



---

ÁLLAMI  
SZÁMVEVŐSZÉK

# ELEMZÉS

---

A GAZDÁLKODÁS ÉS A VAGYONMEGŐRZÉS ÉRTÉKELÉSE  
EREDMÉNYSZEMLELETŰ MUTATÓK ALAPJÁN A SZAKKÉPZÉS ÉS A  
FEKVŐBETEG-SZAKELLÁTÁS SZAKÁGAZATOKBAN

2025/október

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




# ÁLLAMI SZÁMVEVŐSZÉK

## Elemzés

A gazdálkodás és a vagyonmegőrzés értékelése eredményszemléletű mutatók alapján a szakképzés és a fekvőbetegellátás szakágazatokban

2025. október



ÁLLAMI  
SZÁMVEVŐSZÉK  
ELNÖK

dr. Windisch László  
elnök

**Az elemzésekészítést irányította:**

DR. PULAY GYULA vezető közgazdász

**Az elemzésekészítést felügyelte:**

DR. PULAY GYULA vezető közgazdász

**Az elemzést készítette:**

KISTÓTH KRISZTINA elemzési szakértő

DR. NAGY JUDIT elemzési szakértő

**Kiadja az Állami Számvevőszék**

EL-4004-024/2025.

## Tartalom

Vezetői összefoglaló .....	3
1 Az elemzés indokltsága, célja, módszerei .....	6
1.1 Az elemzés célja .....	6
1.2 Az elemzés fókuszkérdései.....	6
1.3 Az elemzett időszak.....	6
1.4 Adatforrások .....	6
1.5 Elemzési módszerek.....	7
1.6 Az elemzés jogalapja, kapcsolódás az ÁSZ feladatköréhez .....	7
2 A szakképzési centrumok ÁSZ módszertan alapján végzett elemzésének eredményei.....	8
2.1 A vagyongazdálkodás értékelése .....	8
2.1.1. Vagyonmegőrzés .....	8
2.1.2. Eszközpótlás .....	11
2.1.3 Egyéb vagyonmegőrzési kockázatok.....	18
2.2 A gazdálkodás eredményességének értékelése.....	18
2.2.1. A mérleg szerinti eredmény alakulása a vizsgált időszakban.....	18
2.2.2. A követelések és kötelezettségek alakulásának és a likviditás kockázatainak vizsgálata .....	23
2.2.3. A gazdálkodás eredményességét rontó veszteség jellegű tételek.....	28
3 A fekvőbeteg-szakellátás ÁSZ módszertan alapján végzett elemzésének eredményei .....	32
3.1 A vagyongazdálkodás értékelése .....	32
3.1.1. Vagyonmegőrzés .....	32
3.1.2. Eszközpótlás.....	36
3.1.3. Egyéb vagyonmegőrzési kockázatok .....	39
3.2 A gazdálkodás eredményességének értékelése.....	39
3.2.1. A mérleg szerinti eredmény alakulása a vizsgált időszakban .....	39
3.2.2. A követelések és kötelezettségek alakulásának és a likviditás kockázatainak vizsgálata .....	46
3.2.3. A gazdálkodás eredményességét rontó veszteség jellegű tételek .....	52
3.3. A fekvőbeteg ellátó intézmények gazdálkodásában azonosítható szakaszok vizsgálata.....	54
3.4 Négy fekvőbeteg ellátó intézmény gazdálkodás részletes elemzésének tapasztalatai .....	57
Mellékletek.....	58
1. melléklet - Az elemzésben vizsgált szakképzési centrumok (2024. június).....	58
2. melléklet - Az elemzésben vizsgált fekvőbeteg ellátást nyújtó központi költségvetési szervek (2024. június) .....	59
3. melléklet A szakképzési centrumok működésének jellemzői .....	61

4.	melléklet - Az elemzésében használt mutatók.....	65
5.	melléklet - Az elemzés kiemelt mutatóinak háttere és indoklása.....	68
6.	melléklet - Felhasznált források .....	70
7.	melléklet - Jogszabályok.....	71
8.	melléklet - Rövidítés jegyzék .....	72

## **Vezetői összefoglaló**

Az Állami Számvevőszék egy olyan mutatószámrendszert és módszertant dolgozott ki, majd hozott nyilvánosságra 2023-ban, illetve 2024-ben, amellyel értékelni lehet a költségvetési szervek gazdálkodását beszámolóik eredményszemléletű dokumentumai alapján. A jelen elemzés ezt a módszertant alkalmazta a fekvőbeteg-ellátás és a szakképzés szakágazatok egésze, illetve az egyes kórházak és szakképzési centrumok 2017 és 2023 időszak alatti gazdálkodása kockázatainak feltárására.

## **Szabályozási anomáliák**

A 2023-ban publikált számvevőszéki elemzések is azonosítottak olyan államháztartási számviteli szabályokat, amelyek sok esetben akadályozták, hogy az eredményszemléletű számviteli dokumentumok valós képet mutassanak a költségvetési szerv vagyoni, illetve jövedelmi helyzetéről. A jelen elemzés a szabályozásból eredő torzításokra mindkét szakágazatból további bizonyítékokat szolgáltat. E torzítások miatt a beszámolók adataira épülő mutatószámok nem valós kockázatokat is jelezhetnek, vagy elfedhetnek valós kockázatokat.

A legsúlyosabb torzítás abból adódik, hogy a hatályos államháztartási számviteli szabályok szerint, ha a költségvetési szerv egy fejlesztést támogatásból valósít meg, de az nem címzetten „felhalmozási célú eredményszemléletű bevétel”, akkor azt nem szabad halasztott bevételként időben elhatárolnia. Következésképpen a beruházásra kapott támogatás tárgyévi bevételnek minősül, miközben a beruházás költségei – számvitelileg helyesen – nem jelennek meg a tárgyévi ráfordítások között. Ezért a tárgyévre kimutatott eredmény nem ad valós képet a költségvetési szerv jövedelmi helyzetéről. Miután halasztott bevételt nem határolhatnak el, amit a fejlesztés révén létrehozott eszközök értékcsökkenésének mértékével évről évre fel lehetne oldani, az értékcsökkenésnek nem lesz meg a fedezete, ami pedig a költségvetési szerv eredményét éveken keresztül rongja. Ennek a torzításnak a méretét számszerűsíti a „nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés hatása” mutató, amely egy adott időszakra nézve összeveti a nem felhalmozási célú bevételből megvalósított eszközbeszerzések eredményt növelő, illetve csökkentő hatásait. Az elemzés mindkét szakágazatban igen számottevő hatást azonosított. A jövedelmi helyzet valós bemutatása érdekében szükség lenne arra, hogy a fejlesztésekhez nyújtott támogatások számviteli elszámolására – a számviteli alapelvekkel (pl. a tartalom elsődlegessége a formával szemben) összhangban – ne azok megnevezése, hanem tartalma alapján kerüljön sor.

A tisztánlátást nehezítő szabály az is, hogy a költségvetési szervek kötelesek központilag meghatározott amortizációs kulcsokat alkalmazni, azaz befektetett eszközeik értékcsökkenését nem igazíthatják az eszközök valós elhasználódásához. Ez is oka lehet annak, hogy a mutatószámok mindkét szakágazatban magas elhasználódottsági fokot jeleznek, ami azonban nem feltétlenül tükrözi a valós állapotot. Különösen igaz ez a szakképzés területén, ahol a gyakorlati képzésre alkalmazott gépek és berendezések tényleges használata gyakran jelentősen elmarad a termelő vállalatoknál szokásos használattól. Következésképpen a célszerűtlenül magas amortizációs kulccsal nullára leírt eszközök jelentős része képzési célra még alkalmas. Ugyanakkor egyes képzésre használt eszközöknél a gyorsított amortizáció is indokolt lehet. A szakképzési centrumok beruházási aktivitása dinamikus volt, az eszközök pótlására fordított összeg meghaladta az amortizáció összegét, ennek ellenére a nyilvántartásban szereplő gépek és berendezések használhatósági foka csökkent. Az elemzés kimutatta, hogy ennek meghatározó oka a nullára leírt eszközök magas aránya volt.

## **Az eredményre a legnagyobb befolyást a finanszírozás gyakorolja**

A szakképzési ágazatba tartozó 39 szakképzési centrum összességében 2017 és 2021 között minden évben pozitív mérleg szerinti eredményt ért el, 2022-ben és 2023-ban azonban összességében veszteségesé váltak. Ezzel szemben a kórházak összesített mérleg szerinti eredménye hullámzott: 2017-ben, valamint 2020-ban és 2021-ben pozitív, a fennmaradó négy évben viszont negatív volt. Adósságkonszolidáció nélkül az összesített eredményük minden évben negatív lett volna. Az adatok azt mutatják, hogy elsősorban a szakágazatok egészének a finanszírozási helyzete, vagyis az, hogy az emelkedő kiadásokat a központi támogatás emelkedése milyen mértékben ellentételezi, határozza meg a szakágazat számviteli értelemben vett eredményességét. Például 2021-ben a 39 szakképzési centrum összesített mérleg szerinti eredménye közel 7,1 Mrd Ft nyereség volt és 28 centrum mutatott ki nyereséget, ezzel szemben 2022-ben az összesített eredmény 9,1 Mrd Ft veszteség lett, és 27 centrum mérleg szerinti eredménye volt negatív. Nem az ő gazdálkodásuk színvonala romlott le egyik évről a másikra, hanem a finanszírozási és a gazdálkodási környezet változott kedvezőtlenül. Az egyes szervezetek gazdálkodásának is van szerepe, hiszen nem volt elhanyagolható azoknak a kórházaknak, illetve szakképzési centrumoknak a száma sem, amelyeknek a mérleg szerinti eredménye nem követte szorosan a szakágazati összesített eredmény alakulását.

## **A kórházak eladósodásának tükröződése az eredményszemléletű számvitel dokumentumaiban**

A költségvetési szervek fenntartható gazdálkodásának fontos feltétele, hogy mérleg szerinti eredményük több év átlagában pozitív legyen. Ellenkező esetben ugyanis eredménytartalékuk negatívvá válik, aminek következtében saját tőkéjük még a befektetett eszközök mérleg szerinti értékét sem fedezte. Következésképpen forgóeszközöket csak idegen forrásból tudják finanszírozni. Lényeges idegen forrást azonban csak a szállítókkal szembeni kötelezettségek jelentenek, mivel a költségvetési szervek nem jogosultak hitelt felvenni. Az elemzés rámutatott arra, hogy a fekvőbeteg szakágazatban a kórházak minden évben visszatérő eladósodásának a mérlegben megjelenő oka az, hogy a kórházaknak a veszteséges működés miatt lecsökkent saját tőkéje nem elégséges a forgóeszközök finanszírozására, ezért a működésükhöz szükséges beszerzéseket a szállítókkal szembeni kötelezettségeik növelésével, végső soron a számlák késedelmes kifizetések tudják megoldani. (Természetesen a kórházak veszteségesé válása összefügg a finanszírozási problémákkal.) A fekvőbeteg ellátásban különösen súlyos gond, ha a saját tőke már a befektetett eszközöket sem képes finanszírozni, mivel a magas tényleges készletszint és a két hónapos utófinanszírozás miatt a kórházaknak komoly forgótőkére (finanszírozási előlegre) lenne szükségük. Súlyosbította a helyzetet, hogy a COVID óta a kórházak készletszintje is jelentősen megnőtt, illetve 2022-ben és különösen 2023-ban jelentősen megemelkedett a veszteséges kórházak száma. 2023. évben a kórházak több, mint a felénél a befektetett eszközök hosszú lejáratú forrással<sup>1</sup> történő fedezettsége 100,0% alatt volt. Az alulfedezettség megnövelte az idegen forrás igényt, amely hozzájárult a 2023. évi jelentős szállítói kötelezettségállomány emelkedéshez. Következésképpen az alulfedezettség felgyorsította az eladósodottság újratermelődését.

## **Az elemzés néhány kórháznál, illetve szakképzési centrumnál azonosított vagyongazdálkodási kockázatot**

Az elemzett időszakban az elemzett szakképzési centrumok és kórházak vagyona összességében nőtt. Ez a magas beruházási aktivitásnak köszönhető, amelynek fő forrása az uniós támogatás volt. A szakképzési

---

<sup>1</sup> A saját tőkét és a halasztott bevételeket sorolhatjuk ide.

centrumoknál kimutatott fejlesztések egy része a centrumok tulajdonosi joggyakorlása körébe tartozó ágazati képzőközpontokban valósult meg. A fejlesztések a szakképzési centrumok között viszonylag egyenletesen oszlottak el, ugyanakkor a kórházak esetében elosztásuk rendkívül egyenetlen volt: a beruházási aktivitás 20 kórház esetében meghaladta a hét év alatt elszámolt értékcsökkenés összegét, 10 kórház esetében azonban nem érte el annak 50 százalékát sem. A fejlesztésekből való kimaradás is oka lehet egyes kórházak negatív megítélésének.

Az elemzés azt mutatja, hogy a kórházak és a szakképzési centrumok (vagyongazdálkodásával összefüggő klasszikus veszteségforrások (terven felüli értékcsökkenés, készletek értékvesztése, behajthatatlan követelések) néhány szakképzési centrum és kórház kivételével csak minimális mértékűek voltak. Két-három kórház esetében okozott komolyabb veszteséget a külföldi állampolgárok részére nyújtott ellátások térítési díjának behajthatatlanná válása.

Négy szakképzési centrum és négy kórház illetékes vezetőivel folytattunk interjút, amelyek során visszaigazolták, hogy a szervezetük esetében az elemzésben alkalmazott mutatószámok által jelzett kockázatok relevánsak. Ez alátámasztja, hogy az eredményszemléletű adatokat felhasználó mutatószámok a (vagyongazdálkodás több részterületét is pontosan jellemzik, ezáltal támogatják a költségvetési szervek gazdálkodási kockázatainak feltárását, azonosítását.

## 1 Az elemzés indokoltsága, célja, módszerei

Az Állami Számvevőszék (továbbiakban: ÁSZ) a költségvetési szervek gazdálkodásának eredményességét és a vagyongazdálkodását a pénzügyi beszámoló eredményszemléletű adatai alapján értékelő módszertant dolgozott ki<sup>2</sup>, amely a kockázatok azonosítását segíti. A módszertan a szervezetek egyedi vizsgálata mellett támogatja azok eredményeinek összehasonlítását, a torzító tényezők kiszűrésével pedig biztosítja a költségvetési sajátosságok kezelését. A módszertan teszteléséhez<sup>3</sup> korábban egyszerű véletlen mintavétellel választottunk ki központi költségvetési szervezeteket. A jelen elemzés a szakképzési centrumokra, valamint a kórházakra alkalmazza a módszertant, annak érdekében, hogy éves beszámolóik alapján képet adjon a szakképzés és a fekvőbeteg-ellátás szakágazatok gazdálkodásának fő folyamatairól és azok esetleges kockázatairól.

### 1.1 Az elemzés célja

Az elemzés célja az ÁSZ által a költségvetési gazdálkodás pénzügyi eredményessége és a vagyongazdálkodás értékelésére kidolgozott eredményszemléletű dokumentumok adataira épülő módszertan (mutatószám rendszer) gyakorlati alkalmazása a két szakágazatra. Az elemzés egyrészt teszteli e mutatók gyakorlati alkalmazhatóságát, és ennek alapján hozzájárul a módszertan fejlesztéséhez. Másrészt azonosítja a szakágazatok kockázatait. Az elemzett időszak mérlegeinek és eredménykimutatásainak alapján következtetések vonhatók le gazdasági teljesítményükről. Az elemzés eredményei hasznos információval szolgálhatnak a két szakágazatba tartozó intézmények vezetői, valamint irányító szerveik számára.

### 1.2 Az elemzés fókuszkérdései

- Hogyan értékelhető a szakágazatok gazdálkodása az eredményszemléletű adatok alapján, milyen kockázatok azonosíthatók?
- Kimutathatók-e a szakágazatokon belül specifikus folyamatok vagy trendek?
- Az egyes szakképzési centrumoknál, illetve kórházaknál kimutatott kiugró értékeket mi magyarázza?

### 1.3 Az elemzett időszak

Az elemzett időszak hét év, a 2017-2023 naptári évek. Az eszközök növekedését, vagy csökkenését okozó gazdasági események jelentős része nem rendszeresen, azaz nem évente merül fel, ezért a vagyongazdálkodást célszerű hosszabb, öt vagy annál több év adatain elemezni. A gazdálkodás eredményességének, jövedelmezőségének elemzése pedig hosszabb idősorok alapján már folyamatokra, tendenciákra is felhívhatja a figyelmet.

### 1.4 Adatforrások

Az elemzés elsődleges adatforrását a Magyar Államkincstár (Kincstár) által az ÁSZ rendelkezésére bocsátott, a 2017-2023 évek vonatkozásában készített éves költségvetési beszámolók képezték. Ezt egészítette ki 4-4 szakképzési centrum, illetve kórház esetében a 2020-2023. évi költségvetési beszámolók szöveges indoklása, valamint a személyes interjú.

---

<sup>2</sup> „A költségvetési intézmények elemzése az eredményszemléletű elszámolások alapján - A költségvetési intézmények vagyongazdálkodása” és a „A költségvetési intézmények elemzése az eredményszemléletű elszámolások alapján - A központi költségvetési szervek eredményes gazdálkodásának kockázatai” című ÁSZ elemzések

<sup>3</sup> „Az eredményszemléletű számvitel alkalmazása a költségvetési szerveknél - A költségvetési intézmények elemzése az eredményszemléletű elszámolások alapján” című ÁSZ elemzésben

## 1.5 Elemzési módszerek

Az elemzés az ÁSZ módszertanban meghatározott mutatókat alkalmazza. A vagyongazdálkodás értékelésének fő mutatószámai a vagyonváltozásra, eszközpótlásra épülnek. A gazdálkodás eredményessége a költségvetési területen nem nyereséorientáltságot jelent, hanem hosszú távon fenntartható gazdálkodást, amely megalapozza a magas színvonalú feladatellátást. Ezt a követelményt a pozitív mérleg szerinti eredmény (továbbiakban MSZE) jeleníti meg. Ezért a jövedelmezőség elemzésének fő mutatója az MSZE, míg a kockázatok azonosítását további finanszírozási, likviditási, valamint a veszteség jellegű tételeket azonosító mutatók támogatják. Az elemzésben alkalmazott mutatók felsorolását a 4. melléklet tartalmazza.

Az Áhsz. a jelentős érték meghatározását több esetben a 10,0%-os értékhatárhoz köti, így a kockázatok azonosításánál az elemzés is ezt tekintette kiinduló határnak, amit – a szükséges mértékben – esetenként módosítottunk. Az 50,0% feletti érték a kockázatot okozó tényező túlsúlyba kerülését jelenti, amelyet jellemzően kiemelt kockázatként azonosítottunk.

## 1.6 Az elemzés jogalapja, kapcsolódás az ÁSZ feladatköréhez

Az ÁSZ ellenőrzi az ÁSZ tv. 5. § (2) bekezdése értelmében a költségvetési fejezetet irányító szerv és a fejezetbe sorolt költségvetési szervek működését, valamint a (4) bekezdés a) pontja szerint az államháztartás körébe tartozó vagyon kezelését, a vagyonnal való gazdálkodást. Az ÁSZ tv. 5. § (6) bekezdése értelmében ellenőrzése során értékeli az államháztartás számviteli rendjének betartását, az államháztartás belső kontrollrendszerének működését.

## 2 A szakképzési centrumok ÁSZ módszertan alapján végzett elemzésének eredményei

A szakképzési centrumokat (továbbiakban: SZC-k) 2015-ben alapította az állam. A szakképzés jelenlegi rendszerét az Szkt. hozta létre 2020. szeptember 1.-től felmenő rendszerben. Az új rendszer egyik célja a szakképzés gyakorlatorientáltságának fokozása, a duális képzés kialakítása volt. A szakképző intézmény az SZC önálló jogi személyiséggel rendelkező szervezeti egysége, a feladatellátás helye.

A működés alapja a Szakképzés 4.0 (2019), amely meghatározta a szakképzés és felnőttképzés megújításának középtávú szakmapolitikai stratégiáját.

Az SZC-k olyan költségvetési szervek, amelyek a közfeladatuk ellátása érdekében működési és felhalmozási célú támogatásban részesülnek a mindenkori költségvetési törvény alapján. Közhatalmi bevételekre nem jogosultak. Saját bevételeik eredhetnek például felnőttképzési oktatási tevékenység szolgáltatási díjából, étkeztetési díjból, vagy ingatlanhasznosításból.

Az elemzés azon 39 szakképzési centrumra terjedt ki, amelyek költségvetési beszámolóit a teljes elemzett időszakra (2017-2023) rendelkezésre állnak. Az időközben megszűnt, vagy újonnan létrejött, valamint az államháztartásból kikerült szakképzési centrumokra nem terjedt ki az elemzés. Az elemzett szakképzési centrumok eltérő nagyságú nemzeti vagyonnal gazdálkodnak. A legnagyobb nemzeti vagyomba tartozó befektetett eszközállomány 8,9 Mrd Ft volt 2017. január 1-én, ezzel az alapsokaság 9,2%-át adva. A legkisebb nemzeti vagyomba tartozó befektetett eszközállomány az összesített érték 0,4%-a volt 2017. január 1-én.

Az elemzett szakképzési centrumok listáját az 1. melléklet tartalmazza. Az SZC-k működésének jellemzőit az elemzett időszakban a 3. melléklet foglalja össze.

### 2.1 A vagyongazdálkodás értékelése

Az elemzés a vagyongazdálkodás kérdéskörben vizsgálja a vagyonmegőrzést, az eszközpótlást, valamint az egyéb vagyonvesztést jelentő kockázatokat (pl. terven felüli értékcsökkenés).

#### 2.1.1. Vagyonmegőrzés

Az SZC-kre is fennáll a fenntarthatóan eredményes pénzügyi gazdálkodás követelménye, azaz a támogatásokból, bevételeiből képes legyen finanszírozni a kiadásait és ne élje fel, ne csökkentse vagyonának értékét. Vagyonvesztésről akkor beszélünk, ha csökken a nemzeti vagyomba tartozó befektetett eszközök (továbbiakban: NVTBE) könyvszerinti (mérlegben szereplő) értéke.

Az elemzett 39 SZC a mérlegeik adatai alapján 2023 végén 157,8 Mrd Ft értékű NVTBE-vel) gazdálkodott, amelynek összetételét az 1.sz. táblázat mutatja be.

1.sz. táblázat

### A nemzeti vagyomba tartozó befektetett eszközök összetételének megoszlása a 39 SZC esetében

	2017. jan. 1.	2023. dec. 31.
<b>immateriális javak</b>	0,2%	0,2%
<b>ingatlanok és kapcsolódó vagyoni értékű jogok</b>	95,4%	89,8%
<b>gépek, berendezések, felszerelések, járművek</b>	4,0%	7,7%
<b>beruházások, felújítások</b>	0,4%	2,3%
<b>befektetett pénzügyi eszközök</b>	0,0%	0,0%

*Forrás: Kincstár, 2017-2023 évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés*

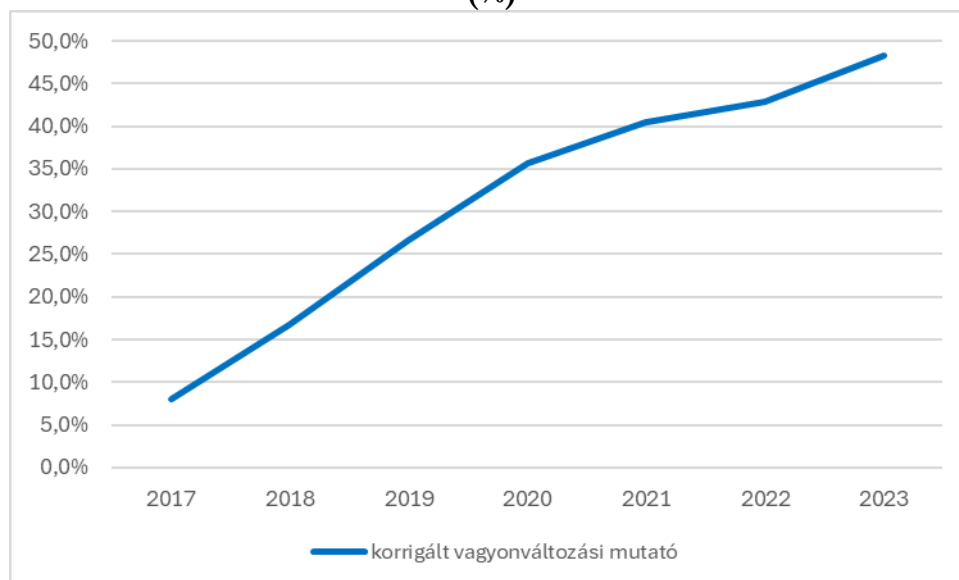
A szakképző intézmény szakképzési alapfeladatának ellátását szolgáló, a helyi önkormányzati, illetve állami tulajdonban álló ingatlanra és ingóra vonatkozóan az SZC-t ingyenes vagyonkezelői jog illeti meg mindaddig, amíg a szakképzési alapfeladat ellátása az érintett ingatlanban meg nem szűnik. A szakképző

intézmények, az oktatás telephelyei állami, ill. önkormányzati tulajdonban vannak (2012. végéig a fenntartók helyi önkormányzatok voltak), az SZC-k vagyonkezelésében. A vagyonkezelésbe kapott, nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközöket és forgóeszközöket az Áhsz. szabályai alapján (10. § (2) bekezdés) az éves költségvetési beszámoló mérlegében a vagyonkezelő mutatja ki. Azaz, az államháztartáson belülről kapott, pl. egy iskola épületére vonatkozó vagyoni értékű jog, az ingatlanok között szerepel az SZC mérlegében, míg forrásoldalon a nemzeti vagyon változásai mérlegesoron.

A 39 SZC NVTBE 2023. évi záró állománya 64,5%-kal meghaladta a 2017. évi nyitót. A **vagyonváltózási mutató** prezentálja ezen változás alakulását évről-évre, azaz az NVTBE záróállományt viszonyítja a nyitó állományhoz. Az ÁSZ módszertan szerint, ha az NVTBE változását korrigáljuk a nemzeti vagyon változásával, azaz minden olyan NVTBE változástól eltekintünk, amely nem az SZC gazdálkodásából ered (pl. a nemzeti vagyon változásaként kimutatott alapításkori átadás, vagyonkezelésbe vétel vagy a vagyonkezelői jog visszaadás hatása., akkor kapjuk a **korrigált vagyonváltózási mutatót**. Az 1.sz. ábra a korrigált vagyonváltózási mutató alakulását mutatja 2017-2023 között a 39 SZC-re.

1.sz. ábra

**A korrigált vagyonváltózási mutató a 39 SZC-re 2017-2023 között a 2017. évi nyitóértékhez képest (%)**

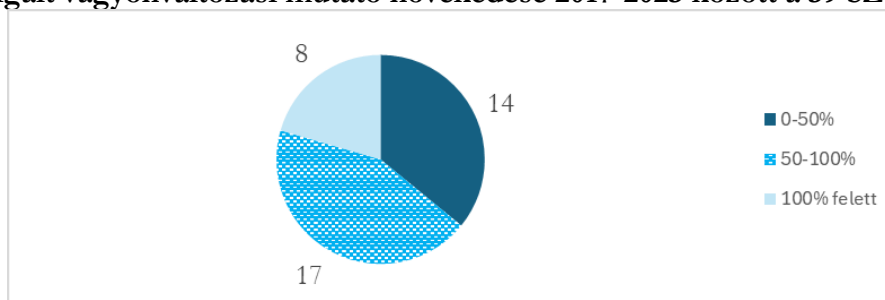


*Forrás: Kincstár, 2017-2023 évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés*

Kockázatot jelez, ha a korrigált vagyonváltózási mutató 10,0%-ot meghaladóan csökken, azonban a hét év alatt mindegyik SZC esetén – eltérő mértékben -, nőtt a korrigált vagyonváltózási mutató, a növekedés mértékeit a 2.sz. ábra összegzi.

2.sz. ábra

**A korrigált vagyonváltózási mutató növekedése 2017-2023 között a 39 SZC esetén**



*Forrás: Kincstár, 2017-2023 évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés*

Az NVTBE változását tekintve minden évben más SZC esetében volt a legkisebb, illetve legnagyobb változás. A 7 év alatt a legkisebb korrigált vagyonváltozási mutató 2,4%, a legnagyobb 297,9% volt. Az elemzett 39 SZC esetében az elemzett időszakban nem történt vagyonvesztés.

#### *Befektetett eszközök korrigált fedezettségi mutatója*

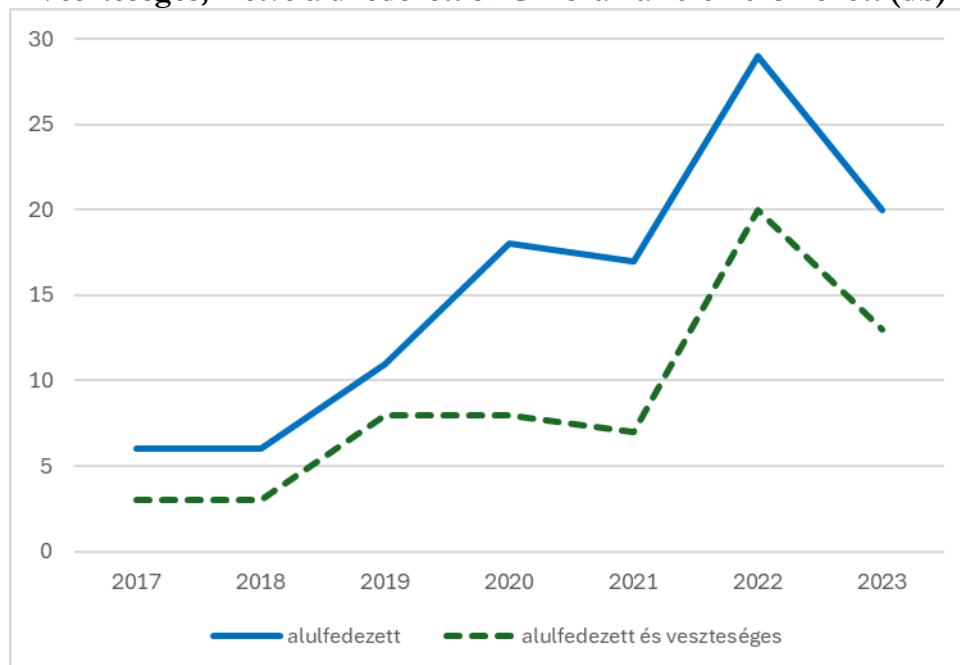
Az eszközök gyarapodása után vizsgáltuk az ezt lehetővé tevő forrásoldalt, azaz milyen források finanszírozták az NVTBE-t. Ennek elemzésére használható a korrigált fedezettségi mutató. A mutatóban saját forrás jellegű tételként jelenik meg a halasztott eredményszemléletű bevétel, ami a felhalmozási célú támogatások év végén elhatárolt összege. Kockázatot jelezhet a mutató a gazdálkodásban, ha a befektetett eszközöket több éven keresztül nemcsak a saját tőke vagy felhalmozási célú támogatás finanszírozza, azaz a mutató értéke több éven keresztül<sup>4</sup> kisebb mint 100%. A 100% alatti érték ugyanis azt jelenti, hogy az NVTBE finanszírozásába idegen forrásokat is be kellett vonni, ami azonban nem lehet hitel, mivel annak felvételére a költségvetési szervek nem jogosultak.

A mutató kockázatot jelzett (100% alatti értéket vett fel) a 39 intézményből 18-nál legalább 3 évben, egyetlen SZC-nél csökkent folyamatosan a korrigált fedezettségi mutató 114,0%-ról 92,6%-ra. Ennek oka 2022-2023-ban a negatív mérleg szerinti eredmény és a halasztott eredményszemléletű bevételek nulla mérleg szerinti értéke volt.

A korrigált fedezettségi mutatót rontja a negatív MSZE (veszteség), amely csökkenti a saját tőkét. Ha a veszteségesség több évben ismétlődik, akkor az SZC ezzel feléli a saját tőkéjét. A 7 év összességében 11 SZC termelt negatív MSZE-t. A veszteségesség és a befektetett eszközök alulfedezettsége között 0,67 korreláció, azaz szoros összefüggés mutatható ki. Az összefüggés a 3.sz. ábrán is jól látható, mivel az alulfedezett SZC-k száma együtt mozog, az alulfedezett és veszteséges SZC-k számával.

3.sz. ábra

#### **Veszteséges, illetve alulfedezett SZC-k száma 2017-2023 között (db)**



*Forrás: Kincstár, 2017-2023 évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés*

<sup>4</sup> Egy év mutatója nem jelzi pontosan a kockázatot, mivel előfordulhat – és az SZC-k esetében többször elfordult –, hogy a felhalmozási célú támogatás időbeli elhatárolása már megtörtént, a kapott támogatás azonban még nem került teljes mértékben felhasználásra. Ilyen esetben a számláló növekedését nem követi a nevező hasonló mértékű növekedése.

A mutató értéke akkor is 100% alá kerülhet, ha a beruházást (beleértendő a felújítás és az immateriális javak beszerzése is) finanszírozó támogatást nem határolták el halasztott eredményszemléletű bevételként. Ilyenkor ugyanis a mutató nevezője a beruházás (beleértendő a felújítás és az immateriális javak beszerzése is) értékével megnő, amivel a számlálóban nem áll szemben halasztott eredményszemléletű bevétel. Igaz, hogy ebben az esetben a támogatás összege növeli az eredményt, és ezen keresztül a saját tőkét, más tényezők (pl. készletek értékvesztése, terven felüli értékcsökkenés) azonban mérsékelhetik az eredmény összegét, aminek következtében a saját tőke kevésbé emelkedik, mint az NVTBE.

