



PÉNZÜGYMINISZTERIUM

Teljesítmény-ellenőrzési módszertan

Value for Money

2024

Tartalomjegyzék

1.	Bevezetés	3
2.	A teljesítmény-ellenőrzés mint önálló ellenőrzési típus, fogalom meghatározások	3
2.2.	A teljesítmény-ellenőrzéshez kapcsolódó legfontosabb fogalmak.....	8
2.3.	A teljesítmény-ellenőrzés során vizsgált teljesítménykategóriák és kapcsolatuk.....	9
2.4.	A teljesítmény-ellenőrzés kritériumai	10
2.5.	Az "értékarányos ráfordítás" (Value for Money) biztosítása	12
3.	A teljesítmény-ellenőrzés céljai, hatásai, típusai és lépései	12
3.1.	A teljesítmény-ellenőrzés céljai	12
3.2.	A teljesítmény-ellenőrzés hatásai.....	12
3.3.	A teljesítmény-ellenőrzés típusai	13
3.4.	A teljesítmény-ellenőrzés lépései	14
4.	A teljesítmény-ellenőrzés végrehajtásnak módszerei – a vizsgálati szakasz.....	14
4.1.	Az ellenőrzés végrehajtásának sajátosságai a teljesítmény-ellenőrzések esetében	14
4.2.	A 3E követelményeinek való megfelelés vizsgálata a gyakorlatban	18
5.	A teljesítmény-ellenőrzés sajátosságai az államháztartási szektorban	22
5.1.	Mérőszámok és indikátorok követelményei	23
5.2.	Nemzetközi példák államháztartási teljesítménymutatókra	26

1. Bevezetés

Az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvényben kapott felhatalmazása alapján, valamint a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Bkr.) 51. § (1) bekezdés b) pontjában előírtak értelmében az államháztartásért felelős miniszter felelős a belső kontrollrendszerrel és a belső ellenőrzéssel kapcsolatos módszertani útmutatók megalkotásáért, közzétételéért és felülvizsgálatáért.

A módszertani leírás alapja többek között a Belső Ellenőrök Nemzetközi Szervezetének normái, az INTOSAI teljesítmény-ellenőrzési standardjai, a COSO kontroll standardok, az OECD országok ellenőrzési standardjai, az Állami Számvevőszék Módszertani útmutató a teljesítmény-ellenőrzéshez kiadványa, az Európai Számvevőszék Teljesítmény-ellenőrzési kézikönyve, a kanadai számvevőszék teljesítmény-ellenőrzési kézikönyve, a holland és a finn számvevőszék teljesítmény-ellenőrzési kézikönyve.

2. A teljesítmény-ellenőrzés, mint önálló ellenőrzési típus, fogalom meghatározások

2.1. A teljesítmény-ellenőrzés és összetevői

§ Bkr.
A Bkr. 21. § (3) d) pontja alapján a teljesítmény-ellenőrzés célja annak megállapítása, hogy az adott szervezet által végzett tevékenységek, programok egy jól körülhatárolható területén a működés, illetve a forrásfelhasználás gazdaságosan, hatékonyan és eredményesen valósul-e meg.

Ennek megfelelően a jelen módszertani útmutató úgy értelmezi a teljesítmény-ellenőrzést, mint **a költségvetési szervezetek programjainak, tevékenységének, folyamatainak, irányítási vagy működési rendszereinek és eljárásainak olyan objektív vizsgálatát, amelynek során az ellenőrök – meghatározott teljesítmény-kategóriák, -kritériumok és -mutatók alapján – megállapítják, hogy a szervezet – előre meghatározott célkitűzései elérése érdekében – gazdaságosan, hatékonyan és eredményesen használta-e fel a rendelkezésére álló forrásokat.**

Eszerint a teljesítmény-ellenőrzés egy független értékelés keretében állapítja meg azt, hogy az adott program, tevékenység, irányítási vagy működési rendszer megfelel-e a **gazdaságosság, a hatékonyság és az eredményesség** követelményének.

