelzett kockázatot, mert a halasztott bevételekkel korrigált mutató már mindhárom év vonatkozásában 100% feletti értéket mutat. Ezzel a csoport szintjén biztosított volt az eszközök-források összhangja.

A korrekcióval mindhárom évben növekedtek a mediánértékek, és kevesebb volt azon szervezetek száma, amelyeknél a mutató nem érte el a 100%-ot, a korrekciót követően – negatív irányban – kiugró értéket már nem találtunk a mintában.

2.3.A terv szerinti értékcsökkenés és az eszközpótlás

Az értékcsökkenéssel leírt befektetett eszközök visszapótlását nem intézményi szinten kell biztosítani, azonban azt intézményi szinten is ismerni kell, hogy mekkora az eszközök visszapótlási szükséglete, azaz az **implicit adósság**.

Az **eszközpótlás** értékeléséhez az időszakban elszámolt értékcsökkenési leírást kell összevetni a beruházási aktivitással. **Beruházási aktivitás** alatt értjük egyrészt az időszaki immateriális javakat érintő eszközbeszerzéseket, továbbá a tárgyi eszközökhöz kapcsolódó beruházások és felújítások aktivált értékét, figyelembe véve a folyamatban lévő, de a későbbiekben aktiválandó befejezetlen beruházási, felújítási értéket is. Az eszközpótlás jellemzően nem évente rendszeresen ismétlődő, hanem periodikus tevékenység, ezért ezt a vizsgálatot is hosszabb időszakra, 3-5 évre célszerű végezni.

2.3.1. Az eszközpótlási igény és az eszközpótlási mutató

Az **eszközpótlási igény** az immateriális javak és tárgyi eszközök esetében számítható, megmutatja, hogy a vagyon értékét hogyan befolyásolta egy adott időszak alatt bekövetkezett terv szerinti értékcsökkenés és az ezalatt végzett felújítási, beruházási tevékenység:

$$\text{ESZKÖZPÓTLÁSI IGÉNY} = \text{IDŐSZAKI ELSZÁMOLT ÉRTÉKCSÖKKENÉS ÉRTÉKE AZ EREDMÉNYKIMUTATÁSBÓL} - (\text{AZ IDŐSZAKI AKTIVÁLT BERUHÁZÁSOK ÉRTÉKE} + \text{AZ IDŐSZAK VÉGI ÉS ELEJI BEFEJEZETLEN BERUHÁZÁSI ÁLLOMÁNY VÁLTOZÁSA})$$

Az eszközpótlást befolyásolja a **beruházások átfutási ideje** is. Az immateriális javak üzembehelyezését jellemzően nem előzi meg hosszadalmas beruházási folyamat, a beszerzést követően megtörténhet a használatba vétel. Ugyanakkor egy immateriális jószág, pl. egy vásárolt szoftver tesztelése szabása az intézmény igényeinek megfelelően hosszabb időt vehet igénybe. Ezzel szemben a tárgyi eszköz beruházások és felújítások hosszabb, gyakran éven túli, sőt több éves beruházási folyamatot követően válnak használhatóvá, lesznek üzembe helyezhetőek. Ezért szükséges a mutatóban a folyamatban lévő, befejezetlen beruházások, felújítások figyelembevétele. Az eszközpótlás vizsgálatára az **eszközpótlási mutató** alkalmas, ahol az eszközpótlási igény két tényezője szerepel a számlálóban és a nevezőben:

$$\text{ESZKÖZPÓTLÁSI MUTATÓ} = (\text{AZ IDŐSZAKI AKTIVÁLT BERUHÁZÁSOK ÉRTÉKE} + \text{AZ IDŐSZAK VÉGI ÉS ELEJI BEFEJEZETLEN BERUHÁZÁSI ÁLLOMÁNY VÁLTOZÁSA}) / \text{IDŐSZAKI ELSZÁMOLT ÉRTÉKCSÖKKENÉS ÉRTÉKE AZ EREDMÉNYKIMUTATÁSBÓL}$$

A módszer szerint **kockázatként** értékeltük, ha az eszközpótlási mutató értéke 50% alatti, azaz a **beruházási aktivitás értéke nem érte el az elszámolt értékcsökkenésnek megfelelő eszközpótlási igény 50%-át**.³ Ha egy hároméves időszakban az eszközpótlási igény legalább

fele nem ellentételezett se már aktivált, se még folyamatban lévő beruházással, akkor szükséges annak vizsgálata, hogy a feladatellátáshoz szükséges eszközpark biztosított-e, illetve rendelkezik-e az intézmény megfelelő eszközpótlási tervvel. Célszerű az egyedi eszközpótlási vizsgálatnak kiterjednie arra is, hogy az eszközpótlási igény forintösszege hogyan viszonyul az intézmény befektetett eszköz állományához, annak megállapítása végett, hogy az eszközpótlási igény az intézmény méreteihez képest mennyire jelentős.

Az eszközpótlási igény és az eszközpótlási mutató – az adatok rendelkezésre állása esetén – külön is számítható az immateriális javakra és a tárgyi eszközökre, tekintettel arra, hogy a két eszközcsoport sajátosságai eltérnek. A mutatók megbontásának relevanciáját befolyásolja, hogy egy adott költségvetési szerv eszközeinek többsége immateriális javakból vagy tárgyi eszközökből áll-e.

Az alapítással, a vagyonkezelésbe adással, vagy annak megszűnésével kapcsolatos **eszköz átadás-átvétel** a beruházások esetében is gyakori és akár **jelentős beruházási aktivitás csökkenést** is okozhat. Azonban a mutató korrigálása ezen csökkenéssel nem szükséges, hiszen a beruházás átadásával (ami az intézmény eszközpótlását biztosította volna) már nem tud megvalósulni az értékcsökkenéssel leírt eszközök pótlása ebben a formában. Ha jelentős összegű befejezetlen beruházás átadás-átvétel történt egyedi, intézményi szinten (az adott eszközcsoport nyitó bruttó értéke 10%-át meghaladó értékű), az eszközpótlásra vonatkozó számítást célszerű megismételni, aktualizálni. (A vizsgálatunk során az intézményi csoport elemzésére helyeztük a hangsúlyt, ezért egyedi újraszámítást nem végeztünk.)

A pilot elemzés eredményei: A pilot elemzés igazolta, hogy az eszközpótlási igény összege, annak az intézmény összes befektetett eszközértékéhez mért aránya, valamint az eszközpótlási mutató együttes alkalmazása több fős elemzett csoportban is jól alkalmazható. A módszertan szerint javasolt kockázatjelző érték az elemzés szerint alkalmasnak bizonyult. Az eszközpótlási mutató értéke a vizsgált 50 intézményből 7 intézmény esetében nem érte el az 50%-os mértéket, vagyis náluk a 3 év alatt a beruházási aktivitás nem érte el az elszámolt értékcsökkenés felét sem. 3 intézmény volt, ahol a beruházási aktivitás értéke jelentősen a 3 év alatt elszámolt értékcsökkenés értéke alatt maradt, miközben az eszközpótlási igény nagy volt. Esetükben az elmaradó eszközpótlás azt a veszélyt hordozza, hogy az eszközpark nem lesz biztonságos és/vagy működképes.

2.4.A nullára leírt eszközökhöz kapcsolódó mutatók

2.4.1. A nullára leírt eszközök aránya mutató

A beszámolóban a **teljesen, 0 Ft-ra leírt eszközök állománya** (továbbiakban: nullára leírt eszközök) tartalmazza az intézmény eszközein belül az értékcsökkenéssel teljes mértékben leírt eszközöket, eredeti bekerüléskori értéken. Ezen eszközök, bár nettó értékkel már nem rendelkeznek, az intézmények állományában, használatban vannak, mivel, bár az Áhsz. rögzíti az eszközöknél alkalmazható értékcsökkenési kulcsokat, az adott eszközök hasznos élettartama a rögzített leírási időtartamtól jelentősen eltérhet. Az adott eszköz minősége, tartóssága, vagy akár a ritka használata egyaránt a rögzített leírási időnél több évvel hosszabb működési élettartamot is biztosíthat. Ez azt is jelenti, hogy az eszközök az értékcsökkenési leírás befejezését követően is alkalmasak a feladatellátás támogatására, új eszközzel való pótlásukig fizikai állapotuk megfelelő, a működésre biztonságosan alkalmasak. A nullára leírt,

de használatban lévő eszközállomány egyfajta indikációt jelent a szükséges **eszközpótlás kalkulálására**³.

Ezért fontos az eszközpótlás szempontjából a nullára leírt, de használatban lévő eszközállomány összes állományon belüli arányának elemzése. A tervezett hasznos élettartam leteltét követően a feladatellátást szolgáló minden eszköz esetében indokolt annak a vizsgálata, hogy az eszközök alkalmassága, használhatósága továbbra is fennáll-e. Ennek során figyelembe vehető az eszköz cseréje helyett a részleges vagy teljes felújítás is, amely több évre meghosszabbíthatja a hasznos élettartamot. Az általunk alkalmazott mutatót az alábbiak szerint számítottuk:

$$\text{NULLÁRA LEÍRT ESZKÖZÖK ARÁNYA MUTATÓ} = \frac{\text{NULLÁRA LEÍRT ESZKÖZÖK BRUTTÓ ÉRTÉKE}}{\text{IDŐSZAK VÉGI ESZKÖZÖK ZÁRÓ BRUTTÓ ÉRTÉKE}}$$

A mutató vizsgálata rámutathat, ha a nullára leírt, már használaton kívüli eszközök selejtezése nem minden esetben történik meg a költségvetési intézményeknél, így a selejtezés elmaradása miatt a nullára leírt eszközök felhalmozódhatnak a nyilvántartásokban és a leírtsági mutatót akár jelentős mértékben is befolyásolhatják, növelhetik. A nullára leírt eszközök aránya mutató értékére nem áll rendelkezésre optimális tartomány, azonban a legjobb, ha a nullára leírt eszközök csak a biztonságos használatra még alkalmas és használatban lévő eszközt tartalmaznak, a többit pedig le kell selejtezni.

2.4.2. Teljesen, nullára leírt eszközök arányának korrigált mutatója

A nullára leírt eszközállomány tartalmazza a kisértékű eszközök bruttó értékét, amelyek az üzembehelyezéskor egyösszegben leírásra kerültek. Az eszközök használhatóságát az azonnali leírás azonban nem befolyásolja, a leírás időbelisége nem tükrözi a hasznos élettartamot. Az időszakban aktivált kisértékű eszközök aránya ennek folytán növeli a nullára leírt eszközök aránya mutató értékét, de nem generál valós eszközpótlási igényt, ezért a **mutató korrigálása szükséges a kisértékű eszközök értékével**.

A mutató korrigálásának egy egyszerűsített megoldása a számláló csökkentése az adott időszakban üzembehelyezett kisértékű eszközértékkel:

$$\text{TELJESEN, NULLÁRA LEÍRT ESZKÖZÖK ARÁNYA KORRIGÁLT MUTATÓ} = \frac{(\text{NULLÁRA LEÍRT ESZKÖZÖK BRUTTÓ ÉRTÉKE} - \text{AZ IDŐSZAKBAN AKTIVÁLT KISÉRTÉKŰ ESZKÖZÖK BRUTTÓ ÉRTÉKE})}{\text{IDŐSZAK VÉGI ZÁRÓ BRUTTÓ ÉRTÉK ÖSSZESEN}}$$

A nullára leírt eszközök nagyobb súlya kockázatot jelent a feladatellátásra, mert a tervezett élettartam után működtetett eszközöknél komoly a meghibásodás lehetősége. Az Áhsz. szerint meghatározott tervezett értékcsökkenési leírás eszközcsoportonként különböző (rövid vagy hosszú) időtartama meghatározó befolyást gyakorol a nullára leírt eszközök állományára: ezek közt az immateriális javak gyors – a fizikai és erkölcsi avulást egyaránt tükröző – leírása a többi eszközcsoporthoz képest jóval magasabb nullás eszközállományt okoz, amely azonban nem jelent automatikusan nem használható eszközök miatti eszközpótlási igényt. Ezért a mutatót **nem javasolt a befektetett eszközök teljes állományára számítani**, hanem eszközcsoportonként külön kell vizsgálni az eszközcsoportok sajátosságainak figyelembevételével.

³ Az elemzett időszak előtt nullára leírt (vagy akként átvett) eszközök értékcsökkenése az eszközpótlási mutatóban nem jelenik meg.

A pilot elemzés eredményei: A nullára leírt eszközök aránya mutató a befektetett eszközök szintjén **nem volt értékelhető**, mert ugyan az intézményeknél a nullára leírt eszközök értéke a három év alatt kis mértékben emelkedett, az eszközcsoportok szintjén a nullára leírt arány igen jelentős eltéréseket mutatott. Az **immateriális javakon** belül a nullára leírt eszközöknek az összes bruttó értékhez viszonyított aránya mind a három évben meghaladta az 50%-ot, míg az **ingatlanoknál** egyik évben sem haladta meg az 1%-ot. A **gépek és berendezéseken** belül a nullára leírt aránya két évben is meghaladta az immateriális javaknál kimutatott arányt.

A két legnagyobb nullára leírt eszköz arány mutatóval (86,6% és 78,4%) rendelkező intézménynél az arány a három év során lényegesen nem változott. Mindkét intézmény közös jellemzője volt, hogy nem rendelkeztek ingatlanokkal, továbbá a **gyors leírású immateriális javak aránya** az összes eszközön belül nagyon **magas** volt, az elemzett években 80 és 90% között mozgott.

Ez is jól példázza az egyedi értékelés fontosságát, hiszen a kiemelkedő, az összes befektetett eszköz 80%-át meghaladó immateriális eszköz aránnyal rendelkező intézménynél a leírás arány magas – akár 70% feletti – értéke is elfogadható lehet. Ezzel szemben a meghatározóan (80%-ban) ingatlanal rendelkező intézménynél, az alacsony leírás kulcsok miatt már az is magasnak számít, ha a nullára leírt eszközök aránya eléri a 20%-ot.

Tekintettel arra, hogy a beszámolóban nem szerepelnek a kisértékű eszközök aktivált és állományi adatai, a korrigált mutató számításához egyéb, részletes adatok is szükségesek.

2.4.3. Az immateriális javak, tárgyi eszközök használhatósági foka mutató

Az immateriális javak, tárgyi eszközök használhatósága jelentősen befolyásolhatja a költségvetési szerv feladatellátási színvonalát, eredményességét, jövedelmezőségét. Az eszközpótlás, vagy annak elmaradása eredményét jól lehet mérni az eszközök állapotának, használhatóságának vizsgálatával, amelyre a **használhatósági fok mutató** és **leírás mutató** alkalmas.

$$\text{TÁRGYI ESZKÖZÖK HASZNÁLHATÓSÁGI FOKA} = \text{TÁRGYI ESZKÖZÖK KÖNYV SZERINTI ÉRTÉKE} / \text{TÁRGYI ESZKÖZÖK BRUTTÓ ÉRTÉKE (\%)}$$

és

$$\text{TÁRGYI ESZKÖZÖK LEÍRTSÁGA} = \text{TÁRGYI ESZKÖZÖK HALMOZOTT ÉRTÉKCSÖKKENÉSE} / \text{TÁRGYI ESZKÖZÖK BRUTTÓ ÉRTÉKE (\%)} = 100\% - \text{TÁRGYI ESZKÖZÖK HASZNÁLHATÓSÁGI FOKA}$$

A két mutató összege 100%-ot ad ki, mivel egymásnak komplementerei. Elemzésünkhöz a **használhatósági fok mutatót** választottuk, mert az eszközpótlás vizsgálatánál az eszközöknek a feladatellátás fenntartása, biztosítása szempontjából szükséges használatára helyeztük a hangsúlyt. A használhatósági mutatót a tárgyi eszközök egyes csoportjaira célszerű számolni és változását több év átlagában, tendenciájában vizsgálni. Kedvezőnek tekinthető, ha a mutató minél közelebb van 100%-hoz. Kedvezőtlen ugyanakkor, ha a mutató folyamatosan csökkenő trendet mutat, ebben az esetben a jövőben **megnövekedő karbantartási költségekre, gyakoribb meghibásodásokra** lehet számítani. Minél kisebb a használhatósági fok, annál inkább igaz, hogy az eszközök beszerzése eredményágon már elszámolt, megtérült és az állagmegőrzés és vagyonszerzés elkerülése érdekében szükséges az eszközök felújítása, pótlása.

A használhatósági fokot jelentősen befolyásolják az Áhsz-ben kötelezően előírt értékcsökkenési kulcsok, ezért a **mutató értékét növelik** azok az eszközök, amelyeknél – tekintettel arra, hogy értékükből nem vesztenek – nincs értékcsökkenési leírás. Ilyenek például a föld és a képzőművészeti alkotások, amelyeket az értékelés során figyelembe kell venni.

Tekintettel arra, hogy a beszámolók nem tartalmazzák az eszközök adatait a korrigált mutató számításához szükséges bontásban, a számításhoz részletesebb adatok is szükségesek.

A pilot elemzés eredményei: A pilot elemzés rámutatott, hogy az eszközök használhatósági foka mutatót jelentősen is növelhetik azok az eszközök, amelyek nem vesztenek értékükből. Előfordulhat, hogy egy központi költségvetési szervnek egy temető a legnagyobb értékű eszköze, a földterület után nem számol el értékcsökkenést. Mivel az eszköz az idő múlásával sem veszít értékéből, ezért használhatósági foka az eszköz kikerüléséig (pl. értékesítés) 100% marad. Ez is igazolja feltevésünket, hogy a torzító tételek azonosításának, kiszűrésének elmaradása a tárgyi eszközök leírtságának elemzésekor lényegesen javíthatja – vagy akár ronthatja – egy intézmény vagyongazdálkodással összefüggő mutatóit, így ezen intézmények esetében az irányító szerv, a fenntartó akkor kaphat reális képet a vagyongazdálkodás eredményeiről, kockázatairól, ha ezeket a tételeket kiszűri.

Az Intézmények összesített tárgyi eszköz használhatósági foka a három évben évről-évre csökkent. A csökkenő trend a gépek, berendezések használhatósága csökkenésének tudható be, az ingatlanok és a tenyészállatok esetében a mutató kedvező irányban változott. Az immateriális javak használhatósági mutatója a 2019. és 2020. évi 20% körüli értékről 2021. évben jelentősen, 33,9%-ra nőtt, de egy kiugró tétel eltávolításával a csoportban a mutató növekedése már alig 1%-os volt 2021-ben. A gépek, berendezések csökkenő trendje kockázatot jelez a zavartalan közfeladat ellátásra, ezért ezen intézmények esetében részletes vizsgálat lefolytatása javasolt.

2.5. Az eszközpótlás vizsgálata több mutató összevonásával

A befektetett eszközök elemzését támogatja kettő vagy több mutató értékelésének összekapcsolása, amelyet eszközcsoport szintjén javasolt elvégezni. Ilyen kombináció az **eszközpótlási és a használhatósági fok együttes értékelése**. A két mutató értékének alakulása alapján három kockázati kategóriát határoztunk meg.

Magas kockázat azonosítható, ha az eszközpótlási igény mutató azt jelzi, hogy a beruházások értéke elmarad az elszámolt értékcsökkenéstől, és a használhatósági fok csökken egy elemzett időszakban. Változatlan tevékenységi kört feltételezve, adott eszközcsoportra, adott időszakon belül a csökkenő használhatósági fok az értékcsökkenéstől elmaradó eszközpótlás mellett azt jelenti, hogy sem az értékcsökkenés, sem az eszközállomány oldaláról **nem elégséges az eszközpótlás**.

Közepes a kockázat akkor, ha

- a használhatósági fok nőtt, azonban ezzel egyidejűleg eszközpótlási igény jelentkezett az elemzett időszakban. A használhatóbb eszközök támogatják a feladatellátást, míg az eszközpótlás elmaradása belső eladósodási kockázatot jelez.
- a használhatósági fok csökkent, de nincsen eszközpótlási igény az elemzett időszakban. Ezt okozhatja a gyors értékcsökkenésű eszközök beszerzése (pl. immateriális javak), vagy, hogy a korábbi időszak értékcsökkenéstől elmaradt eszközpótlásait az elemzett időszakban nem sikerült bepótolni. Ezért a belső eladósodási kockázat értékeléséhez részletes vizsgálat szükséges.

Alacsony a kockázat akkor, ha növekvő használhatósági fok mellett nincsen eszközpótlási igény, azaz legalább az elszámolt értékcsökkenésnek megfelelő mértékű eszközpótlást valósítottak meg, ami növelte az eszközök használhatóságát. Ezáltal az eszközök használhatóságának növekedése támogatja az eredményesebb feladat ellátást.

2.6. Az immateriális javak és tárgyi eszközök növekedésére ható gazdasági események

Az immateriális javak és tárgyi eszközök értékére a használat során növelő és csökkentő gazdasági események egyaránt hatást gyakorolnak.

Az immateriális javak és tárgyi eszközök növekedésének vizsgálatakor fontos annak figyelembevétele, hogy az intézmények a felhalmozási célú támogatások és átvett pénzeszközök mellett milyen arányban használnak fel saját forrást (finanszírozási bevételt és maradványt). A saját forrásból történt eszközbeszerzés, beruházás esetén az eredményszemléletben korábban elszámolt értékcsökkenés fedezetet biztosít a kapcsolódó eszközpótlásra.