Összefoglalva, ha egy SZC nem eredményesen gazdálkodik (negatív MSZE-e vagy el nem határolt fejlesztési bevételből megvalósult fejlesztés esetén a nyeresége az eszközállomány növekedésénél kevésbé nő), akkor ebből eredően nagy valószínűséggel nem fogják a saját források teljes mértékben finanszírozni az NVTBE-t, ami hosszabb távon kockázatot jelent. Ha ugyanis nem a saját tőke (és a halasztott eredményszemléletű bevétel) finanszírozza csak a befektetett eszközöket, akkor a különbséget valamely kötelezettség fedezi, ami lehet költségvetési évben vagy költségvetési évet követően esedékes. Kockázatos, ha rövidlejáratú (költségvetési évben esedékes) kötelezettség finanszírozza az NVTBE-t, mint a tevékenységet egy éven túl szolgáló eszközt. Ez a vizsgált időszakban több SZC-nél előfordult. Egy SZC-nél 2019-ben az NVTBE 23,2%-át finanszírozta éven belüli kötelezettség) .ét olyan SZC volt, amelyeknél minden évben finanszírozott befektetett eszközt rövidlejáratú forrás.

### 2.1.2. Eszközpótlás

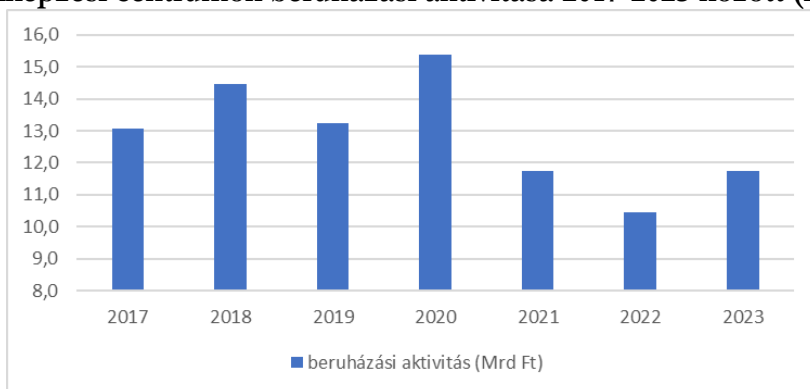
Az eszközpótlási mutatók arról adnak információt, hogy sor került-e a 7 év alatt az elhasznált eszközök pótlására, felújítására, az eszközpark ebből eredően mennyire elhasználódott. Ennek feltárása érdekében több mutatót is alkalmaztunk, amelyek segítségével együttesen kaptunk differenciált képet az eszközpótlásról.

#### *Beruházási aktivitás*

**Beruházási aktivitáson** az adott időszakban az immateriális javak beszerzését, valamint a tárgyi eszközöknek beruházásokból, felújításokból aktívált értéket értjük, korrigálva a beruházások állománya változásával. Az SZC-k beruházási aktivitása a 7 év alatt összesen több mint 90 Mrd Ft volt, egyenként ez az összeg 0,6 Mrd Ft-tól 4,7 Mrd Ft-ig terjedt. A beruházási aktivitást évekre bontva mutatja a 4.sz. ábra.

4.sz. ábra

**A szakképzési centrumok beruházási aktivitása 2017-2023 között (Mrd Ft)**



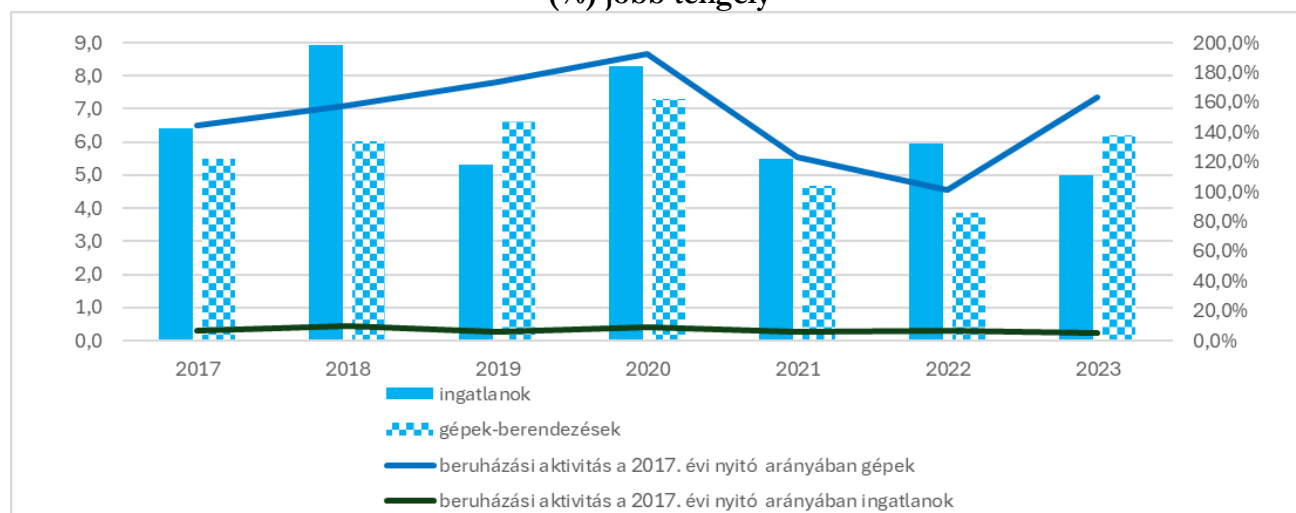
*Forrás: Kincstár, 2017-2023 évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés*

Az elemzett SZC-k mindegyike – egy kivétellel – beruházott az elemzési időszak valamennyi évében. Az SZC-k átlagos beruházási aktivitása a hét év alatt összesen 2,3 Mrd Ft volt. A beruházási aktivitás minden évben meghaladta a 2017. évi nyitó NVTBE állományának 10%-át. A jelentős beruházási aktivitás

mindegyik SZC-re jellemző volt. Eszköztételenként 2019 és 2023<sup>5</sup> kivételével az ingatlan aktiválás összege meghaladta a gépek-berendezések<sup>6</sup> aktiválásának összegét a 39 SZC szintjén, amint ez az 5.sz. ábrán is látható.

5.sz. ábra

**Ingatlanok és gépek-berendezések beruházási aktivitásának alakulása a 2017-2023 éves időszakban (Mrd Ft) bal tengely, a beruházási aktivitás a 2017. évi nyitó állományhoz képest (%) jobb tengely**



*Forrás: Kincstár, 2017-2023 évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés*

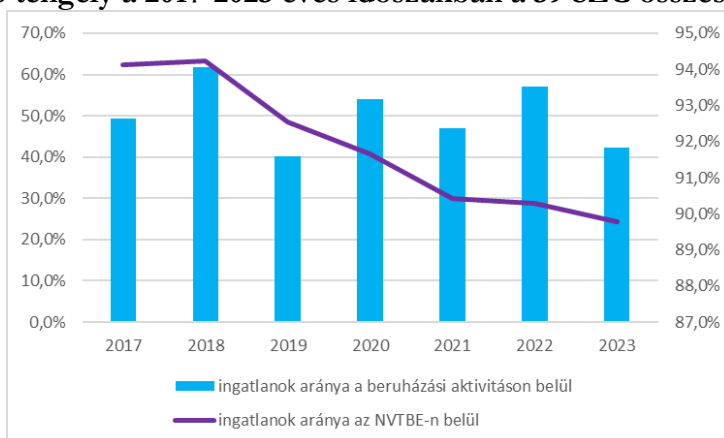
Mivel az ingatlanok értéke sokszorososa a gépek értékének, ezért az 5.sz. ábra azt is tartalmazza, hogyan viszonyul az elemzett időszak nyitó értékéhez (2017. január 1.) az eszközcsopontonkénti beruházási aktivitás. Az ábra azt mutatja, hogy bár összegében az ingatlan beruházás több volt, mint a gépek-berendezések beruházása (a hét év alatti növekedés 81,1%-át adta az ingatlanok, 13,5%-át a gépek-berendezések mérleg szerinti értékének változása), de nem arányosan több. Ezért az ingatlanok aránya az NVTBE-n belül csökkent (lásd 6.sz. ábra).

A mutató értékelésénél figyelembe kell venni, hogy az SZC-k aktívan részt vettek európai uniós és hazai pályázatokban. A beruházási és felújítási kiadásokat döntően ezekből valósították meg. Ezért a beruházások megvalósítása a pályázati források rendelkezésre állásától, felhasználási feltételeitől függött. Ez is hozzájárulhatott ahhoz, hogy az egyes SZC-k között nagyok a különbségek abban, hogy a beruházás milyen eszközt érintett (például a gép-berendezés arány a beruházásokon belül 7,9-100,0% tartományban mozgott). Ezt befolyásolhatta, hogy a szakképzési centrum rendelkezett-e ágazati képzőközponttal.

<sup>5</sup> 2023. év emelkedésének oka: GINOP-6.2.7. pályázat - ágazati képzőközpont eszközbeszerzés

<sup>6</sup> Ingatlan alatt a II.1. mérlegtételbe tartozó, gépek-berendezések alatt a II.2 és II.3. mérlegtételbe tartozó eszközöket értjük

**Ingatlanok aránya a beruházási aktivitáson belül bal tengely, ingatlanok aránya az NVTBE-n belül jobb tengely a 2017-2023 éves időszakban a 39 SZC összességére (%)**

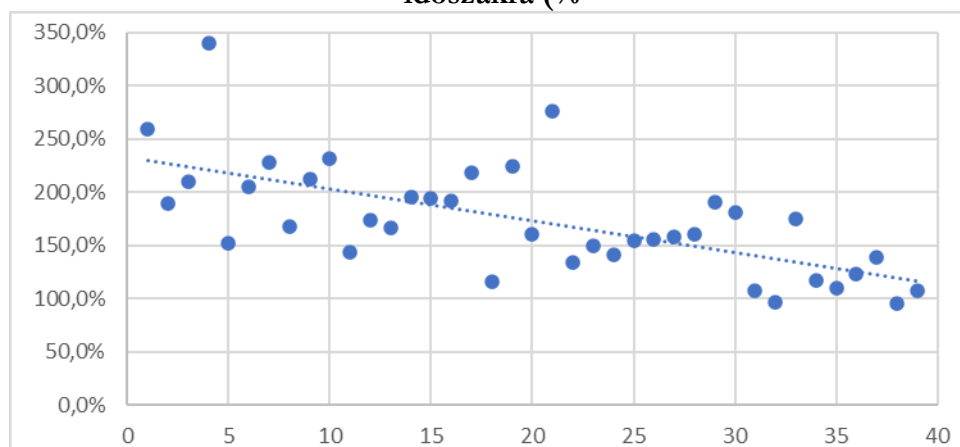


Forrás: Kincstár, 2017-2023 évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés

*Eszközpótlási mutató*

A beruházási aktivitás<sup>7</sup> szintje akkor jelent kockázatot, ha hosszabb idő átlagában nem éri el az elszámolt értékcsökkenés 50%-át, ezt jelzi az **eszközpótlási mutató**, amely az adott időszak beruházási aktivitásának és elszámolt értékcsökkenésének a hányadosa. A beruházási aktivitás 2 SZC kivételével 100% feletti eszközpótlási mutatót eredményezett az alapsokaságban. A legkisebb eszközpótlási mutató is 95,9% volt. Következésképpen a mutató kockázatot egyik SZC-nél sem jelzett, viszont számos SZC ért el 150,0% feletti mutatót. Ezért megvizsgáltuk, hogy a magas eszközpótlási arány összefüggött-e az SZC működésének eredményességével. A kapcsolatot a 7.sz. ábrán szemléltetjük, ahol az Y tengelyen a 7 évet átfogó eszközpótlási mutató értékét tüntettük fel, az X tengelyen pedig az SZC-k a 2017-2023 között összesen elért MSZE-ük szerinti csökkenő sorrendben szerepelnek.

**Eszközpótlási mutató és ezek trendvonala a szakképzési centrumok esetén a 2017-2023 közötti időszakokra (%)**



Forrás: Kincstár, 2017-2023 évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés

<sup>7</sup> A mutató számításánál a beruházások mellett figyelembe kell venni a felújítást és az immateriális javak beszerzését is.

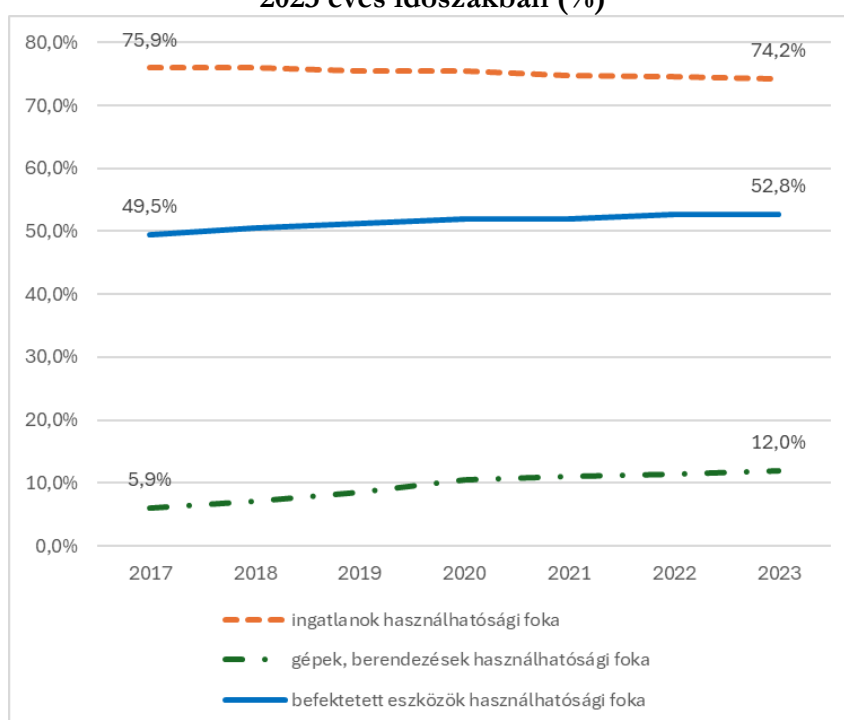
A 7.sz. ábra trendvonala azt mutatja, hogy a nagyobb nyereséget elért SZC-k jellemzően magasabb az eszközpótlási mutatóval rendelkeztek. Mindebből az következne, hogy az eredményesebben működő SZC-k eszközei általában korszerűbbek, jobban használhatóak. Ugyanakkor a trendvonal körül nagy a szóródás, azaz az összefüggés nem lehet nagyon erős, mivel a fejlesztések tipikusan támogatásból valósultak meg.<sup>8</sup>

#### Használhatósági fok mutató

A **használhatósági fok mutató** a befektetett eszközök, illetve azok egyes csoportjai nettó (könyv szerinti) és bruttó (bekerülési) értékének arányát mutatja. A használhatósági fok eszközcsoportonkénti változását a 8.sz. ábra szemlélteti.

8.sz. ábra

#### A befektetett eszközök használhatósági fokának alakulása főbb eszközcsoportonként a 2017-2023 éves időszakban (%)



Forrás: Kincstár, 2017-2023 évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés

Az ábrán nem szerepelnek külön az immateriális javak (csak a befektetett eszközök részeként), tekintettel a szellemi termékeknek (az SZC immateriális javainak döntő hányada ide tartozott) az Áhsz. 17. § (2a) bekezdésében meghatározott 33 százalékos értékcsökkenési kulcsra, amelynek következtében a szellemi termékek használhatósági foka már két év használat után 50 % alá csökken.

A használhatósági fok az ingatlanok esetében a 2017. évi 75,9%-ról 74,2%-ra csökkent 2023-ra a sokaságban összesen. A gépek-berendezések esetén ezzel ellentétes tendencia figyelhető meg. A hét év alatt összességében a gépek és berendezések nettó értéke 6,4 Mrd Ft-tal nőtt, és ezáltal használhatósági fokuk a 2017. évi 5,9%-ról 12,0%-ra nőtt 2023-ra a sokaság egészében. Az ingatlanok használhatósági fokának csökkenése és a beruházási aktivitáson belül az ingatlanok túlsúlya csak látszólag mond ellent egymásnak. Matematikailag egységnyi új beruházás sokkal nagyobb mértékben javítja az alacsony, mint a

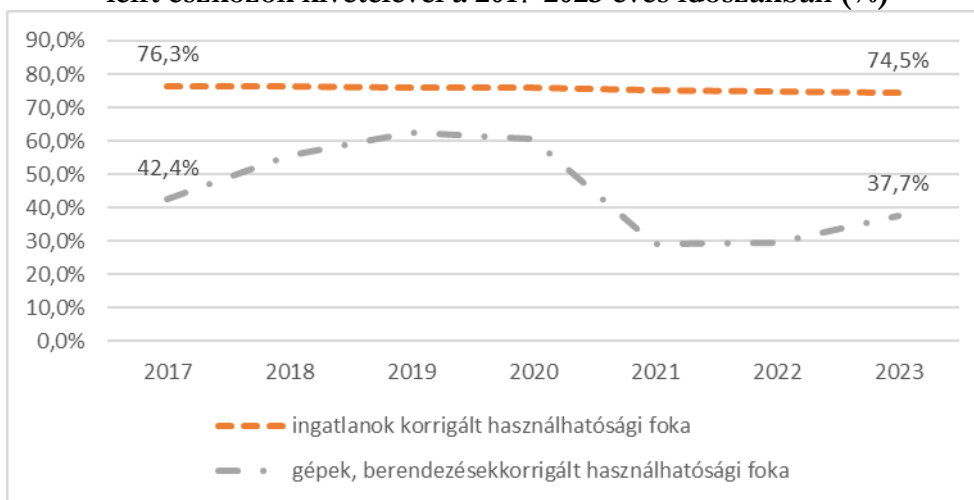
<sup>8</sup> A szóródás további oka lehet, hogy az ágazati képzőközponttal is rendelkező szakképzési centrumok mérlegében kerülnek kimutatásra az ágazati képzőközpontban megvalósult fejlesztések is. Ezeket pedig külön programok támogatták.

magas használhatósági fokot. Emellett – tekintettel az ingatlanok alacsony amortizációs leírási kulcsára – az ingatlanok használhatósági foka kevésbé csökken, mint arányuk a beruházási aktivitásban ezt indokolná.

A mutató számlálójának jelentős növekedése ellenére a gépek és berendezések 12,0%-os használhatósági foka még mindig nagyon alacsonynak tekinthető. Ezért vizsgálatunkat a mutató nevezőjének alakulásával folytattuk. A használhatósági fokot ugyanis jelentősen befolyásolja, hogy a mutató nevezőjében, az eszközök bruttó értékében mekkora súlyt képviselnek a nullára leírt eszközök. Az összefüggés szemléletessé tétele érdekében a mutató nevezőjét csökkentettük a nullára leírt eszközök bruttó értékével. Az így kapott értékeket a 9.sz. ábra mutatja be.

9.sz. ábra

**A befektetett eszközök használhatósági fokának alakulása főbb eszközcsoportonként, a nullára leírt eszközök kivételével a 2017-2023 éves időszakban (%)**



*Forrás: Kincstár, 2017-2023 évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés*

A 9.sz. ábra görbéit összehasonlítva a 8.sz. ábrán lévő görbékkel jól látható, hogy az ingatlanokra vonatkozó görbe alig, a gépekre berendezésekre vonatkozó görbe alakja teljesen megváltozott. Ennek oka egyrészt az, hogy a korrigált használhatósági fok mutató értéke minden évben lényegesen magasabb volt, mint a normál használhatósági fok mutató értéke. Másrészt a korrigált használhatósági fok mutató értékei változékonnyá váltak. A 2017-2020. közötti évek magas beruházási aktivitása a korrigált használhatósági fok mutató értékét megnövelte, azonban magas arányban szerezhettek be 20-33%-os amortizációs kulccsal rendelkező gépet, így azok használhatósági foka gyorsan csökkent. Javulás akkor következett be, amikor ezen eszközök teljes leírása megtörtént, és így bruttó értékük kikerült a mutató nevezőjéből.

A gépek és berendezések használhatósági fokának, illetve korrigált használhatósági fokának az alakulását szemléltető két görbe összevetése egyértelműen mutatja, hogy a gépek és berendezések használhatósági fokának alacsony értékét elsősorban a nullára leírt gépek és berendezések magas aránya okozza. Ez összefügg azzal, hogy a SZC-k - az Áhsz. előírása alapján - ugyanazokat<sup>9</sup> a leírasi kulcsokat alkalmazzák az oktatásban átlag napi néhány órában használt gépekre, mint amit a jogszabály a termelésben folyamatosan működő gépekre és berendezésekre figyelemmel megállapít, miközben az előbbi esetben a gépek tényleges fizikai elhasználódása alacsonyabb fokú. Célszerűen járnak el az SZ-k akkor, amikor nem selejteznek le olyan gépeket, amelyeken a tanulók bizonyos műveleteket még gyakorolni tudnak. A gépek és berendezések működésképtelenné válásukig történő használatára utal az is, hogy az elmúlt években a SZC-knek csak minimális bevétele keletkezett tárgyi eszközök értékesítéséből, azaz a leselejtezett eszközök

<sup>9</sup> Leggyakrabban a 14,5%-os leírasi kulcsot alkalmazzák. A korszerűbb gépek, berendezések esetében a jogszabály 30, illetve 20 százalékos leírasi kulcs használatát írja elő.

többségét csak hulladékként lehetett értékesíteni. Az interjúkon az SZC-k képviselői el is mondták, hogy az eszközöket a működőképesség határáig használják, illetve a pályázatok keretében beszerzett eszközöket nem is selejtezhettek a pályázat lezárultáig (ez alól az informatikai eszközök a kivételek, amelyeket folyamatosan frissítenek).

#### *Teljesen, nullára leírt eszközök arányának mutatója*

A nullára leírt eszközök aránya közvetlenül is mérhető. A **nullára leírt eszközök arányának korrigált<sup>10</sup> mutatója**, azt fejezi ki, hogy a nullára leírt eszköz bruttó értéke miként aránylik az összes tárgyi eszköz és immateriális jószág bruttó értékéhez. 2017-2023 között a 39 SZC-re összesen ez a mutató 21,8-33,0% között ingadozott. A nullára leírt ingatlanok aránya 0,2-0,5% között mozgott, a gépek-berendezések esetén ez az arány 86,0%-ról 68,3%-ra csökkent. Az immateriális javak esetén a nullára leírt eszközök aránya nem csökkent 75,5% alá, tekintettel arra, hogy az Áhsz. előírásai szerint esetükben a legmagasabb (33%) leírási kulcsot kellett alkalmazni, tényleges állományban tartásuk azonban a három évet jellemzően meghaladta.

Kockázatot jelez az 50% vagy azt meghaladó érték, mert az azt jelenti, hogy a nullára leírt eszközök túlsúlyba kerültek. Két SZC esetében e mutató értéke két, illetve három évben 50% fölé került, az egyik esetében 2017-ben és 2018-ban, a másik esetében a 2017., 2018. és 2022. években. Az utóbbi SZC-nél a nullára leírt eszközök aránya a teljes elemzett időszakban, azaz mind a hét évben 50% körüli értéket mutatott. Ilyen kockázatjelzés esetén célszerű megvizsgálni, hogy ténylegesen használatban vannak-e a nullára leírt eszközök (ha igen, akkor miért) vagy pedig csak a használaton kívüli eszközök selejtezését mulasztotta el az intézmény.

A nullára leírt eszközök aránya nagyon különböző volt az egyes SZC-k között, attól függően milyen selejtezési politikát folytattak. Az interjúk alapján ismert, hogy egyes SZC-k esetében minimális selejtezésre került sor, máshol a szakképzési centrum megalakulásával tiszta helyzetet teremtve minden működésképtelen eszközt leselejtezték.

#### *Eszközmegújítási mutató*

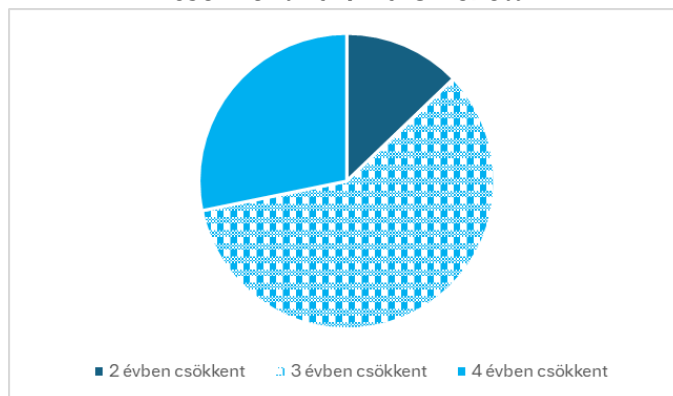
Az eszközmegújítási mutató az adott év során beszerzett immateriális javak, és az adott évben aktivált tárgyi eszközök értékét viszonyítja az immateriális javak, tárgyi eszközök bruttó értékéhez. Az eszközpótlási mutatóhoz képest azért jelent többletinformációt, mert magában foglalja a nullára leírt eszközök megújításának a szükségességét is.

Az eszközmegújítási mutató akkor jelez kockázatot, ha folyamatosan csökken, azaz az eszközök bruttó értékéhez viszonyítva egyre kisebb összeg jut az eszközök megújítására. A 39-ből 6 olyan SZC volt, ahol három egymást követő évben csökkent a mutató értéke (ebből 3 esetben az utolsó három évben). Háromnál több éven át tartó csökkenés nem volt. Lényegesen magasabb a kockázatjelzések száma akkor, ha az eszközmegújítási mutatót csak a gépekre és berendezésekre számítjuk ki. Az adatokat a 10.sz. ábra összegzi.

---

<sup>10</sup> A korrekció a kisértékű eszközök bruttó értékéből adódik, amelyek már az üzembehelyezéssel teljes mértékben nullára leírásra kerülnek.

**A 39 SZC-n belül a gépekre-berendezésekre vonatkozó eszközmegújítási mutató hány évben csökkent 2017-2023 között**

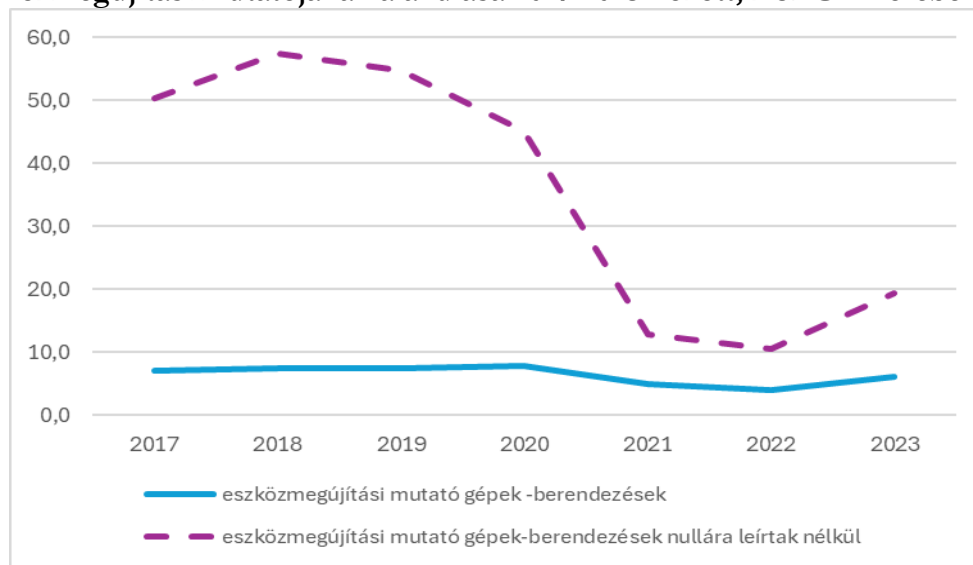


*Forrás: Kincstár, 2017-2023 évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés*

Az eszközmegújítási mutató azt jelzi, hogy a gépek, -berendezések tekintetében még nagyobb ütemű beruházási aktivitásra lenne szükség az eszközpark korszerűségének megőrzéséhez.<sup>11</sup> Ez lényegesen eltér attól a kedvező képtől, amit az eszközpótlási mutató jelzett. Mennyire függ ez össze azzal, hogy az SZC-k gépeiket, berendezéseiket azok értékének teljes leírását követően is állományukban tartják? E kérdés megválaszolása érdekében a gépek-berendezések eszköztételekre nézve megvizsgáltuk, hogy miként alakulna az eszközpótlási mutató, ha a nevezőjéből elhagynánk a nullára leírt eszközök bruttó értékét (a továbbiakban: korrigált eszközmegújítási mutató). Az így kapott eredményeket a 11.sz. ábra szemlélteti.

11.sz. ábra

**A gépek-berendezések eszközmegújítási és korrigált (a nullára leírt eszközök nélkül számított) eszközmegújítási mutatójának alakulása 2017-2023 között, a SZC-k körében (%)**



*Forrás: Kincstár, 2017-2023 évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés*

<sup>11</sup> Különösen azt figyelembevéve, hogy a szakképzési centrumok mérlegében kerülnek kimutatásra a hozzá tartozó ágazati képzőközpontban megvalósult fejlesztések is.

A 11.sz. ábra azt jelzi, hogy a SZC-k megalakulását követő évek (2017-2020) magas beruházási aktivitása következtében a korrigált eszközmegújítási mutató 5-6-szorosan meghaladta az eszközmegújítási mutató értékét, azonban 2021-ben és 2022-ben a korrigált eszközmegújítási mutató értéke zuhanásszerűen csökkent, mivel az eszközök nettó értéke a magas amortizációs kulcsok következtében gyorsan csökkent, amit a némileg visszaeső beruházási aktivitás nem tudott kiegyensúlyozni. Ezzel egyidejűleg az eszközmegújítási mutató értéke is visszaesett, annak következményeként, hogy a 2017-2019 között aktivált gépeket és berendezéseket tovább használták nullára leíródásuk után is. 2023-ban mindkét mutató értéke javult elsősorban az ismét erősödő beruházási aktivitás hatására.

A gépek és berendezések korszerűségének mérésére hivatott mutatók értékének eltérő alakulása a kérdéskör komplex értékelésének fontosságára hívja fel a figyelmet. Egyrészt arra, hogy indokolt lehet a szakképzésben használt gépek és berendezések esetében nem ugyanazokat az amortizációs kulcsokat alkalmazni, mint a termelő gépek esetében, mivel tényleges üzemidejük, és ebből adódóan fizikai elhasználódásuk lényegesen kisebb lehet. Ugyanakkor erkölcsi avulásukat is figyelembe kell venni, ha a szakképzést korszerű berendezésekkel akarják végezni. Következésképpen a szakképzésben az amortizációs kulcsok rugalmasabb szabályozására lenne szükség ahhoz, hogy a különböző mutatók az eszközgazdálkodásról reális képet mutassanak. Másrészt az SZC-knek alkalmazkodniuk kell a szakképzés iránti igények változásához, valamint figyelembe kell venniük, hogy a gyakorlati képzést milyen arányban kell nekik megszervezniük, vagy bevonniuk duális partnereket.

*Az SZC-k beruházási aktivitása az elemzett időszakban erőteljes és ét kivétellel meghaladta az elszámolt értékcsökkenést. Az intenzív beruházási aktivitás nem javította kellően a gépek és berendezések használhatósági fokát, amelyet befolyásolt az adott SZC selejtezési politikája. Vagyonmegőrzési kockázat az elemzett időszakban az SZC-k esetében nem állt fenn, de a jövőben indokolt erőteljesebb hangsúlyt fektetni a gépek-berendezések megújítására, használhatósági fokának növelésére.*

*Mivel az oktatásban, a különböző szakmák tanműhelyeiben, egészen különböző avulású eszközöket használnak, indokolt lenne lehetővé tenni – és nem egységesen szabályozni az Absz.-ben – a különböző, a termelő üzemekétől eltérő leírási kulcsok alkalmazását.*

### 2.1.3 Egyéb vagyonmegőrzési kockázatok

Egyéb vagyonmegőrzési kockázatnak tekintjük a terven felüli értékcsökkenés elszámolását, mivel az – ha nem kerül sor visszairására – az eszközök nettó értékét és a mérleg szerinti eredményt is csökkenti. A gazdálkodás normális velejárója néhány eszköz tervezett idő előtti elhasználódása. Ezért az ÁSZ módszertanában rögzített terven felüli értékcsökkenés aránya NVTBE nyitó értékének százalékában mutató az ÁSZ módszertan szerint akkor jelez kockázatot, ha nagyobb mint 3%. Ilyen arányú terven felüli értékcsökkenés leírás a hét év alatt egyetlen SZC esetében sem fordult elő.

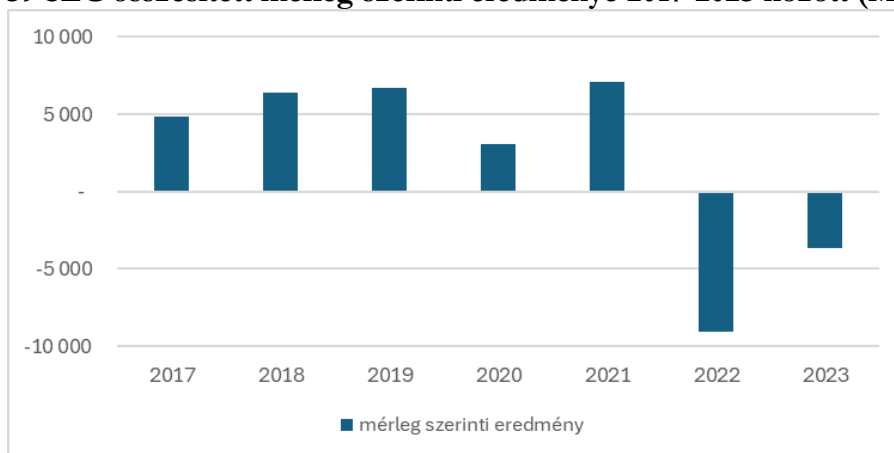
## 2.2 A gazdálkodás eredményességének értékelése

Az eredményszemléletű számvitelben az eredménykimutatás foglalja össze az MSZE alakulására ható tényezőket.

### 2.2.1. A mérleg szerinti eredmény alakulása a vizsgált időszakban

A pozitív MSZE azt jelenti, hogy a költségvetési szerv az eszközeit a rendelkezésére álló forrásoknál nagyobb mértékben növelte (kisebb mértékben csökkentette). A legegységesebb jövedelmezőségi mutató az eredményszemléletű számvitel alapján a MSZE, amelynek alakulását az elemzett időszakban a 39 SZC-re összesen mutatja a 12.sz. ábra.

