

AZ ÖNKÖLTSÉGSZÁMÍTÁS, MINT HATÉKONY VEZETÉSTÁMOGATÓ ESZKÖZ A KÖLTSÉGVETÉSI SZEKTORBAN

*COST CALCULATION AS AN EFFICIENT MANAGEMENT DECISION
MAKING TOOL IN THE PUBLIC SECTOR*

DR. SISA KRISZTINA A. egyetemi adjunktus

Budapesti Gazdasági Főiskola Pénzügyi és Számviteli Kar

SZIJÁRTÓ BOGLÁRKA főiskolai tanársegéd

Budapesti Gazdasági Főiskola Pénzügyi és Számviteli Kar

ABSTRACT

The main objective of this study is to draw the reader's attention to the fact that cost calculation can be regarded as an efficient management decision making tool in the public sector too. The new provisions of the Hungarian Accounting Act that took effect on 1st January 2014 applying to all business associations were a huge step towards the creation of a more standardized accounting system in the public sector. As a result of the changes in the law the accounting information system for public finances has become more complex as the cash-based turnover method (cash accounting) was supplemented by financial accounting, functioning on the principle of actual realization. The authors suggest that using financial accounting in the public sector may contribute to a more accurate measurability of the performance of public services. This study seeks to provide answers for how changes in accounting regulations have affected the rules and processes of cost-accounting in the public sector primarily by conducting secondary research and by relying on the authors' professional experience.

1. Bevezetés

A költségszámítással, – szűkebben értelmezve az önköltségszámítással- foglalkozó legtöbb empirikus kutatás a klasszikus materializált formában megjelenő termékekre és termelő vállalatokra fókuszál tradicionálisan, míg a szolgáltatási tevékenység önköltségszámításának lényegesen kevesebb kutatás szentel figyelmet. Ez a megállapítás különösen igaz akkor, ha az önköltségszámítással kapcsolatos kutatások a költségvetési szektor szereplőire irányulnak. A szolgáltatási szektor jelentőségét mutatja, hogy egyre nagyobb arányban járul hozzá a GDP-hez számos fejlett országban világszerte. A Nemzetközi Újjáépítési és Fejlesztési Bank

2012-es jelentése szerint a szolgáltató szektor a legnagyobb szektor a magas jövedelmű országokban és a GDP több mint 70%-át adja (IBRD 2012). Magyarországon a központi statisztikai hivatal legfrissebb jelentése szerint a szolgáltatások bruttó hozzáadott értéken (GPD-n) belüli aránya 65,5% volt (KSH 2014). Tanulmányunkban a szolgáltatásokon belül a közszolgáltatásokkal és a költségvetési szektorban folyó önköltségszámítással kívánunk foglalkozni. A magyar gazdaság teljesítőképessége, versenyképessége és nem utolsósorban az osztálytársadalmi megelégedettség mértéke jelentős mértékben függ a költségvetési szereplők, a különféle közintézmények kapacitásától, működésük minőségétől és eredményességétől. A költségvetési szektor szerepe ennél fogva megkérdőjelezhetetlen. A szolgáltatásokon belül a költségvetési szektor nemzetgazdasági szerepét az 1. táblázatban közölt adatok is alátámasztják. A felsorakoztatott néhány statisztikai adat és megállapítás ellenére a szolgáltatási tevékenység önköltségszámítási problémája máig megoldatlan, különösen a hazai költségvetési szektorban.