A legjelentősebb értéknövelő tétel az eszközbeszerzés, beruházás és felújítás, amelynek több aspektusát korábban érintettük. Az eszközbeszerzés, beruházás és felújítás mellett a **térítés nélküli átvétel** is lehet forrása eszköznövekedésnek. Az eszköznövekedésnek ez a formája nem igényel finanszírozási forrást, ezért a költségvetési szemlélet bevételei, kiadásai között nem jelenik meg. Az eredményszemléletű számvitelben az ilyen módon kapott eszközök piaci értékét **egyéb bevételként** kell elszámolni, azonban egyidejűleg el kell határolni. Az elhatárolás feloldása az eszköz értékcsökkenésével összhangban történik.

Elemzésünk a jelentős értéknövekedést eredményező tételek vizsgálatával is foglalkozik. Az államháztartáson belülről származó térítésmentesen átvett eszközökhöz kapcsolódó, az átadónál kimutatott beszerzési (bruttó érték) és a halmozott értékcsökkenési leírás értékét tartalmazza az éves beszámoló tájékoztató adata. Ez alapján vizsgálható a **térítésmentes átvételen** belül az államháztartáson belüli eszközök aránya, és számítható ezen eszközök használhatósági foka, amely mutatók a kapott eszközök állapota, elhasználtsága jelzésén felül fontos információt nyújtanak a további hasznos élettartam és későbbi eszközpótlás tervezéséhez.

A pilot elemzés eredményei: Az éves beszámolók alapján vizsgáltuk, hogy mi jelentette az Intézmények eszközbeszerzési és beruházási kiadásainak a forrását a 2019-2021. években. A forrásadatokat egy egyszerűsített módszerrel, a beszámoló költségvetési adatai alapján számítottuk, amely szerint – ezen időszakban – a felhalmozási célú támogatás 94,9 Mrd Ft, a felhalmozási célú átvett pénzeszközök értéke 3,3 Mrd Ft és az eszköztértékesítésből származó felhalmozási bevétel 0,8 Mrd Ft volt. Ezzel az eszközbeszerzési és beruházási kiadások (értéke 3 év alatt összesen: 257,7 Mrd Ft) és a költségvetési felhalmozási célú bevételek közötti különbség 158,7 Mrd Ft volt, a forrásigény 61,6%-a, amelyet az intézmények az irányítószervi támogatásból (finanszírozási bevétel) vagy a maradványból fedeztek. Az elemzett időszak adatai alapján tehát az Intézmények eszközbeszerzéseinek, beruházásainak 61,6%-ánál teremtődött meg a későbbi eszközpótlásra a fedezet eredményszemléletben.

A saját forrás arány becslésére a költségvetési adatok vizsgálata – a felhalmozási célú bevételből keletkezett maradvány felhasználás ismeretének hiányában – csak nagyságrendi közelítést ad, amely hosszabb időszaki adatsorokkal pontosítható. Részletesebb vizsgálat az eredményszemléletű fejlesztési célú támogatási források és az elhatárolás elemzésével végezhető.

2.7. Az eszközállomány csökkenésére ható gazdasági események

A vagyonmegőrzési, -kezelési, a vagyonnal való gazdálkodási, vagyonvesztési kockázatok azonosításához az eszközök csökkenésével járó gazdasági események elemzésére helyeztük a hangsúlyt. **Eszközcsökkenéssel járó gazdasági események** – az értékesítés, a hiány, selejtezés és megsemmisülés, a térítés nélküli átadás – az intézményi gazdálkodás természetes eseményei, ugyanakkor jelentős nagyságrend esetén vagyonvesztést okozhatnak.

2.7.1. Az eszközértékesítés eredménye mutató

Az eszköz értékesítése során az **értékesítés bevétele**, mint felhalmozási bevétel további beszerzések, beruházások, felújítások finanszírozási lehetőségét biztosítja. Azonban az értékesítésnek fontos eredmény szempontú feltétele, hogy az eladás bevétele legalább fedezze az eszköz nettó értékét. Ha a feltétel nem teljesül, a nettó érték alatti értékesítés veszteséget okoz. Az elemzésben használt mutató ennek megfelelően:

$$\text{ESZKÖZÉRTÉKESÍTÉS EREDMÉNYE} = \text{IDŐSZAKI ESZKÖZ ÉRTÉKESÍTÉSI BEVÉTEL} - \text{ÉRTÉKESÍTETT ESZKÖZ NETTÓ ÉRTÉKE}$$

A beszámolók nem tartalmazzák – a ráfordítások között elszámolt – értékesített eszközök nettó értékének adatait. A központi alrendszerbe tartozó költségvetési intézmények jellemzően nem végeznek eszközértékesítést, ezért a nyitó bruttó eszközállomány 3%-át meghaladó értékesítési arány esetükben jelentősnek minősítjük. Vagyonmegőrzési kockázatként azonosítható, ha a mutató értéke negatív, vagyis **az értékesítés mérleg szerinti eredményre gyakorolt hatása veszteség volt**, amiből következik, hogy az eladási ár nem érte el az eredeti beszerzési értéknek a hasznos élettartam alatti értékcsökkenéssel csökkentett könyv szerinti nettó értékét.

A pilot elemzés eredményei: Az Intézmények az elemzett három év alatt összesen 4,8 Mrd Ft bruttó (beszerzési) értékű eszközt értékesítettek, míg az értékesítések bevétele a három évben mindösszesen 0,8 Mrd Ft volt. Az eszköz eladások eredményhatásának mélyebb vizsgálata nem volt lehetséges, ehhez ugyanis szükséges lenne az eszközök értékesítésig elszámolt értékcsökkenési adatokra is.

2.7.2. A terven felüli értékcsökkenés aránya mutató

Terven felüli értékcsökkenésként kell elszámolni a hiányt, selejtezést és megsemmisülést, vagy a vagyoni értékű jog nem érvényesíthetősége következtében a még meglévő nettó eszköz értékét. Nem okoz eredményhatást, amennyiben az eszköz terv szerinti értékcsökkenéssel már nullára leírt, ezért a hasznos élettartam végén, a valós használat megszűnését követő kivezetés már nem jár eredményhatással. Ugyanakkor a jelentős nettó érték csökkenést okozó selejtezés, megsemmisülés és hiány a felelős megőrzés, az eszközgazdálkodás részét képező szükséges karbantartás, vagy az eszközökkel történő elszámoltatás hiányára utalhat. A terven felüli értékcsökkenés vizsgálatánál alkalmazott mutatóban annak értékét a tárgyidőszak eleji, nyitó nettó eszközértékhez (mérlegértékhez) célszerű viszonyítani:

$$\text{TERVEN FELÜLI ÉRTÉKCSÖKKENÉS ARÁNYA} = \frac{\text{IDŐSZAKI TERVEN FELÜLI ÉRTÉKCSÖKKENÉS NÖVEKEDÉS}}{\text{ÉV ELEJI NYITÓ MÉRLEGÉRTÉK (NETTÓ ÉRTÉK)}}$$

Általános esetben a terven felüli értékcsökkenés aránya mutató 10% feletti értéke a vagyonmegőrzés szempontjából kockázatosnak tekinthető.

Amennyiben a mutató értéke alapján kockázat merül fel, célszerű részletesebb, gazdasági-esemény típusonkénti vizsgálatot végezni. Tekintettel ugyanakkor arra, hogy a beszámolóban a terven felüli értékcsökkenési állomány növekedése és csökkenése egy soron – nem esemény típus szerinti bontásban, hanem összesítve – kerül bemutatásra a 15. számú úrlapon, a mélyebb vizsgálathoz a terven felüli értékcsökkenés esemény **típusonkénti adataira van szükség.**

A pilot elemzés eredményei: Az általunk elemzett intézmények esetében a 10%-os érték a terven felüli értékcsökkenés aránya mutatónál túl magasnak bizonyult, így a kiugró értékek, illetve az egyedi adatok szóródása alapján a kockázati értékhatárt jelentősen csökkentettük. A vagyongazdálkodás szempontjából **kockázatnak** értékeltük az eszközállomány, vagy eszközcsoport időszakai nyitó nettó értékének **2-3%-át meghaladó, hiány, selejtezés és megsemmisülés** miatt adódó eszközcsökkenést (terven felüli értékcsökkenési leírást).

Az 50 intézményből álló csoportban a 3 év alatt a hiány, selejtezés, megsemmisülés miatt a terven felüli értékcsökkenés aránya mutató értéke egy intézmény esetében mutatott kockázatot.

2.7.3. A térítésmentes átadás

A nettó értékkel rendelkező eszközök térítésmentes átadása **azonnali eredményhatást, veszteséget okoz**, ezért a térítésmentes átadás értékhatártól függetlenül (kivéve nulla nettó érték) vagyonszűnési kockázattal jár⁴.

A felelős eszközgazdálkodás keretében ilyen típusú átadásra gazdálkodási szempontból indokoltan, vagy jogszabályi, vagy irányítószervi előírásból kerül sor. Éppen ezért, amennyiben ismert, hogy **az átadás nem a gazdálkodó döntése alapján történt**, javasolt a térítés nélkül átadott eszköz nettó értékét a korrigált vagyonszűnési és korrigált vagyonszűnési arány mutatónál a korrekciós tételben figyelembe venni. A már teljesen leírt eszközök átadása természetesen vagyonszűnést nem okoz, nem jár eredményhatással.

Tekintettel arra, hogy a beszámolók nem tartalmazzák az államháztartáson kívüli térítésmentesen átadott eszközök nettó érték adatait, a térítésmentes átadás eredményhatásának vizsgálatához részletesebb adatok is szükségesek.

A pilot elemzés eredményei: Az Intézményeknél a három év alatt 8,9 Mrd Ft bruttó (beszerzési) értékben került sor térítés nélküli átadásra, ebből az államháztartáson belüli érték 1,2 Mrd Ft volt, az összes jogcímen történt eszközátadás 12,4%-a. A térítés nélkül – államháztartáson belül – átadott eszközök bekerülési értékéhez az átadásig elszámolt értékcsökkenés igen kis arányú volt, az átadott eszközök használhatósági foka magas, 94,9% volt.

A pilot elemzés azonban rávilágított, hogy a korrekcióhoz további részletes információk szükségesek arról, hogy a térítés nélküli átadásra milyen arányban került sor jogszabályi vagy irányító szervi döntés alapján.

2.8. Befektetett eszközök átadás-átvétele

Az eszközök állományának növekedése történhet alapításkori átvétellel, vagyongazdálkodásba vétellel, vagy a vagyongazdálkodói jog visszavételével is, míg egy intézmény eszközállományának értékét csökkenti más költségvetési szerv, társulás részére történő alapításkori átadás, vagyongazdálkodásba adás, vagy a vagyongazdálkodói jog visszaadása. Ezen változások a központi költségvetési rendszerben nem ritka gazdálkodási események, sajátos módját jelentik a vagyongazdálkodásának az állami szervek között. Mivel az eszközvagyongazdálkodás ily módon történő változása nem az adott szerv vagyongazdálkodási döntésén múlik, ezért az egyes költségvetési szervek vagyongazdálkodása tekintetében **ezen események hatását célszerű kiszűrni**. Fel kell hívni a figyelmet ugyanakkor arra, hogy az átvevőnek a felelős eszközvagyongazdálkodás követelményének az átvett eszközök vonatkozásában is meg kell felelnie.

Az alapítással, a vagyongazdálkodásba adással, vagy annak megszűnésével kapcsolatos eszköz átadás-átvétel miatti csökkenés nem minősül kockázati tényezőnek. A jogszabály vagy más

szerződés szerint történt átadás-átvétel ugyanakkor – mint már említettük – az eszközök nullára történt leírtságára hatást gyakorol.

A központi költségvetési szervek közötti átadás-átvétel **együttes**, a befektetett eszközök mérlegértékére tett **hatásának kiszűréséhez** a mutatókban egy egyszerűsített, forrás oldali módszert alkalmaztunk. Ez az adat összesítve mutatja az eszközcsoportok átadás-átvételeinek hatását. A részletesebb, az átadások, átvételek hatását külön számbavevő, valamint az eszközcsoportok vonatkozásában történő vizsgálathoz részletes főkönyvi vagy analitikus adatokra van szükség, mivel a beszámolók ezen adatokat nem tartalmazzák.

2.9. Egyéb növekedések és csökkenések

Az eszközváltozás elemzése során nem elhanyagolható az **egyéb növekedési és csökkenési eszközmozgások** elemzése, annak jelentős értéke miatt. A „*Kimutatás az immateriális javak, tárgyi eszközök, koncesszióba, vagyionkezelésbe adott eszközök állományának alakulásáról*” című beszámolóúrlapon az egyéb növekedési és csökkenési jogcímenen együtt kerültek elszámolásra a külön nevesített (aktiválás, térítésmentes átadás-átvétel, értékesítés, hiány stb.) eseményeken kívüli tételek.

Egyéb növekedést okozhatnak például a saját előállítású eszközök, a leltári többlet, a követelés fejében átvett eszközök, vagy más intézmény beolvadásával bekerülő eszközök, az **egyéb csökkenéseken** belül a legjelentősebb tétel a beruházások aktiválása. Az *adminisztratív hiba javítása* mind az egyéb növekedés, mind az egyéb csökkenés sorra hatással lehet. Az elemzés során törekedtünk arra, hogy a nem azonosított egyéb tételeknek az összes változáson belüli aránya minél alacsonyabb legyen, ne haladja meg a 10%-ot.⁵

Az eredményszemléletű adatok támogatják mind az évek, mind a különböző szervezetek, intézmények adatainak összehasonlíthatóságát, azonban az „egyéb” – nem azonosított – eszközmozgások korlátozhatják az összehasonlítást. A hibajavításból, intézményen belüli átmozgatásból eredő eszközváltozások nem jelentenek kockázatot, azonban ezen tételek azonosítása és kiszűrése is szükséges. Azon intézményeknél, ahol az **egyéb eszközmozgások értékének aránya** meghaladja az összes változáson belül a 10%-ot, célszerű mélyebb elemzést elvégezni, amelyhez részletesebb adatok is szükségesek.

A pilot elemzés eredményei: A beszámolóadatok csak korlátozottan tették lehetővé az elemzést, a témában mélyebb elemzés lehet szükséges további adatok feldolgozásával. A három évben az Intézmények – a pontos gazdasági eseményt nem feltüntető – egyéb jogcímen összesen, bruttó értéken 117,6 Mrd Ft egyéb eszköznövekedést és 208,6 Mrd Ft egyéb eszközcsökkenést számoltak el. A beszámoló adatai alapján ismert az egyéb növekedés értékéből a saját előállítású eszközök értéke, míg az egyéb csökkenéseken belül a legjelentősebb tétel, a beruházások aktiválása. Ezen tételek levonása után a beszámoló adataiból nem számszerűsíthető egyéb növekedés (110,3 Mrd Ft) az összes növekedés 16,1%-a, az egyéb csökkenés (28,5 Mrd Ft) pedig az összes csökkenés 4,8%-a lett.

Az egymást követő három évben az egyéb növekedések korrigált értéke az összes növekedésen belül 10, 9 és 9 intézménynél, míg a korrigált egyéb csökkenések összege az összes csökkenésen belül 8, 7 és 10 intézménynél haladta meg a 10%-ot. A 10%-os értéket meghaladó intézményeknél célszerű részletes adatok alapján további vizsgálat lefolytatása.

2.10. A beruházások és felújítások elemzése az eredményszemléletű elszámolásokban

A beruházásokat és felújításokat elsősorban abból a szempontból szükséges vizsgálni, hogy az eszközcsökkenések által indokolt **vagyonmegőrzést célzó beruházások, felújítások megtörténtek-e**. Erre a beruházási aktivitás mutató alkalmas, amelyet összekötöttünk az

időszaki értékcsökkenés értékével, az eszközpótlás értékelése során. A beruházások időbeli lefolyásának elemzését szolgálja a folyamatban lévő beruházások mutató, míg a beruházások eredményét, hatását az eszközmegújítási mutatóval lehet leírni. Mint már említettük, a beruházási tevékenység köthető a normál eszközpótláshoz, de akár helyszín vagy tevékenység bővüléshez is. Helyszín vagy tevékenység bővülés esetén azonban mindig szükséges ezen hatás kimutatása és leválasztása a normál eszközpótlásról.

A pilot elemzés eredményei: Az 10 legnagyobb és 10 legkisebb beruházási aktivitással rendelkező intézmény adatai jól mutatják a beruházások erős ciklikusságát, kettő intézménynél egy éven belül az eszközök majdnem 20%-a megújult. Ez alátámasztja a hosszabb, akár 3 évet is meghaladó időszakok együttes vagyonmegőrzési, eszközpótlási vizsgálatának szükségességét.

2.10.1. Beruházási aktivitás mutató és a Halasztott eredményszemléletű bevételek változása mutató

A **beruházási aktivitás** a beszámoló adatok alapján számítható, az időszaki eszköz beszerzési, aktiválási adatok mellett a befejezetlen beruházások állomány változását veszi figyelembe. A beruházási aktivitás számítása az eszközpótlási mutató számításához szükséges:

$$\text{BERUHÁZÁSI AKTIVITÁS} = \text{IMMATERIÁLIS JAVAK BESZERZÉSE} + \text{BERUHÁZÁSOKBÓL, FELÚJÍTÁSOKBÓL AKTIVÁLT ÉRTÉK} + (\text{BERUHÁZÁSOK ÉS FELÚJÍTÁSOK IDŐSZAK VÉGI ZÁRÓ} - \text{NYITÓ ÁLLOMÁNYA})$$

A mutató elemzése során célszerű vizsgálni a beruházási aktivitás forrását. Ezen belül az átvett befejezetlen beruházások arányát, valamint a beruházások csökkenésével járó vagyongazdálkodási jog változás vagy térítés nélküli átadásokat is.

Fontos információt nyújt a beruházási aktivitás forrásáról a halasztott **eredményszemléletű bevételek elhatárolásának** a három év alatti **változása**⁶. Ha a mutató értékkel rendelkezik, akkor az a saját források melletti **fejlesztési támogatások jelenlétére** utal. Az elemzett Intézményeknél a halasztott bevételek értéke számottevő volt, évről évre folyamatosan emelkedett, a 2021. év végére értéke elérte a 183,0 Mrd Ft-ot. A mutatót az alábbiak szerint számítottuk:

$$\text{HALASZTOTT EREDMÉNYSZEMLÉLETŰ BEVÉTELEK VÁLTOZÁSA MUTATÓ} = \frac{\text{HALASZTOTT EREDMÉNYSZEMLÉLETŰ BEVÉTELEK IDŐSZAKI 2021 ÉVI ZÁRÓ ÉRTÉK} - \text{HALASZTOTT EREDMÉNYSZEMLÉLETŰ BEVÉTELEK IDŐSZAKI 2019. ÉVI NYITÓ ÉRTÉK}}{\text{HALASZTOTT EREDMÉNYSZEMLÉLETŰ BEVÉTELEK IDŐSZAKI 2019. ÉVI NYITÓ ÉRTÉK}}$$

2.10.2. Tárgyi eszközök megújítása és a folyamatban lévő beruházások aránya mutató

A beruházási aktivitást az **eszközmegújítási mutató** és a **folyamatban lévő beruházások aránya mutató** fejezi ki. Tekintettel arra, hogy az eredmény termeléséhez a már aktivált beruházások járulnak hozzá, ezért pontosabb képet mutat az eredményszemlélet alkalmazása szempontjából az eszközmegújítási mutató. A folyamatban lévő beruházások arányának, azaz a befejezetlen beruházások magas arányának szintje mögött egyéb nem gazdasági szempontok (pl. a befejezéshez szükséges forrás hiánya, műszaki problémák) is állhatnak. A mutatók minél nagyobb értéke a kedvező. A mutatók számítási módja:

$$\text{ESZKÖZÖK MEGÚJÍTÁSI MUTATÓ} = \frac{(\text{TÁRGYÉV SORÁN AKTIVÁLT IMMATERIÁLIS JAVAK ÉS TÁRGYI ESZKÖZÖK ÉRTÉKE})}{(\text{IMMATERIÁLIS JAVAK ÉS TÁRGYI ESZKÖZÖK ZÁRÓ BRUTTÓ ÉRTÉKE} \times 100)}$$

és

$$\text{FOLYAMATBAN LÉVŐ BERUHÁZÁSOK ARÁNYA MUTATÓ} = \frac{\text{FOLYAMATBAN LÉVŐ BERUHÁZÁSOK TÁRGYÉVI ÖSSZEGE}}{\text{BEFEJEZETT BERUHÁZÁSOK TÁRGYÉVI ÖSSZEGE}}$$

2.10.3. Befektetett pénzügyi eszközökön belül a tartós részesedések vizsgálata

A **társasági részesedések vagyonsértési kockázata** témában az elszámolt⁷, illetve visszaírt értékvesztést⁸ vizgáltuk, ahol

$$\text{ÉRTÉKVESZTÉS MUTATÓ} = \frac{\text{TARTÓS RÉSESEDESEKRE ELSZÁMOLT ÉRTÉKVESZTÉS A 3 ÉVBEN ÖSSZESEN}}{\text{TARTÓS RÉSESEDESEK NYITÓ ÁLLOMÁNYA}}$$

Az elszámolt értékvesztést a tartós és jelentős veszteség jellegű különbözet okozza a befektetés könyv szerinti értéke és a piaci értéke között. A számviteli gyakorlat az értékvesztés elszámolásával az előrelátható kockázatot és feltételezhető veszteséget veszi figyelembe. Ezért a vagyonsértés szempontjából is kockázatnak tekintjük – értékhatártól függetlenül – ha a társasági részesedéssel kapcsolatban értékvesztés elszámolására volt szükség.