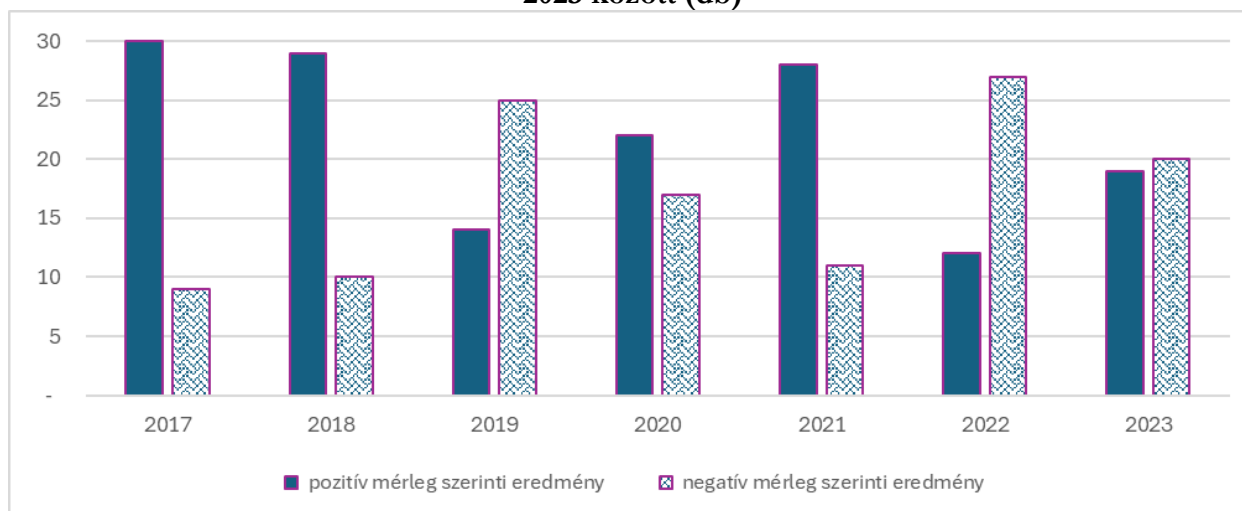
A 39 SZC összesített mérleg szerinti eredménye 2017-2023 között (MFt)



Forrás: Kincstár, 2017-2023 évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés

A 12.sz. ábra egy összesített eredményt mutat, ezért a következő 13.sz. ábrában megbontottuk, hogy a 39 SZC-ből melyik évben, hány zárta az adott évet veszteséggel.

A negatív, illetve pozitív mérleg szerinti eredményt elért szakképzési centrumok száma 2017-2023 között (db)



Forrás: Kincstár, 2017-2023 évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés

2021-ig a nyereséges SZC-k voltak többségben, kivéve a 2019. évet. Utóbbi egy jogszabályváltozással függött össze<sup>12</sup>. 2022-ben és 2023-ban azonban a veszteséges szakképző központok kerültek többségbe. Az okok feltárása érdekében megvizsgáltuk, hogy a 39 SZC összességében a „tevékenység”<sup>13</sup> nettó

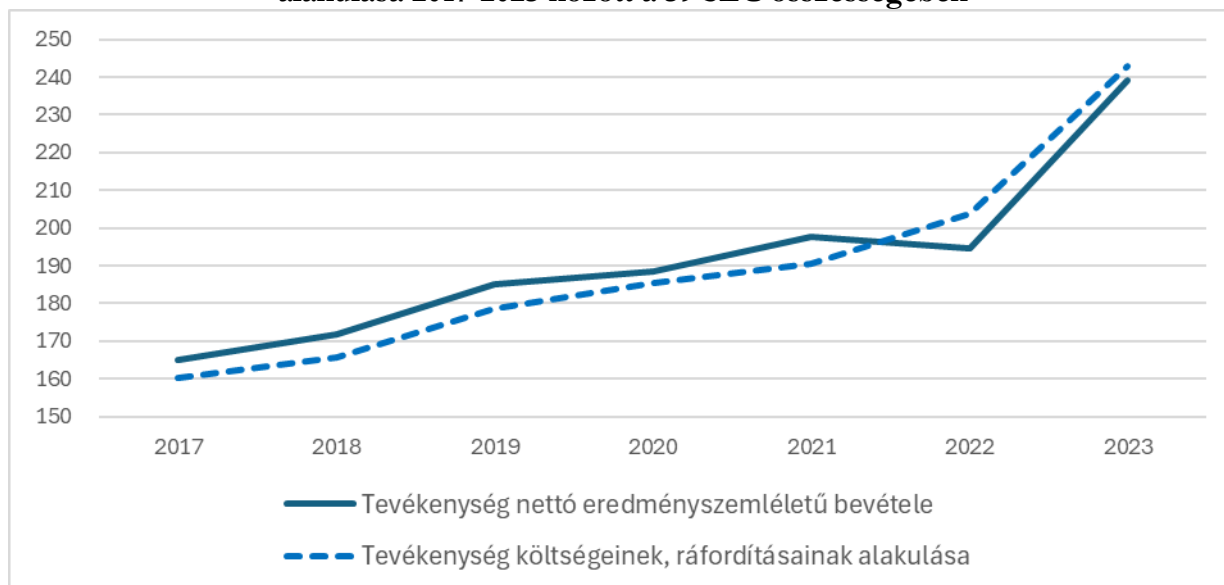
<sup>12</sup> 2019. november 28-án módosult az Ávr. 150. §-a. Ezzel megszűnt az a gyakorlat, hogy ha például a felnőttképzési normatívát (működési támogatás része) év végén kapták meg, akkor az el nem költött összeget a következő év június 30-ig fel lehetett használni, mint kötelezettségvállalással terhelt maradványt. Tehát 2017-2018-ban a tárgy évi bevétellel szemben állt az előző évi bevétel tárgyévi elköltése. Az évközi jogszabályváltozás miatt 2019-ben nemcsak az előző évi bevételhez kapcsolódó kiadás merült fel, hanem 2019-ben az év végén kapott összeget is el kellett költeni és még visszafizetendő maradvány is keletkezett. Ez lehetett az oka a 2019. évi rosszabb jövedelmezőségnek. Ez a változás, a felnőttképzési normatíva eltérő nagysága kapcsán különbözőképpen érintette az SZC-ket.

<sup>13</sup> A pénzügyi tevékenység bevételeit és költségeit nem tartalmazza, de ez amúgy is elenyésző összeg volt.

eredményeszméletű bevételei” (a továbbiakban: bevételek) és a „tevékenység eredményeszméletű költségei, ráfordításai” (a továbbiakban: ráfordítások) az egyes években mekkora összeget tettek ki. Ezt mutatja be a 14.sz. ábra.

14.sz. ábra

**A tevékenység nettó eredményeszméletű bevételeinek, valamint ráfordításainak (Mrd Ft) alakulása 2017-2023 között a 39 SZC összességében**



*Forrás: Kincstár, 2017-2023 évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés*

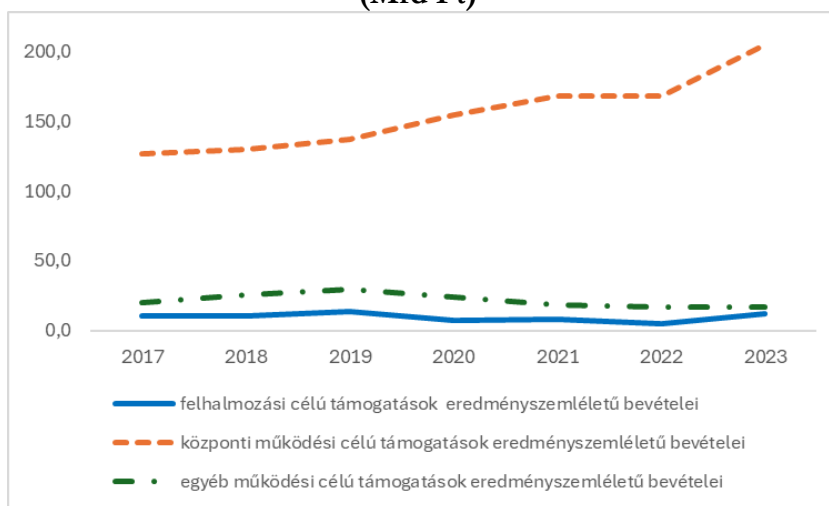
Az ábra azt mutatja, hogy 2021-ig a 39 SZC bevételei meghaladták a ráfordításaikat, ami azonban nem ellentétes azzal, hogy egyes SZC-k ezekben az években is veszteségesen működtek. 2022-ben azonban változás következett be. A ráfordítások továbbra is dinamikusan emelkedtek, a bevételek emelkedése azonban megtorpant.

Miből adódtak a bevételek a 39 SZC esetében? Az SZC-k nettó eredményeszméletű bevételei a teljes bevételekük mindössze 2,2%-át tették ki az elemzett időszakban, ezek tekinthetők saját bevételeknek. Ezen belül a működési bevételek 75,1%-a szolgáltatások értékesítéséből adódott. Ilyenek lehetnek például a bérleti díjak, étkezési díj, felnőtt oktatási tevékenység díjai. Felhalmozási bevétele az SZC-knek szinte kizárólag tárgyi eszközök értékesítéséből eredt. Az interjúkon elhangzott, hogy az SZC-k saját bevételeiket felnőttképzési normatíván keresztül tudták növelni, egyre több felnőttnek a képzésbe vonásával.

A teljes bevételek 97,8%-át az ún. egyéb eredményeszméletű bevételek adják, amelynek 83,0%-a központi működési célú támogatás, 11,6%-a egyéb működési célú támogatás, 5,0%-a felhalmozási célú támogatás. Azaz a bevételek fő forrása, dinamikájának meghatározója a központi működési célú támogatás. Fő szabály, hogy a Ft számlán jóváírt működési támogatást egyéb eredményeszméletű bevételként kell elszámolni. A kapott felhalmozási célú támogatás passzívan elhatárolandó, mint halasztott eredményeszméletű bevétel és a beruházás üzembehelyezését (aktiválását) követően a kapcsolódó értékcsökkenéssel párhuzamosan kerül feloldásra. Az eredménykimutatásban a felhalmozási célú támogatások eredményeszméletű bevételei ezt a feloldott összeget tartalmazzák.

Az egyéb eredményeszméletű bevételek alakulását mutatja az alapsokaságra összesen (az eredménykimutatásból) a 15.sz. ábra.

### Szakképzési centrumok egyéb eredményszemléletű bevételeinek alakulása 2017-2023 között (Mrd Ft)<sup>14</sup>



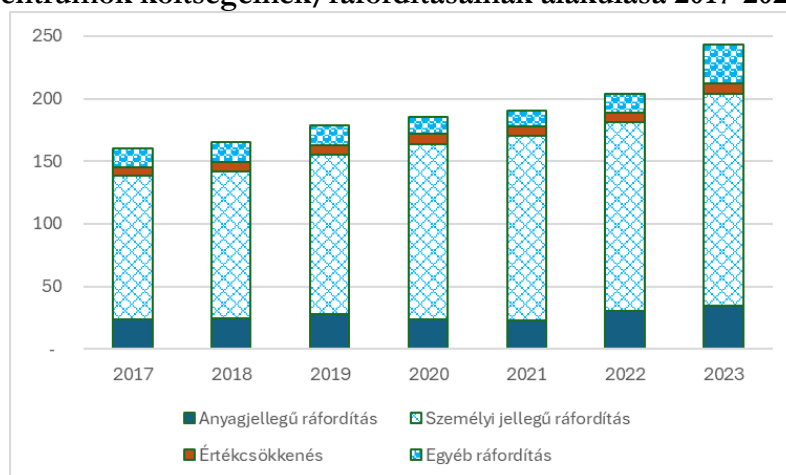
Forrás: Kincstár, 2017-2023 évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés

Az említett elszámolási mód (elhatárolások) mutatkozik meg abban, hogy a felhalmozási célú támogatások eredményszemléletű bevétele sokkal kiegyenlítettebben alakult, mint a központi működési célú támogatások eredményszemléletű bevételei. A felhalmozási célú támogatások eredményszemléletű bevételei csökkentek 2022-ben, amelynek oka, mint az interjúkon elhangzott, hogy az időbeli elhatárolás feloldását nem az értékcsökkenés arányában végezték, hanem (helytelenül) az elfogadott kifizetési igényléshez kapcsolódóan. Az interjúon elhangzott továbbá, hogy amennyiben a felhalmozási célú támogatás egy része működési célra került felhasználásra, az elhatárolás feloldását szintén (helytelenül) a felhalmozási célú támogatások eredményszemléletű bevételei között számolták el. A központi működési célú támogatások eredményszemléletű bevételei 2022-ben lényegében stagnáltak és nem fedezték a 2022 őszi megemelkedett rezsiköltségeket. Ennek egyik fő oka – az interjúkon elhangzottak alapján – az volt, hogy a 2022-ben megnövekedett energiaköltségek kompenzálásának egy részét csak 2023-ban kapták meg az SZC-k. Ezt tükrözi a bevételek 2023. évi megugrása is.

Felmerül a kérdés, hogy melyik költségelem okozta 2022-2023-ban a költségek bevételeknél dinamikusabb növekedését? A 16.sz. ábrából látható, hogy meghatározó minden évben a személyi jellegű ráfordítás a költségek/ráfordítások között.

<sup>14</sup> Nem tartalmazza a különféle egyéb eredményszemléletű bevételeket a grafikonon, annak marginalitása miatt.

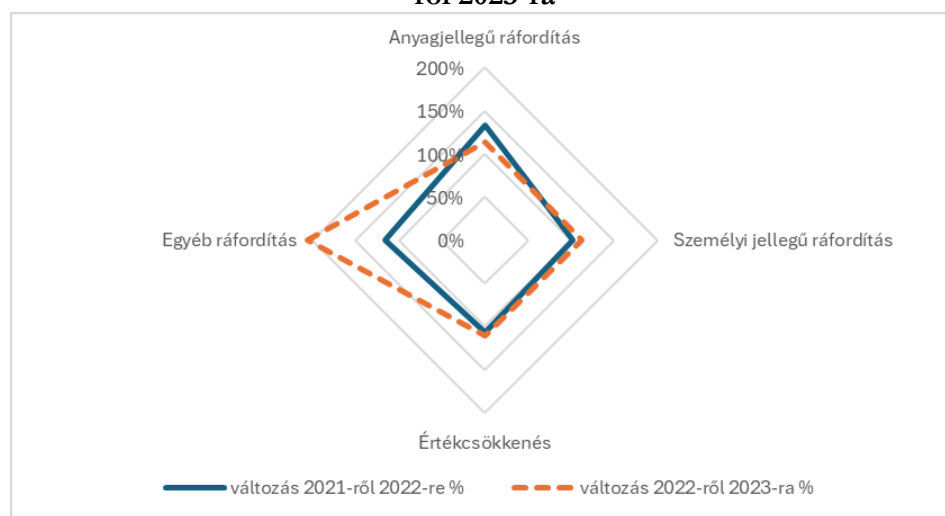
### A szakképzési centrumok költségeinek/ráfordításainak alakulása 2017-2023 között (Mrd Ft)



Forrás: Kincstár, 2017-2023 évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés

Mi történt 2022-ben és 2023-ban? A 17.sz. ábra szerint 2022-ben az anyagjellegű ráfordítás, 2023-ban az egyéb ráfordítás változott a legnagyobb mértékben az SZC-k költségein/ráfordításain belül.

### A szakképzési centrumok költségeinek/ráfordításainak változása (%) 2021-ről 2022-re és 2022-ről 2023-ra



Forrás: Kincstár, 2017-2023 évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés

Az anyagjellegű ráfordítás 82,8%-a igénybevett szolgáltatás, 16,6%-a anyagköltség<sup>15</sup> volt 2017-2023 között az elemzett SZC-k vonatkozásában összesen. 2021-ről, 2023-ra az igénybevett szolgáltatások értéke másfélszeresére, több mint 10 Mrd Ft-tal növekedett és ez okozta az anyagjellegű ráfordítások 51,8%-os növekedését ugyanebben az időszokban. Az igénybevett szolgáltatások növekedése két tényezőre vezethető vissza. Egyrészt az SZC-k az oktatókat teljes és részmunkaidős munkaviszonyban foglalkoztatták, az óraadók megbízási szerződéssel dolgoztak. Az utóbbi a költségvetési számvitelben

<sup>15</sup> Anyagköltség közé tartozik a villamosenergia felhasználás, a gáz, a vízdíj.

dologi kiadás, az eredményszemléletű számvitelben igénybevett szolgáltatás. Másrészt igénybevett szolgáltatások közé tartozik a távhő, amelynek a díja számottevően nőtt 2021-ről 2023-ra.

A költségek/ráfordítások változásának 2023. évi motorjaként az egyéb ráfordítások növekedése jelentkezett, az alapsokaság szintjén a 2022. évi 14,8 Mrd Ft-ról 30,4 Mrd Ft-ra nőtt. 3 SZC adja az egyéb ráfordítások 46,6%-át. Egyéb ráfordítások nélkül a 2023-ban 20 veszteséges SZC-ből csak 1 maradna veszteséges. Az interjúkon is elhangzott, hogy az egyéb ráfordítások meghatározó eleme a kötelezettségvállalással nem terhelt maradványvisszafizetés. 2022. év után a 2023-ban visszafizetendő alaptevékenység szabad maradványa 0,2 Mrd Ft-ról 12,2 Mrd Ft-ra nőtt. Emellett egyéb ráfordítás tétel lehet még a nem levonható egyenes adós áfa átkönyvelés, államháztartáson belüli közvetített szolgáltatás, ösztöndíj visszautalás, cégautóadó. Az egyéb ráfordítások pontos tartalma további vizsgálatot igényel, még a főkönyvi kivonatból sem derült ki (nem beszédesek a főkönyvi számla megnevezések), illetve a zárófőkönyvben már nincs az eredményszámláknak egyenlege.

Mindez csak annyiban függ az SZC gazdálkodástól, amennyiben volt ráhatásuk arra, miért nem költötték el a maradványt. Azaz az egyéb ráfordítást és ezen keresztül az MSZE alakulását befolyásolják a maradványelszámolásra vonatkozó szabályok, azok változása, amint ez történt az Ávr. 150. §-nak módosításával 2019. november 28-tól<sup>16</sup>.

*Az SZC-k működésére az elemzett 7 évből 4-ben inkább a pozitív MSZE volt jellemző. A bevételek 97,8%-a támogatásból eredt, ezért főként a működési támogatásokat érintő pályázati lehetőségek visszaesése egyértelműen hatással volt az SZC-k jövedelmezésére. Saját bevételek közül a gyakorlatban a felnőttképzési normatívát tudják befolyásolni.*

*Ez egy bérigényes ágazat, amely a személyi jellegű ráfordítások mellett az óraadók foglalkoztatása miatt az igénybevett szolgáltatásokban mutatkozik meg. Az MSZE romlása 2022-ben és 2023-ban az igénybevett szolgáltatások és az egyéb ráfordítás fokozott növekedésének következménye.*

### 2.2.2. A követelések és kötelezettségek alakulásának és a likviditás kockázatainak vizsgálata

A követelések, valamint a kötelezettségek nagyságrendje, összetétele, lejárata, befolyásolhatja a SZC eredményességét. A követelések, valamint a kötelezettségek lehetnek államháztartáson belüliek és kívüliek, költségvetési évben és a költségvetési évet követően esedékesek. A költségvetési szervek az állami támogatásokat bevételként akkor számolják el, mikor pénzforgalomban teljesül. A könyvek zárásakor fennálló, államháztartáson kívüli követelés származhat a főzőkonyhához kapcsolódó térítési díjakból, továbbszámlázott telefon költségből, bérleti díjakból.

Az államháztartáson belüli követelések és kötelezettségek nyilvántartását a pénzügyi számvitel szerint az NGM rendelet 1. melléklet X. fejezet határozza meg. Ez a jogszabályhely visszahivatkozik az Áhsz. 43. § (13) bekezdés b) pontjára. E szerint, a bevételek 97,4%-át kitevő állami támogatásokat követelésként és eredményszemléletű bevételként kell elszámolni a folyósítással egyidejűleg, amennyiben megfelel az Áhsz. 43.§ (13) pontjának, egyébként követelésként a támogatói okirat, támogatási szerződés megkötésekor. Amennyiben megtörténik a teljesítés a követelés csökkenése együtt jár a pénzeszközök növekedésével.<sup>17</sup> Az elemzett időszakban költségvetési évben esedékes követelés felhalmozási célú támogatásra nem volt a beszámolóban, működési célú támogatás két SZC esetében minimális összegben fordult elő. Költségvetési évet követően esedékes követelés működési célú támogatásra, valamint

<sup>16</sup> Ezzel megszűnt az a gyakorlat, hogy ha például a felnőttképzési normatívát (működési támogatás része) év végén kapták meg, akkor az el nem költött összeget a következő év június 30-ig fel lehetett használni, mint kötelezettségvállalással terhelt maradványt.

<sup>17</sup> 38/2013. (IX.19.) NGM rendelet X. fejezet szerint

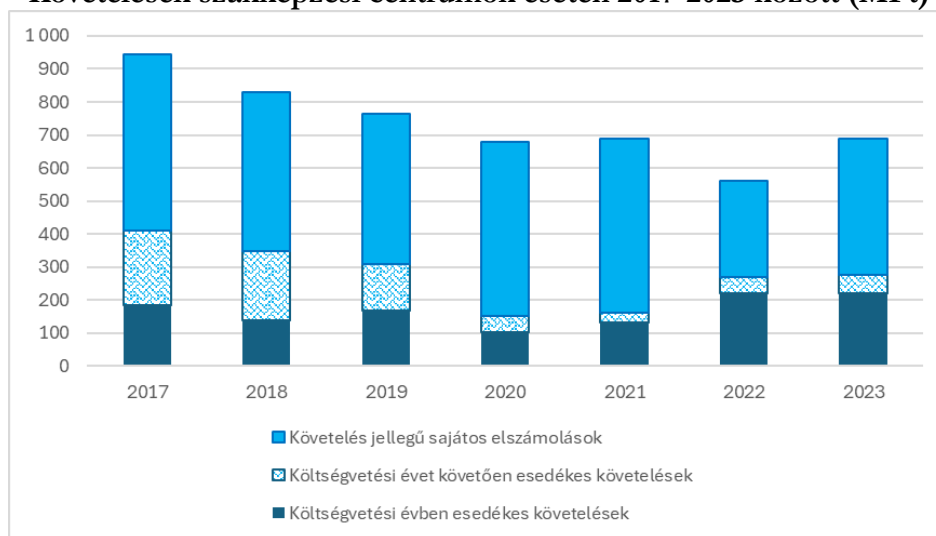
felhalmozási célú támogatásra egy-egy SZC-nél jelentkezett kizárólag 2019-ben (2,8 MFt illetve 11,7 MFt-os értékkel), tehát ez nem egy rendszerszinten előforduló jelenség. (további vizsgálatot igényel).

Az államháztartáson kívüli követelések államháztartáson kívüli bevételekhez (közhatalmi bevételek), a működési bevételekhez (pl. készlet, szolgáltatás értékesítése, közvetített szolgáltatások ellenértékéből, vizsgadíjból, tandíjból, kiszámlázott áfából eredően), valamint felhalmozási bevételekhez (ingatlan, egyéb eszköz értékesítése) kapcsolódnak.

A 39 SZC követelésállománya az elemzett időszakban a mérleg alapján összesen 560,6-944,2 MFt között mozgott. A követelések mérleg szerint megbontását a 18.sz. ábra mutatja:

18.sz. ábra

**Követelések szakképzési centrumok esetén 2017-2023 között (MFt)**



*Forrás: Kincstár, 2017-2023 évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés*

Az SZC-k mérlegében szereplő követeléseken belül a legnagyobb arányt a követelés jellegű sajátos elszámolások képviselik. Ennek 46,5-72,0%-át adták az adott előlegek, amelyek átlagosan 66,9%-a a beruházásokra, felújításokra adott előleg. Ez összhangban van az SZC-k – korábbiakban bemutatott – elemzett időszak alatti jelentős beruházási aktivitásával. A költségvetési évben esedékes követelések 84,9-92,0%-ban készletértékesítésből, szolgáltatások nyújtásából, közvetített szolgáltatásokból erednek. A költségvetési évet követően esedékes követelések jelentős csökkenése 2019-ről 2020-ra 5 SZC számaiból adódik.

A teljes alapsokaságban nem volt olyan SZC, ahol 4-nél többször jelzett a korrigált követelésállomány változása mutató<sup>18</sup> kockázatot, azaz ahol az előző évhez képest jelentősen, 10%-ot<sup>19</sup> meghaladóan nőtt a követelésállomány. A magas és növekvő követelésállomány a pénzügyi nemteljesítés veszélye miatt kockázatot jelenthet az intézmény gazdálkodásának eredményességére. Kockázatot jelent, ha kettő, vagy három egymást követő évben a mutató értéke meghaladja a 10%-os kockázati értéket. 3 SZC esetében ez a kockázat az elemzett időszak három utolsó évében (2021-2023 között) fennállt.

<sup>18</sup> Korrekció az elszámolt/visszaírt értékvesztés, a behajthatatlan követeléseként leírt összeg

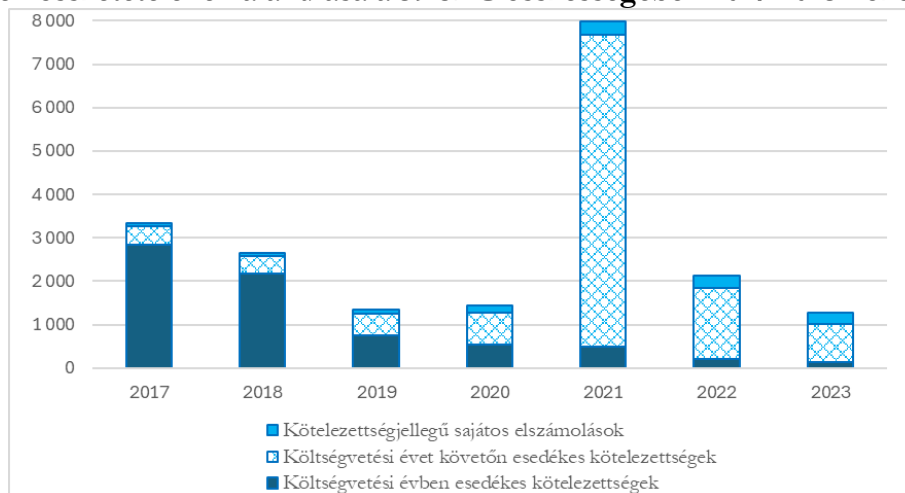
<sup>19</sup> Az Áhsz.-ben definiált 10% mint jelentős érték alapján

A korrigált követelésállomány arány mutató<sup>20</sup> nem jelzett kockázatot, azaz az eszközök 10%-át meghaladó követelésállomány az elemzett időszakban nem volt jellemző az SZC-kre.

A forrásoldalon az SZC-k mérlegében a kötelezettségek alapvetően az alábbi három csoportra bonthatóak. Ezek alakulását mutatja be a 19.sz. ábra.

19.sz. ábra

### Kötelezettségek összetételének alakulása a 39 SZC összességében 2017-2023 között (MFt)



Forrás: Kincstár, 2017-2023 évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés

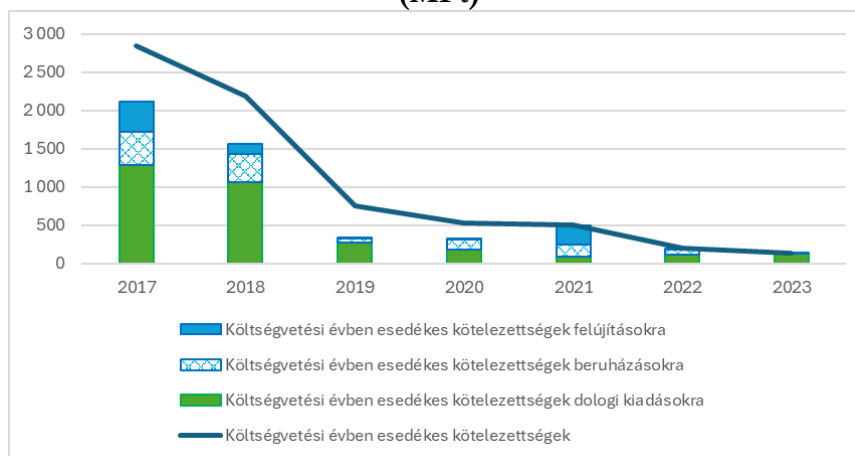
A 2021. évben kiugró volt a költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek állománya. Ezt az államháztartáson belüli megelőlegezések visszafizetésére mérleg sor összegének megugrása okozta. Ennek oka, hogy 2022-ben a Kincstár új informatikai rendszerre tért át és felkészülve a lehetséges problémára, 2021. decemberi bért, már decemberben kifizették. Ezért ez a kötelezettség 2022-ben teljes mértékben visszafizetésre került.

Kötelezettségek adódtak a személyi juttatásokból, azok közterheiből, dologi kiadásokból, beruházásokból (valamint felújításokból), finanszírozási kiadásokból. A költségvetési évben esedékes kötelezettségek 3 meghatározó csoportja a dologi kiadásokból, beruházásokból, felújításokból eredő kötelezettség, ezt mutatja a 20.sz. ábra. Látható, hogy az éven belüli kötelezettségállomány csökkenés a dologi kiadásokhoz kapcsolódó kötelezettségek csökkenéséből adódik. A kötelezettségállomány visszaesése 2019-ben összefüggésben volt az Ávr. 150. §-nak már a korábbiakban említett módosításával<sup>21</sup>.

<sup>20</sup> Az államháztartáson- kívüli, a költségvetési évben esedékes és költségvetési éven túl esedékes követeléseket viszonyítja egymáshoz, az elszámolt/visszaírt értékvesztés, a behajthatatlan követeléseként leírt összeg korrekciójával

<sup>21</sup> A módosítás lényege abban állt, hogy a kapott működési támogatást még abban az évben el kellett költeni, nem lehetett már átvinni a következő évre, mint kötelezettségvállalással terhelt maradványt.

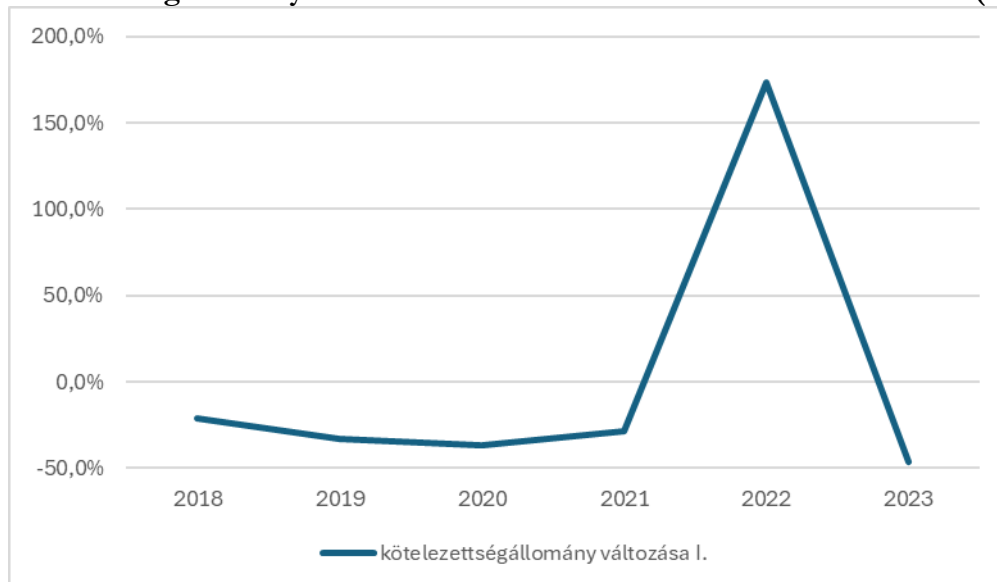
### Költségvetési évben esedékes kötelezettségek szakképzési centrumok esetén 2017-2023 között (MFt)



Forrás: Kincstár, 2017-2023 évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés

A kötelezettségvállalás állomány változás kalkulálható a teljes államháztartáson kívüli működési kötelezettségállományra (Kötelezettségállomány változása mutató I.) és az éven túli lejáratú államháztartáson kívüli (Kötelezettségállomány változása mutató II.) kötelezettségekre számítva. A kötelezettségvállalás állomány változása mutató I. alakulását mutatja a 21.sz. ábra.

### Kötelezettségállomány változása I. mutató a 39 SZC-re 2017-2023 között (%)



Forrás: Kincstár, 2017-2023 évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés

A mutató értéke 2022 év kivételével, amikor is nőtt az államháztartáson kívüli működési célú kötelezettségek állománya, minden évben csökkent. A 2022-es növekedés 18 SZC esetén történt a költségvetési évet követően esedékes végleges kötelezettségállomány változása miatt, amelynek oka a rezsizolgáltatók áremelése volt. A mutató kockázatot jelez, ha értéke két egymást követő évben meghaladja az 50%-ot. Ez a 39 SZC-ből 2 esetében fordult elő.

### Likviditási problémák kockázata

Egy-egy SZC, mint költségvetési intézmény csak annyit tud költeni, amennyi fedezet rendelkezésére áll. Azonban előfordulhat olyan vis major eset, mint a 2022 októberében, amikor drasztikusan megemelték a távhő díját és ezt nem lehetett kigazdálkodni. Ekkor ezt a helyzetet a következő havi támogatás korábban történő lehívásával oldották meg. Mivel a tervezés felülről lefelé történik megtörténhet, hogy a tervezett előirányzat nem fedezi az SZC alap, el nem kerülhető kiadásait, jogi kötelezettségvállalásait. Ilyen eset a gyakorlatban még nem fordult elő.