1. táblázat: Kormányzati kibocsátás⁴ a GDP %-ában

Ország/Év	2001	2005	2009	2010	2011	2012
Államháztartás						
EU 27	18,3	19,1	20,4	20,2	19,6	19,6
Csehország	17,8	18,5	18,5	18	17,5	17,1
Németország	13,7	13,7	14,5	14,3	14	14,2
Magyarország	21,5	22,1	22,8	22,3	21,1	20,9
Lengyelország	20,3	19,1	18,7	19,1	17,9	17,7
Románia	17,1	17,5	19,8	17,7	16,4	15,9
Szlovénia	20,3	19,8	20,8	21,5	21,8	21,9
Szlovákia	19,6	15,2	15,9	15,3	14,3	14,1

Forrás: Eurostat adatbázis alapján saját szerkesztés

Az önköltségszámítás alatt tanulmányunkban a saját teljesítményegység bekezelési árának kalkulációját értjük, amely mérési és értékelési feladat a számvitel klasszikus funkciói között szerepel. Az önköltségszámítás szerepének költségvetési szektorbeli felértékelődését több tényező is magyarázza – a teljesség igénye nélkül kiemelve a legmarkánsabb tényezőket:

- 2012-es évtől kezdődően átalakult a **finanszírozási rendszer**, melynek köszönhetően megjelent a feladatfinanszírozás, mellyel a jogalkotó célkitűzése a forrásallokálási mechanizmust pénzügyileg megalapozottabbá tenni.

4 A kormányzat kibocsátása (ESA '95) azon termékek és szolgáltatások értékét tartalmazza, amelyeket az államháztartáshoz tartozó intézményi egységek (vagyis a központi költségvetésen, az államigazgatáson, a helyi önkormányzatokon vagy társadalombiztosításon belüli egységek) hoztak létre.

Ugyanakkor a finanszírozási rendszer akkor képes funkcióit jól betölteni, ha megfelelően illeszkedik a tervezési és számviteli rendszer egészéhez illetve egyes szintjeihez. A preferált finanszírozási módszer alapján allokkált forrást kell a tervezés keretében az önköltségre vonatkozó megbízható információkra alapozva optimálisan szétosztani az egyes feladatok illetve intézmények között valamilyen előre meghatározott elv alapján. A feladatfinanszírozás tehát megköveteli az ellátandó „közfeladatok” mint költségviselők pontosabb önköltségének ismeretét, ezáltal biztosítva a célirányosabb és gazdaságosabb „közpénzköltést”.

- Korábbi években az Állami Számvevőszék által publikált közpénzügyek szabályozására irányuló tézisek között megfogalmazódott alapvető igényként és elvárásként a közszeaktor működése és gazdálkodása tekintetében a **transzparencia és nyilvánosság követelménye** (ÁSZ 2007; Csapodi 2009). A transzparens gazdálkodás megköveteli a megfelelő mélységben és vezetői döntést támogató tartalommal rendelkezésre álló releváns információkat. Az átláthatóságból következően fel kell tárnai a különféle kockázatokat is. Ezek megjelenítésének fontos feltételét jelenti az államszámviteli információs rendszer, külön tekintettel az ellátandó feladatok árazási kérdéseivel foglalkozó költség-számítási rendszer.
- A „**value for money**” elv a költségvetési szektorban elterjedt alapelv, amely azt jelenti, hogy minden elköltött közpénzt hatékonyan és eredményesen kell felhasználni. A hatékonyság és az eredményesség mérhetősége megköveteli a felhasznált erőforrások (inputok) pénzben kifejezett értékének (input költség-számolás és kalkuláció) és a létrehozott teljesítmények (közfeladatok) értékének (output költség-számolás és kalkuláció) megállapítását.
- A közszeaktor tervezési rendszere elsődlegesen módszertani szempontból továbbfejlesztésre szorul (Báger 2006, 2010; Sisa 2014), amely során javasolt a programok (feladatok) tényleges erőforrásigényéből kiinduló program-alapú tervezés bevezetése.

Az önköltség-számítási rendszer kidolgozása és továbbfejlesztése során természetesen figyelemmel kell lenni két fontos tényezőre, a szolgáltatás általános jellemzőiből fakadó sajátosságokra és sajátos követelményekre (részletesen például Terzioglu-Chan 2013-as tanulmányában) és a közszolgáltatás, a közfeladat ellátás specifikumaira egyaránt.