3. A vagyonsértés elemzése a mintába került intézményeknél az eredményszemléletű adatok alapján

A fejezetben a mintába került központi költségvetési szervek vagyonsértésével kapcsolatos alapmutatók, korrigált mutatók és torzító hatások szűrése után elvégzett elemzés részletes eredményeit mutatjuk be. Az elvégzett elemzés módszereit a 2. fejezetben ismertettük, ebben a fejezetben – az eredmények bemutatása mellett – az egyes intézmények sajátosságaira is kitérünk.

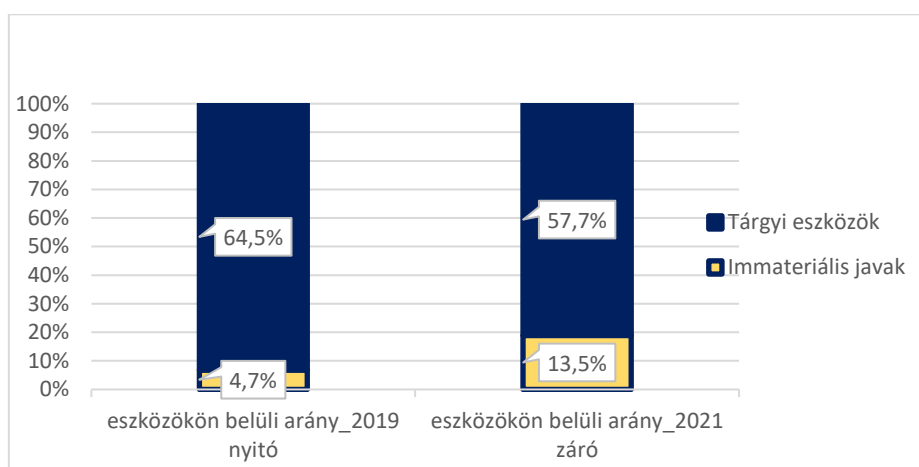
3.1. Az Intézmények nemzeti vagyonsba tartozó befektetett eszközei értékének alakulása

Az Intézmények **nemzeti vagyonsba tartozó befektetett eszközeinek értéke** az elemzett három év során összességében nem változott jelentősen, a vagyonsértés a csoport szintjén teljesült. Az intézmények nemzeti vagyonsba tartozó befektetett eszközeinek értéke a 2019. évi 710,9 Mrd Ft nyitó adathoz képest 2021. év végére 694,0 Mrd Ft-ra, 2,4%-kal **csökkent**.

Ezen belül a befektetett eszközök egyes csoportjainak értéke már jelentősen változott, az immateriális javak értéke 82,6 Mrd Ft-tal emelkedett (271%), míg a tárgyi eszközök értéke jelentősen, 99,8 Mrd Ft-tal csökkent (15%). Befektetett pénzügyi eszközzel, ezen belül tartós részesedéssel egy intézmény rendelkezett, az 50 intézményből álló csoportban a részesedések értéke a befektetett eszközökön belül alacsony volt, nem érte el az 1%-ot, a 2019 év elején 0,19 Mrd Ft-hoz (0,03%) képest a 2021. év végére 0,48 Mrd Ft-ra (0,07%) növekedett. Az intézmények nem rendelkeztek koncesszióba, vagyonskezelésbe adott eszközzel.

Az immateriális javak aránya a befektetett eszközökön belül háromszorosára (4,7%-ról 13,5%-ra) nőtt, ezen belül jelentős volt a vagyoni értékű jogok arányának növekedése. Az immateriális javak tárgyi eszközöket meghaladó növekedése vélhetően digitális fejlesztésekkel függ össze (az immateriális növekedés mögött, ahol volt adat, informatikai szoftver aktiválásokat láttunk). Lásd az 1. ábrát:

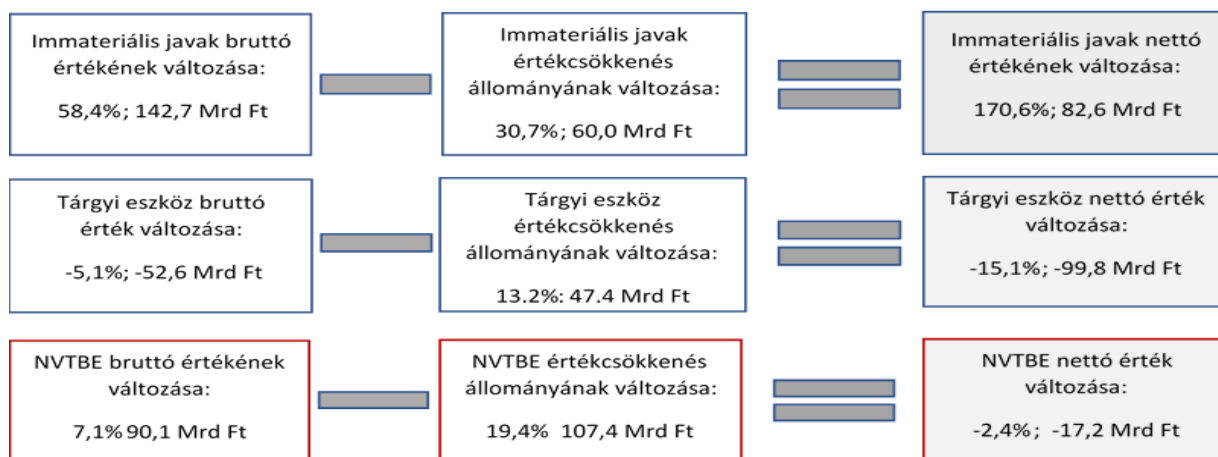
A tárgyi eszközök és az immateriális javak aránya az összes eszközön belül, 2019 elején és 2021 végén (%)



Forrás: MÁK beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés

A tárgyi eszközök alakulására legfőképpen a 2020. évi 83,3 Mrd Ft jelentős – az év eleji nyitó érték 12,0%-ának megfelelő – csökkenés volt hatással, amelyen belül a legjelentősebb csökkenést a vagyonkezelés változás miatti átadások (nettó értékben 49,3 Mrd Ft) jelentették. Ezzel a tárgyi eszközök befektetett eszközökön belüli aránya is csökkent (6,8 százalékponttal, 57,7%-ra, lásd 2.ábra). A tárgyi eszközökön belül minden alcsoport mérlegértéke csökkent, illetve a csoporton belüli arányuk is változott (az ingatlanok aránya nőtt, a beruházásoké csökkent). A nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök nettó értékében bekövetkezett változás összetevőit az 2. ábra mutatja.

A nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök és ezen belül az immateriális javak, a tárgyi eszközök nettó értékében bekövetkezett 2019-2021. közti változásának összetevői



NVTBE: Nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök

Forrás: MÁK beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés. Az összegek és a részadatok összegének eltérése kerekítésből adódik.

3.1.1. A vagyonváltozási és a korrigált vagyonváltozási mutató számításának eredményei

Az elemzett intézményi körben – a központi alrendszerbe tartozó költségvetési intézményekre jellemzően – a befektetett eszközök változásán belül igen jelentős arányt képviseltek a **vagyonkezelői jog változása miatti átadások és átvételek**. A 2019-2021 években ezen a jogcímen történt az összes eszköz növekedés 14,9%-a és az összes csökkenés 57,9%-a. Ez is alátámasztotta, hogy a vagyonváltozási mutatót ezen hatástól meg kellett tisztítani.

A korrekciót követően a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök nettó értékének változása 3 év alatt +167,3 Mrd Ft (3,1%), vagyis a vagyonkezelői jog átadásaiból eredő változások nélkül számítva a nettó érték növekedett, szemben a korrigálás előtti kis mértékű csökkenéshez képest, ezzel a vagyonmegőrzés a csoport szintjén teljesült. (1. táblázat). A 3,1%-os növekedés a technológiai fejlődést és az inflációt figyelembevéve szintentartásként értékelhető.

1.táblázat

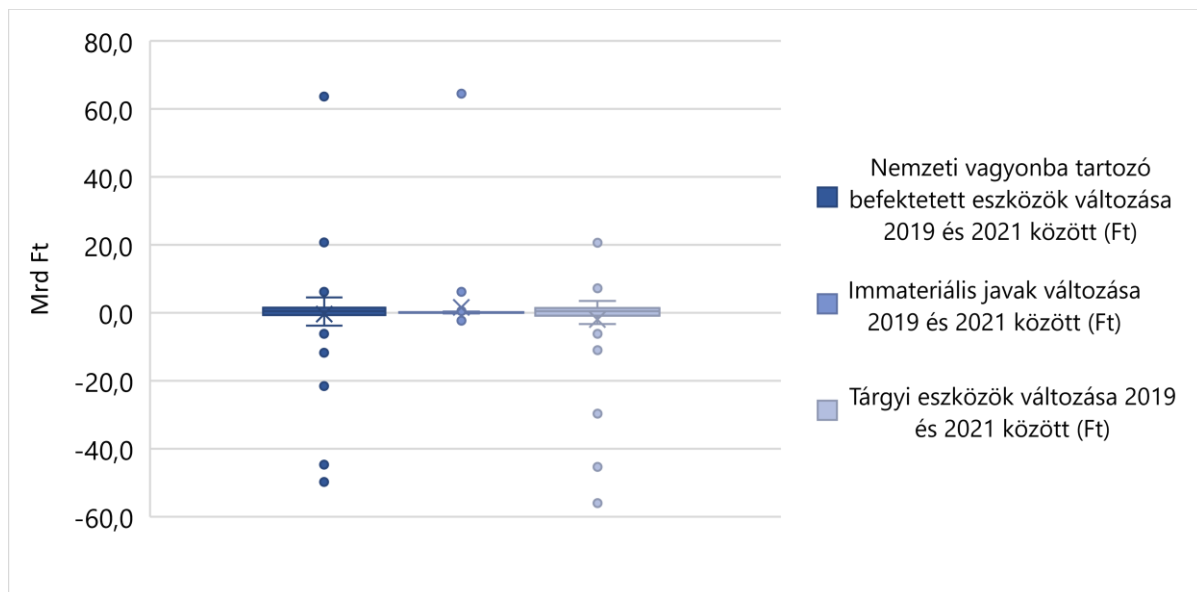
Az Intézmények 2019-2021. éves korrigálás előtti és korrigált vagyonváltozási és vagyonváltozási arány mutatójának alakulása

	Vagyonváltozási mutató (Mrd Ft)	Vagyonváltozási arány mutató (%)
Intézmények mutatóértéke korrigálás előtt	-16,9 Mrd Ft	-2,4%
Intézmények mutatóértéke korrigálás után	167,3 Mrd Ft	3,1%

Forrás: MÁK beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés

Az elemzés során elvégeztük a **szervezetenkénti változások vizsgálatát**. A 3.ábra (ún. *dobozábra*, más néven Box plot diagram, definícióját a fogalomtár tartalmazza) egy adott szervezetenél bekövetkezett állományváltozást mutatja Mrd forintban, illetve az állományváltozások jellegzetességeit mutatja be (a minta vonatkozásában) az egyes eszközcsoportok szerint. A „doboz” (az interkvartilis, vagyis az első és a harmadik kvartilisértékek közötti terjedelem (téglalap alakú színezett rész)) a középső (szélesebb) vízszintes vonal a mutatók értékeinek mediánértékét mutatja, az alatta és felette elhelyezkedő vastag vonalak az alsó és felső kvartilisértékeket jelzik, X jelöli a számtani átlagot.

A nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök és ezen belül az immateriális javak és a tárgyi eszközök értékének változása 2019 és 2021 között (Mrd Ft)



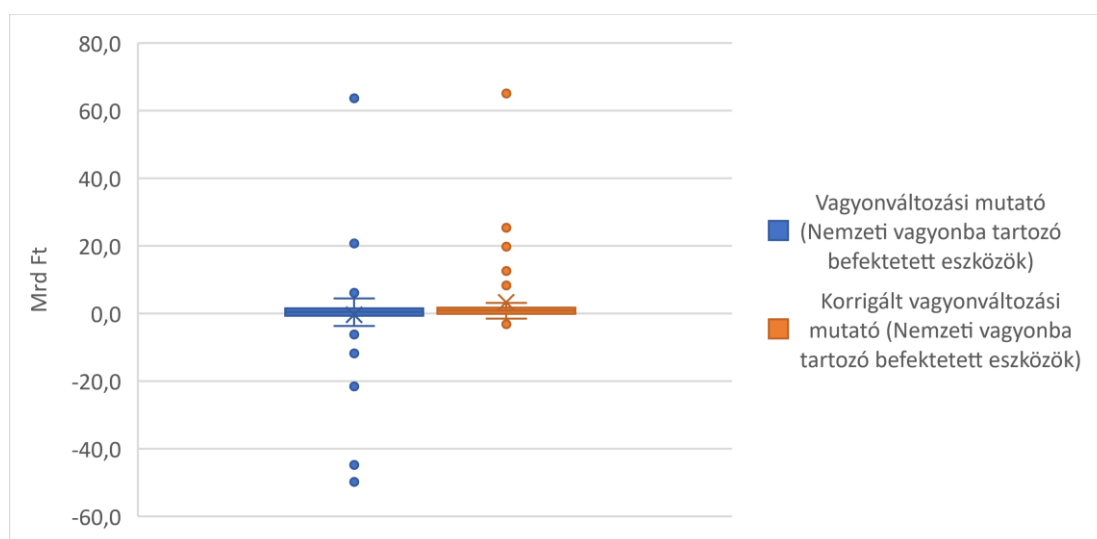
Forrás: MÁK beszámolóadatok alapján, ÁSZ szerkesztés

Az ábrán a „doboz” egy keskeny sáv a 0 érték körül, ami azt jelzi, hogy a **szervezetek nagy részénél az állományváltozás alacsony összegű volt**. A „talpak”-on kívül eső körök mutatják az ún. *outlier*-eket (kiugró értékkel rendelkezőket). Látható, hogy egyes szervezetek vagyonváltozása kiugró mértékű; különösen igaz ez a 64,5 Mrd Ft immateriális javakban bekövetkezett vagyonnövekedést, valamint a 30 Mrd Ft-ot meghaladó tárgyi eszközöknél jelentkező vagyoncsökkenést mutató szervezetekre. Az ezeknél bekövetkezett vagyonváltozások a teljes minta esetében a vagyonváltozás mutató értékét rontják, torzítva a teljes mintát is.

A kiugró értékek mögött általában egy sajátosság húzódik meg, így ezek részletes elemzése nagyon fontos a korrekciók szükségességének azonosítása érdekében. A **kiugró értékekkel rendelkező szervezetek** részletes vizsgálatát elvégeztük. Az egyes szervezetek elemzése megerősíti a korábban leírtakat, vagyis, hogy a tárgyi eszközök mérlegcsoport nettó értékében bekövetkezett jelentős csökkenés elsősorban a **vagyonkezelői jog átadása miatt** következett be⁹. Önmagában ez a változás nagymértékben magyarázza az ingatlanok, beruházások és felújítások bruttó értékének csökkenését. Az Ingatlanok és kapcsolódó vagyoni értékű jogok, valamint Beruházások és felújítások bruttó értékében bekövetkezett (3 év alatt elszámolt) csökkenésének (488,9 Mrd Ft) 58%-át teszi ki a *Költségvetési szerv, társulás alapításkori átadás, vagyonkezelésbe adás miatti átadás, vagyonkezelői jog visszaadása* soron kimutatott csökkenés (282,5 Mrd Ft) a teljes mintában.

Pontosabb képet kapunk a vagyonváltozásokról, ha a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök nettó értékének változását a **korrigált vagyonváltozási mutatóval** közelítjük. Ezért kiszámítottuk a korrigált vagyonváltozási mutatót is minden szervezetre, majd az értékeket összevetettük az eredeti vagyonváltozási mutatóval (lásd a 4. ábrát). Az adatok azt jelzik, hogy a vagyonváltozás mediánja és átlagos értéke is nőtt, míg a szórás csökkent, vagyis a vagyoncsökkenést kevesebb szervezetenél látjuk, és a **kiugró szervezetek száma csökkent**.

A nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök vagyonsértés mutatójának és a mutató korrigált változatának alakulása 2019 és 2021 között (Mrd Ft)



Forrás: MÁK beszámolóadatok alapján, ÁSZ szerkesztés

A korrigált vagyonsértés mutató csak az összes befektetett eszközre számítható a beszámolóból, az eszközcsoportok szerinti mutatóhoz részletesebb adatok szükségesek.

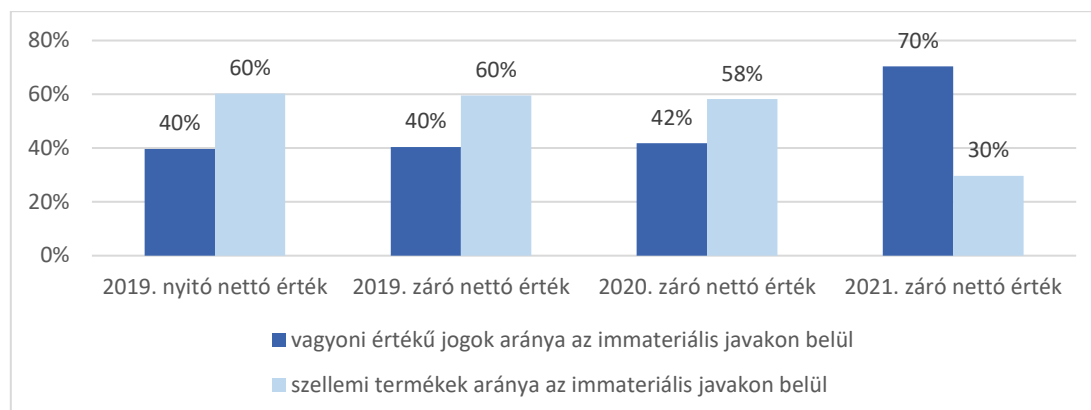
Az elemzésben a befektetett eszközökön belül az immateriális javak és tárgyi eszközök alakulásának eltérő sajátosságait kívántuk első lépésben feltárni. Ennek a fázisnak a keretében azon intézményeknél, ahol a számított vagyonsértés arány mutató szerint a változást jelentősnek tekintettük, azaz az adott eszközcsoport változása a bázis adathoz képest meghaladta a 10%-ot, egyedi vizsgálatot végeztünk.

Az egyedi vizsgálat eredményeként 50 intézményből 26-nál azonosítottunk jelentős változást az immateriális javak esetében, míg 12-nél a tárgyi eszközök esetében, négy intézménynél mind a tárgyi eszközök mind az immateriális javak nettó értékének a csökkenése meghaladta a 10%-ot.

3.1.2. Az immateriális javak értékének alakulása

Az Intézményeknél az immateriális javakon belül a **vagyoni értékű jogok és szellemi termékek** aránya a 2021. évben jelentősen változott (5. ábra), főképpen egy intézmény vagyoni értékű jogai értékének növekedése miatt.

A nemzeti vagyonba tartozó immateriális javak mérlegértékének összetétele a mintában (%)



Forrás: MÁK beszámolóadatok alapján, ÁSZ szerkesztés

Az Intézmények beszámolójában szereplő **immateriális javak mérlegértéke** 2021. év végén a 2019. évi nyitó érték **270,6%-ára emelkedett**, ezen belül a jelentős növekedés 2021-ben történt (2020. évhez képest 218,4%). A növekedés hátterében egyéb növekedés (67,8 Mrd Ft), az alapításkori átvétel, vagyonkezelésbe vétel miatti átvétel, vagyonkezelői jog visszavétele (15,9 Mrd Ft), valamint térítésmentes átvétel (1,8 Mrd Ft) állt. A vagyonkezelésbe vétel miatti átvételre, vagyonkezelői jog visszavételére több intézménynél is sor került, az általuk használt eszközök vagyonkezelői jogának átvétele kapcsán. Ezek közül egy intézmény térítésmentesen vett át 2021. decemberében immateriális javakat, ezek értéke 1,8 Mrd Ft volt.

A 26 egyedi vizsgálat alá vont intézmény vonatkozásában az immateriális javak mérlegértéke a 2021. év végére a 2019. évi nyitó mérlegérték 65,0%-ára esett vissza. Az intézményi szintű elemzés keretében **több olyan eseményre figyeltünk fel, amelyek a módszer korrekcióját támogatták:**

- Egy intézmény esetében láttunk példát arra, hogy az immateriális javak üzembehelyezése a beszerzést követően nem történt meg rövid időn belül, azaz a beszerzés évén belül, tekintve, hogy az intézmény az immateriális javakon belül külön főkönyvi számlán mutatta ki a még nem aktivált (üzembe nem helyezett) immateriális javakat. Ezért az immateriális javak vonatkozásában is indokolt lehet a beruházási aktivitás elemzésekor a befejezetlen beruházások vizsgálata.
- A költségvetési szervek tevékenységének jellege befolyásolhatja, hogy milyen értékű és komplexitású immateriális javakat használnak, amely az avulás miatti eszközpótlás esetében is irányadó.