### A készletállomány alakulása

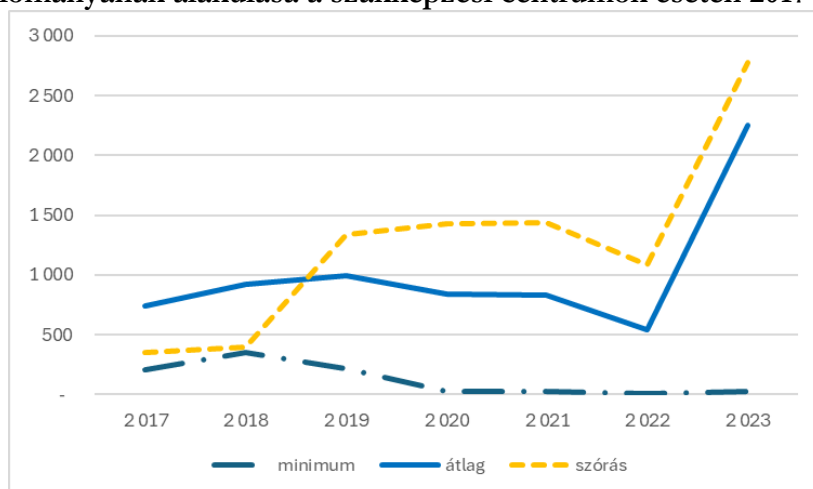
Likviditás szempontjából lényeges, hogy a készletek is finanszírozási forrást igényelnek. Az SZC-k esetében a készletek a teljes eszközállomány átlagosan 0,3% tették ki, amelynek 99,5%-a vásárolt készlet volt. A kiválasztott SZC-kel lefolytatott interjúk alapján megállapítható, hogy készletgazdálkodásuk különböző. A készleteket egyénileg szerezték be, erre vonatkozóan nem volt központi előírás. Találtunk olyan SZC-t, ahol rögtön költségként számolták el a beszerzett készleteket, azzal indokolva ezt, hogy készletraktárak fenntartása plusz, rendelkezésre nem álló, humán erőforrást kötne le. Egy másik SZC- azzal indokolta az iskolánkénti raktárak létét, hogy ott olyan üzemeltetésre szolgáló anyagokat (pl. tisztítószer) is tárolnak, amelyek nem kerülnek azonnali felhasználásra. Harmadik megoldás volt, hogy csak bizonyos termékkörökben üzemeltettek raktárakat.

### A pénzeszközök alakulása

Az SZC-k pénzeszközök állománya a mérlegben 2017-2023 között 86-98%-ban a Kincstárnál vezetett forintszámla állományából áll. A 21.sz. ábra alapján a forintszámlaállomány az elemzett időszakban elég nagy különbségeket mutat (nagy a szórás), azonban jellemzően a 2023. év végi forintszámla állomány többszöröse az előző évnek minden SZC-nél. Ennek az az oka, hogy a még el nem költött felhalmozási támogatások (főként pályázati forrásokból) a forintszámlán jelentek meg a mérleg eszközoldalán. 2023. év végén az állam RRF forrás megelőlegezéseként 65,6 Mrd Ft támogatást fizetett ki 18 SZC-nek, amit elkölteni már nem tudtak abban az évben (az interjúk alapján megállapítottuk, hogy teljes egészében a mai napig sem került elköltésre).

22.sz. ábra

### Forintszámlák állományának alakulása a szakképzési centrumok esetén 2017-2023 között (MFt)



Forrás: Kincstár, 2017-2023 évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés

*Költségvetési évet követően esedékes követelés működési célú támogatásra, valamint felhalmozási célú támogatásra egy-egy SZC-nél, valamint a korrigált követelésállomány változása mutató 3 SZC-nél további vizsgálatot igényel.*

*A magas pénzeszközállomány hátterében lehet kötelezettségvállalással nem terhelt maradvány, amit a beszámoló elfogadását követően vissza kell fizetni és amelynek forrásoldala a MSZE. Állhat megkapott, de még el nem költött felhalmozási célú támogatásból is, amely a felhasználásig a passzív időbeli elhatárolások között szerepel (pl. NFA, valamint RRF forrásokhoz kapcsolódó projektek 2023). Emellett, ha működési célú támogatásból ered a pénzeszköz állomány, amely tulajdonképpen kötelezettségvállalással terhelt maradvány, annak forrásoldala rövidlejáratú kötelezettség. Összefoglalva, az SZC-k esetén a magas pénzeszközállomány nem a gazdálkodásból, hanem a beruházások, támogatások elszámolásából, valamint maradványelszámolási szabályokból ered.*

### 2.2.3. A gazdálkodás eredményességét rontó veszteség jellegű tételek

Felmerül a kérdés, hogy vajon az SZC-k követelése befolyanak-e, illetve volt-e behajthatatlan vagy leírt követelés? A számviteli törvény előírásai alapján, ha a követelések könyv szerinti értéke és piaci értéke között tartós és jelentős veszteségjellegű különbség van, akkor értékvesztést kell elszámolni. A követelések értékvesztésének elszámolása során akkor kell a különbséget jelentős összegűnek tekinteni, ha az értékvesztés összege meghaladja a bekerülési érték 10%-át, de legalább a százezer forintot. Az elemzett mintában a 39 SZC esetén, az elszámolt értékvesztés és visszairás 2018 kivételével minden évben csökkentette az MSZE-t, a 7 év alatt összesen sem jelentősen (1,7 MFt-tal), amely 100%-ban a követelések után történt.

A 39 SZC-ből 31-nél az elemzett időszak egyik évében sem számoltak el értékvesztést. Kockázatot jelző – azaz az értékvesztéssel és visszairással korrigált követelésállomány 10%-át meghaladó – értékvesztés elszámolásával 3 SZC-volt érintett egy-egy évben, egy SZC 3 évben is. Ennél az SZC-nél, a 2019.-2020.-2021. évekre elszámoltakat a következő évben vissza is írták. Az értékvesztés és visszairás különbségének eredményhatása -0,4 MFt-tól +1,4 MFt-ig változott.

Az Áhsz. szerint behajthatatlan követelés leírása esetén a behajthatatlanság tényét és mértékét bizonyítani kell, a behajthatatlan követelés leírása nem minősül a követelés elengedésének. Behajthatatlanság esetén a követelés könyvszerinti értékének leírása rontja, csökkenti az MSZE-t. Az interjú elhangzott, hogy az SZC-k a megalakulást követő években intézkedéseket tettek a behajthatatlan követelések leírására, tiszta helyzet teremtésére. A behajthatatlan követésként leírt követelésállomány, az elemzett teljes körre a követelésállományhoz viszonyítva átlagosan 0,7% volt, az MSZE 1%-át sem adta. Kiemelt kockázatot jelent, ha kettő, vagy akár három egymást követő évben a behajthatatlan követelések aránya a teljes követelésállományhoz meghaladja az ÁSZ módszertan szerinti kockázati jelzőszámot, az 5%-ot. Kiemelt kockázatot jelent, ha kettő, vagy akár három egymást követő évben a mutató értéke meghaladja a kockázati értéket. A behajthatatlan követelésekkel kapcsolatos kockázat két SZC-nél jelentkezett (az egyiknél 2020-ban 23,2%, 2021-ben 39,1% volt a behajthatatlanként leírt követelések aránya az összes követeléshez, a másikonál ugyan nem két egymást követő évben, de 2020-ban és 2023-ban is magas volt ez az arány, 45,8, illetve 83,5%). Az előbbi SZC-nek a 2023. évi MSZE-je negatív lett, a veszteség 5,6%-át behajthatatlan követelések leírása okozta.

*Az SZC-kre nem jellemző a követelésállományból, valamint a kötelezettségállományból eredő jövedelmezőségi kockázat. A kötelezettségállomány volatilitása köthető a beruházási aktivitásból eredő kötelezettségállomány-változásokhoz, valamint a dologi kiadások esetén a jogszabályváltozásokhoz. Az értékvesztés elszámolása szempontjából egy SZC a behajthatatlan követelések leírása szempontjából két SZC további vizsgálatot igényel. A készletgazdálkodás eltérő az egyes SZC-k esetén, de még a raktárt üzemeltetők sem rendelkeznek jelentős készletállománnyal.*

### *A nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés hatása*

Az eredményesség hullámvását okozó egyik legfontosabb tényező a nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés<sup>22</sup> hatása. A felhalmozási támogatásból megvalósított eszközbeszerzés hatása eredménysemleges. Egyrészt azért, mert amikor a költségvetési szerv ilyen bevételhez jut, akkor azt halasztott bevételként el kell határolnia, azaz az adott év eredményét ez a bevétel nem növeli. Másrészt az elhatárolt bevételt az abból megvalósított eszközfejlesztés értékcsökkenésének arányában kell feloldani, azaz a feloldott bevétel fedezi az elszámolt értékcsökkenést. A más forrásból<sup>23</sup> megvalósult eszközbeszerzés esetén azonban az eszközbeszerzés bevétele és a létrehozott eszközök értékcsökkenése eltérő időszakokban jelentkezik. A bevétel évében növeli az eredményt, ezt követően azonban a bevételből megvalósult eszközbeszerzés értékcsökkenésének nincs fedezete, ami rontja azoknak az éveknél az eredményét, amelyek során az értékcsökkenést elszámolják. A két hatás eredőjének kimutatására alkalmazzuk a nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés hatása mutatót<sup>24</sup>. Gyakori, hogy egy több éves időszak alatt egy költségvetési szerv több alkalommal is végrehajt eszközbeszerzést nem felhalmozási célú támogatásból, következésképpen az adott időszakban az eredményességet felfelé és lefelé torzító tényezők bizonyos fokig kiegyenlítik egymást. A mutató egy becslés arra vonatkozóan, hogy egy időszakon belül a nem felhalmozási célú támogatásból megvalósult eszközbeszerzések értékcsökkenésének eredményrontó hatását milyen mértékben egyenlítette ki a nem felhalmozási célú bevételként nevesített, de eszközbeszerzésre használt bevétel<sup>25</sup> eredménynövelő hatása. Kockázatnak tekintjük, ha az adott időszakban a nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés jelentősen csökkentette a mérleg szerinti eredményt. Ezt három feltétel teljesítéséhez kötjük: a mutató értéke negatív, az SZC összesítve veszteséggel működött és a nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés hatása a mérleg szerinti veszteségnek magas, 50%-ot meghaladó részét tette ki.

A 2017. évi adatokat az elemzésben nyitó adatként tekintve és a 2018-2023 közötti időszakot, 6 évet értékelve, ábrázolva (23.sz. ábra), megállapítható, hogy a nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés számottevő hatást gyakorolt az SZC-k mérleg szerinti eredményére, de mindösszesen egy olyan SZC volt, ahol ez a hatás elérte a kockázatosnak tekintett mértéket.

---

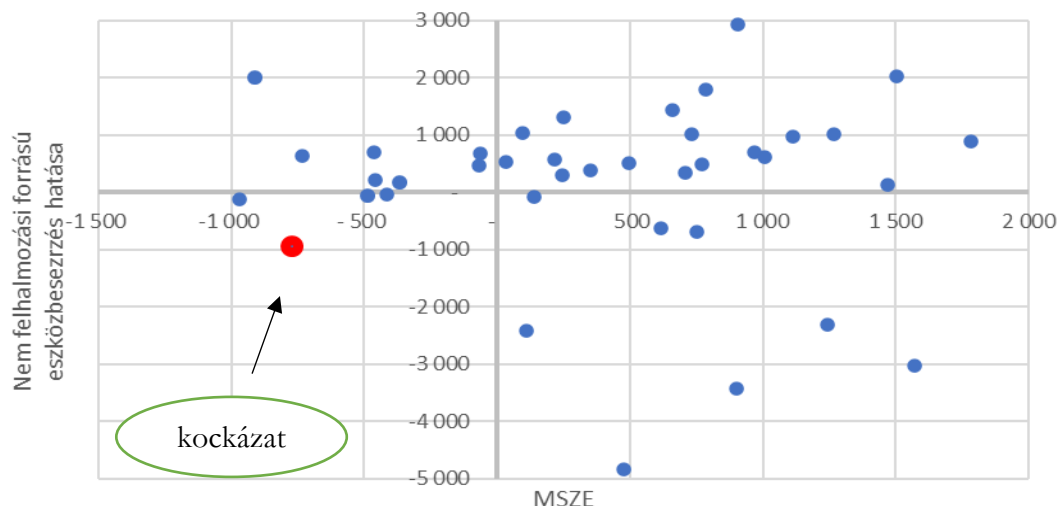
<sup>22</sup> Eszközbeszerzés alatt az immateriális javak beszerzését, a beruházás, illetve az abból megvalósult tárgyi eszköz növekedést és a felújítást értjük.

<sup>23</sup> Jellemzően működési bevételből vagy finanszírozási bevételből

<sup>24</sup> A mutatók számítási módját a 4. melléklet tartalmazza.

<sup>25</sup> Azért van szó becslésről, mivel a nem felhalmozási bevételből megvalósult eszközbeszerzések értékét az összes eszközbeszerzés és a halasztott bevételek – feloldással csökkentett - növekményének különbségeként állapítjuk meg, a nem fedezett értékcsökkenést pedig az időszakban elszámolt értékcsökkenés és a felhalmozási célú támogatások eredményszemléletű bevételei (ami megegyezik a feloldott halasztott bevétellel) különbségeként számoljuk ki.

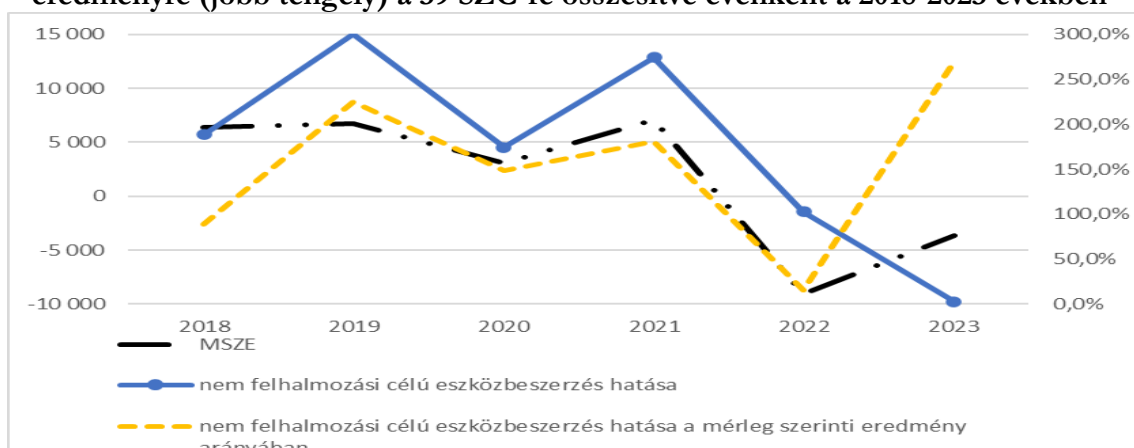
**A szakképzési centrumok mérleg szerinti eredménye és a nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés hatása 2017-2023 között összesen (MFt)**



*Forrás: Kincstár, 2017-2023 évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés*

Az ábráról leolvasható, hogy a hat év alatt összességében a nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés hatása pozitív volt 27 SZC esetében, ami azzal függhet össze, hogy sok SZC részesült rendszeresen olyan nem felhalmozási célúként nevesített bevételben, amelyeket eszközbeszerzésre használt fel. A 27 SZC eredményét összesen 23,9 Mrd Ft-tal javította a nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés hatása. 12 SZC esetében volt nem a felhalmozási forrású eszközbeszerzés hatása negatív, közülük öt SZC esetében a negatív hatás meghaladta a 2 Mrd Ft-ot, de más tényezők kedvező hatására a hat év összességében nem váltak veszteséggé. A 12 SZC-e összesített hatása -18,5 Mrd Ft, ami egy igen számottevő összeg. A 39 SZC-re elvégeztük a számítást évenként is, melynek eredményét a 24.sz. ábra szemlélteti.

**A mérleg szerinti eredmény, a nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés hatása MFt-ban (bal tengely) és a nem felhalmozási célú eszközbeszerzés hatásának aránya a mérleg szerinti eredményre (jobb tengely) a 39 SZC-re összesítve évenként a 2018-2023 években<sup>26</sup>**



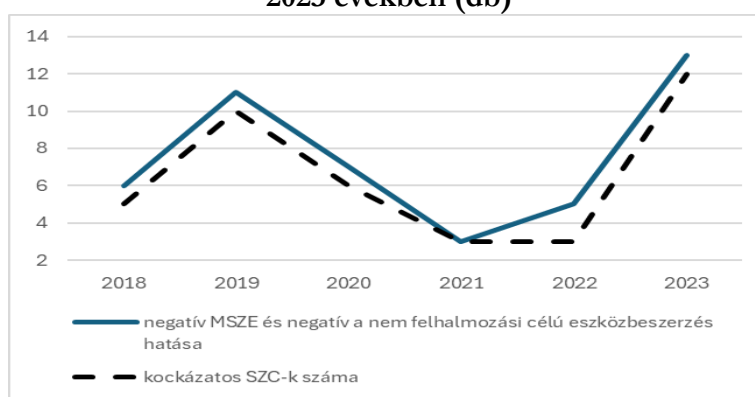
*Forrás: Kincstár, 2017-2023 évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés*

<sup>26</sup> A mutató értéke az 2018-2023. évekre nem egyezik meg az egyes évek mutatói összegével a korrigált értékcsökkenés torzító hatása miatt.

Az ábráról leolvasható, hogy a hat évben a nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés hatása mutató még szélesebb sávban mozgott, mint az MSZE. A 39 SZC összevont mutatója a hat vizsgált évből négy évben pozitív értéket vett fel, ezzel javította az SZC gazdálkodásának eredményességét. Két évben (2022. és 2023. években) az összesített mutató negatív volt, 2023-ban a nem felhalmozási célú eszközbeszerzés a mérleg szerinti eredmény arányában a maradványhatás korrekció<sup>27</sup> miatt nőtt meg többszörösére. Az alapsokaság (39 SZC) szintjén a 25.sz. ábra mutatja azon SZC-k számát, ahol a nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés hatása negatív volt és az SZC negatív MSZE-t ért el. Kockázatosnak az az SZC minősült, ahol a nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés hatása a negatív mérleg szerinti eredményre meghatározó, azaz legalább 50%-át okozta.

25.sz. ábra

**Azon SZC-k száma, amelyek veszteségesek voltak és negatív volt a felhalmozási forrású eszközbeszerzés hatása mutatójuk értéke, valamint kockázatosnak<sup>28</sup> minősültek, a 2018-2023 években (db)**



Forrás: Kincstár, 2017-2023 évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés

Látható, hogy 2018. év volt a legjobb, csupán 6 érintett SZC-vel, míg a 2023-ban volt a legtöbb veszteségesen működő, a nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés negatív hatásával érintett SZC. Az éves bontás azt mutatja, hogy ellentétben az összesítéssel, minden évben legalább 3 SZC kockázatos volt. A 39-ből 1 db három évben, 9 db két évben, 18 db egy évben, 11 db egyik évben sem esett a kockázatos kategóriába. Az éves bontás is azt mutatja, hogy az SZC-k körében – bár vannak kiemelkedő évek – a nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés hatása az MSZE-re jelentős, de csak néhány esetben éri el a kockázatos szintet. Egy adott évben értelemszerűen több lehet az olyan SZC-k száma, amelyek kockázatosak, mint a hat év összességében, mivel a hat év során egy SZC több évben is megvalósíthat eszközbeszerzést nem felhalmozási célú bevételből, ami javítja a hat évre összesített mutatója értékét.

A nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés hatása mutató magas aránya a mérleg szerinti eredményhez képest abból is adódhat, ha hibásan még a felhalmozási célú eredményszemléletű bevételeket sem határolják el halasztott bevételként (és oldják majd fel a beszerzett eszközök értékcsökkenése elszámolásának mértékében). Az interjúk során azt tapasztaltuk, hogy elsősorban az uniós forrásokból megvalósuló eszközbeszerzés esetén jelent bizonytalanságot, hogy – a gyakran előlegként kapott – bevételt mikor kell elhatárolni, illetve mikor kell az elhatárolást feloldani.

<sup>27</sup> Maradványhatás miatti korrekció: ezzel hidaljuk át annak hatását, hogy egy-egy beruházás megvalósulásának hossza nem feltétlenül esik egybe a naptári évvel.

<sup>28</sup> A nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés hatása a negatív mérleg szerinti eredményre meghatározó, azaz legalább 50%-át okozta

### 3 A fekvőbeteg-szakellátás ÁSZ módszertan alapján végzett elemzésének eredményei

A fekvőbeteg-szakellátás biztosítja a betegek fekvőbeteg gyógyintézeti keretek között végzett ellátását, amelyet a betegek lakóhelyük közelében, beutalás alapján jogosultak igénybe venni. A fekvőbeteg-szakellátás felöleli az aktív, krónikus, rehabilitációs, illetve ápolási célú ellátást, amely igénybevételére klinikán, (szak)kórházban, szakápolási intézményben, valamint országos intézetben van lehetőség. A szakellátás során szükség lehet folyamatos, vagy csak meghatározott napszakokban történő benntartózkodásra, ezért ide tartoznak az egyszeri vagy kúraszerű és az egynapos beavatkozások is. (Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő továbbiakban: NEAK) A fekvőbeteg-szakellátás egy szakágazatnak minősül, ezért ezt a fogalmat is használjuk az elemzésben.

**A szakágazat működését és ebből adódóan a finanszírozását is jelentősen befolyásolta a koronavírus járvány a vizsgált időszakban.** A 2020. márciustól bevezetett veszélyhelyzet alatt a kórházak a járványügyi feladatok függvényében kapcsolódtak be a koronavírusos betegek ellátásába, és felfüggesztették a halasztható műtéteket. Csak 2021. májustól volt lehetőség a rehabilitációs ellátások és a tervezett, beütemezett beavatkozások újraindítására. A járvány több hulláma változó járványügyi leterheltséget jelentett a kórházaknál, de 2022. augusztus közepétől a megbetegedések száma már nem nőtt. Az ellátott betegek számának drasztikus változása nem tette lehetővé a teljesítményfinanszírozás fenntartását, ezért a stabilitás megőrzése érdekében, a Kormány döntése alapján a NEAK a 2020. márciustól a havi teljesítményeken alapuló díjak helyett a veszélyhelyzetet megelőző időszak teljesítményén alapuló átlagfinanszírozást folyósított. Kivételt jelentett 2020. szeptembere, amikor a havi ellátásoknál ugyan visszatértek a teljesítményalapú finanszírozásra, de októbertől újra visszaállításra került az átlagfinanszírozás. Az átlagfinanszírozás egészen 2023 elejéig maradt fenn, majd 2023. február 1-jétől újra a teljesítményalapú finanszírozás működött a kórházaknál. Az intézmények saját – eszköz és szolgáltatás értékesítési – bevétellel is rendelkeztek, de ennek aránya az összes időszakos bevételből csupán 3% körül mozgott.

A fekvőbeteg-ellátás finanszírozása a teljesítést követően utólag történik. Az intézmény finanszírozási igényét a finanszírozó felé a teljesítés hónapját követően nyújtja be, az utalás a feldolgozást követően történik, ezáltal a támogatás a beteg elbocsátását követő második hónap elején érkezik.<sup>29</sup>

#### 3.1 A vagyongazdálkodás értékelése

Az elemzés a vagyongazdálkodás kérdéskörben vizsgálta a vagyongazdálkodás, az eszközpótlás, valamint az egyéb vagyongazdálkodási, az eredményszemléletben kimutatott veszteség jellegű kockázatokat.

##### 3.1.1. Vagyongazdálkodás

A vizsgált 74 fekvőbeteg-ellátó központi költségvetési szerv (továbbiakban: kórházak) 2023 végén 555,8 Mrd Ft a nemzeti vagyongazdálkodásba tartozó befektetett eszközzel gazdálkodott. A kórházaknál a legjelentősebb eszközcsoportot az ingatlanok jelentik, értékük az összes befektetett eszköz több mint 80%-át (85,5%) adja. Az eszközérték 2017-től 2023-ra 21,8%-kal, 99,3 Mrd Ft-tal emelkedett, ezen belül nőttek az ingatlan és kapcsolódó vagyoni értékű jogok (+100,2 Mrd Ft) valamint a beruházások (+12,0 Mrd Ft), azonban csökkent az immateriális javak (- 0,9 Mrd Ft) és a gépek, berendezések (-11,8 Mrd Ft) összege.

---

<sup>29</sup> 43/1999. (III. 3.) Korm. rendelet az egészségügyi szolgáltatások Egészségbiztosítási Alapból történő finanszírozásának részletes szabályairól

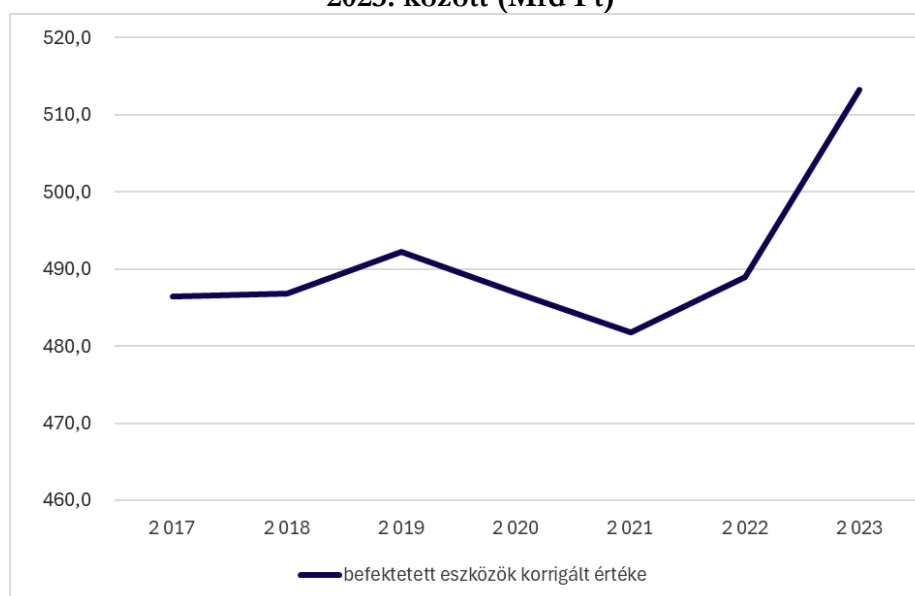
### Korrigált vagyonváltozási mutató

Az eszközállomány 2017 és 2022. között nem változott jelentősen, viszont 2023. évben számottevő növekedésre került sor. Célszerű azonban az eszközök növekedésében elkülöníteni a nemzeti vagyon változásaként kimutatott alapításkori átadás, vagyonkezelésbe adás vagy a vagyonkezelői jog visszaadás hatását, tekintettel, hogy ezen változásokat nem az intézményi hatáskörben hozott döntések okozzák. Ezért számítjuk ki a korrigált eszközértéket is, amely kiszűri a beolvadás, a szétválás és a vagyonkezelés módosításából származó eszköz változásokat.

A kórházak befektetett eszközállománya 2017. végétől 2023. év végére 72,6 Mrd Ft-tal nőtt. Ebből a növekedésből mindösszesen +45,7 Mrd Ft-ot jelentett a nemzeti vagyon változásaként kimutatott alapításkori átadás, vagyonkezelésbe adás vagy a vagyonkezelői jog visszaadás hatása<sup>30</sup>. Az 26.sz. ábra mutatja a kórházak korrigált befektetett eszközállományának az alakulását a vizsgált években.

26. sz. ábra

### A kórházak nemzeti vagyonba tartozó korrigált befektetett eszközállományának alakulása 2017-2023. között (Mrd Ft)

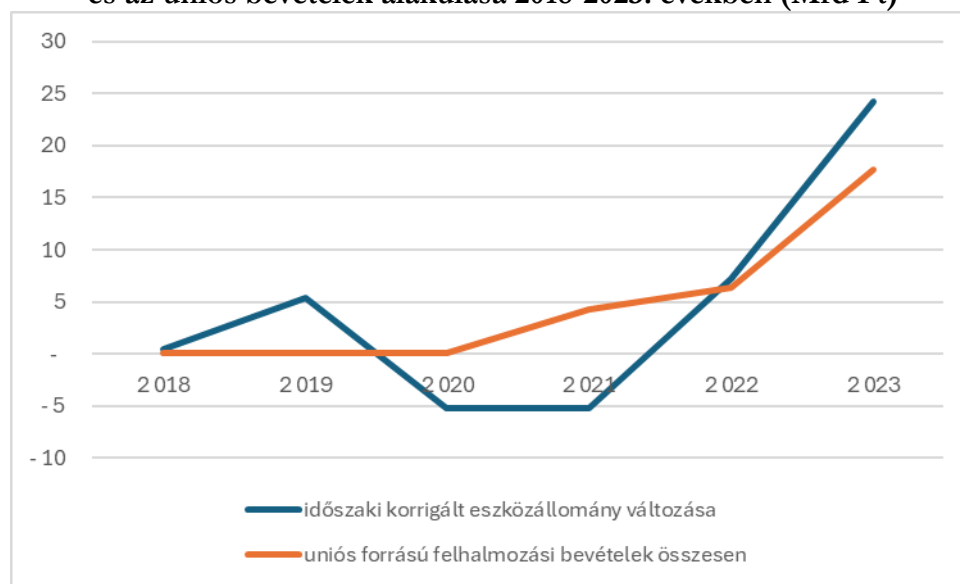


Forrás: Kincstár, 2017-2023. évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés

A korrigált eszközállomány a kórházaknál jelentősen, 26,9 Mrd Ft-tal nőtt. A növekedés elsődleges forrását az uniós forrású felhalmozási bevételek, valamint az egyéb uniós felhalmozási bevételek jelentették. A 27.sz. ábrán a korrigált eszközállomány változását és az uniós forrású felhalmozási bevételek alakulását mutatjuk be. (Az időbeni eltolódás természetes, mivel az uniós bevételek csak a beruházás megvalósulásával arányosan növelik a befektetett eszközök értékét.)

<sup>30</sup> Például jelentős, a nemzeti vagyonnal szemben elszámolt eszközváltozás történt 2023. évben az Észak-Budai Szent János Centrumkórháznál (+27,9 Mrd Ft). Az MH Egészségügyi Központnál pedig csökkent az eszközérték és a nemzeti vagyon forrással szemben 2023-ban 5,4 Mrd Ft-tal. Ezt magyarázza, hogy 2023. január 1-től a korábban a Központ részeként működő Honvédkórház ellátási feladatainak döntő részét új egészségügyi szolgáltatóként az Észak-Pesti Centrumkórház - Honvédkórház vette át, amely újonnan létrejött intézményként nem szerepel a vizsgált intézmények között.

**A kórházak nemzeti vagyonba tartozó korrigált befektetett eszközállományának éves változása és az uniós bevételek alakulása 2018-2023. években (Mrd Ft)**



*Forrás: Kincstár, 2017-2023. évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés*

Az összességében növekvő eszközállománya mögött 25 kórház javuló és ennek majdnem a duplája, 49 kórház romló eszközellátottsága állt. A csökkenést kimutató 49 kórház közül 31-nél a befektetett eszközök értékének csökkenése meghaladta a 10%-ot. Az Áhsz. a jelentős érték meghatározását több esetben a 10%-os értékhatárhoz köti, így a módszertan is ezt tekintette kiinduló pontnak. Jelen esetben a 10% kockázati érték azt az elvárást fogalmazza meg, hogy a hosszútávú működés megalapozása a befektetett eszköz érték hosszútávú fenntartását, a vagyonmegőrzést igényli, ezért annak jelentős csökkenése kockázatot hordoz. A 10 %-ot meghaladó korrigált eszközcsökkenésű 31 kórháznál a korrigált befektetett eszközállomány 31,6 Mrd Ft-tal csökkent. Ezen belül a csökkenés 20% felett volt nyolc, míg 30% felett volt két kórháznál. A 30% feletti csökkenő korrigált vagyonváltozási arány mutató már kockázatot jelenthet a biztonságos működésre, a szolgáltatás minőségének fenntartására.

Ugyanakkor a növekedést mutató 25 kórházból ötnél legalább megduplázódott, azaz 100%-ot meghaladóan nőtt a befektetett eszközök értéke.

*Befektetett eszközök korrigált fedezettségi mutatója*

Egy gazdálkodó szerv mérlegében az eszközöknek és forrásoknak egyensúlyban kell lenniük. Következésképpen, ha a saját tőke összege nem éri el az eszközök összegét, akkor a gazdálkodó szervezetnek idegen forrást kell igénybe vennie. (Az időbeli elhatárolásoktól az egyszerűség kedvéért itt eltekintünk.) Fontos hangsúlyozni, hogy bár mérleget a gazdálkodó szerv csak évente (közbenő mérleget negyedévente) készít, az alapvető összefüggésnek, miszerint az összes eszköz és az összes forrás összegének meg kell egyeznie, az év minden pillanatában fenn kell állnia. A kórházak központi költségvetési szervek, ezért hitel felvételére nem jogosultak, így számukra idegen forrás csak az állammal vagy a beszállítóival szembeni kötelezettségállomány lehet. A kórházaknak az állammal szemben vannak kötelezettségeik, de a kincstári rendszerbe tartoznak, ami nem engedi meg, hogy egy költségvetési szerv az

állammal szembeni kötelezettségét ne teljesítse. Következésképpen a kórházaknak egyetlen lehetőségük marad forrásaik bővítésére, és ez a szállítóikkal szembeni kötelezettségeik növelése.

Ezért optimálisnak tekinthetjük, ha a szervezet hosszú távon használt eszközeit tartós, lejárat nélküli forrással (saját tőkével, valamint a fejlesztési célú támogatások magas aránya miatt a passzív időbeli elhatárolással<sup>31</sup>) finanszírozza. A befektetett eszközök korrigált fedezettségi mutatójában ezért a saját tőke és a halasztott eredményszemléletű bevételek összegét viszonyítjuk a befektetett eszközértékhez.

A teljes vizsgált időszakban az évek fedezettségének átlag és medián értékei – a 2023. évet kivéve – 100% felett alakultak, a teljes elemzett időszak átlaga 110%. Az alulfedezettséget jelző kórházak száma alacsony volt, átlagosan 14, szemben a fedezettséget biztosítókkal, amelyek száma átlagosan 60 volt. Az alulfedezettség a kórházaknál – egy kivételével – nem állt fenn tartósan, csak jellemzően 1 (23 db) illetve 2 évig (13 db). 4 év alulfedezettség 3 kórháznál míg 5 év csupán 2 kórháznál fordult elő. Ennél magasabb, hét éves alulfedezettséget (azaz, amely a teljes vizsgált időszakban fennállt) 1 kórháznál mutattak ki. Ezért tartós rendszerszintű alulfedezettségi kockázatot nem tártunk fel. A kórházak befektetett eszközeinek átlagosan 85,5%-át finanszírozza a saját tőke, a fennmaradó fedezetet a halasztott bevételek pótolták.