2. Anyag és módszer

A tanulmány elsődlegesen szekunder kutatáson alapul. A kutatás során a szerzők célkitűzése a költségvetési szektorban folyó költség-számítás szabályaira vonatkozó szabályozási folyamatok, előírások és a hazai és nemzetközi szakirodalmak, kutatómunkák eredményeinek feldolgozása és összefoglalása. A szekunder kutatás jó kiinduló alapját képezi a kutatás következő, empirikus fázisának.

3. Irodalmi és szabályozási kitekintés

3.1. Az államháztartási számviteli információs rendszer felépítése, jellemzői

2014. január 1-jéig a gazdálkodási sajátosságok, valamint a költségvetési beszámolók elemi költségvetéshez illesztésének megvalósíthatósága miatti eltérő szabályozásból eredően a számvitelről szóló 2000. évi C. törvényben (továbbiakban: Sztv.) nevesített alapelvek és az államháztartás szervezetei beszámolási és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól szóló 249/2000. (XII. 24.) kormányrendelet előírásai alapján valósult meg. 2014. január 1-jéig a költségvetési beszámolókon keresztül valóban megtörtént az elszámoltatás, de valószínűsíthetően a költségvetési beszámolók állami költségvetésen kívüli egyéb címzettjei számára a költségvetési beszámolóban közölt szerteágazó információk nehezen voltak értelmezhetők, ráadásul számos elemzés igazolja, hogy az eredményszemléletű számvitel a közszférában megalapozza a jobb tervezést, a pénzügyi irányítást, a döntéshozatalt és új utat nyit a gazdasági teljesítmény, a hatékonyság mérhetőségének (Kassó, 2008; Ormos-Veress, 2011; Simon, 2011; Simon, 2012).

A költségvetési számvitel fogalmát 2014-től felváltotta az államháztartási számvitel fogalma, amely a hagyományos, pénzforgalmi szemléletű költségvetési számvitelből és a módosított eredményszemléletű pénzügyi számvitelből tevődik össze. „A 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.” (4/2013. Kormányrendelet (továbbiakban: rendelet) 3.§ (3) bek.) A pénzügyi számvitel alapján készülő dokumentumoknak köszönhetően a nyilvántartási és beszámolási rendszer kiegészül a vállalkozói szektorból jól ismert beszámoló elemekkel –természetesen a költségvetési sajátosságok figyelembevételével, tehát nem feleltethető meg „egy az egyben” a két szektor beszámolójának tartalma- melynek köszönhetően az éves költségvetési beszámolók komplexebb képet mutatnak az önkormányzatok gazdálkodásáról, vagyoni-pénzügyi-jövedelmezőségi helyzetéről. (Sisa-Veress 2014) **Az éves költségvetési beszámoló összeállítása a jövőben egyaránt igényli a költségvetési számvitel és a pénzügyi számviteli adatokat.**

3.2. Az önköltségszámítás jelene

A jelenlegi szabályozás a kiadások és bevételek tekintetében az egységes rovatrend alapján közgazdasági osztályozás szerinti nyilvántartást követel meg, ugyanakkor a teljesített kiadásokat és bevételeket funkcionális szempontok szerint is összesíteni kell a kötelező adatszolgáltatás érdekében. A pénzügyi könyvvezetés során a költségek költségnemenkénti elszámolása kötelező, azonban a költség helyi és költségviselőnkénti elszámolás teljesítése feltételhez kötött. A rendelet alapján nem kötelező a 6. Költséghely és 7. Költségviselő számlaosztály használata,

ha a tevékenység egy szakfeladatot sem vagy kizárólag egy szakfeladatot érint. (Sisa 2014)