Egy intézmény vagyonkezelői jogot adott át térítésmentesen 2021-ben más szervezeteknek, úgy, hogy ezen eszközök (az immateriális javakon belül) már nullára leírtak voltak. A kapott eszközök állapota, használati foka fontos információt nyújt a további hasznos élettartam és a későbbi eszközpótlás tervezéséhez.

3.1.3. A tárgyi eszközök értékének alakulása

Az elemzett 3 éves időszakban a tárgyi eszközök bruttó értékének növekedésére ható meghatározó események voltak a beruházásokból, felújításokból 3 év alatt elszámolt aktivált érték (180,1 Mrd Ft), a térítés nélküli átvétel (24,1 Mrd Ft), valamint az egyéb növekedések (117,6 Mrd Ft). A tárgyi eszközök állomány csökkenésének legjelentősebb tétele volt az

alapításkori átadás, a vagyonkezelés változása miatti átadás-átvételek hatásaként elszámolt csökkenés (250,3 Mrd Ft), amely 315,3 Mrd Ft átadás és 65,1 Mrd Ft átvétel eredőjeként keletkezett. Csökkenést okozott továbbá a térítés nélküli átadás (5,9 Mrd Ft), és az egyéb csökkenések (13,4 Mrd Ft). Ezen mozgások mindösszesen a tárgyi eszközök bruttó értékét 52,6 Mrd Ft-tal, a nyitó bruttó érték 5,1%-ával csökkentették.

A tárgyi eszközök körében történt, a vagyonkezelésben bekövetkezett csökkenéseket meghatározóan – a már említett – 2021. január 1-től hatályos, az ún. (irodai) elhelyezési vagy rekreációs célú ingatlanok tekintetében történt változás okozta.

3.1.4. A befektetett eszközök fedezettségi és korrigált fedezettségi mutatójának vizsgálata

A fedezettségi mutató az Intézményeknél 100,3%-ról 86,9%-ra csökkent 3 év alatt, ami a szervezet hosszú távon használt eszközeinek tartós, lejárat nélküli forrással (saját tőkével) való finanszírozottságának csökkenését jelzi. Ugyanakkor a költségvetési szervek jelentős fejlesztési célú támogatási arányára tekintettel a **halasztott bevételekkel korrigált mutató** számítása nagy mértékben árnyalta ezt a helyzetet. Az eredeti és a korrigált mutató éves alakulása más-más mintázatot mutat; a befektetett eszközök romló és 100% alatti fedezettsége helyett – a korrekciót követően – kedvezőbb kép alakul ki a minta egészére. A korrigált mutató azt jelzi, hogy **mindhárom évben megfelelő és megközelítőleg állandó volt a fedezettség szintje** (2. táblázat), az intézmények eszközei és azok finanszírozási forrásai mindhárom évben összhangban voltak.

2. táblázat

A befektetett eszközök fedezettségi és korrigált fedezettségi mutató alakulása a minta szervezeteire összesen

	2019	2020	2021
Befektetett eszközök fedezettségi mutatója	100,3%	93,0%	86,9%
Befektetett eszközök korrigált fedezettségi mutatója	115,5%	111,4%	113,3%

Forrás: MÁK beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés

A **szervezetek mutatóit** egyedileg vizsgálva megállapítottuk, hogy a szervezetek többségénél mindkét mutató a kívánatos szint közelében vagy afelett helyezkedett el. A korrekcióval mindhárom évben növekedtek a mediánértékek, és kevesebb volt azon szervezetek száma, amelyeknél a mutató nem érte el a 100%-ot. Míg az eredeti mutató három szervezetnél kiugróan rossz helyzetet mutatott, **a korrekciót követően – negatív irányban – kiugró értéket már nem találtunk a mintában.**

A befektetett eszközök *korrigált fedezettségi mutatóját* az eszközcsoportok tekintetében külön a beszámoló alapján nem tudtuk számítani, mert a halasztott bevételek eszközcsoportonkénti adatai azokból nem szűrhetőek le.

3.2. Az immateriális javak és tárgyi eszközök terv szerinti értékcsökkenésének elszámolása és az eszközpótlás kapcsolatának vizsgálata

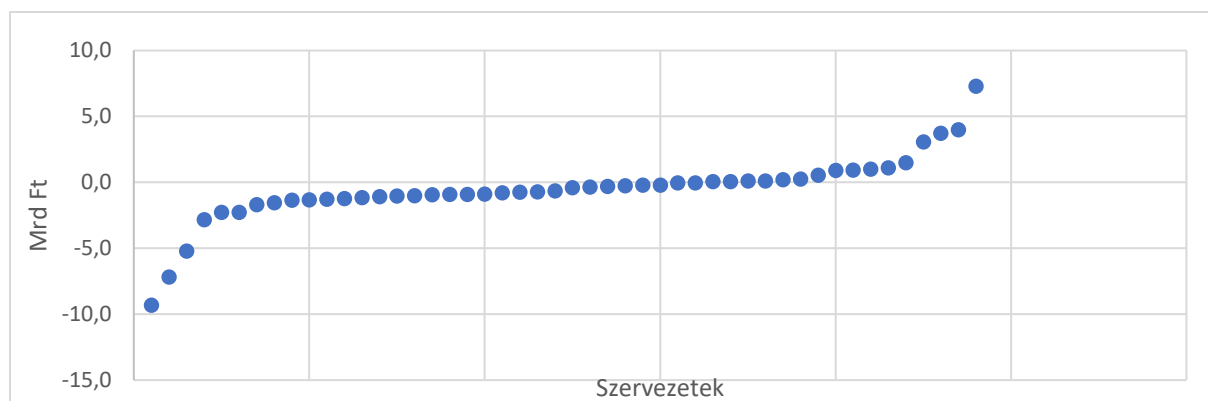
Az immateriális javak és a tárgyi eszközök körében az eszközpótlás alakulását az elemzés során kidolgozott **eszközpótlási mutató** alkalmazásával vizsgáltuk. Azon Intézményeknél, ahol nem volt biztosított az eszközpótlás – azaz a 3 éves időszakban elszámolt értékcsökkenés meghaladta az eszközök értékét növelő beruházás, felújítás értékét – a szöveges beszámoló alapján próbáltuk ennek okait feltárni. A mutató szerint az eszközpótlás elmaradását jelzi, ha a terv szerinti és terven felüli értékcsökkenés 2019-2021 alatti összes értéke magasabb, mint az azonos 3 év időszak beruházási aktivitása, azaz az immateriális javak beszerzése és a beruházás aktiválás értéke növelve a 2019. év eleji és a 2021. év végi befejezetlen beruházás, felújítás állomány változásának értékével. A befejezetlen beruházás növekedése növeli, csökkenése csökkenti a mutató nevezőjét.

Az Intézmények egészét tekintve, a 3 évre vonatkozóan a beruházási aktivitás 2,2 Mrd Ft-tal haladta meg az elszámolt értékcsökkenés összegét, ami azt jelzi, hogy **a tárgyi eszköz pótlása megtörtént a teljes csoportra.**

Az **egyedi eszközpótlási igény** mutatójának értéke ugyanakkor az átlagos érték (-43,6 M Ft) körül nagymértékben szóródott, a minimum érték -20,0 Mrd Ft, a maximum érték 43,2 Mrd Ft volt. A szervezetek egyharmadánál vált szükségessé az eszközök értékcsökkenésének pótlása, közülük 5 szervezetnél az igény meghaladta a 3 Mrd Ft-ot. A 6. ábra részletezi a két szélsőséges érték kivételével az intézmények adatait. Egy szervezetnél a szélsőségesen magas eszköz pótlási igény (43,2 Mrd Ft) háttérében a vagyonkezelői jog visszaadása miatt elszámolt, beruházásokat érintő, jelentős mértékű csökkenés áll. Az értékcsökkenést szélsőségesen (-20,2 Mrd Ft-tal) meghaladó beruházási aktivitást egy intézmény esetében tapasztaltunk.

6.ábra

Az elemzett szervezetek eszközpótlási mutatóinak értéke (Mrd Ft)



Forrás: MÁK beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés

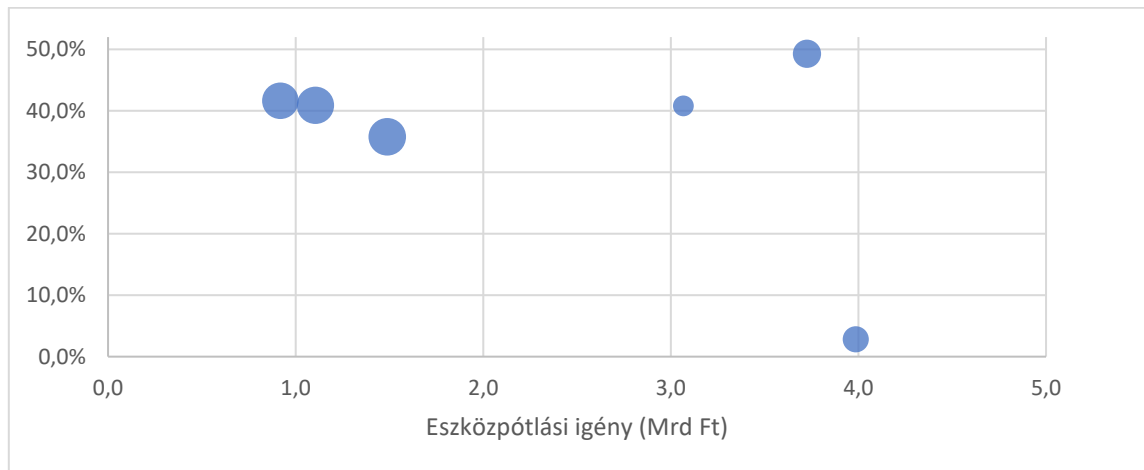
Az elemzett csoportban 7 olyan intézmény volt, ahol a 3 év alatt elszámolt értékcsökkenés legalább 1 Mrd Ft-tal meghaladta az összes beruházási aktivitást, ezeknél megvizsgáltuk, hogy az eszközpótlási igény forintösszege hogyan viszonyult az intézmény befektetett eszköz állományához képest. A 7 intézmény közül 4 volt olyan, amelyiknél ez az összeg a befektetett eszközállományának jelentős részét tette ki (50-80%-át).

A **kockázati értékelési módszer** szerint kockázatosnak tekintettük azokat a szervezeteket, ahol a beruházási aktivitás nem érte el a 3 év alatt elszámolt értékcsökkenés felét; **összesen 6 ilyen szervezetet találtunk a mintában.** A kockázati értékelés eredményeként 3 olyan intézmény

volt, ahol a beruházási aktivitás jelentősen a 3 év alatt elszámolt értékcsökkenés alatt maradt, valamint az eszközpótlási igény az intézmény méreteihez képest is jelentős volt. Esetükben **az elmaradó eszközpótlás kockázatot jelent a feladatellátás biztonságára**. A 7. ábrában mutattuk be az értékelt intézmények adatait. Az eszközpótlási igénynek a befektetett eszközökhöz képesti alacsony vagy magas arányát az ábrában a kör arányosan növekvő mérete jelzi.

7. ábra

A kockázatos kategóriába tartozó szervezetek eszközpótlási igénye (Mrd Ft) és az eszközpótlási mutató értéke (%)



Forrás: MÁK beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés

Egy intézménynél a nagy összegű, más szervezet részére átadott beruházás miatt a beruházási aktivitás negatív volt. A valós kockázat megállapítása végett ilyen esetekben célszerű részletesebb információk alapján a kockázati értékelést elvégezni.

Az eszközpótlási mutató értéke immateriális javakra és tárgyi eszközökre vagy annak alcsoportjaira nem volt számítható, mert az eredménykimutatásban szereplő értékcsökkenés összege nincs megbontva eszköz-alcsoportok szerint, a megbontáshoz főkönyvi szintű adatok lennének szükségesek.

3.2.1. A nullára leírt eszközök aránya mutató vizsgálata

Az intézményeknél a **nullára leírt eszközök értéke** a három év alatt kis mértékben, de folyamatosan emelkedett. Értéke a 2019. év végén 394,2 Mrd Ft, a 2020. év végén 422,6 Mrd Ft volt, míg a 2021. évben már meghaladta a 430 Mrd Ft-ot (435,9 Mrd Ft). Az intézmények összes (immateriális javakat és tárgyi eszközöket is tartalmazó) bruttó eszköz értékéhez képest a nullára leírt eszközök aránya minimálisan, évente 1-3%-kal emelkedett, a 2019. évi 28,9%-ról, a 2020. évben 31,9%-ra, majd a 2021. évben tovább 32,2%-ra. Azonban az eszközcsoportok szintjén a nullára leírt arány már jelentős eltéréseket mutat.

Az **immateriális javakon** belül a nullára leírt eszközöknek az összes bruttó értékhez viszonyított aránya mind a három évben meghaladta az 50 %-ot, az arány a 2019. évben 59,7%, a 2020. évben 66,9%, a 2021 évben 52,8% volt. **Ebben az eszközcsoportban** – a fizikai alkalmazhatóság mellett a gyors technológiai avulás miatt – az Áhsz. szerint a **leggyorsabb a leírás**, ugyanakkor az eszköz használhatósága ennél sokkal hosszabb lehet.

Az **ingatlanok** nullára történt leírtsága a legalacsonyabb, egyik évben sem haladta meg az 1%-ot, arányuk a 2019. évben 0,22%, a 2020. évben 0,21% és a 2021. évben 0,25% volt. Az alacsony nullás értékű állományt elsősorban az ingatlanok hosszú hasznos élettartama okozza, továbbá itt kerülnek elszámolásra a földterületek, amelyek nem veszítenek az értékükből, ezért az értékcsökkenés esetükben nulla. A **gépek és berendezéseken** belül a nullára leírtak aránya két évben is meghaladta az immateriális javaknál kimutatott arányt, 60%-körül alakult, a 2019. évben 66,0%, a 2020. évben 58,1%, a 2021. évben 61,1% volt az arány.

Az 50 intézményből 40-nél a három év alatt a nullára leírt eszközök értéke nőtt, míg 10-nél csökkent¹⁰. Az elemzett időszak végén, a 2021. évi záró adatok szerint az intézményeknél az összes eszközből a nullára leírtak aránya 0 és 81,8% között változott, az értékek mediánja 23,1% volt. A 2021. év végén **7 intézmény nullára leírt eszközeinek az összes eszközökön belüli aránya meghaladta az 50%-ot**. Ezen intézmények közül két intézmény adatai azt mutatták, hogy ingatlan hiányában az immateriális javaknak az eszközállomány kétharmadát meghaladó aránya és gyors leírása 50%, sőt 70% feletti nullára leírt eszköz arányt is eredményezhet. Ezért a nullára leírt eszközök aránya mutatót – mint azt az elemzési módszer is tartalmazza – eszközcsoportonként értékeltük.

A két legnagyobb nullára leírt eszköz arány mutatóval rendelkező két intézmény közül az egyik értéke 86,6%, a másiké 78,4% volt. A magas leírtsági arány a két intézménynél a három év során lényegesen nem változott. A nullára leírt eszközök aránya az összes eszközön belül az elemzett években, évente az első intézmény esetében 74,4%, majd 79,7% és 81,8%-ot mutatott, a másik intézménynél 74,8%, 73,5% és 78,4%-ot. Mindkét intézmény közös jellemzője volt, hogy nem rendelkeztek ingatlanokkal, továbbá a **gyors leírású immateriális javak aránya az összes eszközön belül nagyon magas volt**, az elemzett években 80% és 90% között mozgott. A módszer szerint ilyen esetben a mutató magas, akár 70% feletti értéke is elfogadható. Részletesebb vizsgálat csak további adatok birtokában folytatható le.

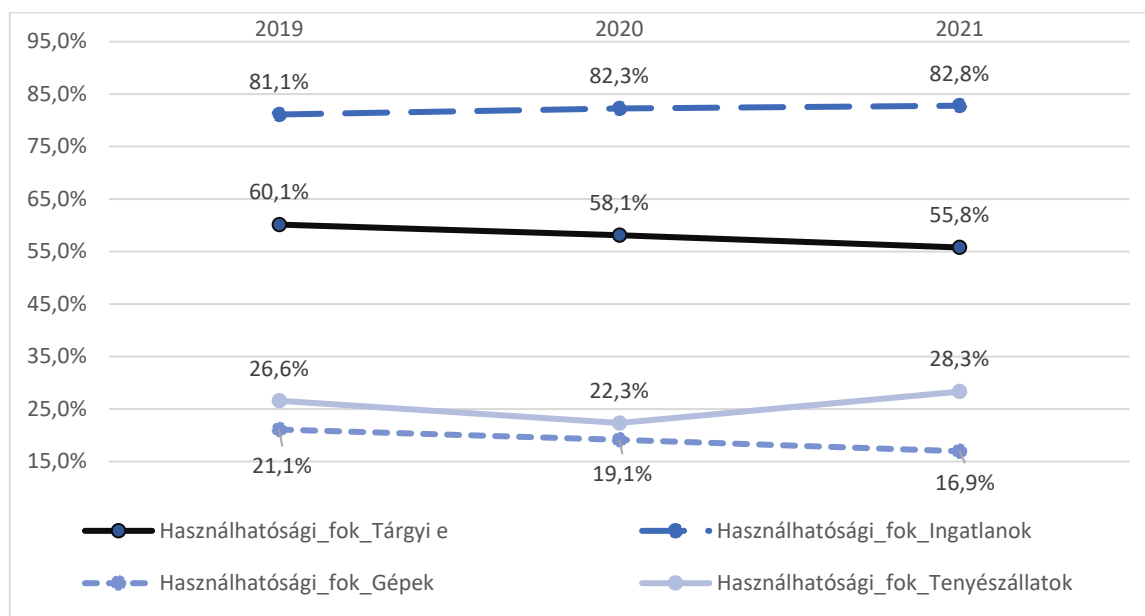
A kisértékű eszközök értékadatairól a beszámolóban nem található információ, ezért a **teljesen, nullára leírt eszközök arányának korrigált mutatója nem volt számítható**, elemzéséhez további adatok szükségesek.

3.2.2. Az immateriális javak, tárgyi eszközök használhatósági foka mutató vizsgálata

A tárgyi eszközök csoport és alcsoportjai **használhatósági mutatójával** összefüggésben megállapítottuk, hogy az Intézmények összesített adatai a hosszú távú folyamatok romlását jelzik: a tárgyi eszközök használhatósági mutatója évről-évre csökkent (60,1%-ról 55,8%-ra), összességében 4,3 százalékponttal. (8. ábra). A tárgyi eszközök használhatósági fokának csökkenése a gépek, berendezések használhatósága csökkenésének tudható be, az ingatlanok és a tenyésztések esetében a mutató kedvező irányban változott.

Az egyedi eseteket vizsgálva láttunk példát a **magas használhatósági fokot eredményező**, értékcsökkenéssel nem érintett eszközök jelenlétére a vizsgált intézményi csoportban. A Magyar Művészeti Akadémiánál ilyen eszközök voltak a képzőművészeti alkotások, míg a Nemzeti Örökség Intézeténél a temetők.

A tárgyi eszközök és az azon belüli eszközcsoportok használhatósági fokának alakulása az elemzett szervezeteknél, 2019-2021. (%)



Forrás: MÁK beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés

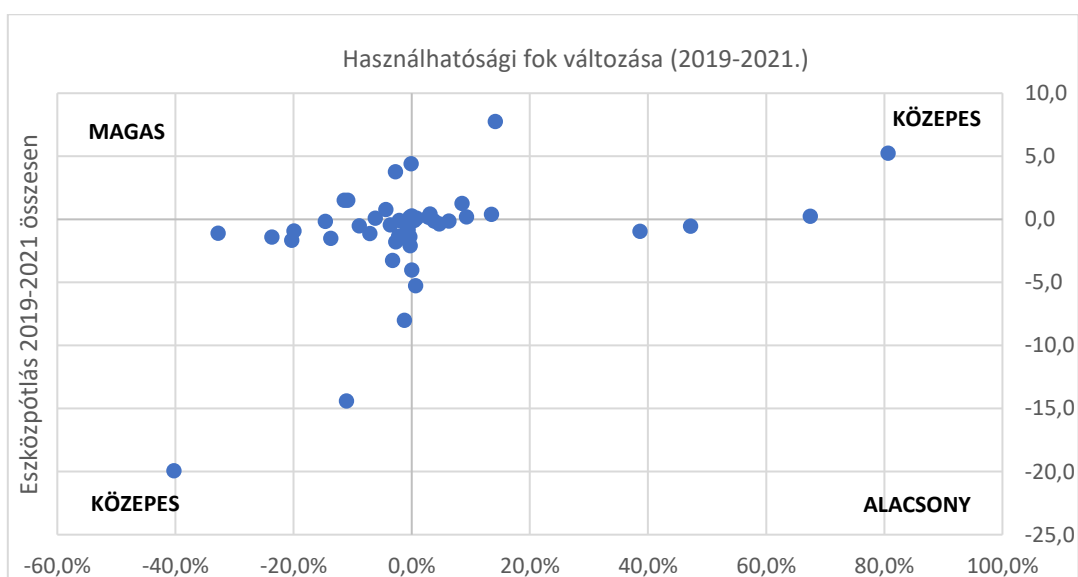
Fontos megjegyezni, hogy az éves használhatósági fok mutatók nem azonos tárgyi eszköz körre vonatkoznak, hiszen pl. a vagyonkezelői jog átadásával eltérő állapotú tárgyi eszközök kerültek be, vagy éppen ki a mérlegből.