Az **eredményesség elve** a kitűzött célok és a szándékolt eredmények (hatások) elérését jelenti. A gazdálkodás, feladatellátás eredményességét mutatja a tényleges és a tervezett eredmények (hatások) összevetése.

A **hatékonyság elve** azt jelenti, hogy a rendelkezésre álló erőforrásokkal a lehető legtöbbet érjük el. Ez az elv az igénybe vett erőforrások és az elért eredmények mennyiségben, minőségben és időben kifejezett kapcsolatát jelenti, azaz az adott erőforrásokkal a lehető legjobb eredményt érjük el, figyelembe véve a mennyiségi, a minőségi szempontokat és az időtényezőt.

A **gazdaságosság elve** az elért eredményekhez igénybe vett erőforrások költségeinek minimalizálását jelenti. Az igénybe vett erőforrásoknak a megfelelő időben, helyen, mennyiségben és minőségben, valamint a legkedvezőbb áron kell rendelkezésre állniuk. A költségminimalizálás nem egyenlő a legolcsóbb megoldással, a ráfordításokat mindig a ténylegesen elért eredményekhez viszonyítva kell minősíteni, figyelembe véve a mennyiségi, minőségi szempontokat és az időtényezőt.

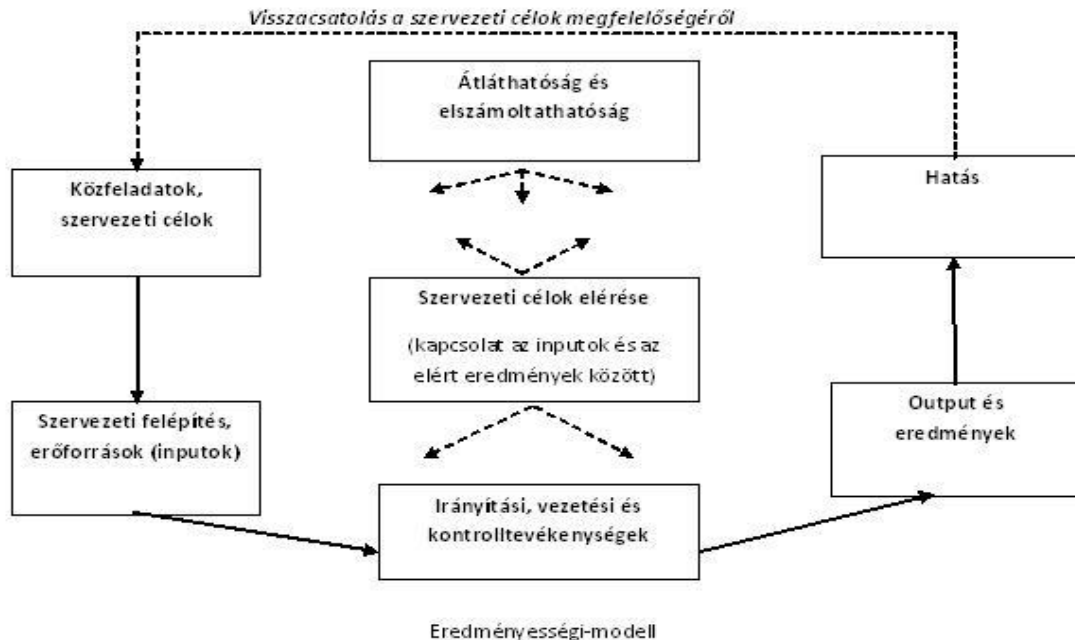
A teljesítmény-ellenőrzés e három nélkülözhetetlen elvét a következőképpen lehet bővebben értelmezni:

A teljesítmény-ellenőrzés a **megbízható pénzügyi gazdálkodás** jelentőségét hangsúlyozza. A megbízható pénzügyi gazdálkodás eredményességet, hatékonyságot és gazdaságosságot¹ jelent, másképpen fogalmazva, adott közfeladat ellátásáért felelős szervezet optimális erőforrás-felhasználás és a lehető legalacsonyabb költségek mellett éri el a tervezett eredményeket, szervezeti célokat. Ebből következően a teljesítmény-ellenőrzés keretében az ellenőrök arról kívánnak meggyőződni, hogy az ellenőrzött szervezet, a szervezeti célkitűzések megvalósítása során, megfelelő intézkedéseket tett-e a gazdaságosság, hatékonyság és eredményesség érdekében.