Az új számviteli szabályozás alapján akkor keletkezik önköltségszámítási szabályzat és ennek keretében önköltség kalkulációs kötelezettsége a költségvetési szervezeteknek, ha az intézmény rendszeresen végez termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást – ide értve az adózás rendjéről szóló törvény alapján adómentes termékértékesítést, szolgáltatásnyújtást, továbbá eszközök saját előállítását is.⁵

3.3. Az önköltségszámítás jövője

A számvitel keretében szolgáltatott információk elsődleges forrása az elszámolási rendszer. Az elszámolási funkció keretében a vezetői számviteli alrendszeren belül javasolt kialakítani egy olyan elszámolási rendszert, amely biztosítja a felmerült kiadások, pénzbevételek (költségvetési könyvvizetés alapján) és a költségek, ráfordítások és realizált bevételek (pénzügyi könyvvizetés alapján) költséghelyenkénti és költségviselőnkénti elkülönített gyűjtését. A költséghelyek (6-os számlaosztály) és költségviselők (7-es számlaosztály) rendszerének kialakítása során figyelembe kell venni, hogy a tervekkel azonos struktúrában kerüljenek kiépítésre a számlaosztályok. Ez azt jelenti, hogy **minden olyan költségre illetve kiadásra ki kell alakítani a költséghelyi, költségviselőnkénti elszámolást, amelyre a költség, kiadás tervezése is megtörtént.** Ennek célja a tervek végrehajtásának folyamatos és utólagos elemzési és ellenőrzési feltételeinek a biztosítása, amely megalapozza a gazdaságos szolgáltatásszervezést. Felmerül ugyanis a kérdés, hogy önköltség hiányában mi alapján mérlegeli az intézmény a feladatellátás optimális szervezeti kereteinek biztosítását. További problémaként jelölhető meg az is, hogy a mentesítő szabály alapján bizonyos intézmények szakfeladatainak bekerülési költségére vonatkozóan nem állnak rendelkezésre adatok, így nem biztosított az intézmények közötti összehasonlítás sem. Ezen okoknál fogva **javasoljuk a másodlagos költséghelyi és költségviselőnkénti elszámolási kögens szabályozását a rendeletben** a szektor szereplőinek összehasonlíthatóságának biztosítása érdekében.

A felmerült költségek költséghelyi és költségviselőnkénti elkülönítése a modernebb költségvetés tervezési technikákat is sikerrel támogathatja, különösen a program alapú tervezést (Planning Programming Budgeting System, PPBS) (Robinson 2013).

A hagyományos pénzforgalmi bázisú költségvetési számvittel szemben megfogalmazott egyik legjellemzőbb kritika az volt korábban, hogy a teljesítmények, illetve a közszolgáltatás hatékonysági, gazdaságossági és eredményességi szempontú vizsgálatának információs alapját képtelen biztosítani a költségvetési számvitel, mivel nem kvantifikálható a szolgáltatás „ára” (bekerülési költsége), **nem mérhetőek az inputok és outputok, ami megnehezíti a költség-haszon szá-**

⁵ A rendelet további speciális kivételeket is említ az 50.§ (4) bekezdésében. A téma szempontjából ezek nem relevánsak.