Az Intézmények **immateriális javainak használhatósági foka** a 2020. évről a 2021. évre javulást mutat, de a teljes mintában az immateriális javak nettó eszközértékének 71,0 Mrd Ft-os változásán belül 65.0 Mrd Ft az Agrárminisztériumhoz kötődik. Ez az egyéb jogcímen elszámolt növekedés a 2021. évben valósult meg, de mivel 2021-ben csak a 2021-re eső értékcsökkenést számolták el, ezért a mutató számlálóját és nevezőjét is kedvező irányba befolyásolta. Az Agrárminisztérium nélkül számolva a növekedés alig 1%-os.

3.2.3. Az eszközpótlás vizsgálata több mutató összevonásával

Az elemzés során elvégeztük az Intézmények immateriális javai **használhatósági foka** változásának (2019-ről 2021-re) összevetését az **eszközpótlással** (2019-től 2021-ig), a kockázati besorolásokat a 9. ábra szemlélteti. **Magas kockázatúnak** tekintettük az intézmény helyzetét, ha a csökkenő használhatósági fok az értékcsökkenéstől elmaradó eszközpótlás mellett jelentkezett, azaz sem az időszakos értékcsökkenés sem az eszközállomány oldaláról nem volt elégséges az eszközpótlás. **Alacsony kockázat** akkor jelentkezett, ha növekvő használhatósági fok mellett nincsen eszközpótlási igény, azaz az elszámolt értékcsökkenésnél több eszközpótlást valósítottak meg, ami növelte az eszközök használhatóságát.

Az Intézmények immateriális javai esetében az eszközpótlási igény és a használhatósági fok mutató változásából eredő kockázatok 2019-2021. között



Forrás: MÁK beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés

Az elemzésre kiválasztott intézmények közül 15 intézmény került a magas kockázatúak minősítettek közé és 16 intézmény az alacsony kockázatúakhoz. A kockázati kategóriákban többféle tevékenységet ellátó intézmény előfordul, a kiugró értékek tehát nem magyarázhatók az ellátott feladatok sajátosságaival. A 19 közepes kockázatú intézményből 16-nál az értékcsökkenést meghaladó beruházást jelző (negatív)⁴ eszközpótlási mutató csökkenő használhatósági fokkal párosult, míg háromnál értékcsökkenés alatti beruházást jelző (pozitív) eszközpótlási mutató növekvő használhatósági fokkal társult.

3.3. Az eszközök állományát növelő események

Az elemzésben a mutatók mellett vizsgáltuk a gazdasági események eszközcsoportokra és a mérleg szerinti eredményre gyakorolt hatását, az eszközállomány értékére ható növelő és csökkentő tételeket. Az állomány növekedését az alábbi események eredményezték:

3.3.1. Eszközbeszerzés, beruházás, felújítás

A minta vonatkozásában az eszközérték megőrzése biztosított volt. Az intézmények az eredményszemléletű elszámolás szerint **eszközbeszerzésekre, beruházásokra** a három év alatt összesen 257,7 Mrd Ft-ot fordítottak. A **finanszírozás forrását** a költségvetési oldalon a felhalmozási célú támogatások 94,9 Mrd Ft (36,8%), a felhalmozási célú átvett pénzeszközök 3,3 Mrd Ft (1,3%), továbbá az eszköz (immateriális javak, tárgyi eszközök) értékesítésből származó felhalmozási bevételek 0,8 Mrd Ft (0,3%) adták. Európai uniós forrásból (felhalmozási célú átvett pénzeszközökből) csupán 0,2 Mrd Ft származott.

Az eredményszemléletben kimutatott eszközbeszerzési és beruházási kiadások és a költségvetési számvitelben kimutatott felhalmozási célú bevételek közötti különbséget (158,7 Mrd Ft, **61,6%**) az intézmények az **irányítószervi támogatásból** (finanszírozási bevétel)

⁴ Az eszközpótlási igény számításakor igény esetén pozitív a mutató értéke, ezért, ha túlpótlás jelentkezett, akkor a mutató negatív.

vagy a maradványból fedezték. Ezek esetében azonban az eszközbeszerzéshez nem kapcsolódott időbeli elhatárolás.

Eredményszemléletben a fejlesztési célra kapott támogatások elszámolási sajátosságára tekintettel az intézmények jelentős összegű **halasztott árbevétellel** rendelkeztek, amelynek értéke a 2019. év végén 195,9 Mrd Ft, a 2020. év végén 198,3 Mrd Ft, míg a 2021. év végén már 260,4 Mrd Ft volt. Az eszközbeszerzéshez kapott támogatások miatti halasztott bevétel elhatárolás a passzív időbeli elhatárolások meghatározó és növekvő hányadát adták (2019. évben 58,3%, 2020. évben 62,4%, 2021. évben pedig a 70,3%-át). A passzív időbeli elhatárolások állománya értékének emelkedését az okozta, hogy az újabb beruházások teljes összege növelte az állomány értékét, míg az állomány csak a korábban beruházott eszközök értékcsökkenésének összegével csökkent.

Az intézmények az elemzés időszakában 68,9 Mrd Ft értékben szereztek be immateriális javakat, és 180,1 Mrd Ft összegben helyeztek üzembe tárgyi eszközöket beruházásból vagy felújításból. Az **eszközbeszerzési, -beruházási eredményszemléletű kiadások** évről évre nagyjából azonos értékben teljesültek, a 2019. évben 86,9 Mrd Ft, a 2020. évben 83,9 Mrd Ft, a 2021. évben 86,8 Mrd Ft elszámolt összegben. Ehhez kapcsolódóan az eszközök használatba vétele, aktiválása 2019. évben 83,0 Mrd Ft, a 2020. évben 97,5 Mrd Ft, és a 2021. évben 68,5 Mrd Ft értékben alakult.

A **befejezetlen beruházások állománya** az elemzett időszakon belül jelentős változásokat mutatott. Összege a 2019. évi 94,0 Mrd Ft nyitó értékhez képest a 2019. év végén 103,4 Mrd Ft-ra nőtt, a 2020. év végén 45,8 Mrd Ft-ra csökkent, majd a 2021. év végén 49,1 Mrd Ft volt, a 2019. évi nyitó állományhoz képest a 2021. év végére mindösszesen 44,9 Mrd Ft-tal csökkent. A beruházás állományra jelentős hatást gyakorolt a három év során a vagyonkezelés változása miatti átadás (98,5 Mrd Ft) és átvétel (10,3 Mrd Ft) és a térítés nélkül kapott (21,5 Mrd Ft) és adott (1,1 Mrd Ft) beruházások, valamint az egyéb növekedések (27,7 Mrd Ft) és csökkenések (az aktiváláson felüli 13,0 Mrd Ft).

Az intézmények az elemzett években évről-évre csökkenő összegű, 25,2-38,4 Mrd Ft közötti **felhalmozási célú államháztartáson belüli támogatást** kaptak (2019. évben 38,4 Mrd Ft, 2020. évben 31,3 Mrd Ft, 2021. évben 25,2 Mrd Ft). Az intézménycsoport adatai mögött azonban jelentősen különböző egyedi intézményi folyamatok húzódtak meg. A források vonatkozásában megállapítható, hogy felhalmozási célú támogatást a 2019. évben 30 intézmény kapott, a támogatás intézményre jutó maximuma 23,8 Mrd Ft, az átlag 0,8 Mrd Ft, a medián 0,03 Mrd Ft volt. A 2020. évben 31, a 2021. évben 34 intézmény részesült támogatásban, a 2020. évben a maximum 12,3 Mrd Ft, az átlag 0,6 Mrd Ft, a medián 0,04 Mrd Ft, a 2021. évben a maximum 8,8 Mrd Ft, az átlag 0,5 Mrd Ft és a medián 0,02 Mrd Ft volt. Az intézmények közül 24 mind a három évben, 13 azonban egyik évben sem részesült támogatásban.

A beruházások forrásoldala az eszközpótlás értékelésére is hatást gyakorol. Az elemzés azt mutatta, hogy az Intézményeknél a felhalmozási célú támogatások és átvett pénzeszközök az eszközbeszerzéseknek, beruházásoknak csupán bő egyharmadát adták a 3 évben, ezzel az **eszközbeszerzések, beruházások, felújítások többsége, majdnem kétharmada saját forrásból** (finanszírozási bevételből és maradványból) **valósult meg**. Szemben a fejlesztési célú támogatásból megvalósult eszköz eredménysemleges elszámolásával – ahol a támogatás elhatárolásának feloldása ellentételezi az értékcsökkenési kiadásokat – a saját forrású

eszközök értékcsökkenése csökkenti a mérleg szerinti eredményt. Ezzel az értékcsökkenésnek megfelelő forrás az intézménynél marad, fedezetet biztosítva a jövőbeni eszközpótlásra.

3.3.2. Térítésmentes átvétel

A három év alatt az összes növekedésen belül a **térítésmentes átvétel aránya kis értékű volt**, annak csupán 0,04%-át jelentette. Az intézmények közül 26-nál nem történt ilyen gazdasági esemény. A térítésmentes átvétel 93,0%-a (24,1 Mrd Ft) kettő intézményhez volt köthető. A két kimagasló érték kivételével az intézmények 100 E Ft és 0,4 Mrd Ft közötti értékben vettek át eszközöket, a medián 0,02 Mrd Ft volt. Az átvétel forrást nem igényelt, ugyanakkor az átvétellel kötelezettségek is átkerültek, az eszközökkel való felelős gazdálkodás és megőrzés kötelezettségét is átvette az átvevő.

Az intézmények a 2019-2021. években mindösszesen 25,9 Mrd Ft térítésmentes eszköznövekedést számoltak el, ezen belül a 2019. évben 3,5 Mrd Ft, a 2020. évben 18,3 Mrd Ft, majd a 2021. évben 4,1 Mrd Ft értékben. A térítésmentes átvételen belül a legnagyobb arányt a beruházások mutatták (83,0%), ezt követte a gépek, berendezések (8,0%), majd az immateriális javak (7,0%) és az ingatlanok (2,0%).

A **beruházás-átadások magas aránya** háttérben tudatos megfontolás áll. A beruházások kivitelezője nem minden esetben volt azonos az eszköz használójával, a kivitelező sok esetben aktiválásra adta át a beruházást az intézménynek. Egy szervezet például 3,2 Mrd Ft bruttó értéken adott át egy eszközt térítésmentesen egy másik szervezet részére.

A 3 év során az összes **térítésmentes átvételből államháztartáson belüli** 1,4 Mrd Ft volt (könyv szerinti értéken), amely az összes átvétel 5,4%-a. A térítés nélkül az államháztartáson belül átvett eszközök eredeti beszerzési értéke ugyan 4,1 Mrd Ft volt, azonban ennek 66,1%-a már az átadónál korábban leírásra került, így az átvett eszközök használhatósági foka átlagosan 33,9% volt. Az átvett eszközöknek – az átadó nyilvántartási adatai szerint számított – használhatósági foka indikációt jelent a további hasznos élettartam és későbbi eszközpótlás tervezéséhez.

3.4. Az eszközök állományát csökkentő események

3.4.1. Értékesítés

Az intézmények az elemzett három év alatt összesen 4,8 Mrd Ft bruttó (beszerzési) értékű eszközt értékesítettek. Ezen belül a 2019 és 2020. években az érték nem volt jelentős – a 2019. évben 0,31 Mrd Ft és a 2020. évben 0,26 Mrd Ft –, majd a 2021. évben 4,22 Mrd Ft bruttó értékű értékesítés teljesült, a hároméves adat 97,9%-a. Az értékesítéskor kivezetett bruttó érték az éves nyitó eszköz bruttó értéknek kis hányadát tette ki, a 2019. és a 2020. évben 0,02%-át, a 2021. évben 0,38%-át, a 0,5% alatti **értékesítési arány alacsonynak mondható**. A 3%-os arányt egyik intézmény sem lépte túl, a 2%-ot egy, az 1%-ot kettő intézmény haladta meg. A 2021. évi értékesítés 83,8%-a egy szervezetnél jelentkezett, a 3,5 Mrd Ft bruttó értékű a gép, berendezés és jármű eszközcsoporton belüli értékesítéssel.

Az **eszközértékesítések bevétele** a három évben mindösszesen 0,82 Mrd Ft volt, ezen belül az immateriális javak aránya 0,01%, az ingatlanoké 1,7% és az egyéb tárgyi eszközöké 98,3% volt. Az eszközértékesítési bevételeknek a 2019. évi nyitó befektetett eszközállományhoz viszonyított aránya csupán 0,1% volt. Az elszámolt bevétel az évek között jelentősen ingadozott, az éves értékesítési bevétel aránya a hároméves összes adathoz képest a 2019. évben 10,54% (0,086 Mrd Ft), a 2020. évben 5,56% (0,046 Mrd Ft), míg a 2021. évben 83,9% (0,69 Mrd Ft) volt. Ezen belül a legnagyobb értékesítési bevételt – az eszköz kivezetéssel

összhangban – 0,57 Mrd Ft értékben egy szervezet realizálta a 2021. évi gép és berendezés értékesítésén.

Az **értékesítésen realizált eredmény** (eladási ár mínusz eszközök nettó értéke) a beszámoló űrlapok alapján nem határozható meg, mert az eszközváltozási jogcímekhez nem kerül megbontásra a kapcsolódóan kivezetett értékcsökkenési leírás. A gazdasági esemény mérleg szerinti eredményre gyakorolt hatásának elemzéséhez részletező adatok szükségesek.

Az elemzett 50 intézmény közül 16-nál az értékesítés rendszeres volt, mind a három évben történt értékesítés, mindösszesen 1,01 Mrd Ft bruttó érték kivezetéssel, míg 20 intézménynél az elemzett időszakban nem került sor értékesítésre. 8 intézmény két évben értékesített, 0,14 Mrd Ft bruttó érték kivezetéssel, továbbá 6 intézmény csak egy évben értékesített 3,6 Mrd Ft kivezetéssel, a legnagyobb értékesítéssel rendelkező intézmény (3,5 Mrd Ft) ebbe a csoportba tartozott.

Az Intézmények jellemzően (99,63%) a **gépek, berendezések, felszerelések, járművek eszközcsoportból értékesítettek**, míg a további eszközcsoportok minimális, az immateriális javak 0,01%, az ingatlanok és kapcsolódó vagyoni értékű jogok 0,07% és a tenyészállatok 0,29% arányt képviseltek. A gépek, berendezések majdnem kizárólagosságát az magyarázza, hogy ezen eszközök a legpiacképesebbek a közzsférán kívül is.

3.4.2. Hiány, selejtezés, megsemmisülés

A 2019-2021. években az Intézményeknél elszámolt **terven felüli értékcsökkenési leírás** 0,9 Mrd Ft-volt. Az intézmények hiány, selejtezés és megsemmisülés miatt 27,4 Mrd Ft bruttó (beszerzési) értékű eszközt vezettek ki, azonban az eszközök 96,7%-a már korábban értékcsökkenésként leírásra került. A hiány, selejtezés, megsemmisülés jogcímenen kivezetett érték teljes eszközállományhoz mért aránya alacsony volt, a kivezetett bruttó érték ugyan a 2019. évi befektetett eszközök nyitó bruttó értékének 2,16%-át adta, azonban – a nagy arányban leírt eszközökre tekintettel – az eredményt csökkentő terven felüli leírás értéke a 2019. évi nettó értéknek csupán a 0,07%-a volt.

A hároméves elemzési időszakban az 50-ből 49 intézménynél történt **hiány, selejtezés vagy megsemmisülés jogcímen eszköz kivezetés**, amelyből bruttó érték csökkenése a 2019. évben 9,2 Mrd Ft (33,7%), a 2020. évben 6,4 Mrd Ft (23,48%) és a 2021. évben 11,7 Mrd Ft (42,85%) teljesült. A 3 év alatt kivezetett bruttó eszközérték intézményenként 0,007 Mrd Ft és 4,6 Mrd Ft között változott, az intézményi átlag 0,54 Mrd Ft, a medián érték 0,25 Mrd Ft volt. A 49-ből 10 intézménynél a kivezetett eszközök már nulla nettó értékkel rendelkeztek.

A 3 év alatt a hiány, selejtezés, megsemmisülés miatt a **terven felüli értékcsökkenés aránya** mutató **kockázatot jelentő** – a vizsgálati módszer szerinti a 2019. évi nyitó nettó értékének 2-3%-át meghaladó – **értékhatárát 1 intézmény haladta meg**, ahol a mutató értéke 4,6% volt. Az intézmény bruttó értéken a 2019. évben 0,2 Mrd Ft ingatlant, a 2020. évben 0,1 Mrd Ft gépet, berendezést vezetett ki hiány, selejtezés, megsemmisülés jogcímen, amelyhez mindösszesen 0,2 Mrd Ft terven felüli leírás tartozott.

3.4.3. Térítésmentes átadás

Az intézményeknél a három év alatt 8,9 Mrd Ft bruttó (beszerzési) értékben került sor térítés nélküli átadásra. (Az átadások okait és indokoltóságát részletes információk hiányában nem tudtuk vizsgálni.) Az évek közötti megoszlás nem volt egyenletes, a 2019. évi érték volt a legmagasabb 7,7 Mrd Ft összeggel, míg a 2020. évben 0,07 Mrd Ft és a 2021. évben 1,1 Mrd Ft térítés nélküli átadás történt. Az átadott eszközök **egyharmada (34,2%) az immateriális**

javakból, újabb egyharmada (34,3%) gépből, berendezésből, 18,9%-a ingatlanokból és a fennmaradó 12,6% a beruházásokból került ki.

A térítés nélküli átadás 3 év alatt összesen sem érte el a 2019. évi nyitó érték 1%-át (0,7%), így ezen jogcím **minimális hatást gyakorolt az eszközvagyon alakulására**.

A térítés nélküli átadáson belül az **államháztartáson belüli érték** nettó 1,1 Mrd volt, az összes jogcímen történt eszközátadás 12,4 %-a. A térítés nélkül – államháztartáson belül – átadott eszközök bekerülési értéke 1,2 Mrd Ft volt, az átadásig elszámolt értékcsökkenés igen kis arányú volt, az **átadott eszközök használhatósági foka** 94,9% volt A **magas** használhatósági fok együtt járt a kivezetett magas nettó eszközértékkel, amely mind az eszközvagyon, mind a mérleg szerinti eredményt csökkentette.

3.5. Az eszközök állományának változását eredményező egyéb események

3.5.1. Az eszközök átadása és átvétele

Az intézményeknél az eszközváltozásokon belül ezen **átadás-átvételek** jelentős nagyságrendet képviseltek és az intézmények többségét érintették. Az **átvételekből** eredő eszköznövekedés a három év alatt 44 intézményt érintett, bruttó értéke évente 26 Mrd Ft és 40 Mrd Ft között, aránya az éves összes eszköz növekedésből **12% és 16% között mozgott**. (Az átvétel miatti eszköznövekedés 2019. évben a 34,9 Mrd Ft, az összes növekedés 16,1%-át, a 2020. évben a 26,8 Mrd Ft, a 12,4%-át, míg a 2021. évben a 40,1 Mrd Ft a 16,1%-át adta.) Az **átadások** miatti eszközcsökkenés értéke és annak az összes eszközcsökkenésen belüli aránya az átvételénél **jóval magasabban** alakult. Az átadások miatti eszközcsökkenés a három év alatt 41 intézménynél következett be, értéke a 2019 évben 24,6 Mrd Ft, a 2020. évben 167,4 Mrd Ft és a 2021. évben 151,3 Mrd Ft volt. Ez az összeg az éves **összes eszköznövekedés** jelentős és **növekvő százalékát jelentette**, a 2019. évben 20,7%, a 2020. évben 65,3%, majd a 2021. évben 69,4%-ot.

Az átadásokon és átvételeken belül az eszközcsoportok érintettsége eltérő volt. Míg az **átvételeknél az immateriális javak** (36,1%) és az **ingatlanok** (36,1%) voltak a **meghatározók** (a gépek, berendezések 17,5%-ot és a beruházások 10,1%-ot jelentettek), addig **az átadások 53,6 %-a ingatlanhoz kötődött**, melyet a már említett jogszabályváltozás okozott. Az átadásokon belül a többi eszközcsoport aránya jelentősen alacsonyabb volt, az immateriális javak 8,2%, a gépek, berendezések 9,5% és a beruházások 28,7 %-ot jelentettek.

3.5.2. Az eszközök egyéb jogcímen történő növekedése és csökkenése

A három évben az Intézmények – a pontos gazdasági eseményt nem feltüntető – egyéb jogcímen összesen, bruttó értéken 117,6 Mrd Ft egyéb eszköznövekedést és 208,6 Mrd Ft egyéb eszköz csökkenést számoltak el. A beszámoló adatai alapján az **egyéb növekedésben** leginkább a saját előállítású eszközök értéke játszik szerepet, **míg az egyéb csökkenéseken** belül a legjelentősebb tétel a beruházások aktiválása miatti egyéb csökkenés. Ezen tételek levonása után a fennmaradó egyéb növekedés 110,3 Mrd Ft, az összes növekedés 16,1%-a, az egyéb csökkenés pedig 28,5 Mrd Ft, az összes csökkenés 4,8%-a lett.