A teljesítmény-ellenőrzések egyúttal ráirányítják a figyelmet a feladatok és célok pontos meghatározásának fontosságára, a felhasznált erőforrások és az elért eredmények mérésének, nyomon követésének és értékelésének szükségességére, illetve a gazdálkodásról szóló megbízható beszámoló készítésének kötelezettségére.

A teljesítmény-ellenőrzés lényege leginkább az **ún. eredményességi-moddellel** jellemezhető, melyet az alábbi ábra szemléltet. Úgy is fogalmazhatunk, hogy az eredményességi-modell valamennyi elemének a megbízható pénzügyi gazdálkodás alapelvei (azaz az eredményesség, hatékonyság és gazdaságosság) érdekében kell működnie, mely alapelvek – így a modell egyes elemei, még ha azok nehezen értékelhetők is² – valamennyi teljesítmény-ellenőrzés kritériumai is egyben. Az eredményességi modell valamennyi eleme a közfeladatok ellátását, a szervezeti célok elérését támogatja.

Az ellenőrzések előkészítését megelőző kockázatelemzés során előfordulhat, hogy a modell egy-egy eleme (pl. irányítási, vezetési és kontrolltevékenységek) kockázatosabb besorolást kap, ezáltal a teljesítmény-ellenőrzés célja és tárgya is szűkebb lesz a modell összes eleméhez viszonyítva. Ilyen esetekben az ellenőrzési tervben célszerű indokolni, hogy a modell adott, ellenőrzésre kiválasztott eleme, miért hordoz magában nagyobb kockázatot az eredményesség, hatékonyság és gazdaságosság alapelvei szempontjából.



1. számú ábra: Eredményességi-modell

¹ Angolszász országokban a fenti hármast gyakran, mint 3E követelményre: Effective, Efficient, Economical hivatkoznak; a teljesítmény-ellenőrzés fogalmára pedig szinonimaként alkalmazzák a "Performance Audit" és a „Value for Money Audit” elnevezéseket.

² Az államháztartásban az eredményességnek, hatékonyságnak és gazdaságosságnak nem mindig van közvetlenül értékelhető mérőszáma, illetve előfordul, hogy azok számszerűsítése, értékelése nehézkes, ugyanakkor a közfeladatot ellátó szervezetek vezetőinek felelőssége, hogy az adófizetők pénzét gazdaságosan, hatékonyan és eredményesen használják fel az előírt vagy vállalt feladataik megkívánt minőségben és mennyiségben történő ellátása során.

Ahogy a fenti ábrából is látható, a közfeladatok végrehajtása érdekében elsődlegesen kijelölésre kerülnek a szervezeti célok, majd azok elérése érdekében kialakításra kerül a szervezet, felhasználásra kerülnek az erőforrások, majd a megbízható pénzügyi gazdálkodás eredményeképpen a szervezet eléri a kitűzött célokat, mely eredmények hatással vannak az újabb szervezeti célok megfogalmazására. A pénzügyi gazdálkodás magában foglalja a bevételekkel és kiadásokkal való megfelelő gazdálkodást, a vagyont, eszközöket, forrásokat megóvását. Tárgyunk értelmezve tehát a teljesítmény-ellenőrzésnek része valamennyi olyan döntés, amely közvetlen vagy közvetett pénzügyi hatással, következménnyel jár.

A teljesítmény-ellenőrzések során a szervezeti célok elérése (output, eredmény) érdekében felhasznált erőforrások költségére koncentrál az ellenőrzés. Teljesítmény-ellenőrzéseket jellemzően nem végeznek olyan tevékenységek, folyamatok vonatkozásában, melyeknek nincs közvetlen hatásuk a közfeladatok ellátása érdekében felmerülő pénzügyi gazdálkodásra (ilyen tevékenységek pl. az irattározás, leltározás, beszámolás, stb.). Ugyanakkor e tevékenységek, folyamatok szabályossága és szabályozottsága előfeltétele a teljesítmény-ellenőrzések lefolytatásának.