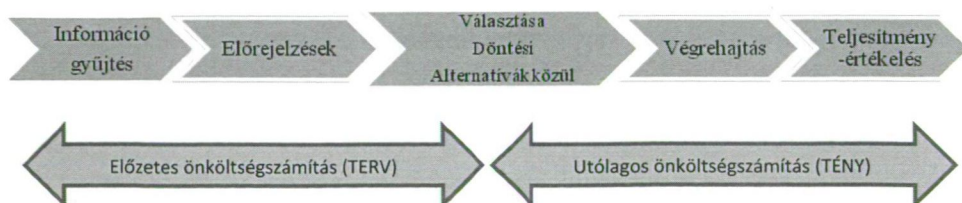
mításokon alapuló alternatív szolgáltatásszervezési formák közötti választást is (Sisa 2014). A pénzügyi számvitelben rejlő egyik legnagyobb lehetőséget ennek a mérhetőségnek a javulásában látjuk. Ezt alátámasztja, hogy a költségek főkönyvi elszámolása illetve a közvetlen és közvetett költségekre történő elkülönítése biztosítja az „kötségvetési termékek” (kötelező jellegű és önként vállalt feladatok) önköltségeinek kalkulációját a Sztv. 51. §-a szerinti közvetlen önköltség meghatározásán keresztül, továbbá a közszolgáltatások hatékonysági és eredményességi szempontú vizsgálataira is lehetőség nyílik az input-output-outcome költség és bevétel adatainak ismeretében. Véleményünk szerint **az önköltségszámítási szabályzat alkalmas keretét biztosíthatná a költség és teljesítmény kalkulációknak**. Az önköltséget a vállalászási gyakorlathoz igazodva kalkulációs sémában javasolt levezetni kalkulációs tételenkénti részletezésben. A rendeletben szereplő költségekről és megtérült költségekről szóló kimutatás javasolt sémája jó kiindulási alapja lehet a kalkulációs séma kialakításának. Mindezek alapján **javasoljuk a mentesítő feltételek törlését és a szabályzat alapján megvalósuló szakfeladatonkénti önköltségkalkuláció elkészítésének kötelező erejű szabályozását**. Ennek hiányában az éves költségvetések kiadási tételei is megalapozatlanok.

Módszertani szempontból érdemes végiggondolni az ellátandó feladat jellegét és költségstruktúráját. A termelő szektorban elterjedt hagyományos önköltségkalkulációs módszereken túl a témában született nemzetközi kutatások (például Arnaboldi-Lapsley 2003; Sherratt 2006; Baird 2007; Terzioglu-Chan 2013;) a különféle tevékenység alapú módszereket (Activity-Based Costing –ABC- és Time-Driven Activity-Based Costing –TDABC-) ajánlják.

3.4. Az önköltségszámítás döntéstámogató szerepe

A különböző kormányzati szinteken meghozott döntésekhez és a gazdálkodáshoz szükséges információk jelentős része pénzben fejeződik ki. Ezeket a különféle funkciókat jogszabályok, intézmények által meghatározott tervezési, pénzügyi és számveteli rendszer látja el.

1. ábra: A döntési folyamat és az önköltségszámítás sematikus kapcsolata



Forrás: saját szerkesztés

A döntéshozatali folyamatban az önköltségszámítás feladata egyrészt adatszolgáltatás a költségvetési intézmények által nyújtott szakfeladatok értékeléséhez, könyvviteli elszámolásához, ezen kívül előkészíti a vezetői döntéseket („előzetes önköltségszámítás”) és lehetővé teszi a döntések végrehajtásának utólagos ellenőrzését, elemzését („utólagos önköltségszámítás”) (Sisa 2014). Az önköltségszámítás és a döntési folyamat kapcsolatát az 1. ábra illusztrálja.

4. Következtetések, javaslatok

A költségszámítási gyakorlatból ismert, hogy különböző tartalmú önköltségek léteznek – függetlenül az Sztv.51.§-a szerinti önköltség tartalomtól –, attól függően, hogy a közvetlen költségeken túlmenően a közvetett költségek mely körét és milyen mértékben, arányban allokálják a költségviselőhöz. Az önköltség tartalmát a különböző döntési szituációk információs igényeihez igazítva kell kialakítani, ami azt is jelenti, hogy **mindig az adott döntés szempontjából releváns költségek jelenjenek meg a költség kalkulációs folyamatban**. Összefoglalva a felhasználható költségek illetve önköltség kategória körét és tartalmát befolyásolja a döntés jellege (egyedi (projekt jellegű) vagy rendszeresen felmerülő, a folyamatos működéssel kapcsolatos döntés), a döntéssel érintett időszak hossza (rövid távú vagy hosszú távú döntés) és a döntés szintje (operatív vagy stratégiai döntés).