Az **egyéb növekedéseken** belül a három évben 7,3 Mrd Ft saját előállítású eszköz került aktiválásra. Évenként a saját előállítású eszközök értékének levonását követően a **korrigált egyéb növekedések** az összes növekedésen belül 2019-2020-ban 10% alatti, a 2021. évben 30,1%-os arányt tettek ki. Az intézményenkénti adatok jelentős eltérést mutattak, a korrigált egyéb növekedés összes növekedésen belüli **legmagasabb aránya a 2021. évben 98,2% volt** egy intézménynél. Ezt a vagyoni értékű jogok közötti 65,2 Mrd Ft értékű egyéb növekedés

okozta. Az ilyen, egyéb jogcímen bekövetkező, ugyanakkor jelentős értéket képviselő esemény részletesebb vizsgálata célszerű, azonban ez kizárólag a beszámoló adatai alapján nem végezhető el. Ezen intézmény adatai nélkül az Intézmények 2021. év korrigált egyéb növekedéseinek értéke az összes növekedés 3,5%-ra csökken.)

Az **egyéb csökkenések** aktivált beruházással **korrigált** értéke az összes csökkenésen belül évenként különböző, de mindhárom évben 10% alatti arányt mutatott, ami azt jelenti, hogy 90%-ot meghaladóan átláthatóak voltak a csökkenések háttérében álló gazdasági események. A korrigált egyéb eszközcsökkenés összes csökkenéshez viszonyított intézményi adatai szintén széles tartományban szóródtak. A korrigált egyéb csökkenés összes csökkenésen belüli legmagasabb aránya a 2019 évben 71,7%, a 2020. évben 59,8%, és a 2021. évben 87,5% volt.

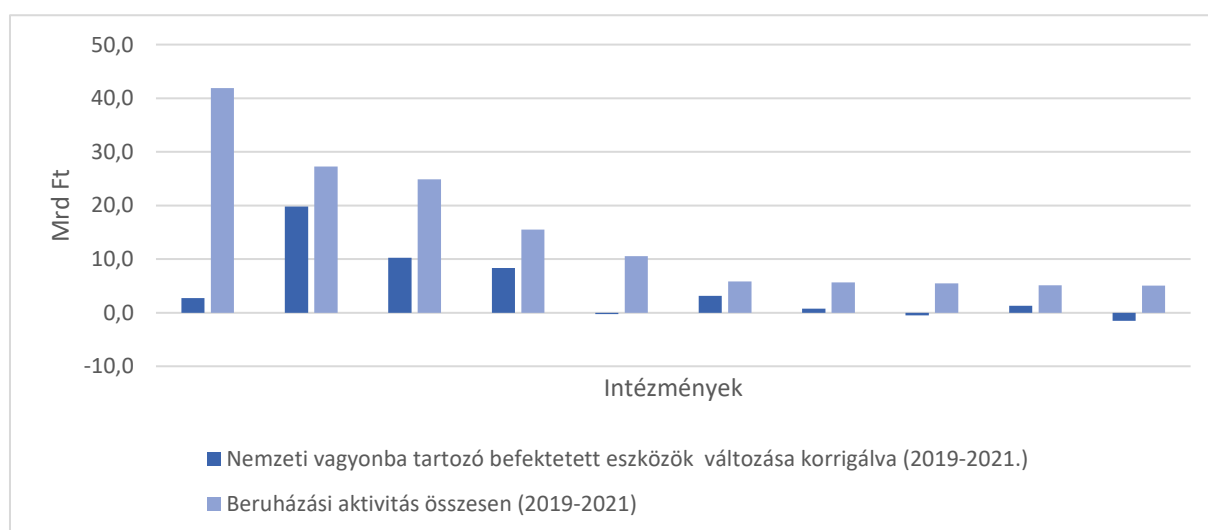
A 2019. évben legmagasabb összes eszközcsökkenésen belüli korrigált egyéb csökkenéssel rendelkező Egri Törvényszék 0,36 Mrd Ft értékben a gépek, berendezések eszközcsoporton belül azonos összegben egyéb növekedést és csökkenést is elszámolt. A 2021. évben legmagasabb arányt (59,8%) jelző intézmény 0,24 Mrd Ft értékű korrigált egyéb csökkenés 52%-át szintén egy eszközcsoporton – itt az ingatlanokon – belüli azonos értékű egyéb növekedés és csökkenés okozta. A konkrét gazdasági események nem ismertek, de az elszámolást adminisztratív hiba javítása, vagy szervezeti egységek közötti mozgatás is okozhatta.

3.6.A beruházások és felújítások alakulása az Intézményeknél

A beruházások, felújítások elemzéséhez a 10 legnagyobb és 10 legkisebb beruházási aktivitást mutató intézményt választottuk ki, esetükben együtt vizsgáltuk a beruházási aktivitás és a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök változását abból a szempontból, hogy az **eszközcsökkenések által indokolt vagyonmegőrzést célzó beruházások megtörténtek-e**. A tíz legnagyobb beruházási aktivitású intézmény adatait a 10. ábrán mutatjuk be.

10.ábra

A nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök korrigált változása és a beruházási aktivitás összevetése a tíz legnagyobb beruházási aktivitást mutató intézménynél (Mrd Ft, 2019-2021)



Forrás: MÁK beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés

A **10 legnagyobb beruházási aktivitású szervezet** mindegyike esetében 5 Mrd Ft feletti beruházás valósult meg a 3 év alatt, ez adta a teljes 50 tagú mintában lévő beruházási aktivitás 72,0%-át. Adataink alapján nem azon szervezetek esetében volt a legnagyobb a beruházási aktivitás, ahol a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök mérlegértékének csökkenése ezt leginkább indokolta volna. A 10-ből 3 esetben csökkent több mint 10,0%-kal a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök mérlegértéke, emellett van két olyan szervezet, amelyek esetében a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök értéke 2019-2021. között felére esett: ennek ellenére ezen intézmények nincsenek benne a 10 legnagyobb beruházási aktivitású szervezet között. Volt olyan szervezet is, amely a 4. legtöbb beruházást valósította meg 2019-2021 között, miközben a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközei mérlegértéke több mint duplájára növekedett.

A **legkisebb beruházási aktivitásúak** között két olyan szervezet volt, ahol több mint 10,0%-kal csökkent a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök állománya, tehát e szerint a mutató szerint indokolt lett volna egy intenzívebb beruházási aktivitás. Egy intézmény esetében a negatív beruházási aktivitás oka, hogy a 2019-es befejezetlen beruházásból a 2020. évben 57,9 Mrd Ft értékű vagyonkezelői jog átadás történt. Volt olyan intézmény, ahol a 8. legkisebb beruházási aktivitás mellett is több mint duplájára nőtt a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök állománya, amelynek oka, hogy térítésmentes átvétel történt 3,2 Mrd Ft összegben, amely nem része a beruházási aktivitásnak. (Ezen gazdasági események esetleges korrekcióként történő figyelembevétele csak részletesebb információk birtokában tehető meg.)

Ez is alátámasztja, hogy a mutatók eredményéből önmagában nem vonható le következtetés a felelős vagyonkezelésre és megőrzésre, az csak további adatok és információk elemzése után lehetséges.

A kiválasztott 10-10 szervezetet vonatkozásában kiszámítottuk a folyamatban lévő beruházások aránya és az eszközmegújítás mutatóit a 2021. évre. A mutató értékeit vizsgálva a beruházások erős ciklikussága jól kirajzolódik, kettő intézménynél egy éven belül az eszközök majdnem 20%-a megújult, míg a 10 legalacsonyabb aktivitású intézmény között is volt olyan, ahol az eszközök majdnem 10%-a megújult. Ez alátámasztja a hosszabb, a 3 évet meghaladó időszakok vizsgálatát.

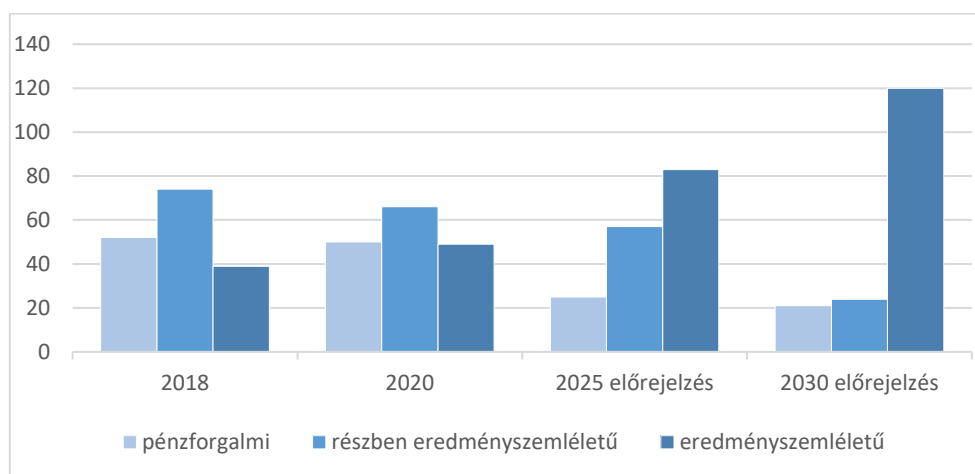
Nemzetközi tapasztalatok

Az államszámviteli rendszerekben nemzetközi szinten jelentős változások történtek az elmúlt évtizedekben. A változások mozgatórugója a közszektor eredményességének, hatékonyságának javítási szándéka volt, ami egyben azt is megkövetelte, hogy az állami szektor pénzügyi és vagyoni helyzetéről megbízható és valós képet tudjanak kialakítani a gazdasági szereplők. Ez az elvárás maga után vonta – a magánszektorban is alkalmazott – eredményszemléletű elszámolási módszerek, illetve az azokból kinyerhető információk megjelenítésének igényét is (a folyamat előzményeiről lásd pl. Ouda, 2016). A pénzforgalmi szemléletű államszámviteli rendszereket egyre több országban váltotta fel (vagy egészítette ki) az eredményszemléletű számvitel. A változásokat nemzetközi szabályozási dokumentumok is ösztönözték, mint pl. Európában a költségvetési keretrendszerre vonatkozó 2011/85/EU tanácsi irányelv.

A könyvvizsgálók nemzetközi szervezete (IFAC) 165 országra kiterjedő felmérése és jelentése (IFAC & CIPFA, 2021) szerint az országok kb. **70%-a teljesen vagy részben eredményszemléletű számvitelt alkalmazott 2020-ban**, valamint az eredményszemléletű számvitel alkalmazásának emelkedő trendje várható a jövőben is (lásd a 11-12. ábrákat). Ugyanakkor az is várható, hogy az országok egy részében a pénzforgalmi elszámolás tartósan megmarad és az eredményszemléletű elszámolás mellett működik tovább.

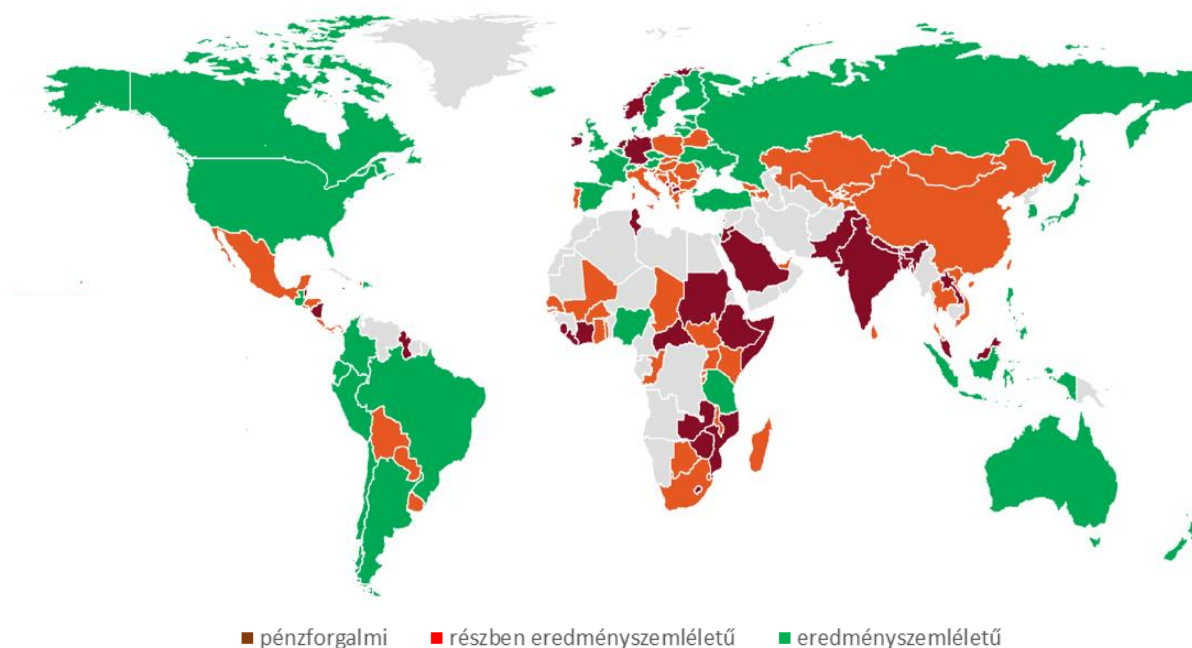
11.ábra

Államszámviteli rendszerek megoszlása a világban



Forrás: IFAC & CIPFA (2021) alapján, ÁSZ szerkesztés

A világ egyes országaiban alkalmazott államszámvitel típusok (2020)



Forrás: IFAC & CIPFA (2021), 2. oldal

A jelentés kiemeli, hogy bizonyos tényezők döntő fontosságúak **az eredményszemléletre való átállás** sikere szempontjából. Ezek közül a legfontosabb az, hogy az eredményszemléletű elszámolásra és beszámolásra való áttérést **közpénzügyi reformmal** összefüggésben kell végrehajtani – ennek hiányában nagy a valószínűsége annak, hogy az országok az átállást pusztán technikai feladatnak tekintik.

Tekintettel arra, hogy az államszámviteli rendszer átalakítása szemléletváltással, új szabályozási háttér kialakításával, informatikai fejlesztéssel jár együtt, a bevezetés mind tartalmát, mind időigényét tekintve nagy eltéréseket mutat országonként; függenek a kormányzati struktúrától, a számviteli funkciók központosítottságától, az IT-infrastruktúrától stb. Az átállás különösen azokban az országokban jelent összetett feladatot, ahol regionális szinten is eltérhet a számviteli szabályozás (pl. Ausztria, Svájc) (Balog, 2017). Jelenleg a részben pénzforgalmi vagy részben eredményszemléletű, vagyis a köztes rendszerek a leggyakoribbak az IFAC felmérésében szereplő országokat tekintve. (A köztes rendszerekre az jellemző, hogy keverednek a két módszertan elemei; attól függően beszélhetünk módosított pénzforgalmi vagy eredményszemléletűről, hogy a vizsgált rendszer mely alapterminológiai módszereit alkalmazza leginkább.) A nemzetközi tapasztalatok szerint a köztes rendszereket alkalmazó országokban kevésbé tudta átvenni a fő információs rendszer szerepét az eredményszemléletű elszámolás, amelyben az is szerepet játszik, hogy a statisztikai rendszerek is jelenleg a pénzforgalmi szemléleten alapulnak (Carlin, 2005). **Ha párhuzamosan működik a pénzforgalmi szemléletű költségvetési számvitel az eredményszemlélet mellett** – és a költségvetés alapvetően pénzforgalmi szemléletben készül –, nem veszi át a fő információs rendszer szerepét, így az **előállított információk alkalmazása csekély mértékű**, az eredményszemléletű számvitel megmarad a kötelezően előírt számviteli gyakorlat szintjén (Balog, 2017).

A Nemzetközi Valutaalap (International Monetary Fund) jelentése (IMF, 2016) kiemeli, hogy fontos megőrizni a pénzforgalmi számvitel előnyeit az eredményszemléletű számvitelre való áttérés befejezése után is. Az eredményszemléletű elszámolás bevezetése nem jelentheti és nem is jelenti a kormányzati pénzforgalomra és a költségvetési maradványokra vonatkozó "kemény" adatok jelentésének megszüntetését. Továbbá a pénzügyi kimutatások nemzetközi standardokkal összhangban történő bemutatása nem jelentheti és nem is jelenti azt, hogy az eredményadatoknak az éves költségvetéssel összehasonlítható formában történő bemutatása megszűnik. Vagyis a pénzforgalmi és az **eredményszemléletű számvitel együttes alkalmazás előnyös**, hiszen a pénzforgalomra és a tartalékokra vonatkozó adatokról továbbra is információkat kell szolgáltatni a publikumnak, valamint **az eredményszemléletű adatoknak az éves költségvetéssel összehasonlíthatónak kell lenniük.**

Felmerül a kérdés, hogy az eredményszemlélet alkalmazásának vajon vannak-e pozitív hatásai szervezeti (mikro-) vagy makroszinten, használják-e az abból kinyerhető információkat. A Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (Organisation for Economic Co-operation and Development) jelentése (OECD, 2017) alapján az eredményszemléletű elszámolási rendszerre való áttéréstől elvárt célok teljesültek az érintett országok mintegy felében, harmaduknál részben teljesültek. A pénzügyminisztériumok jellemzően az elszámoltathatóság és a transzparencia javulását tekintik az eredményszemléletű beszámolás egyik legfontosabb hatásának, mivel ezáltal több és jobb pénzügyi információk váltak publikusan elérhetővé (pl. a működés teljes költségeiről), illetve a belső kontrollrendszer is javult. Ugyanakkor a parlamenti képviselők nem élnek a javuló és bővülő adatok adta lehetőséggel; jellemzően csekély érdeklődést mutatnak az eredményszemléletű elszámolási rendszerből kinyerhető információk iránt. A jelentés azt is kiemeli, hogy a fiskális döntések megalapozásához nem, vagy csak nagyon korlátozottan használják az eredményszemléletű információkat, a fókusz továbbra is a pénzforgalmi adatokon és a pénzforgalmi hiány mutatókon van. Leginkább az angolszász országokban (Ausztrália, Új-Zéland, Egyesült Királyság) és Ausztriában láthatunk példát arra, hogy egyre nagyobb körben használnak a fiskális elemzésekhez eredményszemléletű adatokat is, mivel a költségvetés, a beszámolók és a statisztikák elszámolási rendszerrel való harmonizálása ezt lehetővé teszi.

Mikroszinten az **eredményszemléletű elszámolási rendszerekből származó információk** széles körben felhasználhatók lehetnek, támogatva a vezetői döntéshozatalt pl. a **közpénzügyi menedzsment** (public financial management) vagy az **eszközmenedzsment, állami vagyongazdálkodás** (public asset management) területén.

A **közpénzügyi menedzsment** a közszektor irányításának egy szegmense, azon tevékenységek összességét jelenti, amelyek célja a pénzügyi források lehető legnagyobb értéket teremtő felhasználása. Ennek érdekében a költségtervezéstől a hatások visszaméréséig átöleli a szervezet teljes pénzügyi rendszerét. A közpénzügyi menedzsmenthez adatok széles köre szükséges, többek között az intézményi vagyon állapotáról, használhatóságáról, költségeiről, hasznairól; a pénzügyi információk az eredményszemléletű számviteli rendszerekből nyerhetők ki.

Az **eszközmenedzsment** területén kiadott kormányzati tájékoztatók és ellenőrzési jelentések alapján (lásd pl: HM Treasury, 2008, 2019, 2022a, 2022b, ANAO 2006) a szervezeti tevékenység szempontjából kritikus eszközök pénzügyi teljesítményét elemezni szükséges, mivel csak így biztosítható a megalapozott döntéshozatal, ennek ismeretében mérhető az, hogy ezen eszközök eredményesen és hatékonyan szolgálják-e a szervezetek feladatellátását. Olyan mutatókat javasolt kialakítani, melyek az eszközmenedzsment eredményességének,

hatékonyságának monitoringját támogatni képesek. Ilyen mutatók lehetnek a kapacitásmutatók, állapotmutatók, használati szint mutatók, működési költségre vonatkozó mutatók.

Egyes országok kormányai előírják, hogy **eszközértékesítés** esetén követni kell az eszközértékesítésre vonatkozó iránymutatásokat. Nagy-Britanniában például előírták, hogy az értékesítésben érintett minisztériumnak ki kell mutatnia az eszközértékesítés hatását a közszektor hitelfelvételére, adósságára, pénzügyi kötelezettségeire, bevételeire. Ennek részleteit (vagyis, hogy hogyan kell értékelni az eszközértékesítés költségeit, hasznait, nettó (társadalmi) jelenértékét stb.) egy zöld könyv rögzíti. Mindezek számításához nélkülözhetetlenek az eredményszemléletű számviteli rendszerekből származó adatok. (HM Treasury, 2022a és b).

A minta intézményeinek szakágazati besorolása és a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközeinek értéke (2021.)