Példa

Gondoljunk pl. arra, hogy értelmetlen teljesítmény-ellenőrzést végezni egy olyan projekt vonatkozásában, melyről – a bizonylati és számviteli fegyelem súlyos hiányosságai miatt – nem állnak rendelkezésre a megfelelő nyilvántartások, bizonylatok, stb.

A teljesítmény-ellenőrzés alapja az ellenőrzést végzők által kifejlesztett, illetve alkalmazott teljesítménykritériumok és a feltárt bizonyítékok együttese. A kritériumoknak ki kell elégíteniük a mérhetőséget, az objektivitás követelményeit, képzésük, kiválasztásuk a vizsgált témakör sajátosságaihoz igazodó kell legyen, figyelemmel a legjobb gyakorlat vagy egyéb minősítő követelmények alkalmazási tapasztalataira. A teljesítmény-ellenőrzések fő vizsgálati területei az erőforrások, végtermékek, eredmények és hatások.

A teljesítmény-ellenőrzéseknek ismert egy ún. rendszerszemléletű megközelítése, melynek lényege, hogy a teljesítmény-ellenőrzés értelmezési tartománya kibővíthető operatív szinten a sajátos célok megvalósulásának, míg rendszerszinten az általános célok megvalósulásának értékelésével. Rendszerszinten többnyire a kontrollok ellenőrzésére kerül sor, melynek fő vizsgálati területe az irányítók által a teljesítmény támogatása, nyomon követése és értékelése céljából alkalmazott politikák és eljárások megfelelő volta.

Az ellenőrzési feladattól függően fókuszált, a „pénzért értéket” (value for money) típusú teljesítmény-ellenőrzések a leginkább elterjedtek. A „pénzért értéket” típusú ellenőrzés eredménye, hogy összpontosít egy előzetes helyzetfelmérés alapján meghatározott, jól körülhatárolt területre; egy-egy konkrét tevékenység, folyamat, projekt, beruházás, informatikai rendszer, stb. gazdaságosságát, hatékonyságát és/vagy eredményességét vizsgálja.

Példa

A teljesítmény-ellenőrzéseink tárgya lehet logikailag összetartozó szervezetek együttes működése, egy adott szervezeti, működési rendszer, folyamat, művelet, tevékenység. Leginkább elterjedt alkalmazási területei pl.:

- kötelezettségvállalások (feltételek, végrehajtás);
- termelésirányítási folyamatok;
- beruházások;
- pénzügyi folyamatok;
- program-, projektértékelés;
- logisztikai rendszerek, szállításszervezés;
- ráfordítások, ütemezés és kötelezettségvállalások összhangja;
- költség-nemenkénti ráfordítások elemzése;
- vezetési-irányítási rendszerek működése;
- vezetés – végrehajtás – kontrolltevékenységek teljesítményértékelése, döntések hatáselemzése;
- egyéni szakmai tevékenység teljesítményértékelése.

A teljesítmény-ellenőrzés a pénzügyi ellenőrzésből fejlődött ki, köztük azonban lényegi különbség az, hogy míg a **pénzügyi ellenőrzés** a pénz felhasználásának szabályszerűségére irányul és azt vizsgálja, hogy a pénzügyi beszámolók megbízható képet nyújtanak-e a szervezet pénzügyi tevékenységeiről, a **teljesítmény-ellenőrzés** azt vizsgálja, hogy ezeket a pénzeszközöket mennyire jól használták fel, illetve, hogy a pénzköltés céljai és kívánt eredményei teljesültek-e.

A teljesítmény-ellenőrzések vizsgálják, hogy a szervezetek milyen gazdaságossággal, hatékonysággal és eredményességgel használják fel erőforrásaikat a közfeladatok ellátásában, nem vizsgálják ugyanakkor a közfeladatok, közszolgáltatások, általában az állami feladatok (célok) – törvényekben, rendeletekben, határozatokban kifejezett – megalapozottságát, mivel az politikai kérdés.