Ugyanakkor kiemelendő, hogy a kórházak eszközeinek fedezettsége a 2023. évre lecsökkent. A beszámoló adatok szerint a kórházak összesített fedezettsége a korábbi, 2023. előtti átlagos 113,9%-ról már 100% alá esett, 98,9%-ot mutatott, együtt járva azzal, hogy a kórházak immár több mint felénél (40 db) jelentkezett alulfedezettség. A romló fedezettséghez hozzájárult az elemzésben később részletesen is bemutatott 2022. évtől jelentősen csökkenő jövedelmezőség (mérleg szerinti eredmény), amely csökkentette a saját tőkét. Továbbá feltehetően a romló jövedelmezőség és a beruházások megvalósítása hatására csökkent a pénzeszközállomány is, amely a csökkenő saját tőkével együttesen megemelte az idegen forrás igényt. Ez tetten érhető volt a szállítói eladósodás növekedésében, ezzel az elemzett időszak legmagasabb éves adósságrendezési igényét okozva.

*A vizsgált időszakban a kórházak összességét tekintve a vagyonmegőrzés biztosított volt, ugyanakkor intézményi szinten jelentős eltérések voltak. Míg a korrigált eszközérték 49 kórháznál csökkent, addig 25 kórháznál emelkedett, sőt 5 kórház esetében a korrigált eszközállomány a vizsgált hét év alatt legalább megduplázódott. Azaz a fejlesztések jellemzően néhány kórházra koncentráálódtak, mások csak mérsékelten jutottak fejlesztésekhez. 31 kórháznál a befektetett eszközök értékének csökkenése meghaladta a 10%-ot, nyolc kórháznál 20%-ot és két kórháznál a 30%-ot is. A 30% feletti csökkenő korrigált vagyonváltozási arány mutató már kockázatot jelenthet a biztonságos működésre, a szolgáltatás minőségének fenntartására.*

*Az elemzett időszak végére a kórházi csoport fedezettsége 98,9%-ra csökkent. A 2023. évben már 40 kórház befektetett eszközeinek hosszú lejáratú forrással történő fedezettsége volt 100% alatt, ebből 20 kórház kizárólag a 2023. évben került az alul-fedezetti csoportba. Az alulfedezettség megnövelte az idegen forrás igényt, amely hozzájárult a 2023. évi jelentős szállítói kötelezettségállomány emelkedéshez. Ezáltal kimutatható, hogy az alulfedezettség felgyorsította az eladósodottság újra-termelődését. A kórházak alulfedezettségét a jövedelmezőség javítása mellett saját tőke konszolidáció tudná orvosolni.*

<sup>31</sup> A költségvetési szervezetek esetében a fejlesztési célú támogatás nagy arányt képvisel a mérlegben és ebben az esetben közgazdasági értelemben a vissza nem térítendő támogatásokból megvalósuló eszköznövekedésnek a passzív időbeli elhatárolások jelentik a tartós forrását. Ezért a lejárat nélküli források között a saját tőke mellett a halasztott bevételeket is figyelembe vettük.

### 3.1.2. Eszközpótlás

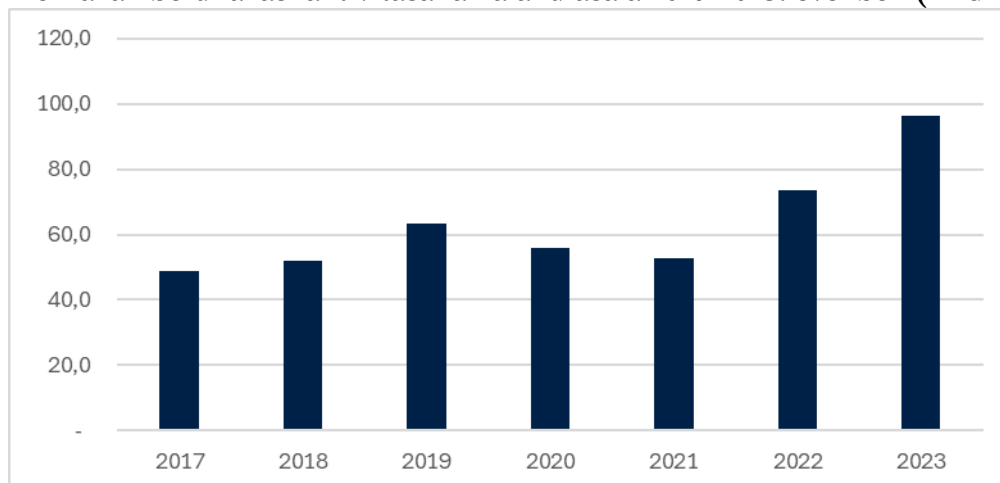
Az eszközpótlás jellemzően nem évente rendszeresen ismétlődő, hanem periodikus tevékenység, ezért célszerű hosszabb távon vizsgálni.

#### Eszközpótlási mutató

Az **eszközpótlás**on keresztül vizsgálható, hogy a hét éves időszakban az elszámolt értékcsökkenés ellentételezése megtörtént-e az eszközbeszerzések és a kapcsolódó beruházások, felújítások révén. Az eszközpótlási mutatóban az elszámolt értékcsökkenési leírást viszonyítjuk a beruházási aktivitáshoz, amely alatt egyrészt az időszaki beszerzéseket és aktiválásokat, másrészt a folyamatban lévő, de majd a későbbiekben aktiválandó befejezetlen beruházás, felújítás értékét értjük. A 28.sz. ábrán a kórházak üzembehelyezett, aktivált eszközei és a még folyamatban lévő beruházások értékét együttesen tartalmazó beruházási aktivitás mutató alakulását tüntettük fel a vizsgált időszak éveiben.

28. sz. ábra

**A kórházak beruházási aktivitásának alakulása a 2017-2023. években (Mrd Ft)**



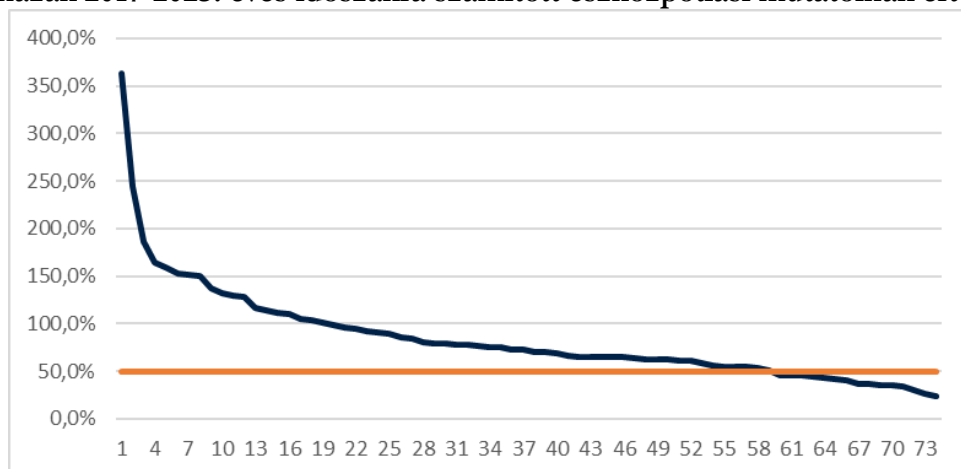
Forrás: Kincstár, 2017-2023. évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés

A kórházakat növekvő beruházási aktivitás jellemezte, az eszközbeszerzés és beruházás értéke tendenciájában emelkedő volt. Ugyan a 2020-2021 időszak visszaesést mutatott, azonban a 2023. éves beruházási aktivitási adat a 2017. éves adat duplájára emelkedett.

A kórházak összességében az eszközpótlás nem jelentett kockázatot, a kórházak eszközpótlási mutatójának, azaz az eszközbeszerzésnek és a beruházásoknak az időszaki értékcsökkenéshez viszonyított aránya 94,0% volt. A kórházaknál a hét év alatt az értékcsökkenésből nem pótolt összeg mindösszesen 12,3 Mrd Ft volt, amely a befektetett eszközök alacsony, 2,2%-át jelentette.

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. (ÁSZ1, 2023.) A módszertan szerint **kockázatként** értékeltük, ha az eszközpótlási mutató értéke 50% alatti, azaz a beruházási aktivitás értéke nem éri el az elszámolt értékcsökkenésnek megfelelő eszközpótlási igény 50%-át. A 29. sz. ábra szemlélteti a 74 kórház eszközpótlási mutatójának adatát csökkenő sorrendben. A kockázati értékhatárt piros vonallal emeltük ki.

**A kórházak 2017-2023. éves időszakra számított eszközpótlási mutatóinak értéke (%)**



Forrás: Kincstár, 2017-2023. évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés

A hét éves ciklusra számított eszközpótlási mutatók szerint a kórházak negyedénél (25,7%-ánál, 19 kórház) teljes mértékben vagy az felett megtörtént az eszközpótlás. 40 kórház esetében az eszközpótlás ugyan csak részben teljesült, de a kockázatot jelző érték felett alakult. 15 kórháznál az aktivált és folyamatban lévő beruházások együttesen sem érték el az értékcsökkenés 50%-át. Esetükben kockázatot jelent, hogy a feladatellátáshoz szükséges eszközpark biztosított-e, illetve rendelkezik-e az intézmény megfelelő eszközpótlási tervvel. Az adatok azt mutatták, hogy a 15 kórház hét év alatt ki nem elégített eszközpótlási igénye 20,5 Mrd Ft volt. Az eszközpótlási igény mértéke mellett azonban fontos, annak aránya a befektetett eszközök értékéhez képest. A 15 kórháznál a hét év alatt keletkezett még fennálló eszközpótlási igény az összes eszközérték 7,4%-a és 48,4%-a között változott, négy kórháznál meghaladta a befektetett eszközállomány 40%-át, amely eszközpótlási igény az intézmény méreteihez képest nagyon magas

*Teljesen, nullára leírt eszközök arányának mutatója*

Az adott eszköz minősége, tartóssága, vagy akár a ritka használata a rögzített leírási, értékcsökkenési időnél akár több évvel hosszabb működési élettartamot is biztosíthat. Ugyanakkor a nullára leírt, de használatban lévő eszközök bár alkalmasak a feladatellátás támogatására, fizikai állapotuk, működési biztonságuk vizsgálendő, ezért indikációt jelentenek a szükséges eszközpótlás kalkulálására is. Kockázatnak tekintjük, ha a nullára leírt eszközök túlsúlyba kerülnek az intézmény eszközállományában.

A kórházaknál a nullára leírt eszközök aránya a befektetett eszközökön belül nem jelentett kockázatot. 2023. évben a befektetett eszközök bruttó értékének 21,2%-át tette ki a teljesen, nullára leírt állomány és az arány a vizsgált időszakban csak kis mértékben változott, 2017. év végéhez képest 2023. év végére 0,8 százalékponttal romlott a mutató értéke. 2017. év végétől a 2023. év végéig a befektetett eszközök bruttó értéke majdnem a negyedével (24,3%-kal), 192,8 Mrd Ft-tal emelkedett, míg a nullára leírt, de még használatban lévő eszközállomány értéke 29,3%-kal, 47,3 Mrd Ft-tal lett magasabb. Azaz a vizsgált időszakban a nullára leírt eszközök aránya szakágazat szinten megközelítőleg azonos, éves szinten 17,4%-21,2% között, de a kockázatot el nem érő szinten alakult.

Intézményenként vizsgálva megállapítható, hogy a leírt eszközök aránya 0% és 44,2% között változott, nem volt az ágazatban az 50%-os kockázati értéket meghaladó kórház. Ugyanakkor négy volt azon kórházak száma, ahol 2023. végére a nullára leírt eszközök aránya magasabb volt, mint a befektetett

eszközök harmada. Esetükben a magas és tendenciájában romló nullára leírt eszköz arány is kockázatot jelez, javasolt a már nem használható eszközök selejtezése, valamint az eszközmegújítás.

#### Használhatósági fok mutató

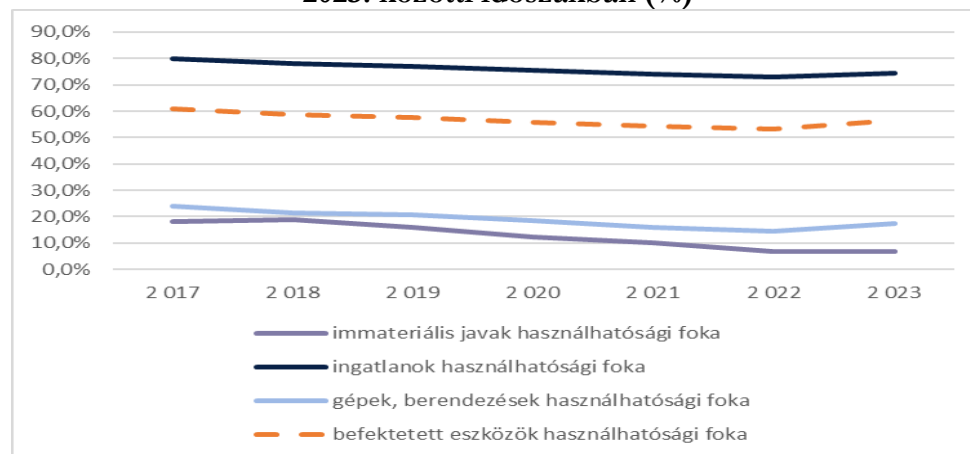
Az eszközök állapotát a használhatósági fok írja le, amely azt mutatja, hogy a bekerülési, bruttó érték milyen arányban nem került még értékcsökkenéssel leírásra, számítása a nettó és a bruttó eszközérték hányadosa. A kórházak befektetett eszközeinek használhatósági mutatója 2023. végén 56,4% volt, amely azt jelenti, hogy az eszközpark beszerzési (bruttó) értékének átlagosan majdnem fele már leírásra került. A mutató értékét azonban folyamatában kell szemlélni.

A vizsgált időszakban a használhatósági fok sem a befektetett eszközök egészére, sem az egyes eszközcsoportok szintjén nem mutatott jelentős változást, de kismértékű módosulás, tendencia kimutatható. Az összes befektetett eszköz szintjén 2017. végén a használhatósági fok még 60,9% volt, amelyhez képest 2019. végére a mutató 57,5%-ra romlott. A használhatósági fok tovább csökkent a Covid járvány alatt, 2021. végére 54,2%-on állt. Ehhez képest a helyreállítás időszaka javulást hozott, a mutató 2023. végére visszaemelkedett a már említett 56,4%-ra, de nem sikerült elérnie a 2017. évi szintet.

Fontos információ a használhatósági fok ismerete eszközcsoportonként is. Az immateriális javak használhatósága – a gyorsabb értékcsökkenési leírással összhangban – alacsonyabb volt az ágazatban a tárgyi eszközökénél. Az immateriális javak használhatósági foka a kórházaknál 0% és 49,5% között, míg a tárgyi eszközök használhatósága 35,2% és 82,9% között alakult 2023. év végén. A tárgyi eszközök mutatóját javította a magas ingatlan arányból fakadó hosszabb leírási kulcs, valamint a telek és földterületek nulla értékcsökkenése, tekintettel, hogy ezek az eszközök nem veszítenek az értékükből. A 30.sz. ábra mutatja be a kórházi eszközök használhatósági fokának évenkénti alakulását fő eszközcsoportonként. Látható, hogy a gépek, berendezések használhatósági foka 2022-ig folyamatosan csökkent, és 2019-től 20 százalék alá került. Némi javulást a 2023-tól megélelő eszközfejlesztés eredményezett.

30. sz. ábra

#### A befektetett eszközök használhatósági fokának alakulása főbb eszközcsoportonként a 2017-2023. közötti időszakban (%)



Forrás: Kincstár, 2017-2023. évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés

A vizsgált időszakban minden évben folyamatosan csökkent nyolc kórháznál az immateriális javak és a tárgyi eszközök használhatósága, de a tárgyi eszközök használhatósága egyik kórháznál sem ment 45,0% alá a vizsgált időszak végére. További 22 kórháznál szintén kimutatható volt a csökkenő használhatóság 2023. végéig, de esetükben egy eszközcsoportban egy-egy év vonatkozásában növekedés is kimutatható volt. A használhatóság folyamatosan csökkenő trendje kockázatot jelezhet a zavartalan közfeladat ellátásra.

Az eszközpótlási igény és a használhatósági fok mutatók együttes értékelése azt mutatja, hogy 11 kórháznál a vizsgált időszakban az 50% alatt maradó eszközpótlási mutató együtt járt az immateriális javak, valamint az ingatlanok, gépek és berendezések használhatósági fokának folyamatos csökkenésével<sup>32</sup>, így magas kockázatot mutatott az eszközpótlás elmaradására, amely veszélyeztetheti a feladatellátást. A kockázat két fő okból eredt: az 50%-hoz még közelebbi eszközpótlást megvalósító kórházak esetén a használhatósági fok folyamatos, megszakítás nélküli csökkenéséből, a többi kórház esetében pedig a nagyon alacsony, 40% vagy akár 30% alatti eszközpótlásból.

*A kórházaknál csoportszinten az eszközpótlás nem jelentett kockázatot, ugyanakkor szélsőséges különbségek mutathatók ki az intézmények között. A vizsgált időszakot a csoport szinten növekvő, de az intézményeket eltérően érintő beruházási aktivitás jellemezte. 19 kórháznál megtörtént az eszközpótlás, míg 55 kórház esetében az eszközpótlás csak részben teljesült. Ezen 55-ből 15 kórház kockázatot mutat, mert az aktivált és folyamatban lévő beruházások együttesen sem érték el az értékcsökkenés 50%-át. A kockázatos csoportból négy kórháznál az eszközpótlási igény mértéke a befektetett eszközállományhoz képest meghaladta a 40%-ot, amely a minőségi feladatellátás szempontjából magas kockázatot jelent.*

*A vizsgált időszakban a kórházi csoportban a nullára leírt, de használatban lévő eszközök aránya az összes eszközön belül folyamatosan 20% körüli szintet mutatott. Intézményenként a leírt eszköz aránya egy jóval szélesebb (0%-44,2%) sávban változott, de nem volt olyan kórház, ahol a leírt eszközök túlsúlyba kerültek volna. Kiemelt figyelmet érdemelnek azok a kórházak, ahol az elmaradó eszközpótlás már az eszközök használhatósági fokának folyamatos csökkenését okozta (11 kórház), főképpen, ahol a leírt eszközállomány a vizsgált időszak végére már meghaladta az eszközállomány egyharmadát is (4 kórház).*

### 3.1.3. Egyéb vagyongörzési kockázatok

A terven felüli értékcsökkenés nem jelentett kockázatot a kórházak gazdálkodására. A hét év alatt a kórházak mindösszesen 1,0 Mrd Ft terven felüli értékcsökkenést számoltak el, amely az évek nyitó befektetett eszközértékének átlagosan 0,03%-át jelentette.

A kórházak nem rendelkeztek társasági befektetéssel, így a befektetésekkel kapcsolatos veszteség jellegű tételek (pl. részesedés értékvesztés) vizsgálata nem volt releváns.

## 3.2 A gazdálkodás eredményességének értékelése

Az ÁSZ elemzési módszertana keretében rögzítette, hogy egy költségvetési intézmény fenntartható, eredményes pénzügyi gazdálkodásának követelménye úgy fogalmazható meg, hogy az intézmény a támogatásokból és bevételeiből képes legyen finanszírozni a kiadásait, és ne élje fel, ne csökkentse a vagyonának értékét. „E követelménynek egy költségvetési intézmény akkor felel meg, ha – a pénzügyi számvitel szerint kimutatott – mérleg szerinti eredménye tartósan nem negatív összegű. A gazdálkodás eredményessége költségvetési területen tehát nem nyereségorientáltságot jelent, hanem hosszú távon fenntartható és célszerű gazdálkodást, amely megalapozza a magas színvonalú feladatellátást.” (ÁSZ 2023.)

### 3.2.1. A mérleg szerinti eredmény alakulása a vizsgált időszakban

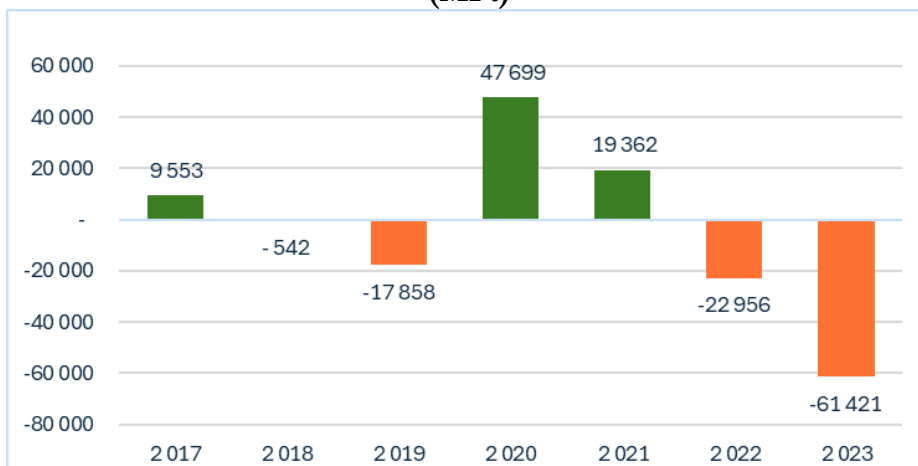
A kórházak mérleg szerinti eredménye a vizsgált időszakban mindösszesen -26,3 Mrd Ft volt. Az időszakban ugyanakkor az évek jövedelmezősége jelentős különbségeket mutat. A 31.sz. ábra bemutatja a

<sup>32</sup> Folyamatos csökkenésként értelmeztük, amennyiben a két eszközcsoport maximum 6 előző évhez viszonyítható változásából, azaz a kétszer hat, maximum 12 értékből a használati érték legalább 10 esetben csökkent. Kivételt jelentett, ha ugyan volt 10 db csökkenő adat, azonban a használhatóság a vizsgálat utolsó évében, 2023-ban emelkedett.

mérleg szerinti eredmény alakulását a kórházaknál a vizsgált hét évben. Zöld színnel jelöltük a nyereséges és piros színnel a veszteséges éveket.

31. sz. ábra

**A kórházak mérleg szerinti eredményének évenkénti alakulása a 2017-2023. éves időszakban (MFt)**



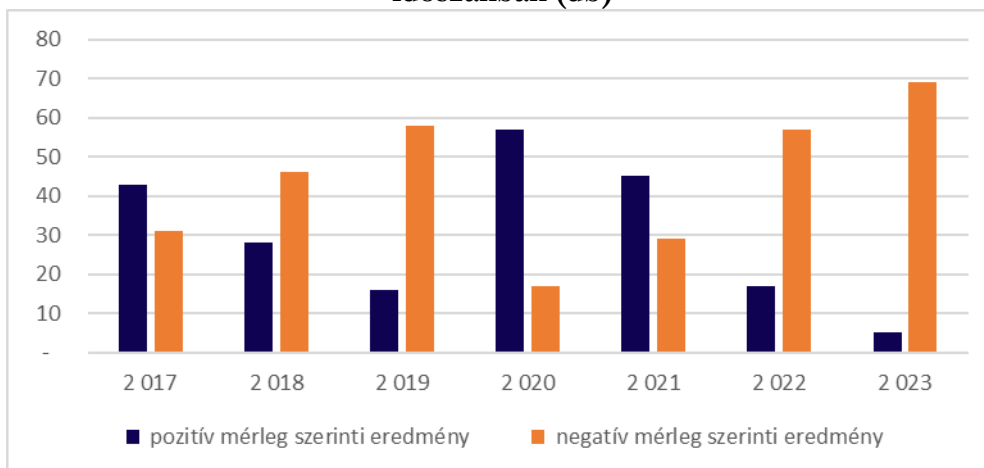
Forrás: Kincstár, 2017-2023. évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés

A 2017., valamint a 2020. és 2021. években a kórházak jellemzően pozitív mérleg szerinti eredményt értek el, míg a fennmaradó években inkább veszteséget termeltek, a legnagyobb negatív mérleg szerinti eredményt 2023-ban mutatták ki, -61,4 Mrd Ft-ot.

A csoport adatain belül ugyanakkor a jövedelmezőségi vizsgálat intézményenként jelentősen eltérő eredményt hozott. A 32.sz. számú ábra azt mutatja be, hogy évente a 74 kórház közül hány volt nyereséges, illetve veszteséges.

32. sz. ábra

**A pozitív és negatív mérleg szerinti eredményt kimutató kórházak darabszáma a 2017-2023. éves időszakban (db)**



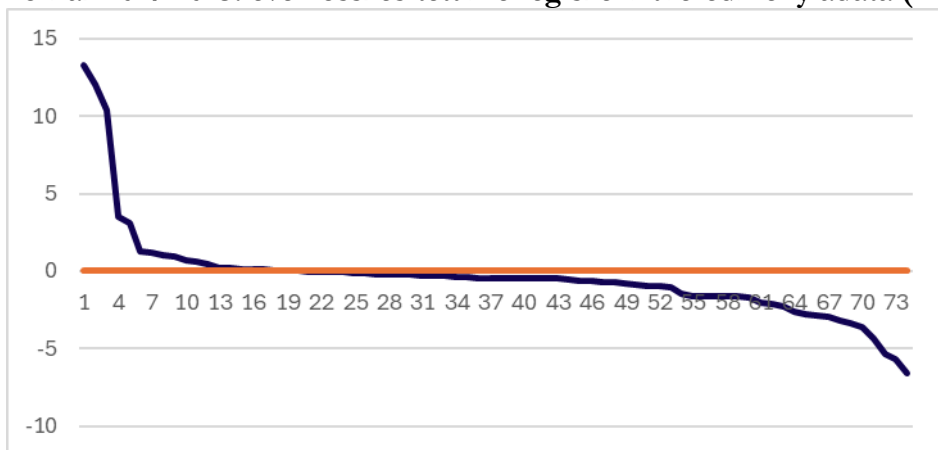
Forrás: Kincstár, 2017-2023. évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés

A 2020. és 2021. években nem csak a mérleg szerinti eredmény értéke nőtt meg jelentősen, hanem a nyereségesen működő kórházak száma is számottevően emelkedett. Ugyanakkor a csoportban a legrosszabb jövedelmezőséget mutató év egyértelműen a 2023. volt, amikor a vizsgált kórházak több mint 90%-a (93,2%) veszteségesen működött, csupán öt kórház mutatott ki pozitív mérleg szerinti eredményt. A 2023. évben nyereséges kórházak közül négynek a 2017-2023 években összesített mérleg szerinti

eredménye is pozitív volt. A 33.sz. ábra mutatja be a kórházak hét év alatt összesen elért mérleg szerinti eredményét csökkenő sorrendben.

33. sz. ábra

**A 74 kórház 2017-2023. évek összesített mérleg szerinti eredmény adata (Mrd Ft)**



*Forrás: Kincstár, 2017-2023. évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés*

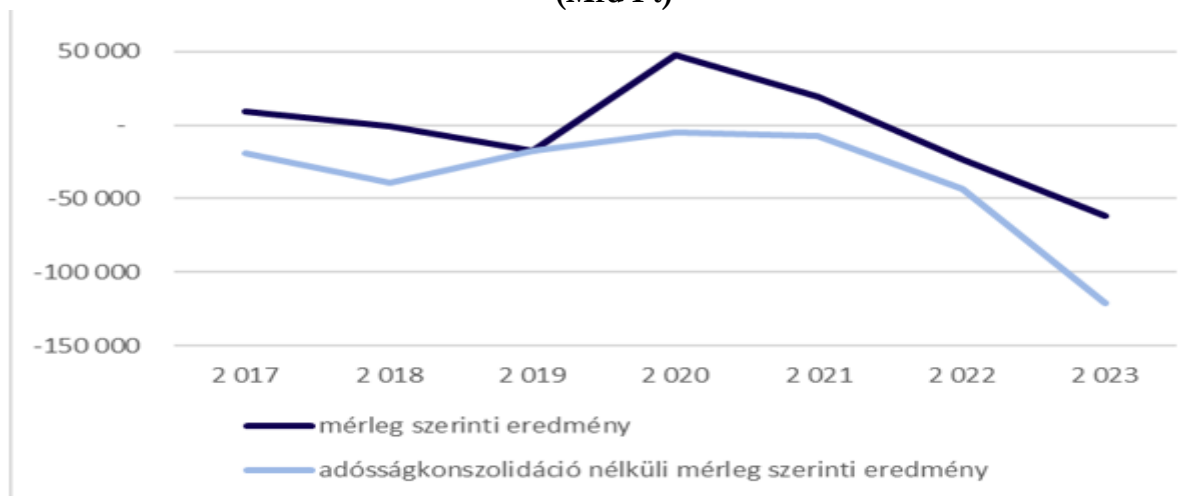
Az ábráról leolvasható, hogy a kórházak mérleg szerinti eredménye többségében a nulla tengely körül helyezkedik el, de vannak mind a pozitív, mind a negatív irányban lényegesen kiugró intézmények. A mérleg szerinti eredmény alakulását befolyásoló főbb tényezők voltak az adósságrendezés, a bevételek, valamint a költség és ráfordítások alakulása mellett a nem felhalmozási forrású eszközbeszerzések.

*Az adósságrendezés hatása*

A kórházak eredményességét jelentősen befolyásolták a szállítókkal szembeni adósság rendezésére folyósított többletforrások. A többlet támogatás a 2017. és 2018. években ösztönző elemet is tartalmazott, a kórházak által nyújtott ellátások minőségi szempontjai, valamint az intézmények gazdálkodása figyelembevételével. A 34.sz. ábra mutatja be, hogy miként alakult volna a kórházak mérleg szerinti eredménye, ha nem került volna sor az ösztönzővel kiegészített adósságkonszolidációra.

34. sz. ábra

**Az adósságkonszolidáció mérleg szerinti eredményre gyakorolt hatása a 2017-2023. években (Mrd Ft)**



*Forrás: Kincstár, 2017-2023. évi beszámolóadatok és az adósságkonszolidációt elrendelő kormányhatározat, kormányrendelet és NEAK honlap alapján ÁSZ számítás és szerkesztés*

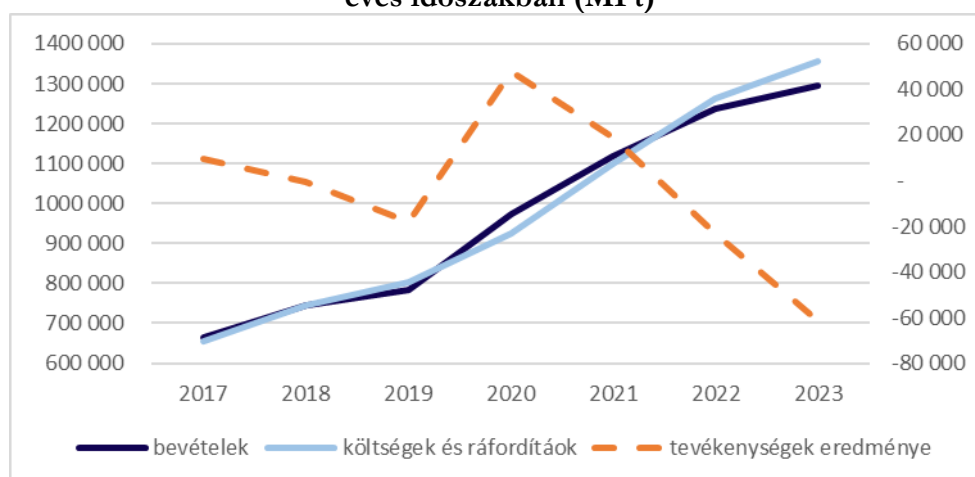
A vizsgált időszakban a kórházak rendszeresen, minden évben részesültek a lejárt szállítói számlák kifizetésére többlet támogatásban, egy kivétellel, a 2019. évi kifizetés áthúzódott a következő évre. A kormányhatározatban, rendeletben a közfinanszírozott egészségügyi szakellátást nyújtók csoportjára összesen jóváhagyott többlet forrás összege évente 36,5 Mrd Ft és 90,2 Mrd Ft közötti változott. A vizsgált kórházi csoportban – mint a 33. sz. ábra szemléltette – a többlet forrás hiányában az időszak bevételei nem tudták volna fedezni az időszaki költségeket, ráfordításokat, a kórházak mind a hét évben negatív mérleg szerinti eredményt értek volna el. A 2020. évi kiemelkedő eredményben szerepet játszott, hogy azt dupla, a 2019. és a 2020. évre együttesen járó adósságkonszolidáció javította. Ugyanakkor 2019. évhez képest mind a 2020., mind a 2021. évek eredménye a konszolidációt figyelmen kívül hagyva is emelkedett.

*A bevételek, valamint a költségek és ráfordítások alakulásának vizsgálata*

Mind a **kórházak bevételei mind a költségei, ráfordításai** a vizsgált időszakban folyamatosan és jelentős mértékben emelkedtek. A 35.sz. ábra szemlélteti a bevételek, a költségek és ráfordítások, valamint a tevékenységek eredményének alakulását a vizsgált időszakban. Az évenkénti adatok jobb szemléltetése érdekében a bevételek, költségek és ráfordítások léptékét a bal tengelyen a tevékenység eredményét a jobb tengelyen ábrázoltuk.

35. sz. ábra

**A kórházak bevételei, költségei és ráfordításai, valamint tevékenységük eredményei a 2017-2023. éves időszakban (MFt)**



*Forrás: Kincstár, 2017-2023. évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés*

A hét vizsgált év adatai szerint a kórházak **bevételének** döntő részét, 89,4%-át tették ki a működési célú támogatások, míg az eszközök, szolgáltatások értékesítése 3,3%-ot, a felhalmozási célú eredmény szemléletű bevételek, 1,5%-ot, valamint a különféle egyéb eredmény szemléletű bevételek 5,8%-ot képviseltek. Ezért kijelenthető, hogy a kórházak működésére a bevétel oldalon a működési támogatás (amely tartalmazza az adósságkonszolidáció keretében kapott támogatásokat is) jelentette a legfőbb hatást, amely a vizsgált időszakban közel megduplázódott, 2023-ban értéke a 2017. évi adat 198,5%-a volt.