Szakágazat	Szervezet neve	Nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök összege (Ft)
Államhatalmi szervek tevékenysége	ORSZÁGGYŰLÉS HIVATALA	86 283 448 671
Minisztériumok tevékenysége	AGRÁRMINISZTERIUM	66 026 224 169
Szabadidős, kulturális és közösségi szolgáltatás igazgatása	NEMZETI ÖRÖKSÉG INTÉZETE	54 127 108 132
Rendőrségi tevékenység	ORSZÁGOS RENDŐR-FŐKAPITÁNYSÁG	46 861 410 611
Pénzügyi, költségvetési igazgatás	NEMZETI ADÓ- ÉS VÁMHIVATAL	44 977 842 702
Köztestületek államháztartási igazgatási tevékenysége	MAGYAR MŰVÉSZETI AKADÉMIA TITKÁRSÁGA	44 595 788 425
Fekvőbeteg-ellátás	SZABOLCS-SZATMÁR-BEREG MEGYEI KÓRHÁZAK ÉS EGYETEMI OKTATÓKÓRHÁZ	23 523 488 905
Ügyészségek tevékenysége	LEGFŐBB ÜGYÉSZSÉG	22 438 710 932
Oktatás igazgatása	ÉRDI TANKERÜLETI KÖZPONT	19 672 298 692
Pénzügyi, költségvetési igazgatás	MAGYAR ÁLLAMKINCSTÁR	17 662 985 545
Területi általános igazgatási szervek tevékenysége	PEST MEGYEI KORMÁNYHIVATAL	15 822 899 865
Oktatás igazgatása	KAPOSVÁRI TANKERÜLETI KÖZPONT	14 142 409 833
Mezőgazdaság, erdészet, halászat, vadászat igazgatása	NEMZETI ÉLELMISZERLÁNC BIZTONSÁGI HIVATAL	13 885 526 628
Oktatás igazgatása	MONORI TANKERÜLETI KÖZPONT	13 165 617 021
Igazságügy szakigazgatása	ORSZÁGOS BÍRÓSÁGI HIVATAL	12 400 091 511
Bíróságok tevékenysége (Kúria)	FŐVÁROSI TÖRVÉNYSZÉK	12 367 528 122
Felsőfokú oktatás	LISZT FERENC ZENEMŰVÉSZETI EGYETEM	11 909 475 988
Fekvőbeteg-ellátás	UZSOKI UTCAI KÓRHÁZ	11 569 956 313
Oktatás igazgatása	TATABÁNYAI TANKERÜLETI KÖZPONT	11 469 585 120
Oktatás igazgatása	KISVÁRDAI TANKERÜLETI KÖZPONT	10 436 789 184
Területi általános igazgatási szervek tevékenysége	BUDAPEST FŐVÁROS KORMÁNYHIVATALA	9 429 537 510
Minisztériumok tevékenysége	KÜLGAZDASÁGI ÉS KÜLÜGYMINISZTERIUM	8 808 473 571
Területi általános igazgatási szervek tevékenysége	ZALA MEGYEI KORMÁNYHIVATAL	7 178 654 557
Oktatás igazgatása	SIÓFOKI TANKERÜLETI KÖZPONT	6 845 554 721
Területi általános igazgatási szervek tevékenysége	SZABOLCS-SZATMÁR-BEREG MEGYEI KORMÁNYHIVATAL	6 698 428 826
Oktatás igazgatása	SZERENCSI TANKERÜLETI KÖZPONT	6 691 639 524
Területi általános igazgatási szervek tevékenysége	HAJDÚ-BIHAR MEGYEI KORMÁNYHIVATAL	6 660 703 331

Szakágazat	Szervezet neve	Nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök összege (Ft)
Oktatás igazgatása	TAMÁSI TANKERÜLETI KÖZPONT	6 363 500 305
Mezőgazdaság, erdészet, halászat, vadászat igazgatása	NEMZETI FÖLDÜGYI KÖZPONT	6 151 365 258
Környezet- és természetvédelem igazgatása	AGGTELEKI NEMZETI PARK IGAZGATÓSÁG	5 716 560 476
Rendőrségi tevékenység	PEST MEGYEI RENDŐR-FŐKAPITÁNYSÁG	5 315 616 158
Energia, üzemanyag-ellátás igazgatása	MAGYAR ENERGETIKAI ÉS KÖZMŰ-SZABÁLYOZÁSI HIVATAL	5 093 739 848
Szakmai középfokú oktatás	NYÍREGYHÁZI SZAKKÉPZÉSI CENTRUM	5 035 873 516
Minisztériumok tevékenysége	BELÜGYMINISZTERIUM	4 180 864 136
Bíróságok tevékenysége (Kúria)	BUDAPEST KÖRNYÉKI TÖRVÉNYSZÉK	4 055 395 464
Államhatalmi szervek tevékenysége	KÖZTÁRSASÁGI ELNÖKI HIVATAL	4 029 166 343
Területi általános igazgatási szervek tevékenysége	FEJÉR MEGYEI KORMÁNYHIVATAL	3 977 809 522
Bíróságok tevékenysége (Kúria)	EGRI TÖRVÉNYSZÉK	3 882 784 871
Minisztériumok tevékenysége	INNOVÁCIÓS ÉS TECHNOLÓGIAI MINISZTERIUM	3 472 156 707
Génmegőrzés, fajtavédelem	NEMZETI BIODIVERZITÁS- ÉS GÉNMEGŐRZÉSI KÖZPONT	3 449 276 694
Bíróságok tevékenysége (Kúria)	DEBRECENI TÖRVÉNYSZÉK	3 264 376 576
Minisztériumok tevékenysége	MINISZTERELNÖKSÉG	3 240 088 444
Bíróságok tevékenysége (Kúria)	GYŐRI TÖRVÉNYSZÉK	3 168 599 469
Minisztériumok tevékenysége	EMBERI ERŐFORRÁSOK MINISZTERIUMA	2 809 768 597
Szakmai középfokú oktatás	KARCAGI SZAKKÉPZÉSI CENTRUM	2 699 898 795
Területi általános igazgatási szervek tevékenysége	BORSOD-ABAÚJ-ZEMPLÉN MEGYEI KORMÁNYHIVATAL	2 621 692 875
Könyvtári, levéltári tevékenység	ORSZÁGOS SZÉCHÉNYI KÖNYVTÁR	2 601 835 118
Bíróságok tevékenysége (Kúria)	KECSKEMÉTI TÖRVÉNYSZÉK	2 585 578 575
Államhatalmi szervek tevékenysége	NEMZETI VÁLASZTÁSI IRODA	2 332 646 436
Területi általános igazgatási szervek tevékenysége	BÉKÉS MEGYEI KORMÁNYHIVATAL	2 257 806 285

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

3.sz. melléklet

Az elemzett szervezetek megoszlása szakágazati besorolás szerint, a Nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök 2021. évi értékét tükröző értékek megadásával

Szakágazat	Szervezetek száma a mintában	Nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök összege, 2021 (Mrd Ft)
Oktatás igazgatása	8	88,8
Területi általános igazgatási szervek tevékenysége	8	54,6
Bíróságok tevékenysége (Kúria)	6	29,3
Minisztériumok tevékenysége	6	88,5
Államhatalmi szervek tevékenysége	3	92,6
Fekvőbeteg-ellátás	2	35,1
Mezőgazdaság, erdészet, halászat, vadászat igazgatása	2	20,0
Pénzügyi, költségvetési igazgatás	2	62,6
Rendőrségi tevékenység	2	52,2
Szakmai középfokú oktatás	2	7,7
Energia, üzemanyag-ellátás igazgatása	1	5,1
Felsőfokú oktatás	1	11,9
Génmegőrzés, fajtavédelem	1	3,4
Igazságügy szakigazgatása	1	12,4
Könyvtári, levéltári tevékenység	1	2,6
Környezet- és természetvédelem igazgatása	1	5,7
Köztestületek államháztartási igazgatási tevékenysége	1	44,6
Szabadidős, kulturális és közösségi szolgáltatás igazgatása	1	54,1
Ügyészségek tevékenysége	1	22,4

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

4.sz. melléklet

Az elemzett költségvetési szervek immateriális javai és tárgyi eszközei állományának alakulása 2019. és 2021. között (Ft)

	Sornév	3 - Immateriális javak	4 - Ingatlanok és kapcsolódó vagyoni értékű jogok	5 - Gépek, berendezések, felszerelések, járművek	6 - Tenyészállatok	7 - Beruházások és felújítások	8 - Koncesszióba, vagyonkezelésbe adott eszközök	9 - Összesen (=3+4+5+6+7+8)
1	2019. évi nyitó állomány	244 144 983 962	610 332 433 230	316 655 286 540	213 206 065	93 965 783 900	0	1 265 311 693 697
2	Immateriális javak beszerzése, nem aktivált beruházások	68 880 600 927	0	0	0	156 479 741 534	0	225 360 342 461
3	Nem aktivált felújítások	0	0	0	0	32 299 684 432	0	32 299 684 432
4	Beruházásokból, felújításokból aktivált érték	0	81 097 107 873	98 991 697 555	21 055 220	0	0	180 109 860 648
5	Térítésmentes átvétel	1 818 468 945	508 272 441	2 067 536 568	236 222	21 524 338 612	0	25 918 852 788
6	Alapításkori átvétel, vagyonkezelésbe vétel miatti átvétel, vagyonkezelői jog visszavétele	36 765 051 117	36 778 250 464	17 845 488 741	142 491 438	10 298 383 725	0	101 829 665 485
7	Egyéb növekedés	75 651 900 653	9 121 038 587	4 995 612 199	46 255 679	27 743 213 784	0	117 558 020 902
8	Összes növekedés (=02+...+07)	183 116 021 642	127 504 669 365	123 900 335 063	210 038 559	248 345 362 087	0	683 076 426 716
9	Értékesítés	399 375	3 301 895	4 788 863 537	13 991 930	0	0	4 806 556 737
10	Hiány, selejtezés, megsemmisülés	7 391 763 701	418 140 233	19 136 259 042	42 776 468	402 180 412	0	27 391 119 856
11	Térítésmentes átadás	3 029 866 736	1 674 208 538	3 040 093 499	0	1 112 974 745	0	8 857 143 518
12	Költségvetési szerv, társulás alapításkori átadás, vagyonkezelésbe adás miatti átadás, vagyonkezelői jog visszaadása	28 022 806 041	184 015 328 677	32 637 832 051	133 327 838	98 517 841 060	0	343 327 135 667
13	Egyéb csökkenés	2 018 773 601	9 552 930 845	3 831 544 334	22 704 864	193 192 745 231	0	208 618 698 875
14	Összes csökkenés (=09+...+13)	40 463 609 454	195 663 910 188	63 434 592 463	212 801 100	293 225 741 448	0	593 000 654 653

	Sornév	3 - Immateriális javak	4 - Ingatlanok és kapcsolódó vagyoni értékű jogok	5 - Gépek, berendezések, felszerelések, járművek	6 - Tenyészállatok	7 - Beruházások és felújítások	8 - Koncesszióba, vagyonkezelésbe adott eszközök	9 - Összesen (=3+4+5+6+7+8)
15	2021. évi Bruttó érték összesen (=01+08-14)	386 797 396 150	542 173 192 407	377 121 029 140	210 443 524	49 085 404 539	0	1 355 387 465 760
	<i>Bruttó érték változása 2019-2021 (%)</i>	58,4%	-11,2%	19,1%	-1,3%	-47,8%	-	7,1%
16	Terv szerinti értékcsökkenés 2019. évi nyitó állománya	195 707 419 597	112 148 859 328	246 914 959 494	169 865 413	0	0	554 941 103 832
17	Terv szerinti értékcsökkenés növekedése	151 224 063 175	36 463 133 910	121 128 203 036	138 891 921	0	0	308 954 292 042
18	Terv szerinti értékcsökkenés csökkenése	91 195 830 687	55 486 084 498	54 876 029 714	157 888 009	0	0	201 715 832 908
19	Terv szerinti értékcsökkenés 2021. évi állománya (=16+17-18)	255 735 652 085	93 125 908 740	313 167 132 816	150 869 325	0	0	662 179 562 966
	<i>Terv szerinti értékcsökkenés állományának változása (2019-2021, %)</i>	30,7%	-17,0%	26,8%	-11,2%	-	-	19,3%
20	Terven felüli értékcsökkenés 2019. évi állománya	10 151 310	120 450 631	20 688 880	0	8 000 000	0	159 290 821
21	Terven felüli értékcsökkenés növekedés	65 559 457	339 383 193	119 383 625	1 300 393	412 957 407	0	938 584 075
22	Terven felüli értékcsökkenés visszairás, kivezetés	65 266 144	291 340 480	103 477 477	1 300 393	420 957 407	0	882 341 901
23	Terven felüli értékcsökkenés 2021. évi állománya (=20+21-22)	10 444 623	168 493 344	36 595 028	0	0	0	215 532 995
	<i>Terven felüli értékcsökkenés állományának változása (2019-2021, %)</i>	2,9%	39,9%	76,9%	-	-100,0%	-	35,3%
24	Értékcsökkenés összesen, 2019-2021(=19+23)	255 746 096 708	93 294 402 084	313 203 727 844	150 869 325	0	0	662 395 095 961

	Sornév	3 - Immateriális javak	4 - Ingatlanok és kapcsolódó vagyoni értékű jogok	5 - Gépek, berendezések, felszerelések, járművek	6 - Tenyészállatok	7 - Beruházások és felújítások	8 - Koncesszióba, vagyonezelés be adott eszközök	9 - Összesen (=3+4+5+6+7+8)
	<i>Értékcsökkenés állományának változása (2019-2021, %)</i>	30,7%	-16,9%	26,8%	-11,2%	-100,0%	-	19,3%
	Eszközök 2019. évi nettó értéke (nyitó érték)	48 427 413 055	498 063 123 271	69 719 638 166	43 340 652	93 957 783 900	0	710 211 299 044
25	Eszközök 2021. évi nettó értéke (=15-24)	131 051 299 442	448 878 790 323	63 917 301 296	59 574 199	49 085 404 539	0	692 992 369 799
	Nettó érték változása 2019. nyitó - 2021. évi záró (%)	170,6%	-9,9%	-8,3%	37,5%	-47,8%	-	-2,4%
26	Nullára leírt eszközök bruttó értékének változása (2019-2021, Ft)	37 520 683 653	-20 853 453	4 189 396 583	-10 487 579	0	0	41 678 739 204
	<i>Nullára leírt eszközök bruttó értékének változása (2019-2021, %)</i>	22,5%	-1,5%	1,9%	-8,3%	-	-	10,6%

Forrás: MÁK beszámolóadatok 2019-2021, 12/A és 15/A űrlap, ÁSZ szerkesztés

Az elemzésben használt mutatók

Ssz	Mutató neve	Számítási mód	Adatok forrása az eredményszemléletű beszámolóban	Kockázati határok
1	<i>Befektetett eszközök fedezettségi mutatója</i>	Saját tőke / Nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök	12. úrlap, 186. sor tárgydíszaki oszlopa osztva a 29. sor tárgydíszaki oszlop értékével	Kockázatot jelez, ha a mutató értéke tartósan (több éven keresztül) kisebb mint 100%.
2	<i>Befektetett eszközök korrigált fedezettségi mutatója</i>	(Saját tőke + Halasztott eredményszemléletű bevételek) / Nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök	12. úrlap, 186. sor és 251. sor tárgydíszaki oszlopa értékének összege osztva 29. sor tárgydíszaki oszlopának értékével	Kockázatot jelez, ha a mutató értéke tartósan (több éven keresztül) kisebb mint 100%. A kockázatot növeli, ha a halasztott eredményszemléletű bevétel is csökkenő.
3	<i>Beruházási aktivitás</i>	Immateriális javak és/vagy tárgyi eszközök beszerzése + beruházásokból, felújításokból aktivált érték + beruházások, felújítások változása	15. úrlap 2. sor 3. oszlop plusz; 4. sor összesen oszlop plusz 12. úrlap 8. sor tárgydíszaki oszlop változása 2019-ről 2021-re	Együtt értékelendő az eszközmegújítási és a folyamatban lévő beruházások mutatóival A mutatók együttes értékelése során magas kockázatot jelent az eszközpótlási igénytől elmaradó beruházási aktivitás csökkenő eszközmegújítási mutatóval és csökkenő folyamatban lévő beruházási aránnyal.
4	<i>Eszközértékesítési arány</i>	Az immateriális javak és/vagy tárgyi eszközök értékesítéséből származó bevétel / az előző évi záró nettó immateriális javak és/vagy tárgyi eszközök értéke	15.úrlap 9.sor 3,4,5,6 oszlop osztva az értékesített eszköz nettó értékével, amely az egyéb ráfordításban jelenik meg összevontan, ezért a mutató számításához adatbekérés szükséges.	Ha a mutató értéke kisebb, mint egy, akkor az értékesítés vagyonszűkítéssel jár.
5	<i>Eszközértékesítésen realizált eredmény</i>	adott eszköz eladási ára – nyilvántartott nettó (könyv szerinti) értéke	Az eszköz után az eladási ár az egyéb bevételek része, amely a beszámolóban összevontan jelenik meg, ezért a mutató számításához adatbekérés szükséges.	Ha a mutató értéke negatív, akkor az értékesítés veszteséggel történt.
6	<i>Eszközmegújítási mutató</i>	tárgyév során aktivált immateriális javak és/vagy tárgyi eszközök értéke / immateriális javak és/vagy tárgyi eszközök bruttó értéke	15.úrlap 4. sor 4-5-6. oszlop értéke osztva 15. sor 4-5-6. oszlopok értékével	Együtt értékelendő a beruházás aktivitással és a folyamatban lévő beruházások mutatóival A mutatók együttes értékelése során magas kockázatot jelent az eszközpótlási igénytől elmaradó beruházási aktivitás csökkenő eszközmegújítási mutatóval és csökkenő folyamatban lévő beruházási aránnyal.

Ssz	Mutató neve	Számítási mód	Adatok forrása az eredményszemléletű beszámolóban	Kockázati határok
7	<i>Eszközpótlási igény mutató</i>	3 év alatt elszámolt értékcsökkenés – beruházási aktivitás (3 évre)	13. űrlap 22.sor Értékcsökkenési leírás tárgyidőszak oszlopának értéke csökkentve a 15.űrlap 2 sor 3. oszlopának értékével és a 4.sor 9. oszlopának értékével és a 2021.évi 15.űrlap 15.sor 15. sor, 7. oszlop, valamint a 2019. évi 15. űrlap 1. sor 7. oszlopának különbségével	A mutató pozitív értéke az elmaradt eszközpótlást jelzi, értékelése során az eszközpótlási érték vizsgálata szükséges a befektetett eszköz állományához képest. Ha eszközpótlási igény az intézmény méreteihez képest is jelentős volt részletes elemzés, eszközpótlási terv vizsgálata szükséges.
8	<i>Eszközpótlás mutató</i>	időszaki új és/vagy aktivált beruházások / időszaki elszámolt értékcsökkenés	A 15.űrlap 2 sor 3. oszlopának értékének és a 4.sor 9. oszlopának értékének és a 2021.évi 15.űrlap 15.sor 15. sor, 7. oszlop, valamint a 2019. évi 15. űrlap 1. sor 7. oszlopának különbségének összege osztva a 13. űrlap 22.sor Értékcsökkenési leírás tárgyidőszak oszlopának értékével	Kockázatot jelent, ha a beruházási aktivitás értéke nem éri el az elszámolt értékcsökkenésnek megfelelő eszközpótlási igény 50%-át.
9	<i>Értékvesztés mutató</i>	3 év alatt tartós részesedésekre elszámolt értékvesztés / tartós részesedések 2019. évi (nyitó) értéke	16. űrlap 2.sor,5. oszlopának értéke összesen a 2019, 2020, 2021 évekre osztva a 12. űrlap 22. sor 2019. évi előző időszak oszlopának értékével.	Az értékvesztés kockázatot jelez, az előrelátható kockázatot, feltételezhető veszteséget veszi figyelembe.