A teljesítmény-ellenőrzés, a pénzügyi ellenőrzés és a rendszerellenőrzés közötti legfontosabb különbségeket az alábbi táblázat szemlélteti:

Szemponatok	Teljesítmény-ellenőrzés	Pénzügyi ellenőrzés	Rendszerellenőrzés
Cél	Értékelni a működés, forrásfelhasználás gazdaságosságát, hatékonyságát és eredményességét.	Értékelni a pénzügyi műveletek, elszámolások jogszerűségét, szabályszerűségét, a számviteli nyilvántartások megbízhatóságát.	Értékelni az irányítás, működés, pénzügyi, beszámolási és monitoring szabályszerűségét, gazdaságosságát, hatékonyságát és eredményességét.
Fő vizsgálati területek	Programok, projektek, szakpolitikák, szervezet, tevékenységek, kontrollok és irányítási rendszerek.	Pénzügyi ügyletek, számviteli eljárások, kontrollmechanizmusok, eljárásai.	Kontrollok és irányítási rendszerek, tevékenységek, folyamatok, feladatok.
Szükséges szakképzettség	Közgazdaságtan, műszaki ismeretek, politológia, szociológia, stb.	Számvitel és jog.	Közgazdaságtan, műszaki ismeretek, politológia, szociológia, stb.
Módszerek	Ellenőrzésenként eltérő módszerek.	Szabványosított módszerek.	Ellenőrzésenként eltérő módszerek.
Ellenőrzési kritériumok	Több függ az ellenőr saját megítélésétől; az egyes ellenőrzéseknek saját kritériumaik vannak a tárgytól, céltól függően.	Kevesebb függ az ellenőr saját megítélésétől; minden ellenőrzésre jogilag és rendeletben előírt, szabványosított kritériumok vonatkoznak.	Az egyes ellenőrzéseknek saját kritériumaik vannak a céltól függően, a vonatkozó, szabványosított kritériumokat is betartva.
Jelentések	Alkalmilag közzétett külön jelentés. Szerkezetileg és tartalmilag az egyes ellenőrzések célkitűzéseitől függően különböznek.	Éves jelentés. Többé-kevésbé szabványosított.	Egyedi jelentés. Tartalmilag az ellenőrzés céljához igazodik.

Ugyan a teljesítmény-ellenőrzés önálló ellenőrzési típus, bármely más típusú ellenőrzéstől függetlenül végezhető, megjegyzendő azonban, hogy a három elv értékelése feltételezi, hogy a vizsgált terület működése, a pénzfelhasználás folyamata törvényes és szabályos. A teljesítmény-ellenőrzés megkezdése előtt célszerű a vizsgált témakörben előzetesen tájékozódni a szabályozási környezet követelményeinek érvényesüléséről, az adatok, információk megbízhatóságáról, hiszen törvénytelenül elköltött közpénz felhasználását nem minősíthet a teljesítmény-ellenőrzés jól teljesítettnek.

2. számú ábra: Ellenőrzési fókusz a teljesítmény-ellenőrzések során

A teljesítmény-ellenőrzés azt is vizsgálja, hogy a működő rendszerek tárgyhoz tartozó, megbízható és kellő időben adott információval szolgálnak-e a pénzügyi, humán és egyéb erőforrások alakulásáról, a tevékenységek végrehajtásáról (a folyamatokról) és a végtermékek előállításáról; ezt az információt teljesítménymutatók révén össze kell vetni az operatív célkitűzésekkel. Ha ez az összevetés eltéréseket mutat, akkor megvizsgálják, hogy történt-e időben megfelelő helyreigazító intézkedés a műveleti tervnek, az erőforrás-felhasználásnak és/vagy a tevékenységek végrehajtásának kiigazítására.

2.2. A teljesítmény-ellenőrzéshez kapcsolódó legfontosabb fogalmak

Teljesítményértékelés: A teljesítmény-ellenőrzés folyamatában a vizsgált témakörhöz tartozó teljesítmények (performance) minősítése (evaluation) a vizsgálat tapasztalatai alapján az ellenőrzési programban meghatározott szempontok és kritériumok figyelembevételével.