A kórházak bevételének évente 4,7-7,3 %-a az aktív időbeli elhatárolásokkal szemben került elszámolásra. Az elhatárolt bevételt a fekvőbeteg ellátás utólagos finanszírozása magyarázza, az év végi érték csak kis mértékben marad el az éves összes működési támogatás egy havi (átlagosan 8,3%) összegétől. A tárgyidőszakban járó, de még nem elszámolt bevételek a szakágazat összes aktív elhatárolásának 99,2%-át jelentették.

A **költségeket** vizsgálva kijelenthető, hogy a hét éves időszakban a kórházak éves működési költségeinek, ráfordításainak átlagosan több, mint a felét tették ki a személyi jellegű ráfordítások (56,3%), míg az

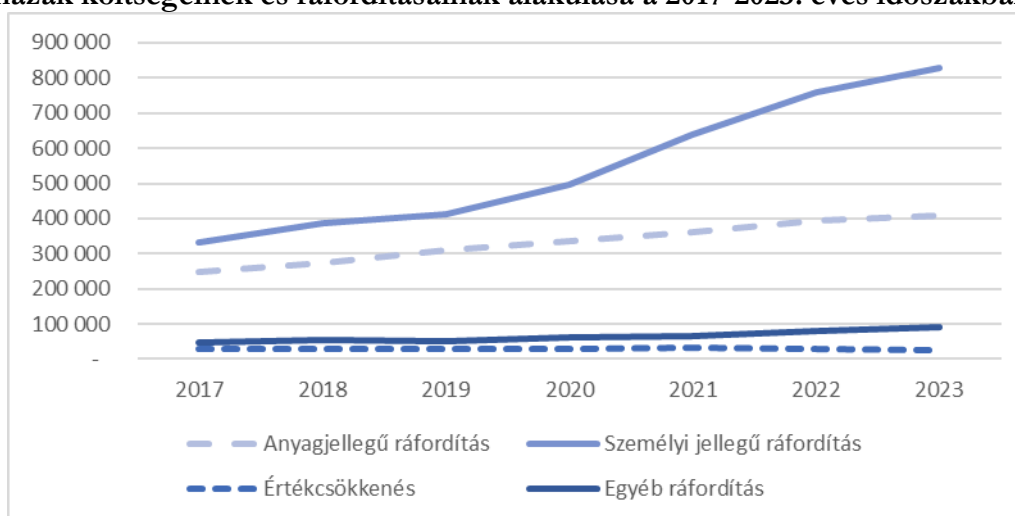
anyagjellegű ráfordítások aránya 34,1% volt. Emellett összesen 10% alatt maradt az értékcsökkenés (3,0%) és az egyéb ráfordítások (6,6%) aránya. A személyi jellegű ráfordítások növekvő részarányát az időszakban történt bérfejlesztések magyarázzák.

Évenként vizsgálva kijelenthető, hogy a személyi jellegű ráfordítások aránya az összes költségen és ráfordításon belül folyamatosan nőtt, a 2017. évi 50,7%-ról 2023. évre már 61,1%-ra emelkedett.

Mint a 34.sz. ábrán bemutattuk a kórházaknál a költségek, ráfordítások folyamatosan emelkedtek. A személyi jellegű mellett az anyagjellegű ráfordítások is folyamatosan nőttek, de kevésbé dinamikus. A költségek, ráfordítások költségnemenkénti alakulását a 36.sz. ábra mutatja be.

36. sz. ábra

### A kórházak költségeinek és ráfordításainak alakulása a 2017-2023. éves időszakban (MFt)



*Forrás: Kincstár, 2017-2023. évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés*

Az anyagjellegű ráfordítás a vizsgált időszakban folyamatosan emelkedett, a 2023. évben értéke már a 2017. évi éves adat több, mint másfélszeresét (165,2%-át) mutatta. Az anyagköltség emelkedéséhez a 2022. és 2023. években hozzájárult az energia áremelkedés, valamint a 2022. év közepétől megugró infláció hatása. A piaci gáz ár 2023. évben januártól már csökkent, de még így is jelentősen magasabb volt a 2022. I félévinél.

#### *A nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés hatása*

A felhalmozási támogatásból megvalósított eszközbeszerzés hatása eredménysemleges, mivel a támogatást halasztott bevételként el kell határolni, és annak feloldására az támogatásból fejlesztett eszköz értékcsökkenésével arányosan kerül sor. Ezért az így létrehozott eszközök értékcsökkenését a mérleg szerinti eredményre való hatás szempontjából **fedezettnek** tekintjük. A más forrásból megvalósult eszköznövekedés esetén azonban az eszközfejlesztés bevétele az adott év eredményét javítja, míg a létrehozott eszközök értékcsökkenése későbbi időszakban jelentkezik, negatív hatást gyakorolva a mérleg szerinti eredményre. Ez utóbbi helyzetre alkalmazzuk a nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés hatása elnevezést, amely az egyes években pozitív, más években pedig negatív. Optimális esetben, amikor a nem felhalmozási célú eszközbeszerzések folyamatosak, a két hatás éves szinten is kiegyenlíti egymást. A mutató azt jelzi, hogy a nem felhalmozási célú támogatásból megvalósított eszközök értékcsökkenésének összege milyen arányban van az adott évben a nem felhalmozási célú támogatásként elszámolt fejlesztési célú bevételek összegével (amelyet az ilyen forrásból létrejövő eszközbeszerzések, beruházások, felújítások értéke alapján számszerűsítünk. Kockázatnak tekintjük, ha a hat évre összesítve a nem felhalmozási forrású

eszközbeszerzés mérleg szerinti eredményre gyakorolt hatása veszteség volt (a mutatóértéke negatív), a kórház összesítve veszteséggel működött és a nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés hatása a mérleg szerinti veszteségnek magas, 50%-ot meghaladó részét tette ki.

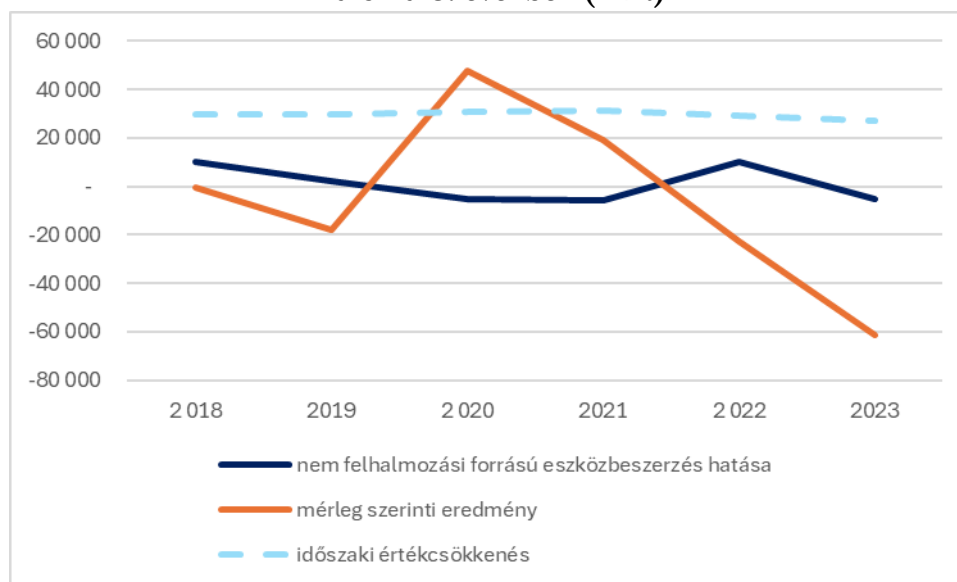
A kórházak összes költségének és ráfordításának csupán 3,0%-át adta az értékcsökkenés, a hét év alatt mindösszesen 205,6 Mrd Ft értékcsökkenést számoltak el. Ennek ellenére megállapítható volt, hogy a nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés hat évre (nyitó adat hiányában a 2018-2023 évek értékelhetők) számított hatása jelentős befolyást gyakorolt a kórházak mérleg szerinti eredményére. A hatéves időtávon az intézményenként számított mutató értéke és a mérleg szerinti eredmény között a korreláció – a kiugró tételek kiszűrése után is – magas, 0,69 feletti értéket adott, amely jelentős kapcsolatot<sup>33</sup> jelent. A felhalmozási támogatáson felüli tipikus eszköznövekedési forrás lehetne az eszközök saját előállítása. A vizsgált kórházi csoportban azonban nem volt jellemző a saját eszköz előállítás, amely a 2018-2023. éves időszakban mindösszesen 11 kórháznál csupán 67,4 MFt-ot jelentett.

A vizsgált csoportban 22 kórház hat évre összesített nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés hatás mutatója jelzett kockázatot, esetükben a nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés hatása jelentős 50%-ot meghaladó mértékben magyarázta az intézmény negatív mérleg szerinti eredményét, azaz veszteségét.

A vizsgált csoportban elvégeztük a számítást évenként is, melynek eredményét a 37.sz. ábra szemlélteti. Az ábrán tájékoztatásul feltüntettük az elszámolt értékcsökkenés adatát (szaggatott vonallal) szemléltetve, hogy az egyes években a nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés hatása milyen arányban állt az adott évben elszámolt összes értékcsökkenéssel.

37. sz. ábra

### A nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés hatása a kórházak mérleg szerinti eredményére a 2018-2023. években (MFt)



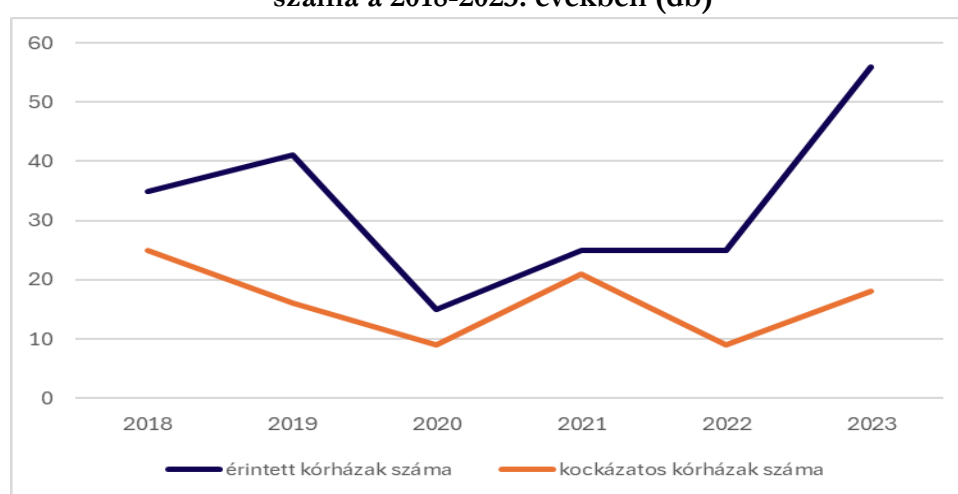
*Forrás: Kincstár, 2017-2023. évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés*

<sup>33</sup> A korreláció értékéből levonható következtetéshez Guilford 1950. besorolását alkalmaztuk. Eszerint 0,4-0,7 közötti közepes korreláció érték jelentős kapcsolatot, míg a 0,7-0,9 közötti magas korreláció markáns kapcsolatot jelent.

Az ábráról leolvasható, hogy a hat évben a mérleg szerinti eredmény széles sávon belüli változása mellett a nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés hatása -6,0 Mrd Ft és +10,2 Mrd Ft között ingadozott. A csoport szintű mutató a hat vizsgált évből négy évben pozitív értéket vett fel, azaz a nem felhalmozási célú támogatásból megvalósított beruházás értéke magasabb volt, mint a korrigált értékcsökkenés összege, ami javította az intézmény gazdálkodásának eredményességét és vagyoni helyzetét. Két évben (2020. és 2021. években) a mutató negatív volt, azaz a nem felhalmozási forrásból származó eszközök értékcsökkenését nem egyenlítették ki az adott évben elszámolt (halasztott bevételként el nem határolt) fejlesztési célú bevételek. Az intézményi szintű vizsgálathoz a 38.sz. ábrán bemutatjuk a nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés problémájával érintett és a kockázatos kórházakat.

38. sz. ábra

### A nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés szempontjából érintett és kockázatos kórházak száma a 2018-2023. években (db)



*Forrás: Kincstár, 2017-2023. évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés*

Érintettnek tekintettük azt a kórházat, ahol a nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés hatása negatív, azaz veszteség jellegű volt és a kórház negatív mérleg szerinti eredményt ért el. Kockázatosnak pedig az a kórház minősült, ahol a nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés veszteség hatása a negatív mérleg szerinti eredmény meghatározó, azaz legalább 50%-át okozta. Az ábra természetesen a mérleg szerinti eredmény alakulását követi le, ezért a 2020. év volt a legjobb, csupán 15 érintett kórházzal, míg a 2023-ban volt a legtöbb veszteségesen működő, a nem fedezett értékcsökkenés eredmény rontó hatásával érintett kórház. A kockázatot mutató kórházak azonban figyelmet igényelnek, nyolc kórház három évben, kettő kórház négy évben és egy kórház öt évben is a kockázatos kategóriába esett. A nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés tartós kockázati hatása a felhalmozási forrásokon felüli eszközbeszerzések jelentős arányára utal. Ezt támasztja alá az is, hogy a nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés veszteség hatása mellett a vizsgált csoportban és időszakban is kimutathatók olyan kiemelkedő évek, amikor a nem felhalmozásból történt eszközbeszerzés jelentős eredmény növekedést okozott.

Összességként megállapítható, hogy az eredményszemlélet fő mutatóját, a mérleg szerinti eredményt jelentős mértékben torzítja a nem felhalmozási címen kapott, de eszközbeszerzésre, beruházásra fordított források jelenlegi elszámolása, azzal, hogy az Áhsz. ezen esetekben nem teszi lehetővé a bevétel eredménysemleges és a későbbi értékcsökkenést kompenzáló elszámolását. A vizsgált időszak egyik jelentős fejlesztési programjából, a Modern Városok programból kórházak is részesedtek. A program

támogatását az évek során több fejezetben<sup>34</sup> a fejezeti kezelésű előirányzatok között tervezték felhalmozási kiadásként. A támogatás az intézményeknél már irányító szervi támogatásként jelent meg, így az eszközbeszerzések eredménysemleges elszámolásához a bevétel elhatárolása és az értékcsökkenés arányos feloldás nem volt lehetséges.

*A bemutatott mérleg szerinti eredmény pozíciót a kórházak az adóssághozszooldáció keretében, évente juttatott nagyösszegű többletbevételrel érték el. Azaz az adóssághozszooldáció nélkül a kórházak időszakra jutó bevételei nem fedezték volna az időszak költségeit, ráfordításait, ezáltal az adóssághozrendezés orvosolta a működési költségek alulfinanszírozását. Mindez arra utal, hogy indokolt a szakágazatban a működési támogatások összegének felülvizsgálata. Továbbá mivel az adóssághozszooldációs forrás egy fennálló szállítói eladósodottság csökkentését célozta és nem a kórházi teljesítmény és a jogos költségek elismerésén alapult, így az az eredményességben jelentős kilengéseket okozott, ezzel a gazdálkodási eredményt, a jövedelmezőséget torzító tényezőként jelentkezett.*

*Ugyanakkor kimutatható a 2023. évben egy jelentős jövedelmezőség romlás a csoport szintjén, amely a saját forrásokat tovább csökkentve a már említett romló tőke fedezettség csökkenést is gyorsítja.*

*A nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés a kórházaknál jelentős hatást mutatott a mérleg szerinti eredmény alakulására. A jelenlegi elszámolás az eredményszemlélet két alapelvét: a tartalom elsődlegességét a formával szemben elvet, valamint az összemérés elvét is korlátozza. Ezért a költségvetési intézmények mérleg szerinti eredménye csak korlátozottan felhasználható információt nyújt tényleges jövedelmi helyzetük értéklédéhez.*

### 3.2.2. A követelések és kötelezettségek alakulásának és a likviditás kockázatainak vizsgálata

A fekvőbeteg ellátás ellenértékére vonatkozó követelés – mint korábban említettük – a beteg elbocsátását követő hónapban jelenik meg, míg annak pénzügyi teljesítése az azt követő második hónap elején érkezik.<sup>35</sup> A kötelezettségeknél átlagosan a teljesítést követő 60 napos fizetési esedékességet feltételezve, az időszakhoz kapcsolódó főbb követelések és kötelezettségek pénzügyi teljesítése harmonizált lehetne. Azonban gondot okoz, hogy az elvárt 60 napos szállítói fizetési esedékességet a rendszeres fizetési késések miatt a szállítók egyre kevésbé tolerálják, így az esedékességek több kórház esetében is inkább a 30 nap felé tolódtak el, ezzel rontva a támogatás és a kifizetések összhangját. A készletbeszerzés esetén szintén nem tud a feltételezett összhang érvényesülni, tekintettel, hogy a ciklikus beszerzés és a készletezést követő felhasználás időigénye tovább növeli a szállítói kötelezettség esedékessége és a támogatás beérkezése közötti a kórház által „előfinanszírozandó” időtartamot.

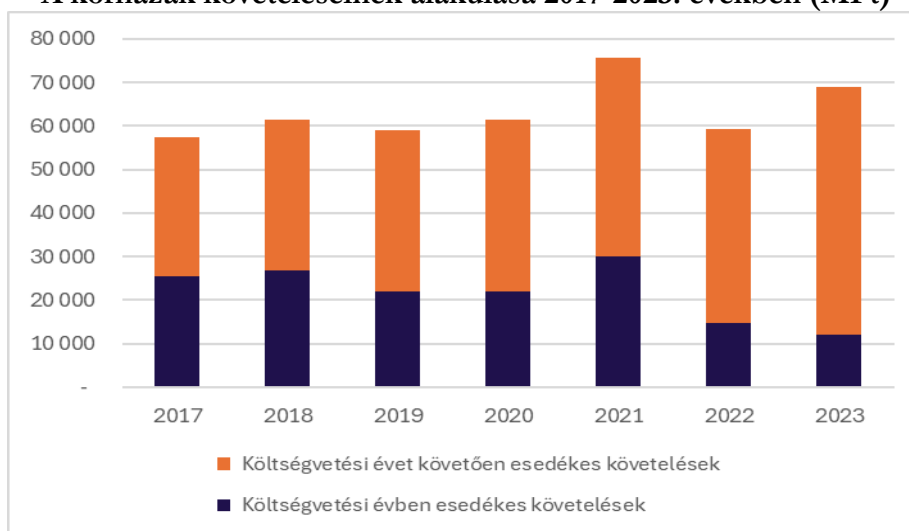
Az esedékességek összhangját tovább rontják a fizetett előlegek is, amelyek értéke 2017-2023. időszakban év végén 1,0 és 5,9 Mrd Ft között változott, a követeléseken belül elérve annak 1,7% (2017.) és 8,7%-át (2020.). A fizetett előlegek főképpen, 59,3%-ban beruházásokhoz és 19,3%-ukban készlet vásárlásokhoz kapcsolódtak.

Az elemzett kórházak követeléseinek évenkénti alakulását a 39.sz. ábra mutatja be. Az ábrán jól látható, hogy az évet követően esedékes követelések aránya 2018 után folyamatosan emelkedett, míg 2023-ra elérte az összes követeléseken belül a 80,8%-ot.

<sup>34</sup> például 2023-ban a Miniszterelnökség, 2022-ben a Gazdaság-Újraindítási Alap, 2021-ben a Miniszterelnökség

<sup>35</sup> 43/1999. (III. 3.) Korm. rendelet az egészségügyi szolgáltatások Egészségbiztosítási Alapból történő finanszírozásának részletes szabályairól

A kórházak követeléseinek alakulása 2017-2023. években (MFt)



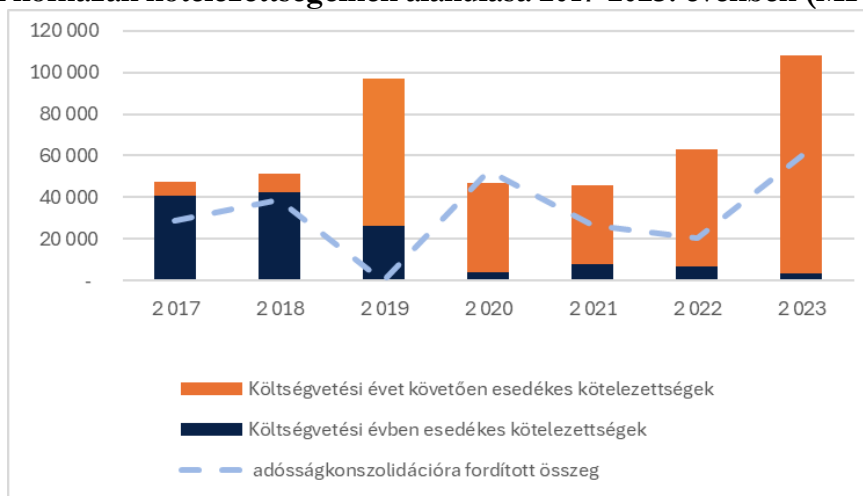
Forrás: Kincstár, 2017-2023. évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés

A vizsgált időszakban a kórházak év végi költségvetési évben és azt követően esedékes követelésállománya jellemzően a 60-70 Mrd Ft közötti sávban mozgott, kivételt a 2021. év jelentett, amikor a követelések értéke 75,5 Mrd Ft-ra emelkedett. Mind a költségvetési éven belüli, mind a költségvetési éven túli követelések túlnyomó részét (átlagosan éven belül 83,9%-át és éven túl 97,5%-át) a működési célú állami támogatások tették ki. A költségvetési évet követően esedékes követeléseket főképpen a fekvőbeteg-ellátás teljesítést követő kettő hónapos finanszírozása magyarázza, ugyanakkor az évben esedékes államháztartáson belüli működési támogatás követelést jellemzően a fekvő beteg ellátáson kívüli dekádós elszámolású (gyógyszer, gyógyászati segédeszköz ártámogatás, vagy fürdőszolgáltatáshoz kapcsolódó) követelések okozták.

A költségvetési évben esedékes, a kórházak felelősségi körébe tartozó, államháztartáson kívüli működési bevételből<sup>36</sup> származó követelések az elemzési időszakban átlagosan év végén 3,0 Mrd Ft-ot jelentettek. Ezen belül a 2020. és 2021. években ezen követelések értéke 2,5 Mrd Ft-ra csökkent, míg a legmagasabb állományt 2019. és 2023. évben mutatták ki a kórházak, 3,6 Mrd Ft, valamint 3,5 Mrd Ft összegben. Ezen követelés típusban hat kórház kiemelkedett a csoportból, évente átlagosan 180,7 MFt működési bevételből származó éven belül esedékes követelés értékkel, míg a fennmaradó kórházak átlagos követelés értéke csupán 29,3 MFt volt. A kiemelkedő követeléseket jellemzően a készletértékesítés, szolgáltatások és közvetített szolgáltatások ellenértéke mérlegsoron mutatták ki.

Az év végi kötelezettségállomány a 2019. és a 2023. évek kivételével 40-60 Mrd Ft között mozgott. A vizsgált intézmények kötelezettségeinek évenkénti alakulását a 40.sz. ábra mutatja be.

<sup>36</sup> Jellemzően készletértékesítés, szolgáltatás, közvetített szolgáltatás és ellátási díjak miatti követelések.

A kórházak kötelezettségeinek alakulása 2017-2023. években (MFt)<sup>37</sup>

Forrás: Kincstár, 2017-2023. évi beszámolóadatok alapján, adósságkonszolidációra vonatkozó kormányhatározat, kormányrendelet, ÁSZ számítás és szerkesztés

Az éves beszámoló adatok összehasonlíthatósága érdekében a 2021. évi adatban korrekciót hajtottunk végre. 2022. január 1-i időponttal csatlakoztak a költségvetési szervek a Kincstár új számlavezető rendszeréhez (SZR). Az esetleges kezdeti bizonytalanságok elkerülése érdekében a december havi bérkifizetés forrását a költségvetési intézmények még december hónapban megkapták, ennek összegét (a vizsgált intézmények esetében 31,0 Mrd Ft-ot) a mérlegben a költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek államháztartáson belüli megelőlegezések visszafizetésére mérleg sorokon mutatták ki. Az összeggel mind a kötelezettségek mind a pénzeszközök mérlegadatát csökkentettük az egyedi tétel hatásának kiszűrésére.

Kimutatható volt 2019-től a költségvetési évben esedékes kötelezettségek arányának jelentős csökkenése az évet követően esedékes aránynövekedés mellett. 2019. január 1-től az elszámolás vonatkozásában jogszabályváltozás történt. A költségvetési év előirányzatai terhére a költségvetési évet követő évre áthúzódó kifizetések csak felhalmozási célú vagy fejezeti kezelésű kiadásra vállalhatók 2019-től<sup>38</sup>.

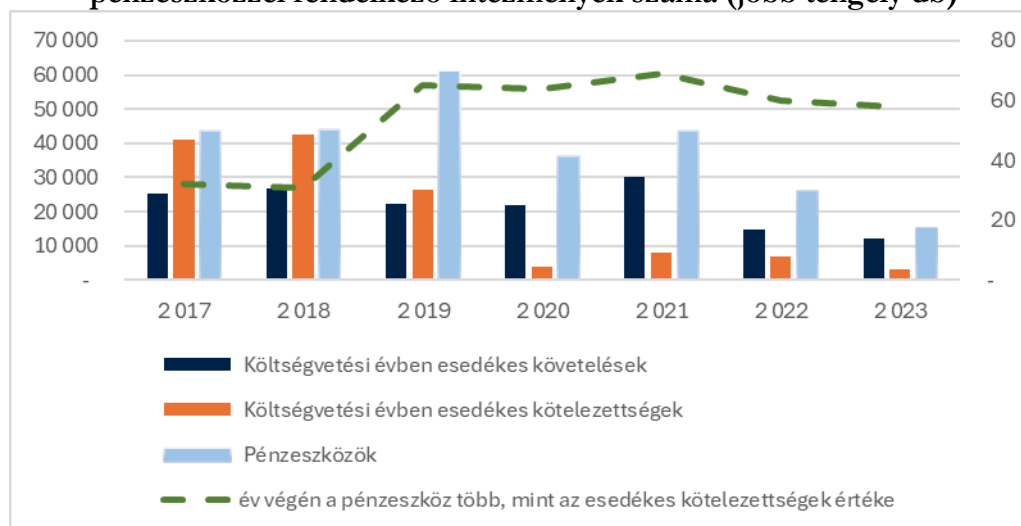
A kötelezettségek 83,9%-a évente átlagosan a dologi kiadásokhoz kapcsolódott, ezen arány nem tér el jelentősen a költségvetési évben esedékes kötelezettségeknél (89,4%) és a költségvetési évet követően esedékes kötelezettségeknél (81,9%). A kormányzati adósságkonszolidáció hatását a 74 kórházra az ábrán a kék szaggatott vonal jelzi.

Finanszírozási szempontból érdemes megnézni a költségvetési évben esedékes követelések, kötelezettségek és a pénzeszközök év végi adatait, amelyet a 41.sz. ábrán mutatunk be. Az ábrán továbbá feltüntettük azon intézmények darabszámát, amelyek az adott év végén több pénzeszközzel rendelkeztek, mint a költségvetési évben esedékes kötelezettségük összege.

<sup>37</sup> A költségvetési évet követően esedékes kötelezettség 2021. évi összegét csökkentettük az egyszeri új számlavezető rendszer miatt folyósított 31,0 Mrd Ft-tal az egyszeri tétel torzító hatásának kezeléseként.

<sup>38</sup> 368/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet - az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról, 150. § (1) bekezdés b pontja

**A kórházak költségvetési éven belül esedékes követelése, kötelezettségei és pénzeszközei alakulása 2017-2023. években (bal tengely MFt) és az esedékes kötelezettséget meghaladó pénzeszközzel rendelkező intézmények száma (jobb tengely db)**



*Forrás: Kincstár, 2017-2023. évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés*

Az év végi mérleg adatok azt mutatják, hogy a vizsgált fekvőbeteg ellátó intézmények az utolsó öt évben év végén a költségvetési éven esedékes kötelezettségeiket jelentősen meghaladó pénzeszköz állománnyal rendelkeztek. Ugyanakkor emellett jelentős összegben a költségvetési éven esedékes, de nem teljesült követelés állományt is nyilvántartottak. Az összesített mérlegadatok ezáltal azt jelzik, hogy a kórházak – az adósságrendezést<sup>39</sup> követően az év végén – elegendő pénzeszközzel rendelkeztek az esedékes kötelezettségek rendezésére. Az ábrán a szaggatott vonal ábrázolja, hogy a 2019-es évtől a mindösszesen 74 elemzett intézmény közül évente átlagosan 63 esetben, azaz az intézmények túlnyomó többségénél (85,1%) év végén a pénzeszközök értéke magasabb volt, mint az esedékes kötelezettségek összege. 2019-től az éveket együtt vizsgálva pedig a kórházak több, mint a felére (55,4%-ára) igaz volt az állítás minden évben. A költségvetési éven esedékes működési támogatások beérkezésének előmozdítása további pénzeszközöket biztosítana a kórházak számára. Míg a mérlegben kimutatott magas pénzeszközállomány valószínűleg olyan projektekhez, kiadásokhoz kapcsolódott, amelyek felhasználására csak a követő években volt lehetőség.

#### *Kötelezettségállomány változása mutató I.*

A kötelezettségek működési, felhalmozási vagy finanszírozási tételekhez kapcsolódhatnak. Ugyanakkor a mérleg szerinti eredményre közvetlen hatást csak a működési költségekkel összefüggő kötelezettségek jelentenek. A kötelezettségállomány változása I. mutató a működési célú kötelezettségállomány változását mutatja, azaz, hogy a ki nem fizetett kötelezettségállomány, azaz a szállítókkal szembeni eladósodás hogyan alakult. (A mutató számításakor az államháztartáson belüli kötelezettségeket figyelmen kívül kell hagyni.) A ki nem fizetett, működési célú kötelezettségek növekedése fizetési nehézséget, likviditási problémát is jelezhet, ezért a mutató alkalmas kockázatok előrejelzésére. Ha az elszámolt, de még nem rendezett működési célú kötelezettség állománya nő az előző évhez képest, és ha annak záróállománya több (kettő

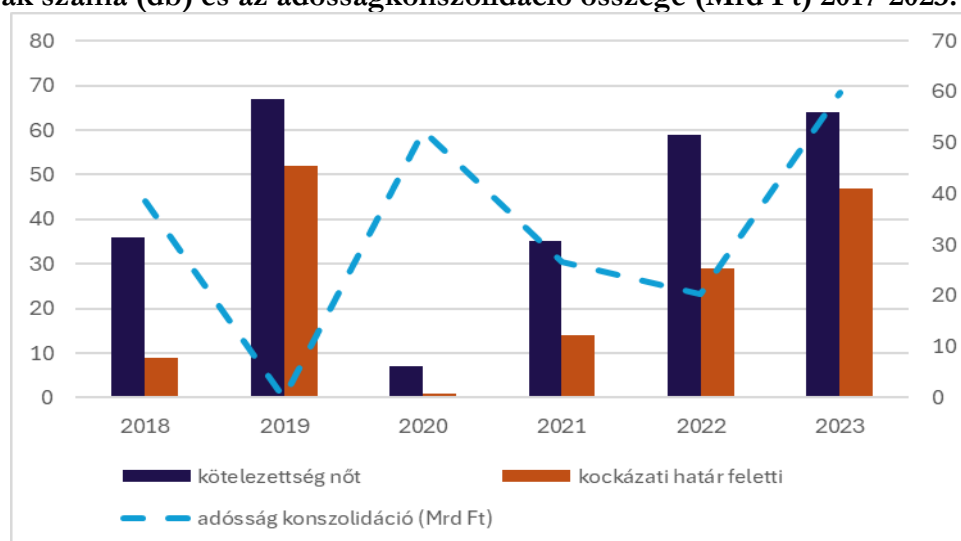
<sup>39</sup> 2019. évben az adósságrendezésre jóváhagyott összeg kifizetése áthúzódott a következő évre

vagy három) egymást követő évben az adott évi nyitóérték több mint a felével nő, vagyis a mutató értéke meghaladja az 50%-ot, az likviditási kockázatot jelez. Ezeknél az intézményeknél fennáll a kockázat, hogy nem képesek kötelezettségeik kiegyenlítésére, a rendelkezésre álló pénzeszközök nem elégségesek az esedékes kötelezettségek megfizetésére, és tevékenységük finanszírozásába fokozott mértékben kényszerülnek idegen (szállítói) forrásokat bevonni.

A kórházak esetén az év végi adatokat befolyásolja az adósságrendezésre folyósított többlet forrás, azonban emellett is érdemes a mutató értékeket kiszámítani. A 42.sz. ábra baloldali tengelyén mutatjuk be azon kórházak számát, amelyeknél a működési szállítói kötelezettségállomány az előző évhez képest nőtt, illetve azokat, ahol a növekedés meghaladta az 50%-os kockázati értékhatárt. A jobb oldali tengelyen tüntettük fel szaggatott vonallal az éves adósságkonszolidáció összegét.

42. sz. ábra

**A kötelezettségállomány változása I. mutatóban kötelezettségnövekedést és kockázatot mutató kórházak száma (db) és az adósságkonszolidáció összege (Mrd Ft) 2017-2023. években**



*Forrás: Kincstár, 2017-2023. évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés*

Az ábra jól mutatja, hogy 2018. és 2021. között a kötelezettségnövekedést és a kockázatot mutató kórházak száma is jól reagált az adósságkonszolidációra, a többletforrások növekedésével csökkent a kockázatot mutató kórházak száma. Ugyanakkor a vizsgált időszak második felében, ugyan a 2021. évhez képest az adósság konszolidációra fordított összeg 2023-ra jelentősen növekedett, az a kötelezettségek és a kockázatos kórházak további növekedését már nem tudta megállítani, ezáltal nem volt képes kezelni a szállítókkal szembeni eladósodás növekedését. Három kórház esetében a mutató trendszerű kockázatot jelzett, mivel a 2021-2023-ban, három egymást követő évben jelentős – 50%-ot meghaladó – működési célú kötelezettségállomány emelkedést mutattak ki.