Ssz	Mutató neve	Számítási mód	Adatok forrása az eredményszemléletű beszámolóban	Kockázati határok
10	Folyamatban lévő beruházás aránya	folyamatban lévő beruházások tárgyévi összege / befejezett beruházások tárgyévi összege	12.úrlap tárgyidőszak oszlop 8. sorának értéke osztva 15.úrlap 4. sor 4-5-6. oszlop értékével	Együtt értékelendő a beruházás aktivitással és az eszközmegújítás mutatóval A mutatók együttes értékelése során magas kockázatot jelent az eszközpótlási igénytől elmaradó beruházási aktivitás csökkenő eszközmegújítási mutatóval és csökkenő folyamatban lévő beruházási aránnyal.
11	Halasztott eredményszemléletű bevétel változása	(Passzív időbeli elhatárolásokon belül) a halasztott eredményszemléletű bevételek változása 2019-ről 2021-re	Halasztott eredményszemléletű bevételek 2021. évi záró értéke (12.úrlap 251. sor 5. oszlop) osztva a Halasztott eredményszemléletű bevételek 2019. évi nyitó értékével (12. úrlap 248. sor 3. oszlop)	nem értelmezhető, a beruházási aktivitás vizsgálat kiegészítő mutatója
12	Használhatósági fok	immateriális javak és/vagy tárgyi eszközök könyv szerinti értéke / immateriális javak és/vagy tárgyi eszközök bruttó értéke	Immateriális javaknál 15. úrlap 25.sor 3. oszlopának értéke osztva a 15. sor 3. oszlopának értékével, tárgyi eszközöknél 25. sor 4,5,6,7 oszlopának értéke osztva a 15. sor 4,5,6,7 oszlopának értékével	Eszközcsoportonként számítandó, a használhatósági fok kedvezőtlen, ha folyamatos csökkenő trendet mutat, eszközpótlási mutatóval együtt is értékelhető.
13	Hiány, selejtezés, megsemmisülés aránya	Hiány, selejtezés, megsemmisülés bruttó érték / adott évi nyitó (bruttó) állomány	15.úrlap 10.sor összesen oszlopának értéke osztva az 1. sor összesen oszlopának értékével	nem értelmezhető
14	Immateriális javak aránya	Immateriális javak / nemzeti vagyona tartozó befektetett eszközök	12.úrlap 4.sor tárgyidőszak oszlop értéke osztva a 29.sor tárgyidőszak oszlopának értékével	nem értelmezhető
15	Immateriális javak változása 2021-2019	Immateriális javak 2021. évi záró nettó értéke / Immateriális javak 2019. évi nyitó nettó értéke	12.úrlap 4.sor 2021. tárgyidőszak oszlop értéke osztva a 2019. előző időszak oszlopának értékével	nem értelmezhető

Ssz	Mutató neve	Számítási mód	Adatok forrása az eredményszemléletű beszámolóban	Kockázati határok
16	<i>Nullára leírt eszközök arányának korrigált mutatója</i>	Az időszakban aktivált kisértékű eszközök bruttó értékével korrigált (csökkentett), teljesen (0-ig) leírt eszközök bruttó értéke / nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök bruttó értéke	Az időszakban aktivált kisértékű eszközök bruttó értéke nem áll rendelkezésre, a mutató számításához adatbekérés szükséges.	Eszközcsoportonként számított 50% vagy azt meghaladó érték jelzi, hogy a nullára leírt eszközök túlsúlyba kerültek, további elemzés, az eszközpótlási tervek vizsgálata szükséges.
17	<i>Vagyonváltozási mutató (Ft)</i>	nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök 2021. évi záró értéke – nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök 2019. évi nyitó értéke	12. űrlap 29. sor 2021. évi tárgyidőszaki értéke csökkentve a 2019. évi előző időszak (nyitó) értékével).	Eszközcsoportonként vagy összesen számítottan negatív érték vagyonszértési kockázatot jelenthet, további vizsgálatot igényel.
18	<i>Korrigált vagyonváltozási mutató (Ft)</i>	nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök változása 2019 és 2021 között – nemzeti vagyon változása mérlegsor értékének változása 2019 és 2021 között	12. űrlap 29. sor 2021. évi tárgyidőszaki értéke csökkentve a 2019. évi előző időszak (nyitó) értékével és csökkentve a 12. űrlap, 181. sor 2021. évi tárgyidőszaki és 2019. évi előző időszak oszlopai értékének különbségével	Eszközcsoportonként vagy összesen számítottan negatív érték vagyonszértési kockázatot jelenthet, további vizsgálatot igényel.
19	<i>Vagyonváltozási arány mutató (%)</i>	nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök 2021. évi záró értéke / nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök 2019. évi nyitó értéke	12. űrlap, 29. sor 2021. évi tárgyidőszak oszlopának értéke osztva 2019. évi előző időszak oszlopának értékével	Immateriális javak és/vagy tárgyi eszközök nettó értékének számítottan 3 év alatti 10%-ot meghaladó csökkenés kockázatot jelent.

Ssz	Mutató neve	Számítási mód	Adatok forrása az eredményszemléletű beszámolóban	Kockázati határok
20	Korrigált vagyonváltozási arány mutató (%)	(Nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök változása 2019 és 2021 között – Nemzeti vagyon változása mérleg sor értékének változása) / Nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök elemzett időszak nyitó értéke	12. úrlap, 29. sor 2021. évi tárgyidőszaki értéke csökkentve a 2019. évi előző időszak (nyitó) értékével csökkentve a 12. úrlap, 181. sor 2021. évi tárgyidőszaki és 2019. évi előző időszak oszlopai értékének különbségével osztva a 12. úrlap, 29. sor 2019. évi előző időszak oszlopának értékével	A nettó érték 3 év alatt 10%-ot meghaladó csökkenése kockázatot jelez.
21	Leírtsági mutató	Immateriális javak és/vagy tárgyi eszközök halmozott értékcsökkenése / Immateriális javak és/vagy tárgyi eszközök bruttó értéke	immateriális javaknál 15.úrlap 24. sor 3. oszlop 24. sor osztva a 15. sor 3. oszlopának értékével tárgyi eszközöknél 15 úrlap 24. sor 4,5,6,7 oszlopának értéke osztva a 15. sor 4,5,6,7 oszlopának értékével	Növekvő leírtsági fok pozitív eszközpótlási mutató mellett kockázatot hordoz.
22	Nullára leírt eszközök bruttó értékének változása	Teljesen (0-ig) leírt eszközök bruttó értékének változása 2019 elejéről 2021 végére	15.úrlap 26.sor összesen oszlop 2021. évi érték osztva a 2019. évi értékkel	nem értelmezhető
23	Nullára leírt eszközök aránya	Teljesen (0-ig) leírt eszközök bruttó értéke / nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök bruttó értéke	15.úrlap 26 sor összesen oszlopának értéke osztva a 15.sor összesen oszlopának értékével	Eszközcsopontonként vagy összesen számítottan 50% vagy azt meghaladó érték kockázatot jelent.
24	Térítés nélküli átadás eredményhatása	A térítés nélkül átadott immateriális javak és/vagy tárgyi eszközök csökkentve az elszámolt halmozott értékcsökkenéssel, azaz	Államháztartáson belüli átadás esetén a 17a.úrlap 36. és 37. sorának különbsége. Államháztartáson kívüli átadás esetén az eszközcsökkenésekhez adatbekérés szükséges.	A térítésmentes átadás értékhatártól függetlenül (kivéve nulla nettó érték) vagyonvesztési kockázattal jár.

Ssz	Mutató neve	Számítási mód	Adatok forrása az eredményszemléletű beszámolóban	Kockázati határok
		az eszköz nettó, könyv szerinti értéke		
25	<i>Terven felüli értékcsökkenés aránya</i>	időszakban elszámolt terven felüli értékcsökkenés / nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök nyitó nettó értéke	A 15. űrlap 21. sor értéke osztva a 12. űrlap 29. sora (NEMZETI VAGYONBA TARTOZÓ BEFEKTETETT ESZKÖZÖK), előző időszaki oszlopában szereelő értékkel. A terven felüli értékcsökkenés megbontását az indokok alapján (piaci érték változás, hiány, selejt) nem tartalmazza a beszámoló, ehhez adatbekérésre van szükség.	A mutató 2-3% feletti aránya vagyonmegőrzési kockázatot jelent.

Forrás: Paár D. (2021), éves költségvetési beszámoló űrlapok, Áhsz. és ÁSZ módszertan alapján, ÁSZ szerkesztés

Irodalomjegyzék

- ACCA & IFAC (2020): *Is cash still king? Maximising the benefits of accrual information in the public sector*, ACCA Think Ahead
https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwi55P-Tzez7AhWThv0HHa43DqUQFnoECB8QAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.accaglobal.com%2Fcontent%2Fdam%2FACCA_Global%2Fprofessional-insights%2FIs_cash_still_king%2Fpi-IPSAS-is-cash-still-king%2520v5.pdf&usg=AOvVaw1PYLkeNlKmYb23Qc0zm3QL
- ANAO (2006): *The Management of Infrastructure, Plant and Equipment Assets*, ANAO Audit Report No.37 2005–06 https://www.anao.gov.au/sites/default/files/ANAO_Report_2005-2006_37.pdf
- ANAO (2012). *Managing public assets. Discussion paper* <https://oag.parliament.nz/2013/managing-public-assets/docs/managing-public-assets.pdf/view>
- Balogh E., Jakab Á. (2017): *Az eredményszemléletű államháztartási számvitel bevezetése a nemzetközi tapasztalatok tükrében*, Farkas Beáta – Pelle Anita (szerk.) 2017: Várakozások és gazdasági interakciók, JATEPress, Szeged (81-94. o.)
<http://eco.u-szeged.hu/balog-eniko-jakab-arpad>
- Bathó F. (2012): *Melyik úton, merre tovább? Az eredményszemléletű számvitelre történő áttérés elvi programja*, Pénzügyi Szemle 2012/4 (426-443. o.)
<https://www.penzugyiszemle.hu/tanulmanyok-eloadasok/az-eredmenyszemleletu-szamvitelre-torteno-atteres-elvi-programja>
- Borbély T., Szikszainé K. M., Kakas S. (2021): *Eredményszemléletű számvitel - egy kihasználatlan lehetőség a költségvetési szervek teljesítményének mérésére*, Fókusz – Teljesítmény és annak mérése a közszférában, Pénzügyi Szemle, Különszám 2021/2.
https://www.penzugyiszemle.hu/upload/pdf/penzugyi_szemle_magyar/2021_2_kulonszam/Borbely-2021-K2.pdf
- Boros A., Gergő J., Bándi I., Kocsis E., Hajdics A., Szólik E. (2018): *Az állami vagyongazdálkodás*, Nemzeti Közzolgálati Egyetem.
<https://kti.uni-nke.hu/document/vtkk-uni-nke-hu>
- Carlin, T. M.(2005): *DEBATING THE IMPACT OF ACCRUAL ACCOUNTING AND REPORTING IN THE PUBLIC SECTOR*, Financial Accountability & Management, 21(3), August 2005, 0267-4424, Blackwell Publishing Ltd 2005
<https://sutaryofe.staff.uns.ac.id/files/2011/10>
- Dr. Musinszky Z (2014): *Mit mutat a mérleg? A hányadoselemzés alapjai és buktatói*, Controller Info, I. évfolyam, 2013/12., (20-26. o.), II. évfolyam, 2014/1. (42-53. o.)
<https://gtk.uni-miskolc.hu/files/Mit+mutat+a+>
- HM Treasury (2019): *Asset sale disclosures: guidance for government*, HM TREASURY, London
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/788708/asset_sale_disclosures_guidance_for_government_web.pdf
- HM Treasury (2022a): *Managing Public Money*, HM TREASURY, London
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1089622/MPM_Spring_21_with_annexes_040322_1.pdf
- HM Treasury (2022b): *The Green Book: Central Government Guidance on Appraisal and Evaluation*, HM TREASURY, London
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1063330/Green_Book_2022.pdf
- IFAC & CIPFA (2021): *International Public Sector Financial Accountability Index*, 2021 STATUS REPORT
<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-CIPFA-International-Public-Sector-Accountability-Index.pdf>

- IMF (2016): *Implementing Accrual Accounting in the Public Sector*, prepared by Joe Cavanagh, Suzanne Flynn, and Delphine Moretti, Fiscal Affairs Department
<https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2016/tnm1606.pdf>
- Kistóth K. (2021): *Az állami tulajdonú gazdasági társaságok pénzügyi teljesítményének mérése, elemzése*, Pénzügyi Szemle Különszám 2021/2.
https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwiqsc2kzez7AhUPg_0HHcj5DaQQFnoECAkQAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.penzugyi-szemle.hu%2Fupload%2Fpdf%2Fpenzugyi-szemle-magyar%2F2021_2_kulonszam%2FKist%25C3%25B3th_2021_K2.pdf&usq=AOvVaw3lieTTzdMUVlr_oHla_8uX
- Kormány B. (2018): *Eredményszemléletű számvitel: a közszféra sikeresebb pénzügyéért*, Nemzeti Közigazgatási Egyetem Közigazgatás-tudományi Doktori iskola
<https://docplayer.hu/128280030-Eredmenyszemleletu-szamvitel-a-kozszfera-sikeresebb-penzugyeert.html>
- Kovácsné N. A. (2013): *Új államháztartási számvitel immateriális javak, tárgyi eszközök, részesedések, értékpapírok állományváltozásainak elszámolása*, Nemzetgazdasági Minisztérium, Államháztartási Szabályozási Főosztály, Államháztartási Számviteli Osztály
<https://docplayer.hu/4725871-Uj-allamhaztartasi-szamvitel-immaterialis-javak-targyi.html>
- Lentner Cs., Molnár P., Nagy V. (2020). *Accrual accounting and public finance reforms in Hungary: the study of application in the public sector* / *Economic Annals-XXI*, 183(5-6), 89-105 Institute of Society Transformation
<http://ea21journal.world › ea-v183-09>
- Lowe J. (2008): *Value for money and the valuation of public sector assets*, HM TREASURY, London
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/191488/Green_book_supplementary_guidance_asset_valuation.pdf
- OECD (2017): *Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries*
https://read.oecd-ilibrary.org/governance/accrual-practices-and-reform-experiences-in-oecd-countries_9789264270572-en#page1
- Ouda, H.A.G. (2016). *Governmental Capital assets: How Far Should the Accounting Recognition of These Assets Go?* *International Journal of Finance & Economics* Vol. XVI, No 1, (2016):24-42.
https://www.researchgate.net/publication/303390281_Governmental_Capital_assets_How_Far_Should_the_Accounting_Recognition_of_These_Assets_Go
- Paár D., Ambrus R. A., Szóka K. (2021): *Gazdasági elemzés a beszámolóik információi alapján*, Soproni Egyetem, Lámfalussy Sándor Közgazdaságtudományi Kar, Soproni Egyetem Kiadó
<http://publicatio.uni-sopron.hu › Paar-Ambrus-Sz...>
- Pályi K. (2015): *A Számvevőszék hozzájárulása a jó kormányzáshoz és a számvitel megújításához*, Pénzügyi Szemle 64. évf., 4. szám (536-556. o.)
<https://www.penzugyiszemle.hu/hu/fokuszban/a-szamvevoszek-hozzajarulasa-a-jo-kormanyzashoz-es-a-szamvitel-meguujitasahoz>
- Simon J., Fejszák,T., Schatz B., Donchev T., Ivanov, M. (2018): *Az eredményszemléletű számvitelre áttérés tapasztalatai számvevőszéki aspektusból*, Pénzügyi Szemle 2018/2.
<https://www.penzugyiszemle.hu/hu/penzugyi-szemle-folyoirat-archivalt-cikkek/az-eredmenyszemleletu-szamvitelre-atteres-tapasztalatai-szamvevoszeki-aspektusbol>

Rövidítések jegyzéke

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

ANAO: Australian National Audit Office

ÁSZ: Állami Számvevőszék

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

BAZ Megye: Borsod-Abaúj-Zemplén Megye

BM: Belügyminisztérium

CIPFA: Chartered Institute of Public Finance and Accountancy – nemzetközi szervezet, amely főként a közpénzek (államháztartás) és az államszámvitel kérdéseivel foglalkozik

EPIDEMIR: A járványos állatbetegségek során összegyűjtött járványügyi információkat tartalmazó adatbázis

EU: Európai Unió

IFAC: International Federation of Accountants (Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége)

IMF: International Monetary Fund (Nemzetközi Valutaalap)

ITM: Innovációs és Technológiai Minisztérium

LABOR: Nébih Labor Elektronikus vizsgálati megrendelői rendszer

MÁK: Magyar Állam Kincstár

MNV Zrt.: Magyar Nemzeti Vagyonkezelő Zrt.

NÉBIH: Nemzeti Élelmiszerlánc-biztonsági Hivatal

NVTBE: nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök

OECD: Organisation for Economic Cooperation and Development (Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet)

ORFK: Országos Rendőr-főkapitányság

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

Vtv.: 2007. évi CVI. törvény az állami vagyonról

Jogsabályok jegyzéke

1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról (hatályos: 1997. január 1.-jéttől)

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

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

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

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

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

384/2020. (VIII. 7.) Korm. rendelet Az állami vagyonnal való gazdálkodásról szóló

254/2007. (X. 4.) Korm. rendelet, valamint a Közbeszerzési és Ellátási Főigazgatóságról szóló

250/2014. (X. 2.) Korm. rendelet módosításáról

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

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

Az EURÓPAI UNIÓ TANÁCSA 2011/85/EU IRÁNYELVE (2011. november 8.) a tagállamok költségvetési keretrendszerére vonatkozó követelményekről

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

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

Fogalomtár

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

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

Bruttó érték: nettó érték + értékcsökkenés

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

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

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

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

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

Implicit adósság alatt a befektetett eszközök vonatkozásában azt értjük, hogy ha az értékcsökkenések kompenzálásaként a szükséges vagyonpótlás nem történt meg, ha romlott az eszközök állaga, mert az rejtett eladósodást jelent.

Karbantartás (Számv. tv. 3. § (4) bekezdés 9. pont): a használatban lévő tárgyi eszköz folyamatos, zavartalan, biztonságos üzemeltetését szolgáló javítási, karbantartási tevékenység, ideértve a tervszerű megelőző karbantartást, a hosszabb időszakonként, de rendszeresen visszatérő nagyjavítást,

és mindazon javítási, karbantartási tevékenységet, amelyet a rendeltetésszerű használat érdekében el kell végezni, amely a folyamatos elhasználódás rendszeres helyreállítását eredményezi;

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

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

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

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

NVTBE rövidítés, tartalma a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök

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

Társasági részesedést, tartós hitelviszonyt megtestesítő értékpapírokat a mérlegben a bekerülési értéken kell kimutatni, csökkentve az elszámolt értékvesztéssel, növelve az értékvesztés visszaírt összegével. Az értékhelyesbítést külön kell kimutatni az eszközök értékhelyesbítésének forrásával azonos összegben. (Áhsz. 21. § (3) bekezdés)

Vagyon: a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök állománya

Vagyonvesztés: a nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök mérlegértékének csökkenése

Végjegyzetek

¹ A jogszabálmódosítás célja az volt, hogy az elhelyezési vagy rekreációs célú ingatlanok - a meghatározott kivételektől eltekintve - egységesen az MNV Zrt. tulajdonosi joggyakorlása alatt álljanak, azokkal, mint állami elhelyezési célú ingatlanokkal az MNV Zrt. gazdálkodjon.

² Ez, az irodai elhelyezési vagy rekreációs célú ingatlanok vagyongazdálkodói jogával kapcsolatos változás jelentős hatást gyakorolt a mintába választott intézmények eszközeinek állományára is, ugyanis az elemzett években az Intézményeknél a vagyongazdálkodói jog változása miatti eszköz átadás-átvétel a befektetett eszközök eszköz növekedésének 14,9 %-át, az összes csökkenés 57,9 %-át adta.

³ Természetesen a már említett periodikus felhalmozási célú támogatás és beruházási tevékenység akár több éves időtartamra vonatkozóan is indokolhat elmaradó eszközpótlást, de ennek értékelése csak az adott intézmény vonatkozásában egyedileg ítéltető meg.

⁴ A térítés nélküli átadás esetén az átadott eszköz nyilvántartási értékét, azaz az eszköz nettó értékét ki kell vezetni a könyvekből. Ez két lépésben történik, egyrészt a bruttó azaz beszerzési érték, másrészt a kapcsolódó – eddig elszámolt értékcsökkenés – kivezetésével. A gazdasági esemény eredményhatása, azaz mérleg szerinti eredményt csökkentő hatása a kivezetett nettó értékkel azonos.

⁵ A saját előállítású eszközök értékét az eredménykimutatásból a Saját előállítású eszközök aktivált értéke soráról, az aktiválás miatti beruházás csökkenést a beszámoló 15. táblájáról, míg a beolvadás adatait a szöveges beszámolóba vettük.

⁶ A halasztott eredményszemléletű bevétel alakulását nem csupán az új beruházások miatti fejlesztési (felhalmozási célú) támogatás igénybevétele, hanem a korábban megvalósított beruházásokhoz kapott fejlesztési forrás elhatárolásának feloldása is befolyásolja az értékcsökkenéssel összhangban.

⁷ A gazdasági társaságban lévő tulajdoni részesedést jelentő befektetésnél - függetlenül attól, hogy az a forgóeszközök, illetve a befektetett pénzügyi eszközök között szerepel - értékvesztést kell elszámolni, a befektetés könyv szerinti értéke és piaci értéke közötti - veszteségjellegű - különbség összegében, ha ez a különbség tartósan mutatkozik és jelentős összegű. (Számv. tv. 54. § (1) bekezdés)

⁸ Amennyiben a befektetésnek mérlegképzési piaci értéke jelentősen és tartósan magasabb, mint a befektetés könyv szerinti értéke, a különbséggel a korábban elszámolt értékvesztést visszaírással csökkenteni kell. Az értékvesztés visszaírásával a befektetés könyv szerinti értéke nem haladhatja meg az eredeti beszerzési értéket. (Számv. tv. 54. § (3) bekezdés)

⁹ Megjegyzendő, hogy természetesen a vagyongazdálkodói jog visszaadásának hatásai a másik oldalon, vagyis az MNV Zrt. könyveiben is kimutathatók. A vagyongazdálkodási szerződések megszűnésével a törvénnyel érintett ingatlanok az MNV Zrt. rábízott vagyonának közvetlenül kezelt eszközei közé kerültek átsorolásra. Az MNV Zrt. beszámolója (https://mnv.hu/sw/static/file/Kiegeszito_melleklet_RV_2020.pdf és https://mnv.hu/sw/static/file/Kiegeszito_melleklet_RV_2021.pdf) alapján főképpen ennek tudható be az Ingatlanok és a kapcsolódó vagyoni értékű jogok, valamint a Beruházások, felújítások könyv szerinti értékének 284,9 Mrd Ft-os növekedése (2020-ban 164,8 Mrd Ft, 2021-ben 120,1 Mrd Ft).

¹⁰ A nullára leírt eszközök állományát csökkentik az eszközbeszerzések, új beruházások és a kivezetett, a használatból kikerülő selejtezett eszközök is. Továbbá alakulására hatással van a vagyongazdálkodás vagy más okból történt eszköz átadás-átvétel keretében a nyilvántartásba bekerülő eszközök leírásügyi állapota.



ÁLLAMI
SZÁMVEVŐSZÉK

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