Teljesítmény-kategóriák: A teljesítmény-ellenőrzés folyamatában az értékelés alapja, amely lehet: gazdaságosság, hatékonyság, eredményesség, termelékenység (produktivitás), környezettudatosság, etikusság, stb.

Teljesítmény-kritériumok: Azoknak az értékelési szempontoknak, a közpénzfelhasználást minősítő vizsgálati eljárásoknak, számításoknak, mutatóknak, stb. az összessége, amely alapján az ellenőrzés megteszi a megállapításokat.

Teljesítménymutatók: A teljesítménykritériumok részét képező, naturáliákban mérhető és kifejezhető mutatók összessége, amelyeket vagy az ellenőrzöttek alkalmaznak saját döntésük alapján, saját teljesítményeik értékelésére és/vagy az ellenőrzést végzők alkalmaznak a teljesítmények értékelésére.

3E kritérium: A gazdaságosság, hatékonyság, eredményesség kulcsszavak angol megfelelője: economy, efficiency, effectiveness.

§ Bkr

A Bkr. 2. §. 8., 10. és 11. pontjai határozzák meg a gazdaságosság, hatékonyság és eredményesség fogalmait.

A költségvetési szervnek működése és gazdálkodása során meg kell felelnie az alábbi követelményeknek is:

8. eredményesség: annak követelménye, hogy a kitűzött célok - az elfogadott módosításokat, változó körülményeket figyelembe véve - megvalósuljanak, a tevékenység tervezett és tényleges hatása közötti különbség a lehető legkisebb mértékű legyen, vagy a tényleges hatás legyen kedvezőbb a tervezettnél;

10. gazdaságosság: annak követelménye, hogy az erőforrások felhasználásához kapcsolódó kiadás vagy ráfordítás az elérhető legkisebb legyen, a jogszabályban meghatározott vagy általánosan elvárható minőség mellett);

11. hatékonyság: annak követelménye, hogy az előállított termékek, nyújtott szolgáltatások, az ellátott feladat más eredményének értéke, vagy az azokból származó bevétel a lehető legnagyobb mértékben haladja meg a felhasznált erőforrásokhoz kapcsolódó kiadásokat vagy ráfordításokat.

Gazdaságosság: a(z) (ellenőrzött) tevékenység ellátásához szükséges erőforrások (inputok) költségeinek minimalizálása, a megfelelő minőség biztosítása mellett.

Az ellenőrzött tevékenység a teljesítmény-ellenőrzési témakörtől függően sokféle lehet. Jellemzően eltérő eszközöket igényel egy jól körülhatárolható projekt (beruházás) vagy egy intézményi működés gazdaságosságának megítélése. Emiatt a gazdaságosság alatt az ellenőrzött témakörre történt tényleges ráfordítások minimalizálása értendő.

Az input lehet erőforrás, de szellemi termék, cél vagy szabályozás is. A ráfordítások jellegük szerint lehetnek pontosan mérhető (pl. teljesített kiadások, kötelezettségvállalások, stb.) és becsülhető (pl. szellemi termék/munka értéke, know-how, stb.).

A teljesítmény-ellenőrzés kritériumait úgy kell meghatározni, hogy viszonyításként a szükséges és az elégséges ráfordítások kigyújthatók vagy kalkulálhatók legyenek, amely alapján a tényleges ráfordítás ettől való eltérése megállapítható, a különbség pedig az elkerülhető ráfordításokat jelenti.

A közszférában az ellenőrzött szervezet, tevékenység, folyamat, stb. működésében, tényleges megvalósításában konzisztens kategória az adminisztratív szabályozási környezet megléte és betartása, ebben a tekintetben a gazdaságosságuk kevésbé függ a szakmai sajátosságoktól, mint egy műszaki vagy gazdasági területen. Ezért jobban hozzáférhetők a mutatók, mérőszámok a gazdaságosság megítéléséhez egy beruházási, logisztikai, nyilvántartási, kötelezettségvállalásokkal összefüggő vagy pénzügyi területen. Nehezebb, de nem lehetetlen egy intézményi, önkormányzati működés vagy ezek részfolyamatainak gazdaságosságához kritériumokat rendelni. Ezek értékelésénél kerülnek előtérbe a külső tapasztalatok, a legjobb gyakorlat és az összehasonlítás eszközei a viszonyítási alap kialakítása érdekében.