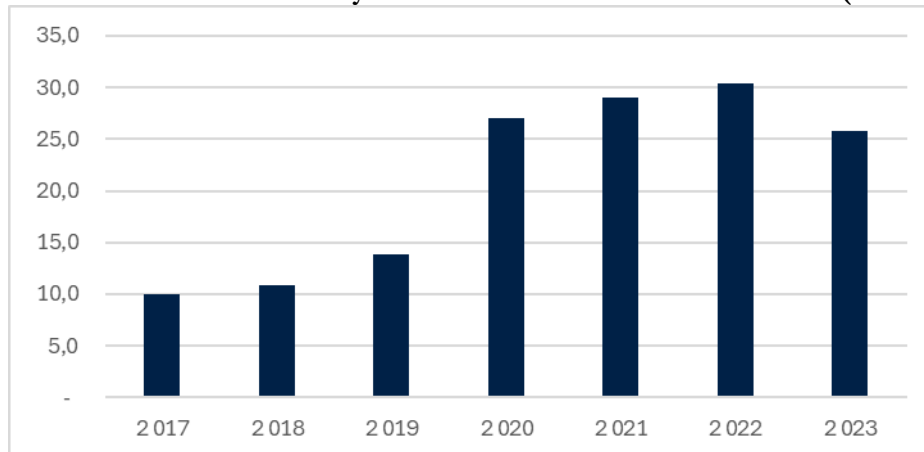
*A készletállomány alakulása*

A finanszírozási igényt növeli továbbá a magas készletállomány, amely a pénzeszközök felhasználásának egyik lényeges eleme. A felhasználást jóval megelőző beszerzés a készletezési költségek (raktározás) növekedésén felül a pénzeszközök készletekben lévő befagyasztságát jelenti. A raktáron lévő készletek értéke nem épül be a szolgáltatásba, a bevételek megképzésében csak később kap szerepet, ezzel elhalasztódik az eredményági bevétellel párhuzamosan az ellenérték beérkezése.

A kórházak készletállománya a vizsgált időszak elejéhez képest már 2021. és 2022. évre megháromszorozódott, majd 2023. év végére kis mértékben mintegy két és félszeres mértékre csökkent. A vizsgált intézmények készletállományát a 43.sz. ábra mutatja be.

43. sz. ábra

#### A kórházak készletállományának alakulása 2017-2023. években (Mrd Ft)



Forrás: Kincstár, 2017-2023. évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés

A készletek 99,7%-át a vásárolt készletek tették ki, a 2017. évhez képest számított készlet többlet finanszírozási igény évente 2021-től elérte a 20 Mrd Ft-ot. A jelentős készletszint növekedés a kórházak többségét érintette. 2017-ről a 2023. évre a kórházak túlnyomó részénél (82,4%) a készletállomány minimum megduplázódott, sőt a kórházak majdnem a felénél (47,3%-nál) legalább megháromszorozódott. Ha a kiugró növekedés időszakát nézzük, 2019-ről 2020-ra legalább készlet duplázók (42 kórház) aránya 56,8% volt, míg a legalább készlet megháromszorozók (18 kórház) aránya 24,3% volt a vizsgált csoportban.

A növekvő készletet részben magyarázhatták a Covid járvány miatti ellátáshoz szükséges gyógyszerek, a védekezéshez, megelőzéshez szükséges munkavédelmi felszerelések, fertőtlenítőszer. A készletek növekedéséhez hozzájárult a kórházak által megnyitott vagy már meglévő közforgalmú gyógyszertárak eladásának emelkedése, amelyet az intézményi beszámolók mellett az időszakban bekövetkezett 27,7%-kal növekvő saját bevétel (eszköz, szolgáltatás értékesítéséből származó bevétel) is alátámaszt. Továbbá a kórházi készletállomány növekedése a 2020. évben kapcsolatban lehetett a leállítás miatt visszaesett készletfelhasználással, azonban a későbbi évek készlet állományában már érvényesülnie kellett volna a tényleges felhasználáshoz igazított beszerzéseknek. A készletállomány magas szintjének keletkezése és fennmaradása egybe esik a készletgazdálkodás 2020. május 1-től bekövetkezett központosításával<sup>40</sup>, továbbá a konszignációs készletezés<sup>41</sup> megszüntetésével. Az interjúk alapján azonban ezen jogszabályi változások nem befolyásolták a kórházi készletszintet, annak alakulását elsődlegesen a mennyiségi és árváltozások indokolták.

A követelések és kötelezettségek fizetési esedékességének összhangja támogatja a likviditást. Azonban, ha a követelések a kötelezettségekhez képest később realizálódnak az folyamatos pénzigényt okoz, még akkor

<sup>40</sup> 168/2004. (V. 25.) Korm. rendelet a központosított közbeszerzési rendszerről, valamint a központi beszerző szervezet feladat- és hatásköréről

<sup>41</sup> A konszignációs rendszer lényege, hogy a beszállító árukészletét a vevő raktárában tárolják és kezelik, azonban a beszállító továbbra is tulajdonosa marad az áruknak, egészen addig amíg azokat a vevő nem értékesíti vagy használja fel.

is, ha nagyságrendileg a kötelezettségekkel szemben a követelések megkeletkeznek. A mérleg alapú elemzés természetesen nem biztosítja az éven belüli folyamatok vizsgálatát, ezért csak annyi állapítható meg, hogy a kórházak rendszerszinten jelentkező, folyamatosan újratermelődő, jelentős lejárt kötelezettség állománya feltehetően az alulfinanszírozás és a növekvő készletezéssel lekötött pénzeszközök mellett a követelések és kötelezettségek időbeli esedékességi eltérésére is visszavezethető, amely részletes időközi elemzéssel vizsgálható.

A kórházak az év végén jelentős pénzeszközállománnyal rendelkeztek, amely azonban az esedékes kötelezettségek finanszírozásába nem volt bevonható. A hét év alatt a kórházak összesített pénzeszköz állományának a kapott felhalmozási célú támogatással mutatott – a kiugró tételek kiszűrése után – markáns (0,74) korrelációja azt jelzi, hogy a magas pénzeszköz állományt jelentős mértékben a fejlesztésekre kapott források magyarázták. Ezért a kórházaknál egyszerre jelentkezett egy jelentős előfinanszírozás a jövőbeni fejlesztésekre, jövőbeni költségre, míg a működési költségek kifizetéséhez, a szállítói kötelezettségek rendezéséhez adósságrendezési többlet forrásokra volt szükség.

### 3.2.3. A gazdálkodás eredményességét rontó veszteség jellegű tételek

A követelések értékvesztése a követelés realizálásának előrelátható kockázatát, a feltételezhető veszteséget, a követelésből várhatóan nem megtérülő összeget mutatja.

A követelések értékvesztése a kórházaknál a 2017. és 2019, valamint 2022. és 2023. években jelentett veszteséget, azaz az értékvesztés elszámolás magasabb volt, mint a visszaírás összege. A vizsgált időszakban 20 kórháznál nem számoltak el a követelésre értékvesztést, továbbá 3 kórház esetében a visszaírás meghaladta az új értékvesztés értékét, így nem jelentett veszteséget. Az értékvesztés eredményre gyakorolt veszteség hatását a követelésállományhoz viszonyítva kockázatnak tekintjük, ha a mutató értéke 10% felett alakul. A fennmaradó 51 kórház közül 33 számolt el a kockázati értékhatár feletti értékvesztést legalább egy évben.

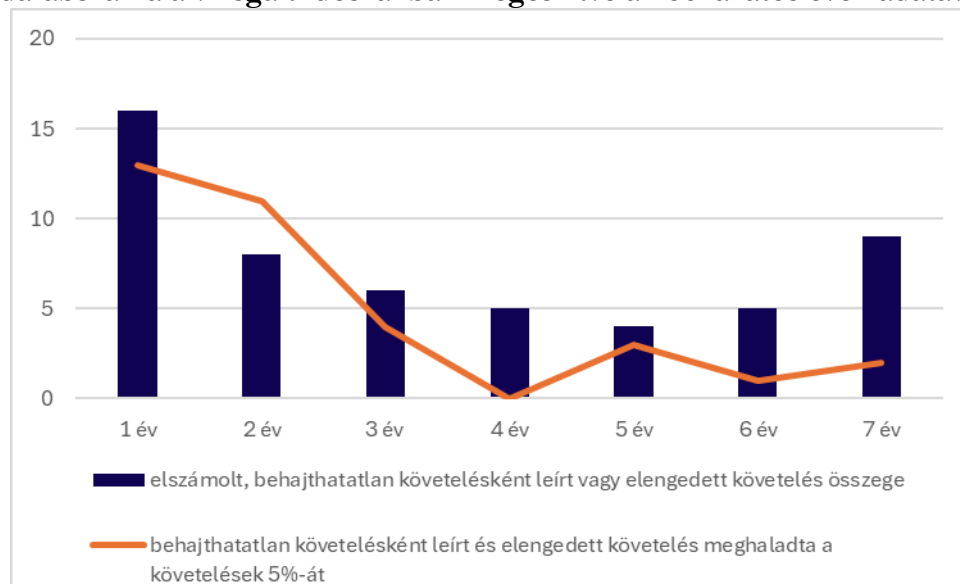
Három, vagy azt meghaladó évben kockázatot jelentő értékvesztés elszámolás négy kórháznál történt, közülük a legtöbb, öt évben kockázatos adattal egy kórház rendelkezett. A kórház a vizsgált időszakban mindösszesen 3,7 MFt veszteséget jelentő követelés értékvesztést számolt el.

#### *Behajthatatlan és elengedett követelések arányának mutatója*

A gazdálkodás eredményességét rontó tényező, ha a követelések – elengedés vagy behajthatatlanság miatt – egyáltalán nem folynak be. A behajthatatlannak minősített, valamint az elengedett követelések mérleg szerinti eredményre gyakorolt hatását az ezen értékkel megnövelt követelésállományhoz célszerű hasonlítani és az évekre egyedileg számítani. Magas kockázatot jelent, ha a mutató értéke meghaladja az 5%-os értékhatárt. Kiemelt kockázatot jelent, ha kettő, vagy akár három egymást követő évben a mutató értéke meghaladja a kockázati értéket.

A vizsgált 74 intézményből 53 kórház mutatott ki a tárgyévben behajthatatlan követésként leírt összeget és elengedett követelést, a hét év során mindösszesen 1,6 Mrd Ft értékben. Ezen 53 kórházból pedig 34 esetében a leírás legalább egy évben meghaladta az 5%-os kockázati értékhatárt. A 44.sz. ábrán tüntettük fel, hogy a vizsgált időszakból hány évben (vízszintes tengely) hány kórház (függőleges tengely) számolt el követelés leírást behajthatatlanság és elengedés miatt. Vonaldiagrammal jeleztük, hogy hány évben hány kórház vonatkozásában volt a leírás mértéke a kockázati érték felett.

**A behajthatatlan követelésként leírást, elengedett követelést elszámoló kórházak és az érintett évek darabszáma a vizsgált időszakban kiegészítve a kockázatos évek adatával (db)**



*Forrás: Kincstár, 2017-2023. évi beszámolóadatok alapján, ÁSZ számítás és szerkesztés*

A kórházak közül 21 egy évben sem írt le követelést, míg kilenc kórház (12,2%) mind a hét évben erre kényszerült. A mind a hét évben érintett kórházak által elszámolt követelés leírás 930,4 MFt volt, amely a teljes szakágazati leírás 59,4%-át adta. Az 5% kockázati értéket meghaladó leírás a kórházaknál jellemzően egy vagy két évben fordult elő. Az ennél több évben kockázatos kórházak száma már jelentősen alacsonyabb volt, mind a hét évben csak két kórház olt a kockázati érték felett. A két kórháznál a követelések leírása a gazdálkodás eredményességére is kimutatható hatást gyakorolt, a veszteségátás a mérleg szerinti eredményben esetükben átlagosan évente 3,4% illetve 2,8% volt.

*Készletek értékvesztése arányának mutatója (%)*

A készletek értékvesztését akkor kell elszámolni, ha a könyv szerinti értéke tartósan és jelentősen magasabb, mint a piaci ár. Erre jellemzően akkor kerülhet sor, ha a készlet a vonatkozó előírásoknak (szabvány, lejárat, szakmai előírás stb.), vagy eredeti rendeltetésének nem felel meg, ha megrongálódott, ha felhasználása, értékesítése kétségessé vált, vagy feleslegessé vált. A készletek értékvesztése arányának mutatója azt fejezi ki, hogy egy intézménynél egy évben a készletekre elszámolt értékvesztés hogyan viszonyult arányaiban az értékvesztés hatását nem tartalmazó készletállományhoz.

A vizsgált időszakban mindösszesen 7 kórház, a vizsgált csoport 9,5%-a számolt el értékvesztést a készletekre. Az értékvesztés veszteségátása a hét év alatt 295,4 MFt volt, ebből a legmagasabb érték (177,8 MFt) a 2020. évben, a legalacsonyabb (-0,7 MFt) 2021. évben került elszámolásra, amikor a kórházak új értékvesztést nem képeztek csak visszairást számoltak el. A hét kórházból kettő a készletérték 10%-át meghaladó – azaz a kockázati értékhatár feletti – értékvesztést mutatott ki egy, illetve két évben is.

*A kizárólag az eredményszemléletben kimutatott veszteségjellegű tételek hatása a fekvőbeteg ellátásban szakágazati szinten nem volt jelentős, ugyanakkor voltak olyan kórházak, ahol a tételek meghaladták a kockázati értékatárt. Három, vagy azt meghaladó évben kockázatot jelentő értékesítés elszámolás négy kórháznál történt. Kilenc kórház mind a hét vizsgált évben elszámolt behajthatatlan követelésként leírást, vagy elengedett követelést és közülük kettő meghaladta az állambáztartáson kívüli követelés-záróállományához viszonyított 5%-os kockázati értékatárt is. A vizsgált időszakban csupán hét kórház számolt el készletértékvesztést, azonban közülük kettő a kockázati értékatárt meghaladó, a készletérték 10%-a feletti értékesítést mutatott ki.*

### 3.3. A fekvőbeteg ellátó intézmények gazdálkodásában azonosítható szakaszok vizsgálata

Az elemzés kitért arra, hogy a szakágazatban kimutathatók-e a vizsgált időszakon belül szakaszok, különös tekintettel a Covid járvány előtti és utáni évekre, a rendszerszintű hatásokra, az egészségügyben a járványügyi feladatok túlsúlya, a források szűkülése, a leállások vagy a járvány többlet kiadásainak hatására.

*2017-2019. a normál működés, a Covid előtti „békeévek”*

A 2017-2019. éves szakaszt a vagyon szempontjából a szolid növekedés, a jövedelmezőség szempontjából a kis mértékben veszteséges működés jellemezte.

A befektetett eszközállomány 7,9%-kal nőtt, ha a vagyonkezelői jogok változását nem vesszük figyelembe, a korrigált növekedés 35,8 Mrd Ft volt. Ebben a szakaszban nyolc kórház esetében mutatott kockázatot a korrigált vagyonváltozási mutató, a 10%-ot meghaladó eszközérték csökkenés miatt. Az eszközpótlás a szakágazat szintjén magas, 92,6% volt. A három szakasz közül ebben az időszakban az éves ingatlan, gép és berendezés aktiválás a vizsgált 7 év átlagos éves adatának (25,5 Mrd Ft) megfelelt, míg az éves átlagos immateriális eszközbeszerzés (0,6 Mrd Ft) ebben a szakaszban volt a legtöbb. A nullára leírt, de használatban lévő eszközök aránya az időszak során csökkent.

A 74 kórház a 2017-2018. években összesen 8,8 Mrd Ft veszteséget, negatív mérleg szerinti eredményt mutatott ki, mialatt adósságrendezésre 67,2 Mrd Ft támogatásban részesült, a 2019. évi konszolidációt 2020-ban fizették ki. A veszteséges kórházak száma évről évre folyamatosan emelkedett. Az időszakban mind a bevételek mind a költségek még szolid emelkedést mutattak a követő időszakokhoz képest. A készletállomány az időszakban jelentősen még nem emelkedett, míg a költségvetési évet követően esedékes kötelezettségek és a pénzeszközök kimagasló növekedése a szakágazatba érkező fejlesztési források növekedésére utalt. (Az intézményi adatok szerint a felhalmozási célú támogatások a pénzeszközállománnyal – a kiugró tételek kiszűrése után – 0,58 és az éven túli kötelezettség állománnyal 0,64 korrelációs értéket mutatott, amelyet közepes kapcsolatként, azaz jelentős hatásként értékelünk.)

## 2020-2021. a Covid járvány időszaka

Az időszakot a rendkívüli helyzetben a kórházak vagyonszökkenése mellett növekvő jövedelmezőség, pozitív mérleg szerinti eredmény jellemezte, annak ellenére, hogy mind a kiadások, mind a készletbeszerzés jelentősen megemelkedett. A rendkívüli helyzetben a kórházak a teljesítményfinanszírozás helyett átlagfinanszírozásban részesültek.

*Háttér: A koronavírus világméretű járvány következtében 2020. március 11-től Magyarország egész területére veszélyhelyzetet hirdettek ki<sup>42</sup>. A veszélyhelyzet 2020. június 18-tól megszűnt<sup>43</sup>, de a járványügyi készültség továbbra is fennmaradt<sup>44</sup>. Azonban a járvány második hulláma miatt 2020. november 4-től ismét veszélyhelyzetet kellett kihirdetni<sup>45</sup>.*

*Miniszter utasítás alapján 2020. március 16-tól tervezett egészségügyi ellátásra csak sürgős esetben kerülhetett sor, a kórházi ágykapacitás 60 %-át április 7-étől fokozatosan a Covid fertőzött betegek ellátására kellett alkalmassá tenni. A járványügyi helyzet kedvező alakulása lehetővé tette, hogy május 4-étől az egészségügyi ellátások fokozatosan visszavezetésre kerültek. Azonban a fertőzések számának dinamikus növekedése miatt október 25-étől bővült a Covid-betegeket fogadó intézmények köre, majd november 10-étől valamennyi aktív fekvőbeteg-szakellátást nyújtó intézmény bekapcsolódott a koronavírusos betegek ellátásába, és felfüggesztették a halasztható műtéteket. A második hullám leszálló ágában, 2021. február 1-jével már elkezdődött a járvány harmadik hulláma, amely március-áprilisban a korábbiaknál szélesebb körben és nagyobb arányban okozott kórházi kezelést igénylő, súlyos megbetegedéseket. Májustól azonban a járványügyi helyzet kedvező alakulásával lehetővé vált a rehabilitációs ellátások és a tervezett, beütemezett beavatkozások újraindítása, de csak július közepéig, mert 2021. július 16-tól elindult a járvány negyedik hulláma. (NEAK)*

*Kapcsolódóan a finanszírozás is átalakult, a NEAK a 2020. március-augusztusi havi teljesítményeken alapuló díjak helyett a veszélyhelyzet megelőző időszak háromhavi finanszírozási díját utalta. A 2020. szeptember havi ellátásoknál ugyan visszatértek a teljesítményalapú finanszírozásra, de októbertől újra visszaállításra került az átlagfinanszírozás, amelyet 2021-ben is fenntartottak. (NEAK)*

A Covid járvány alatt a kórházak befektetett eszközértéke 1,8%-kal csökkent, a korrigált változás - 10,4 Mrd Ft volt. Az eszközpótlás az előző szakaszhoz képest esett, az eszközpótlási mutató 78,3%-ra gyengült. A mutató értékét rontotta a csökkenő új eszköz aktiválás, zsugorodott az immateriális eszköz beszerzés, ugyanakkor az előző időszakhoz képest a legmagasabb volt a folyamatban lévő, befejezetlen beruházások értéknövekedése (5,6 Mrd Ft). Mindösszesen azonban a beruházási aktivitás így is az előző szakaszhoz képest kisebb mértékben tudta ellensúlyozni az időszaki értékcsökkenést, a használhatósági fok minden eszköz kategóriában kis mértékben, de csökkent. Ugyanakkor a nullára leírt eszközök aránya a befektetett eszközökön belül szinten maradt.

Az időszak kiemelkedően nyereséges volt, a kórházak mindösszesen 67,1 Mrd Ft mérleg szerinti eredményt értek el, amelyhez hozzájárult a 2019. évi adóssághozjárulási (20,0 Mrd Ft) áthúzóadása. A nyereséges kórházak száma – 2020. évben 57, a 2021. évben 45 – ekkor volt a legmagasabb. A kiadások megugrottak, a személyi jellegű ráfordítások évente az előző évhez képest 2020. évben 85,9 Mrd Ft-tal (64%-kal), 2021. évben 145,7 Mrd Ft-tal (13,6%-kal) emelkedtek. Az anyagjellegű ráfordítások értéke az előző évhez képest 2020-ban 8,1%-kal, majd 2021-ben további 7,4%-kal nőtt. Ugyanakkor a bevételek

<sup>42</sup> 40/2020. (III. 11.) Korm. rendelet veszélyhelyzet kihirdetéséről

<sup>43</sup> 282/2020. (VI. 17.) Korm. rendelet a 2020. március 11-én kihirdetett veszélyhelyzet megszüntetéséről

<sup>44</sup> 283/2020. (VI. 17.) Korm. rendelet a járványügyi készültség bevezetéséről

<sup>45</sup> 478/2020. (XI. 3.) Korm. rendelet a veszélyhelyzet kihirdetéséről

ennél magasabb emelkedése növekvő jövedelmezőséget biztosított. Ezen belül a kórházak adósságrendezésre a két évben 79,2 Mrd Ft támogatásban részesültek. A készletállomány jelentősen megemelkedett, értéke a korábbi időszakhoz képest megduplázódott. Mindkét év végén a költségvetési évben esedékes kötelezettségek állománya alacsony volt, míg a kórházak magas összegű – 2020. évben 61,4 Mrd Ft 2021. évben 36,2 Mrd Ft – pénzeszközzel rendelkeztek.

#### *A 2022-2023. évek, a helyreállítás időszaka*

A Covid még velünk maradt, de 2022-től már lényegesen kevesebb súlyos megbetegedést okozott. Az időszakot újra emelkedő eszközérték, de kimagaslóan veszteséges gazdálkodás jellemezte. A finanszírozás 2023. februártól visszatért a teljesítményalapra, de a bevételek jelentősen elmaradtak az egyre jobban növekvő költségektől.

*Háttér: A járvány ötödik hulláma 2022 januárjában emelkedő szakaszában volt, de a negyedik hullámhoz képest már kevésbé okozott kórházi kezelést igénylő, súlyos megbetegedéseket, majd a február–június időszakban a járványgörbe folyamatosan csökkent. A koronavírus járvány miatt kihirdetett veszélyhelyzet 2022. május 31-ével megszűnt<sup>46</sup>. A Nemzeti Népegészségügyi Központ a Covid-ellátások kapcsán kiadott többlet kapacitásokra vonatkozó átmeneti engedélyeket 2022. június 18. napjával visszavonta. Bár 2022. júliusban és augusztus elején még enyhe emelkedés volt megfigyelhető az esetszámokban, de augusztus közepétől a megbetegedések száma már újra csökkent. Az átlagfinanszírozás 2023. február 1-ig fennmaradt, ezt követően újra teljesítményalapú finanszírozás működik a kórházakban. (NEAK)*

A 2021-2023. években a befektetett eszközérték újra emelkedett, az intézmények hatáskörébe tartozó (korrigált) változás 31,5 Mrd Ft eszkozemelkedést jelentett. A szakaszban a kockázatot jelző, két évben 10% feletti korrigált befektetett eszközérték csökkenés már csak négy kórháznál jelentkezett.

Az eszközérték növekedését a kiemelkedő beruházási aktivitás támogatta, az eszközpótlási mutató ebben a szakaszban 113,5%-on állt, ezzel az eszközpótlás maghaladta az időszakban elszámolt értékcsökkenés értékét. Az átlagos éves eszköz aktiválás elérte a 30 Mrd Ft-ot, ezzel évente 4,5 Mrd Ft-tal magasabb volt a vizsgált hét év átlagos adatánál. Ugyanakkor az immateriális javak beszerzése tovább csökkent, míg a befejezetlen beruházások és felújítások értéke a vizsgált időszakban 2022-ben és 2023-ban volt a legmagasabb 31,2 Mrd Ft és 25,4 Mrd Ft értékkel, amely a szakaszban induló beruházások nagyobb arányát jelzi.

Az eszközpótlás növekedésével ugyanakkor nem járt együtt a nullára leírt, de használatban lévő eszközök arányának csökkenése, éppen ellenkezőleg a nullára leírt állomány a szakasz elejéről a végére 17,6%-ról 21,2%-ra emelkedett, ezzel újra elérve a 2017. év végi arány szintjét. A nullára leírt eszközök arányát a Covid előtti szakasz ugyan jelentősen csökkentette, azonban a Covid járvány alatti csökkenő beruházások és a helyreállítás időszaka után már ez a javulás nem volt kimutatható.

A kórházak jövedelmezősége zuhant, a két év alatt realizált veszteség (negatív mérleg szerinti eredmény) 84,4 Mrd Ft volt, amely 72,8%-a 2023-ban keletkezett, amikor már csak öt kórház tudta a nyereséges gazdálkodást megőrizni. A költségek emelkedése folytatódott, bár annak üteme csökkent. Az előző Covid időszakhoz képest mind az energia árak emelkedése, mind az infláció hatása megjelent, az anyagjellegű költségek 14,5%-kal, míg a személyi jellegű költségek 40,0%-kal tovább emelkedtek. A bevételek ezt az

---

<sup>46</sup> 181/2022. (V. 24.) Korm. rendelet a veszélyhelyzet kihirdetéséről és a veszélyhelyzeti intézkedések hatálybalépéséről szóló 27/2021. (I. 29.) Korm. rendelettel kihirdetett veszélyhelyzet megszüntetéséről

emelkedést azonban már nem követték, a két időszak között 21,2%-kal növekedtek. A bevétel kisebb mértékű növekedését befolyásolhatta a 2023-ban visszatérő teljesítmény finanszírozás, ha a teljesítmény nem érte el a 2019. évi szintet. Ebben a két évben adósság konszolidációra 80,1 Mrd Ft-ot fordítottak. A pénzeszközök az előző időszakhoz képest jelentősen apadtak, a 2022. év végére 26,0 Mrd Ft-ra majd a 2023. év végre tovább 15,0 Mrd Ft-ra. A készletállomány kis mértékben csökkent, de még így is meghaladta az időszak végén a 25,0 Mrd Ft-ot.

#### 3.4 Négy fekvőbeteg ellátó intézmény gazdálkodás részletes elemzésének tapasztalatai

A négy kórház alaposabb elemzése és az azt követő interjú a mutatók által már jelzett állapotot és folyamatokat alátámasztotta. Megállapítható volt, hogy a kórházak egyedi mozgásterét javította a magas irányítószervi támogatás és a jelentős saját bevétel, míg rontotta az elmaradó felhalmozási forrás és a magas külföldi ellátottak száma.

Az interjúk alátámasztották, hogy több kórháznál is gondot okoz, ha sürgősségi ellátásban részesülő külföldi készpénzben nem fizeti meg a térítési díjat. A későbbi követelés behajtás ugyanis nehézkes, amelyet tovább rontanak a tévesen megadott számlázási adatok.

A részletes elemzés továbbá egyértelműen kimutatta az ÁSZ módszertan adó elemzésében (ÁSZ 2024) már azonosított számviteli problémát, hogy a nem felhalmozási bevételként elszámolt fejlesztési célú bevételek erősen torzítják a jövedelmezőséget jelző mérleg szerinti eredményt. Az Áhsz. a felhalmozási célú források elhatárolásával és értékcsökkenés arányos feloldásával biztosítja az eredménysemleges elszámolást, ugyanakkor a magas irányítószervi és uniós forrásból megvalósult eszközbeszerzések jelentős kilengéseket okoztak az intézmények éves jövedelmezőségében, rontva az évek közötti összemérés lehetőségét. Ezáltal az eredményszemléletű számvitel két alapelve a tartalom elsődlegessége a formával szemben és az összemérés elve is sérül.

Az elemzés arra is rámutatott, hogy az egyedi adatok összehasonlíthatóságát rontja, hogy az intézmények számviteli elszámolása több gazdasági eseményt illetően sem volt egységes. A novemberi és decemberi teljesítmény után járó támogatás hol követelésként, hol időbeli elhatárolásként került elszámolásra, míg az uniós felhalmozási célú támogatás miatti elhatárolás feloldása hol az értékcsökkenés, hol a költség arányában került feloldásra. Az összehasonlíthatóságot támogatná egy irányító-, középírányító szervi iránymutatás.

Érdemes lenne az összehasonlíthatóságot javítani, mert az interjúk alapján a kórházi gazdasági vezetők egyértelműen pozitívan értékelnék, ha megismerhetnék, hogy kórházuk mutató értéke hol helyezkedik el a többi csoporttaghoz képest. Az intézményi adatok alapján pedig benchmark adatbázis építhető.

## Mellékletek

### 1. melléklet - Az elemzésben vizsgált szakképzési centrumok (2024. június)

1. Bajai Szakképzési Centrum
2. Békéscsabai Szakképzési Centrum
3. Berettyóújfalui Szakképzési Centrum
4. Budapesti Gazdasági Szakképzési Centrum
5. Budapesti Gépészeti Szakképzési Centrum
6. Budapesti Komplex Szakképzési Centrum
7. Budapesti Műszaki Szakképzési Centrum
8. Ceglédi Szakképzési Centrum
9. Debreceni Szakképzési Centrum
10. Dunaújvárosi Szakképzési Centrum
11. Heves Vármegyei Szakképzési Centrum
12. Érdi Szakképzési Centrum
13. Győri Szakképzési Centrum
14. Gyulai Szakképzési Centrum
15. Hódmezővásárhelyi Szakképzési Centrum
16. Kaposvári Szakképzési Centrum
17. Karcagi Szakképzési Centrum
18. Kecskeméti Szakképzési Centrum
19. Kiskunhalasi Szakképzési Centrum
20. Kisvárdai Szakképzési Centrum
21. Mátészalkai Szakképzési Centrum
22. Miskolci Szakképzési Centrum
23. Nagykanizsai Szakképzési Centrum
24. Nyíregyházi Szakképzési Centrum
25. Ózdi Szakképzési Centrum
26. Pápai Szakképzési Centrum
27. Baranya Vármegyei Szakképzési Centrum
28. Nógrád Vármegyei Szakképzési Centrum
29. Siófoki Szakképzési Centrum
30. Soproni Szakképzési Centrum
31. Szegedi Szakképzési Centrum
32. Székesfehérvári Szakképzési Centrum
33. Tolna Vármegyei Szakképzési Centrum
34. Szerencsi Szakképzési Centrum
35. Szolnoki Szakképzési Centrum
36. Vas Vármegyei Szakképzési Centrum
37. Váci Szakképzési Centrum
38. Veszprémi Szakképzési Centrum
39. Zalaegerszegi Szakképzési Centrum

2. melléklet - Az elemzésben vizsgált fekvőbeteg ellátást nyújtó központi költségvetési szervek (2024. június)

1. Magyar Honvédség Egészségügyi Központ
2. Szolnoki MÁV Kórház és Rendelőintézet
3. Országos Sportegészségügyi Intézet
4. Országos Korányi Pulmonológiai Intézet
5. Kékestető, Mátrai Gyógyintézet
6. Balatonfüredi Állami Szívkórház
7. Gottsegen György Országos Kardiovaszkuláris Intézet
8. Parádafürdői Állami Kórház
9. Bács-Kiskun Vármegyei Oktatókórház
10. Bajai Szent Rókus Kórház
11. Orosházi Dr. László Elek Kórház és Rendelőintézet
12. Sátoraljaújhelyi Erzsébet Kórház
13. Hódmezővásárhely-Makó Egészségügyi Ellátó Központ
14. Fejér Vármegyei Szent György Egyetemi Oktató Kórház
15. Petz Aladár Egyetemi Oktató Kórház
16. Csornai Margit Kórház
17. Kapuvári Lumniczer Sándor Kórház-Rendelőintézet
18. Mosonmagyaróvár, Karolina Kórház-Rendelőintézet
19. Soproni Erzsébet Oktató Kórház és Rehabilitációs Intézet
20. Komárom-Esztergom Vármegyei Szent Borbála Kórház
21. Kisbéri Batthyány Kázmér Szakkórház
22. Komáromi Selye János Kórház
23. Esztergomi Vaszary Kolos Kórház
24. Nagykőrösi Rehabilitációs Szakkórház és Rendelőintézet
25. Váci Jávorszky Ödön Kórház
26. Kistarcsai Flór Ferenc Kórház
27. Siófoki Kórház-Rendelőintézet
28. Somogy Vármegyei Kaposi Mór Oktató Kórház
29. Jász-Nagykun-Szolnok Vármegyei Hetényi Géza Kórház-Rendelőintézet
30. Karcagi Kátai Gábor Kórház
31. Bonyhádi Kórház És Rendelőintézet
32. Tolna Vármegyei Balassa János Kórház
33. Sárvári Szent László Kórház
34. Farkasgyepői Tüdőgyógyintézet
35. Pápai Gróf Esterházy Kórház és Rendelőintézeti Szakrendelő
36. Ajkai Magyar Imre Kórház
37. Zirci Erzsébet Kórház-Rendelőintézet
38. Zala Vármegyei Szent Rafael Kórház
39. Keszthelyi Kórház
40. Nagykanizsai Kanizsai Dorottya Kórház
41. Edelényi Koch Róbert Kórház és Rendelőintézet
42. Nógrád Vármegyei Szent Lázár Kórház
43. Pásztói Margit Kórház
44. Balassagyarmati Dr. Kenessey Albert Kórház-Rendelőintézet
45. Heim Pál Országos Gyermekgyógyászati Intézet
46. Dél-pesti Centrumkórház - Országos Hematológiai és Infektológiai Intézet

- 47.Észak-Budai Szent János Centrumkórház
- 48.Budapesti Bajcsy-Zsilinszky Kórház És Rendelőintézet
- 49.Jahn Ferenc Dél-pesti Kórház és Rendelőintézet
- 50.Budapesti Péterfy Sándor Utcai Kórház-Rendelőintézet
- 51.Dél-budai Centrumkórház Szent Imre Egyetemi Oktatókórház
- 52.Budapesti Uzsoki Utcai Kórház
- 53.Visegrádi Szent Kozma és Damján Rehabilitációs Szakkórház és Gyógyfürdő
- 54.Budapesti Károlyi Sándor Kórház
- 55.Dunaújvárosi Szent Pantaleon Kórház
- 56.Budapesti Szent Margit Kórház
- 57.Veszprém vármegyei Csolnoky Ferenc Kórház
- 58.Ceglédi Toldy Ferenc Kórház és Rendelőintézet
- 59.Mezőtúri Kórház És Rendelőintézet
- 60.Jászberényi Szent Erzsébet Kórház
- 61.Hévízi Szent András Reumakórház és Gyógyfürdő
- 62.Szabolcs-Szatmár-Bereg Vármegyei Oktatókórház
- 63.Hatvani Albert Schweitzer Kórház-Rendelőintézet
- 64.Dombóvári Szent Lukács Kórház
- 65.Vereseházi Misszió Egészségügyi Központ
- 66.Heves Vármegyei Markhot Ferenc Oktatókórház és Rendelőintézet
- 67.Tapolcai Deák Jenő Kórház
- 68.Kiskunhalasi Semmelweis Kórház a Szegedi Tudományegyetem Oktató Kórháza
- 69.Vas Vármegyei Markusovszky Egyetemi Oktatókórház
- 70.Ózdi Almási Balogh Pál Kórház
- 71.Gyöngyösi Bugát Pál Kórház
- 72.Nagyatádi Kórház
- 73.Békés Vármegyei Központi Kórház
- 74.Borsod-Abaúj-Zemplén Vármegyei Központi Kórház és Egyetemi Oktatókórház

### 3. melléklet A szakképzési centrumok működésének jellemzői

Az SZC-k szakmajegyzékben meghatározott szakmára felkészítő szakmai oktatást és szakképesítésre felkészítő szakmai képzést folytatnak. Az SZC-k a 380 szakképző intézmény (amelyek lehetnek a technikum, a szakközép iskola, középiskola, középfokú iskola, ill. nevelési-oktatási intézmény, valamint idetartozik az iskolarendszerű felnőttképzés) 41 SZC-be szerveződésével jöttek létre 2015-ben. A szakképző intézmény az SZC önálló jogi személyiséggel rendelkező szervezeti egysége, a feladatellátás helye, amelynek költségvetését az SZC költségvetése tartalmazza. Ezért a szakképző intézmények önállóan éves költségvetési beszámolót sem készítenek, azaz nincs gazdálkodási önállóságuk.