FELHASZNÁLT IRODALOM

- Állami Számvevőszék (2007): A közpénzügyek szabályozásának tézisei. Pénzügyi Szemle LII. évf. 2. sz. 314-323. old.
- Arnaboldi, M. – I. Lapsley (2003) Activity based costing, modernity and the transformation of local government: a field study. Public Management Review 5, 345–375.
- Báger Gusztáv (2006): Programalapú költségvetés. Jellemző vonások, gyakorlati tapasztalatok. Pénzügyi szemle 51. évf. 3. sz. 281 – 301. old.
- Báger Gusztáv (szerk.) (2010): A nemzetgazdasági tervezés megújítása. Nemzeti igények, Uniós követelmények. ÁSZ Kutatóintézet. Budapest. 92. old.
- Baird, Kevin (2007): Adoption of activity management practices in public sector organizations. Accounting and Finance Vol.47. pp.551-569.
- Csapodi Pál (2009): A közpénzügyek törvényi szabályozása. A közpénzek külső ellenőrzésének gazdaságtana. PhD Értekezés. Gödöllő. 167. old.
- International Bank for Reconstuction and Development (2012) The World Bank Group [http:// data.worldbank.org/indicator/NV.SRV.TETC.ZS](http://data.worldbank.org/indicator/NV.SRV.TETC.ZS).
- Adatok letöltve: 2015. április.
- Kassó Zsuzsanna (2008): Átláthatóság, elszámoltathatóság, hatékony gazdálkodás. Megbízható számviteli adatok nélkül lehetséges-e? Önkormányzatok gazdálkodása – helyi fejlesztés. Tanulmánykötet. Pécsi Tudományegyetem Közgazdaságtudományi Kar. Pécs. 55-79. old.
- Központi Statisztikai Hivatal (2014):

https://www.ksh.hu/docs/hun/xstadat/xstadat_eves/i_qpt002c.html?down=333

(Adatok letöltve: 2015. május)

Ormos Mihály – Veress Attila (2011): „Az állami felsőoktatási intézmények számvitelének hazai szabályozása”. SzámAdó, XX. évf. 7-8. sz. 3-7. old.

Robinson M. (2013): Program classification for Performance-based budgeting: How to structure budgets to enable the use of evidence. IEG. The World Bank Washington D.C.

http://ieg.worldbankgroup.org/Data/reports/performance_based_budgeting_bb.pdf

(Adatok letöltve: 2014. július)

Sherratt Mike (2006) The case for activity based costing in the public sector.

<http://www.publicnet.co.uk/features/2002/11/19/the-case-for-activity-based-costing-in-the-public-sector/> (Adatok letöltve: 2015. május)

Simon József (2011): A központi és a helyi kormányzat információs rendszerének kérdései. PhD értekezés. Pécs. 272. old.

Simon József (2012): Az államháztartási számvitel alapjai és a közpénzügyi információs rendszer. CompLex Kiadó. Budapest. 256. old.

Sisa Krisztina A. (2014): Települési önkormányzatok tervezési módszereinek továbbfejlesztése. Elmozdulás a stratégiaorientált menedzsment szemlélet irányába, Kaposvár, PhD értekezés

Sisa Krisztina – Veress Attila (2014): A pénzügyi számvitelben rejlő lehetőségek az önkormányzati szektorban. SZAKma. 56. évf. 3. sz. 125-128. old.

Terzioglu, Bülend – Elsie S. K. Chan (2013): "Toward Understanding the Complexities of Service Costing: A Review of Theory and Practice." Journal Of Applied Management Accounting Research 11, No. 2. pp. 29-44.

249/2000. (XII. 24.) Kormányrendelet az államháztartás szervezetei beszámolási és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól

4/2013. (I.11) Kormányrendelet az államháztartás számviteléről

2000. évi C. törvény a Számvitelről