Vármegyénként legfeljebb három, a fővárosban legfeljebb öt költségvetési szervként működő SZC alapítható, azzal, hogy az SZC részeként működő szakképző intézményekben tanulók/képzésben résztvevők létszámának az októberi statisztikai létszám alapján három egymást követő évben el kell érnie átlagosan a 2000 főt (Szkr. 77. § (1) bekezdés). A 319/2014. (XII.13.) Korm. rendelet<sup>47</sup> hozta létre a Nemzeti Szakképzési és Felnőttképzési Hivatalt (továbbiakban NSZFH), amely szervezet az Szkr.-ben meghatározottak szerint az SZC-k középírányító szerve (korábban az Oktatási Hivatal volt). Az SZC fő feladata a részeként működő intézmények szakképzési, és köznevelési tevékenységének – a technikumi, szakképző iskolai, szakiskolai, szakgimnáziumi, kollégiumi, gimnáziumi és általános iskolai nevelés-oktatásnak – az irányítása, szervezése, ellenőrzése, a nevelés-oktatás feltételeinek biztosítása. Az állami szakképző intézmények felett a fenntartói jogokat<sup>48</sup> (fenntartó lehet egyházi jogi személy vagy alapítvány is, de az állami fenntartáson kívüli szervezetek nem tárgyai az elemzésnek) a szakképzésért kijelölt miniszter vagy a Kormány más tagja (pl. a honvédelemért felelős miniszter, a rendvédelmi miniszter) gyakorolja.

2022. október 1.-én a 41 SZC által fenntartott 362 szakképző intézményt nappali tagozaton 171 980 tanuló látogatta, amely az (állami és nem állami fenntartású) középfokú oktatási intézmények nappali rendszerű oktatásában tanulók 43%-át tette ki.<sup>49</sup> Az Szkt. 18. § alapján a szakképző intézmény elláthat köznevelési intézményi alapfeladatot is. Ezért az SZC-k kialakulásakor 12 SZC-hez nem szakképzési intézmény, azaz általános iskola, gimnázium is került<sup>50</sup> (pl. Győrnél 3 ilyen intézmény is van), ezek tevékenysége a gazdálkodásban nem elkülöníthető (a tanárok taníthatnak a szakképzési intézményben és a gimnáziumban is akár). Emellett az SZC kollégiumi alapfeladatot, továbbá nevelő- és oktatómunkához kapcsolódó, nem köznevelési tevékenységet is elláthat. A felnőttképzés keretében az első 2 szakma megszerzése ingyenes a tanuló számára, ennek költségét az állam normatíva alapján megtéríti a képző intézménynek.

Az SZC-k ellájtják az alapító okiratukban nevesített szakképző intézmények nevelési-oktatási tevékenységének irányítását, szervezését. Önálló költségvetési szervek (a Kvtv-ben az SZC-k együtt külön címet képviselnek), emellett az alapító okiratukban meghatározottak szerint végezhetnek vállalkozási tevékenységet is, amennyiben az összhangban van a közszolgáltatási feladataival. A vállalkozási tevékenység a gyakorlatban nem volt jellemző, az elemzett időszakban. Az SZC-t kettős vezetés jellemzi 2019. március 1.-jétől (Szkt. 26. §), a főigazgató és a kancellár önállóan vezet és képviseli. A főigazgató felel a szakképzési alapfeladatok ellátásáért, a kancellár felel a szakképzési centrum törvényes és szakszerű működéséért. A kancellár közvetlen irányítása alá tartozó gazdasági vezető felel a szabályszerű gazdálkodásért, a tagintézményi bontásban elkészülő költségvetési terv készítéséért.

Az SZC-k között eltérés van az ellátott feladat nagyságrendje és összetettsége (hány szakképző intézmény tartozik az adott szakképzési centrumhoz) szerint. Az SZC-kre 2015-ös alapításuktól vonatkozik, hogy az

<sup>47</sup> 319/2014. (XII.13.) Korm. rendelet a Nemzeti Szakképzési és Felnőttképzési Hivatalról

<sup>48</sup> A fenntartók egyben irányító szervek

<sup>49</sup> Az adatok forrása a SZIR, amelyből adatokat az ÁSZ számára a KIM adatbekérés alapján szolgáltatott

<sup>50</sup> A 2011. évi CXCV. tv. 7. § (5) bekezdése alapján köznevelési intézmény SZC részeként is működhet

éves költségvetési beszámoló részeként adott évi gazdálkodási teljesítményüket eredményszemléletben is közzé kell tenniük az Áhsz. alapján.

#### *A duális képzés*

A szakképzési alapfeladat ellátása az SZC és a duális képzőhely között megosztva történik, a szakmai képzés hatékonyságának feltétele a vállalati részvétel a gyakorlati képzésben (Szakképzés 4.0, 2019). Alapesetben a duális képzőhely biztosítja a szakmai gyakorlati képzést, de történhet megosztva is. A duális képzőhely attól függően, hogy az adott szakterületen milyen vállalkozások működnek az SZC közelében, lehet Kkv, de akár nagyvállalkozás is. A duális képzőhely a tanműhelyként nyilvántartásba vett műhelyben biztosítja a gyakorlati képzéshez szükséges gépeket, berendezéseket. Ezt egy Kkv nem minden esetben tudja biztosítani, ezért ilyen esetekben a szakmai képzés megoszlik az SZC és a duális partner között, azaz az SZC-nek is kell tanműhelyt felállítania. A Szakképzés 4.0 (2019) megfogalmazása szerint a képzési rendszer kínálatvezérelt, alapvetően azokat a képzéseket nyújtja, amelyekhez rendelkezésre áll az oktató, valamint a gép és a szerszám. Új képzést a nappali tagozaton a helyi kamarák jóváhagyásával a középírányító NSZFH hozzájárulásával indíthatnak. A duális képzőhellyel a tanuló köt szakképzési munkaszerződést. A duális képzésből eredően az SZC-nek bevétele vagy kiadása nem keletkezik.

A gyakorlati képzés biztosítása érdekében a Szkt. 81. §-a alapján ágazati képzőközpont jöhet létre. A képzőközpontok olyan -teljesen eltérő törzstőkével alapított -nonprofit gazdasági társaságok, amelyekben az SZC maximum 60%-ban tulajdoni hányadot szerezhet (a szakképzésért felelős miniszter engedélyével) és a tulajdoni hányad tekintetében gyakorolhatja az állami tulajdonosi jogokat (Szkt. 21/B. § (1) bekezdés). A szakirányú oktatás és a duális képzés egy képzőközpontban való megvalósítása érdekében, jogszabályi feltételek alapján az ágazati képzőközpont tudásközpontként is működhet. Az ágazati képzőközpontok többségét 2022-2023-ban alapították. 2023. végéig 28 nonprofit gazdasági társaságot (ebből 4 db agrárszakképzési centrumhoz kapcsolódott), 27 SZC tulajdoni részesedésével. Az ágazati képzőközpontok létrehozását a GINOP-6.2.7-20 (Ágazati képzőközpontok infrastrukturális és szakmai felkészítése az új szakképzési struktúrára) 7,7 Mrd Ft-tal támogatta. Tudásközpont az elemzett időszak alatt nem jött létre. A részesedések az ágazati képzőközpontokban az SZC-k, tulajdonosi joggyakorlóik költségvetési beszámolóiban szerepelnek.

#### *Tervezés, rendelkezésre álló források*

A költségvetés tervezése során az SZC-k az államháztartásért felelős miniszter aktuális tervezési útmutatója alapján járnak el. A tervezés bázis alapon történik, ahol az alakulás utáni első év bázisa a 2015-ös tankerületi költségvetésből leválasztott összeg volt, amelynek az akkori tanulói létszám és bérköltség volt az alapja. Minden évben az előző évi bázisszámot korrigálja a fenntartó az évközi növekményekkel (pl. tervezett bérfelzárkózás, szerkezeti változás, szintrehozás) és bontja a tématablón alapján SZC-kre. Ehhez bekéri az SZC-ktől a tanított óraszámokat. A tervezés felülről lefelé történik, a kapott tervszámokat az SZC-k különböző, saját maguk által kialakított módszerek szerint osztják le a szakképző intézmények, az egyes iskolák között. Jellemzően a felhalmozási támogatás minimális összegű (néhány millió Ft) és eredeti előirányzata évről-évre változatlan. A felnőttoktatáshoz az SZC-k a felnőttoktatásban résztvevők számán alapuló normatívák alapján kapnak finanszírozást.

Az SZC-k 2 kivétellel önkormányzati, jellemzően a működési támogatások 1%-át el nem érő működési támogatásban is részesültek az elemzett időszak legalább egy évében. Államháztartáson kívülről érkezett átvett pénzeszközök nem voltak és támogatásokat sem adtak át. A kapott támogatásokat nem előlegként kapták (azokat nem mutatták ki kötelezettségként), azonban előfordult, hogy több részletben.

Az SZC-k az elemzett időszakban számottevő EU-s forrásokkal (illetve azokat megelőlegező költségvetési forrásokkal) rendelkeztek (például: KEHOP-5.2.11-16 – Fotovoltaikus rendszer kialakítása, GINOP-6.2.3-17 – Szakképzési intézményrendszer átfogó fejlesztése, GINOP-6.1.3-17 – Idegennyelvi képzések fejlesztése, RRF-2.2.2-23 – 21. századi szakképző intézményfejlesztési program, Erasmus+ - Szakmai

gyakorlat szerzése külföldön programokból) ez tette lehetővé a későbbiekben bemutatandó jelentős beruházási aktivitást. Egyéb támogatás származhat ösztöndíj programokból, közfoglalkoztatotti támogatásból, de ilyen lehet például az Arany János Program, Bethlen Gábor Alap támogatása. Ezeknek a forrásoknak is lehet működési célú része, a pályázati kiírásuktól függően.

A tervezést követően a tárgyévben a legtöbb előirányzat módosításra kerül. Ez történhet kormányzati, irányítószervi vagy intézményi hatáskörben. Kormány hatáskörben módosulnak például a személyi juttatások (például a garantált bérminimum vagy az illetmény/bér emelés nem volt ismert a tervezés során) vagy a dologi kiadások (energia árnövekedés miatti kompenzáció). Irányítószervi hatáskörű módosulás kapcsolódhat ellátottak pénzbeli juttatásaihoz, beruházásokhoz, felújításokhoz, dologi kiadásokhoz. Intézményi hatáskörű módosítás típusos esete a maradvány, pályázatos források igénybevétele.

A bevételeik jelentős részét a finanszírozási bevétel képezi, amely a Kvtv.-ben megtervezett. Tartalék alakulhat ki a felnőtt oktatási normatívából, amely függ a képzésekbe bevont felnőttek létszámától. Az SZC-k 2030-ig terjedően fejlesztési tervet készítettek, alapvetően ez határozza meg, hogy milyen konkrét fejlesztés forrásainak megszerzése érdekében nyújtanak be pályázatokat. Ezek a tervek iskolai szinten lebontottak és az esetleges tartalékot ezen tervekben szereplő tételek prioritizálásával használják fel.

Az SZC-k befektetett eszközeinek állománya függ attól, hogy az adott SZC-hez hány darab és milyen szakKincstárát oktató szakképző intézmény tartozik, függ az adott szakKincstár eszközigenységétől, a tanulók számától, az eszközök elhasználódottsági fokától és még attól is (az ingatlanok esetében), hogy az ország egyes területein milyenek az ingatlanpiaci viszonyok, mikor épültek az ingatlanok, azaz mennyi volt az ingatlanok bekerülési értéke. Az oktatott szakKincstár tanévről- tanévre is változhatnak akár, amely változásokhoz szükséges beszerzések befolyásolják az NVTBE mérleg szerinti értékét év végén.

Az NVTBE 2023. december 31.-én 0,2%-át adó immateriális javak 84,9%-ban vagyoni értékű jogokból álltak. Ezek jellemzően szellemi termékek felhasználási joga (pl. oktatási szoftverek), licencek, vagyonkezelői jog, amelyek nem kapcsolódnak ingatlanhoz.

#### *Az SZC-k gazdálkodását érintő események az elemzett időszakban*

Az SZC-k gazdálkodását 2017-2023 között érintő, jellemző gazdasági események az alábbiak voltak:

- 2015. június 12-től- megalapították az SZC-eket, a Szakképzési tv. alapján, 2020. január 1-től létrejött a szakképzés jelenlegi rendszere az Szkt. alapján,
- 2019. november 28-i hatállyal módosult az Ávr. 150. §-a, amely módosította mi tekintendő kötelezettségvállalással terhelt maradványok.
- A COVID miatt 2020-2021. években az SZC-k által elnyert pályázati források alapján megvalósuló azon projektek befejezési határideje módosításra került, amelyekhez külföldi utazások kapcsolódtak (pl. Nemzeti Tehetségprogram, Határtalanul program). Elmaradtak a bérleti díjak (csökkent a bérbeadás iránti igény), a közüzemi díjak csökkentett formában, de jelentkeztek.
- 2020-ban a járványhelyzet miatt bevezetésre került a digitális oktatás, ami 2021. szeptember 1-ig fennmaradt- A járványhelyzethez kapcsolódóan az SZC-k pénzbeli támogatásban nem, de eszköztámogatásban (pl. fertőtlenítőszer) részesültek. A digitális oktatáshoz kapcsolódóan informatikai eszközök beszerzése vált szükségessé.
- 2022-ben az 1285/2022. (VI.7.) Korm. határozat<sup>51</sup> alapján az SZC-k dologi kiadások előirányzata összesen 2,6 Mrd Ft-tal emelkedett az energiaáremelkedés kompenzációjaként. A rezsitámogatásokhoz 25%-os megtakarítási vállalás kapcsolódott, amelynek az SZC-k eleget tudtak

---

<sup>51</sup> 1285/2022. (VI.7.) Korm. határozat a Gazdaság-újraindítási programok előirányzatból történő átcsoportosításáról.

tenni, nem utolsósorban energia megtakarítást eredményező, saját hatáskörben kidolgozott intézkedésekkel. 2022-2023 években túlsúlyba kerültek az energiafelhasználás racionalizálására irányuló projektek,

- 2023-ban a 1066/2023. (III.8.) Korm. határozat<sup>52</sup>, a 1264/2023. (VII.6.) Korm. határozat<sup>53</sup> és a 1560/2023. (XII.13.) Korm. határozat<sup>54</sup> alapján az SZC-k összesen 9,0 Mrd Ft többlet támogatásban részesültek, amelynek 99,3%-a Rezsivédelmi Alap terhére történt
- Megváltozott az SZC-k alkalmazottai közül az oktatók jogviszonya 2020. július 1.-től (a Kjt hatálya alól kikerülve, ma már az Mt. hatálya alá tartoznak). Az áttéréshez kapcsolódott egy 30%-os bérfelállítás.

Mіндеzen körülményeknek hatása volt az eredményességre is, amelyet az egyes mutatóknál tekintünk át.

---

<sup>52</sup> 1066/2023. (III.8.) Korm. határozat címrendi kiegészítésről, a rendkívüli kormányzati intézkedésekre szolgáló tartalékból, a Rezsivédelmi Alap központi kiadása előirányzatból, a Járványügyi kiadások előirányzatból történő, fejezeten belüli és fejezetek közötti előirányzat-átcsoportosításról, valamint egyes kormányhatározatok módosításáról

<sup>53</sup> 1264/2023. (VII.6.) Korm. határozat a Rezsivédelmi Alap fejezet terhére történő előirányzat-átcsoportosításról

<sup>54</sup> 1560/2023. (XII.13.) Korm. határozat a Központi Maradványelszámolási Alap előirányzatból, a Rezsivédelmi Alap fejezet terhére történő, fejezetek közötti és fejezeten belüli előirányzat-átcsoportosításról, kötelezettségvállalás engedélyezéséről, címrendi kiegészítésről és kormányhatározat módosításáról

4. melléklet - Az elemzésében használt mutatók

Vagyongazdálkodási kockázatot jelző mutatók	Számítás	Kockázatjelző limit
Korrigált vagyenváltozási mutató (Ft)	Nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök változása – Nemzeti vagyon változása mérleg sor értékének változása	Az összesen vagy eszközcsoportonként számított negatív érték további vizsgálatot igényel.
Korrigált vagyenváltozási arány mutató (%)	(Nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök változása – Nemzeti vagyon változása mérleg sor 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.
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 kísértékű 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	Eszközcsoportonként számítandó, a használhatósági fok kedvezőtlen, ha folyamatos csökkenő trendet mutat, az eszközpótlási mutatóval együtt is értékelhető.
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 eszközvagyont biztosítottágának 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	

Eszközértékesítésen realizált eredmény mutató (Ft)	Adott eszköz eladási ára – eszköz kivételkor nettó (könyv szerinti) értéke	A veszteséges értékesítés, a nettó érték alatti eladási ár vizsgálendő.
Terven felüli értékcsökkenés aránya mutató (%)	Időszakban elszámolt terven felüli értékcsökkenés / nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök nyitó nettó értéke	Kockázatot jelez, ha a nyitó nettó érték 2-3%-át meghaladóan, hiány, selejtezés és megsemmisülés miatti terven felüli értékcsökkenést kell elszámolni.
Részesedések értékvesztése mutató (%)	A tartós részesedésekre elszámolt értékvesztés / tartós részesedések nyitó értéke	Az értékvesztés kockázatot jelez, az előrelátható kockázatot, feltételezhető veszteséget veszi figyelembe.

### Finanszírozási, likviditási kockázatot jelző mutatók

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

### A fenntartható eredményes gazdálkodás kockázatait jelző mutatók

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

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

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

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

## 5. melléklet - Az elemzés kiemelt mutatóinak háttere és indoklása

Az ÁSZ módszertan által kialakított korrigált vagy új mutató típusok főbb szempontjai.

### **Korrigált vagyonsváltozási arány mutató (%)**

Néhány centrum esetében a jogszabály vagy megállapodás alapján történt alapításkori átadás, vagyonsváltozásba adás vagy a vagyonsváltozási jog visszaadása miatt eszköz növekedések, és csökkenések igen jelentős hatást gyakoroltak az eszközállomány alakulására. Azonban tekintettel arra, hogy ezen változások nem az adott szerv vagyonsváltozási döntésén múlnak, ezért hatásukat a vagyonsváltozási mutatóban célszerű kiszűrni. Ennek kezelésére dolgoztuk ki a korrigált vagyonsváltozási és a korrigált vagyonsváltozási arány mutatót. A korrigált vagyonsváltozási mutatóban a beolvadás, a vagyonsváltozásba adás-vétel, visszaadás-visszavétel eredményhatásának kiszűréséhez a Nemzeti vagyonsváltozása (az egységes számlatükör szerint 412-es számla) időszaki változását (záró – nyitó) vettük figyelembe.

### **Az eszközpótlás vizsgálatához alkalmazott beruházási aktivitás mutatója (Ft)**

Az elemzésben az eszközpótláshoz a beruházási aktivitást jelző mutatót alkalmazzuk, amely alatt 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 aktiválható befejezetlen beruházási, felújítási adott időszakon belüli változását (tárgyidőszaki záró és nyitóállomány különbségét).

### **Nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés hatás aránya a mérleg szerinti eredményben mutató (%)**

A felhalmozási célú támogatásból történő eszközbeszerzés elszámolása eredménysemleges, nem hat a mérleg szerinti eredményre, tekintettel arra, hogy a passzív időbeli elhatárolások között halasztott bevételként kell kimutatni a fejlesztési célra – visszafizetési kötelezettség nélkül – kapott, pénzügyileg rendezett támogatást, átvett pénzeszközt. Az elhatárolás feloldása pedig a fejlesztés során megvalósított eszköz értékcsökkenésével – időben és értékben – összhangban történik. Ezért a felhalmozási célú támogatásról létrehozott eszközöket a mérleg szerinti eredményre való hatás szempontjából fedezettnek tekintettük. A probléma akkor keletkezik, ha a költségvetési szerv a beruházást nem felhalmozási célú támogatásból, hanem például működési célra kapott támogatásból, saját bevételből, vagy saját előállítással valósítja meg. Ebben az esetben ugyanis az eszközfejlesztés bevétele és a létrehozott eszközök értékcsökkenése más időszakban jelentkezik. Erre az esetre hoztuk létre a „nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés hatása” kategóriát, azzal a céllal, hogy kiszámítsuk, hogy az eszközök értékcsökkenését milyen mértékben pótolják a nem felhalmozási célú támogatásból létrejövő eszközbeszerzések, beruházások, felújítások. Ehhez először meghatározzuk a nem felhalmozási célú támogatásból megvalósított eszközök értékcsökkenésének a mérleg szerinti eredményre gyakorolt hatását, azaz az elszámolt értékcsökkenés összegét csökkentjük a halasztott bevételből feloldott támogatás értékével. Ezt követően becsüljük a bevétel oldali „fedezet” értékét, azaz, hogy az időszakban milyen nem felhalmozási célú bevétel volt, amelyet eszközpótlásra fordítottak. Ennek számszerűsítéséhez a megvalósult időszaki beruházási és felújítási kiadásokból indulunk ki, amelyet csökkentünk az áfa-val<sup>55</sup> a maradványból történt kiadásokkal<sup>56</sup>, és a felhalmozási célú támogatásokkal, valamint további „fedezetként” figyelembe vesszük

<sup>55</sup> ÁFA nélkül, mert az nem része az aktivált értéknek

<sup>56</sup> A maradványból finanszírozott beruházás, felújítási kiadásokat az előző évi kötelezettségvállalás és a teljesítés különbségével becsüljük. Ez a maradványhatás miatti korrekció

még a saját előállítású eszközök aktivált értékét. A számítást követően vizsgálandó, hogy a nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés hatása mekkora arányt jelent a mérleg szerinti eredményen belül. Kockázatot jelez, ha a nem felhalmozási forrású eszközbeszerzés mérleg szerinti eredményre gyakorolt hatásának mutatóértéke negatív (a mérleg szerinti eredményt terhelő értékcsökkenés magasabb, mint az eszköznövekedést szolgáló nem felhalmozási célú források) és a mérleg szerinti eredménynek magas, 50%-ot meghaladó részét teszi ki. Ha a korrigált értékcsökkenés negatív akkor célszerű azt a számításban nullának tekinteni. A korrigált értékcsökkenés negatív értékét okozhatja, hogy ha a Felhalmozási célú támogatások eredményszemléletű bevételei sor nemcsak a beruházásra, felújításra elköltött felhalmozási célú támogatás évek között feloldását is tartalmazza. Ez történik például, ha a költségvetési szerv államháztartáson belül, éven túli visszafizetési kötelezettséggel ad támogatást. Ezekre az esetekre nincs pontos adat a költségvetési beszámolóban, ezzel nem tudunk korrigálni, ezért ez egy gyenge pontja a modellnek.

#### **Követelések értékvesztése arányának mutatója (%)**

A számításhoz az államháztartáson belülről (támogatás, átvett pénzeszköz) származó követeléseket figyelmen kívül kell hagyni, csak azokat a követeléseket kell vizsgálni, amelyre az intézménynek hatása van. Ilyenek jellemzően a közhatalmi bevételek, a működési bevételek (készlet vagy szolgáltatás értékesítése), valamint a felhalmozási bevételek (ingatlan, egyéb eszköz értékesítése).

#### **Behajthatatlan és elengedett követelések arányának mutatója a mérleg szerinti eredményben (%)**

Kockázatnak tekintjük, ha a behajthatatlanként leírt és elengedett követelések aránya az intézmény államháztartáson kívüli követelés-záróállományához viszonyítva meghaladja az 5%-ot<sup>57</sup>. A behajthatatlanként leírt, elengedett követelések értékhatás feletti aránya azt jelzi, hogy a követelések behajtása nem eredményes, a kivezetett követelésekkel az intézmény vagyoni helyzete, gazdálkodásának eredményessége is romlik. Magas kockázatot jelent, ha kettő, vagy akár három egymást követő évben a mutató értéke meghaladja a kockázati (5%) jelzőszámot.

---

<sup>57</sup> A számítást a költségvetési évben és a költségvetési évet követően esedékes államháztartáson kívüli követelésekre végezzük

6. melléklet - Felhasznált források

1. Állami Számvevőszék (ÁSZ1): *A költségvetési intézmények vagyonszerzése. A költségvetési intézmények elemzése az eredményszemléletű elszámolások alapján.* T/606  
[https://www.asz.hu/dokumentumok/Elemzes\\_vagyonmegorz.pdf](https://www.asz.hu/dokumentumok/Elemzes_vagyonmegorz.pdf)
2. Állami Számvevőszék (ÁSZ2): *A költségvetési intézmények elemzése az eredményszemléletű elszámolások alapján A költségvetési szervek eredményes gazdálkodásának kockázatai.* T/610  
[https://www.asz.hu/dokumentumok/Eredmenyszem\\_elszamosok\\_T610.pdf](https://www.asz.hu/dokumentumok/Eredmenyszem_elszamosok_T610.pdf)
3. Állami Számvevőszék (ÁSZ3) *Az eredményszemléletű számvitel alkalmazása a költségvetési szerveknél - A költségvetési intézmények elemzése az eredményszemléletű elszámolások alapján* T/609  
[https://www.asz.hu/dokumentumok/Eredm\\_alkalmazas.pdf](https://www.asz.hu/dokumentumok/Eredm_alkalmazas.pdf)
4. Borbély T., Szikszainé K. M., Kakas S. (2021): *Eredményszemléletű számvitel - egy kibeszárthatatlan lehetőség a költségvetési szervek teljesítményének mérésére.* Pénzügyi Szemle, Különszám 2021/2. ([https://www.penzugyiszemle.hu/upload/pdf/penzugyi\\_szemle\\_magyar/2021\\_2\\_kulonszam/Borbely-2021-K2.pdf](https://www.penzugyiszemle.hu/upload/pdf/penzugyi_szemle_magyar/2021_2_kulonszam/Borbely-2021-K2.pdf))
5. Borbély T., Szikszainé K. M., Kakas S. (2021): *Eredményszemléletű számvitel - egy kibeszárthatatlan lehetőség a költségvetési szervek teljesítményének mérésére.* Pénzügyi Szemle, Különszám 2021/2. ([https://www.penzugyiszemle.hu/upload/pdf/penzugyi\\_szemle\\_magyar/2021\\_2\\_kulonszam/Borbely-2021-K2.pdf](https://www.penzugyiszemle.hu/upload/pdf/penzugyi_szemle_magyar/2021_2_kulonszam/Borbely-2021-K2.pdf))
6. Guilford, J. P. (1950). *Fundamental statistics in psychology and education.*
7. Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő, Havi jelentés a fekvőbeteg-szakellátás teljesítményéről (NEAK)  
[https://www.neak.gov.hu/felso\\_menu/szakmai\\_oldalok/publikus\\_forgalmi\\_adatok/gyogyito\\_megelozo\\_forgalmi\\_adat/fekvobeteg\\_szakellatas\\_stat/fekvo\\_havi\\_jelentes](https://www.neak.gov.hu/felso_menu/szakmai_oldalok/publikus_forgalmi_adatok/gyogyito_megelozo_forgalmi_adat/fekvobeteg_szakellatas_stat/fekvo_havi_jelentes)
8. Nemzeti Népegészségügyi Intézet: Egészségvonal (tájékoztatói felület)  
<https://egeszsegvonal.gov.hu/ellatorendszer/>
9. Szakképzés 4.0 (2019): *A szakképzés és felnőttképzés megújításának középtávú szakmapolitikai stratégiája, a szakképzési rendszer válasza a negyedik ipari forradalom kihívásaira,* Innovációs és Technológiai Minisztérium. Magyarország Kormánya a 1168/2019 (III. 28.) Korm. határozatával elfogadta.  
[https://www.nive.hu/index.php?option=com\\_content&view=article&id=1024%3Aszakkepzes-40-strategia&catid=10%3Ahirek&Itemid=166](https://www.nive.hu/index.php?option=com_content&view=article&id=1024%3Aszakkepzes-40-strategia&catid=10%3Ahirek&Itemid=166)

## 7. melléklet - Jogszabályok

- 1997. évi CLIV. törvény az egészségügyről
- 43/1999. (III.3.) Korm. rendelet az egészségügyi szolgáltatások Egészségbiztosítási Alapból történő finanszírozásának részletes szabályairól
- 168/2004. (V. 25.) Korm. rendelet a központosított közbeszerzési rendszerről, valamint a központi beszerző szervezet feladat-és hatásköréről
- 2011. évi LXVI. törvény az Állami Számvevőszékről
- 2019. évi LXXX. törvény a szakképzésről
- 368/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról
- 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet az államháztartás számviteléről
- 38/2013. (IX.19.) NGM rendelet az államháztartásban felmerülő egyes gyakoribb gazdasági események kötelező elszámolási módjáról
- 319/2014. (XII. 13.) Korm. rendelet a Nemzeti Szakképzési és Felnőttképzési Hivatalról
- 250/2016. (VIII. 24.) Korm. rendelet a Modern Városok Program megvalósításáról
- 1506/2017. (VIII. 11.) Korm. határozat a tatabányai Szent Borbála Kórház Modern Városok Program keretében történő fejlesztésének támogatásáról
- 12/2020. (II.7.) Korm. rendelet a szakképzési törvény végrehajtásáról
- 285/2023. (VI. 30.) Korm. rendelet az egészségügyi intézmények irányításának egyes szabályairól

### **az adóssághozzájárulást elrendelő kormányhatározat, kormányrendelet**

- 352/2017. (XI. 29.) Korm. rendelet az egészségügyi szakellátást nyújtó közfinanszírozott szolgáltatók gazdálkodását segítő intézkedésekről
- 241/2018. (XII. 13.) Korm. rendelet az egészségügyi szakellátást nyújtó közfinanszírozott szolgáltatók gazdálkodását segítő intézkedésekről
- 1798/2019. (XII. 23.) Korm. határozat egyes egészségügyi kérdésekről
- 660/2020. (XII. 24.) Korm. rendelet az egészségügyi szakellátást nyújtó közfinanszírozott szolgáltatók gazdálkodását segítő intézkedésekről
- 758/2021(XII.22) Korm. rendelet az egészségügyi szakellátást nyújtó közfinanszírozott szolgáltatók működési támogatásáról
- 513/2022. (XII.13.) Korm. rendelet az egészségügyi fekvőbeteg-szakellátást nyújtó közfinanszírozott szolgáltatók gazdálkodását segítő intézkedésekről

8. melléklet - Rövidítés jegyzék

áfa	Általános forgalmi adó
Áhsz.	4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet az államháztartás számviteléről
Áht.	2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról
ÁSZ tv.	2011. évi LXVI. törvény az Állami Számvevőszékről
ÁSZ	Állami Számvevőszék
Ávr.	368/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról
COVID	Coronavirus disease
EU	Európai Unió
GINOP	Gazdaságfejlesztési és Innovációs Operatív Program
KEHOP	Környezeti és Energiahatékonysági Operatív Program
KIM	Kulturális és Innovációs Minisztérium
Kkv	Kis-és középvállalkozás
Kvtv.	Költségvetési törvény
Kincstár	Magyar Államkincstár
miniszteri utasítás	az Emberi Erőforrások Miniszterének utasítása
MSZE	Mérleg szerinti eredmény
NEAK	Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő
NGM rendelet	38/2013. (IX.19.) NGM rendelet az államháztartásban felmerülő egyes gyakoribb gazdasági események kötelező elszámolási módjáról
NSZFH	Nemzeti Szakképzési és Felnőttképzési Hivatal
NVTBE	Nemzeti vagyonba tartozó befektetett eszközök
RRF	Helyreállítási és Ellenállóképességi Eszköz (Recovery and Resilience Facility)
Számv. tv.	2000. évi C. törvény a számvitelről
SZC	szakképzési centrum
SZIR	Szakképzési Információs Rendszer
Szkt.	2019. évi LXXX. törvény a szakképzésről
Szkr.	12/2020. (II.7.) Korm. rendelet a szakképzési törvény végrehajtásáról
SZR	Számlavezető rendszer



ÁLLAMI  
SZÁMVEVŐSZÉK

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