Hatékonyság: a termékek, szolgáltatások vagy egyéb végtermékek (outputok) és az előállításukhoz felhasznált erőforrások (inputok) viszonya.

A hatékonysági vizsgálatok felölelik az információs rendszerek, eljárások vizsgálatát is. Ezek jellegük szerint más-más kritériumrendszer alkalmazását igénylik. Figyelemmel kell lenni a teljesítmény-ellenőrzést végzőknek arra, hogy a hatékonyság kritériumait mindig az output/input viszonyában, de a vizsgált témakör jellegéhez igazítva kell meghatározni, míg a gazdaságoságnál az input/output viszony a mérvadó.

Az erőforrások jellege lehet pénzügyi, humán, eszköz- és egyéb erőforrás, de felhasználásukat tekintve, az alkalmazott eljárásokat is erőforrásként lehet értékelni. A hatékonyság az egységnyi erőforrásra jutó teljesítményt hivatott meghatározni, szem előtt tartva a megfelelő minőségi szintet.

A ténylegesen felhasznált erőforrások volumene, jellege, összetétele viszonyítva a teljesített, ténylegesen megvalósított célokhoz.

A közszolgáltató szférában a hatékonyság mérése ár- és piaci verseny hiányában más eszközöket kíván, mint a profitérdekelt szférában. Eligazodási pontként szolgálhat a teljesítmény-ellenőrzési területtel szemben támasztott célkitűzések számszerűsítése, azonban a hatékonyság kifejezése nem minden esetben szorítható a számszerűség korlátai közé. Az optimális feladatteljesítéshez való viszonyítást nehezíti, ha nem mérhető készségek, képességek, stb. befolyásolják a vizsgált témakörben a hatékony megvalósítást.

Eredményesség: a kitűzött célok megvalósításának mértéke vagy egy tevékenység szándékolt és tényleges hatásának viszonya.

Ebben a meghatározásban a hatás a keletkezett „végterméket” jelenti, amely lehet output, eredmény és hatás egyaránt. Míg a hatékonyság egy adott szervezet, rendszer, tevékenység vagy funkció megvalósításának módjára vonatkozó elvárást testesít meg, addig az eredményesség a következményeket, okozott hatásokat, a bekövetkező vagy éppen be nem következő hatásosságot hivatott jelezni. A tevékenységek tervezett, célul kitűzött hatását hasonlítja össze a ténylegesen elért hatásokkal, tulajdonképpen a közfeladatok, társadalmi célok és a közszolgáltatások outputjainak egymáshoz való viszonyát fejezi ki. Ennél a teljesítménykategóriánál játszik leginkább szerepet a minőségi követelmény.

Az eredményesség vizsgálatakor fontos szem előtt tartani azt az időtartamot is, amely alatt a változás bekövetkezik (rövid, közép- és hosszú távon egyaránt értelmezett).

Figyelemmel kell lenni arra, hogy a teljesítménykategóriák különböző szinteken különbözőképpen értelmezhetők. Más a 3E bármelyikének megítélése projektszinten, programszinten, folyamatszinten, szervezeti szinten, stratégiai szinten. Mindig a teljesítési szintnek megfelelően kell értékelni a 3E kritériumainak érvényesülését.

2.3. A teljesítmény-ellenőrzés során vizsgált teljesítménykategóriák és kapcsolatuk

A 3E érvényesítésekor mindig valamiféle egyensúlyra kell törekedni, mivel előfordulhat az, hogy a gazdaságosság és a hatékonyság növelésére tett erőfeszítések egymásnak ellentmondanak, így egyik a másik rovására érvényesül.

Példa

Pl. egy állami beruházás esetében a határidő, a költség és a műszaki tartalom szoros kölcsönhatásban van, így ezek menedzsmentjének egyensúlyban kell tartania e hármas folyamatokat, annak érdekében, hogy a beruházás közpénzráfordításai is egyensúlyban legyenek.

A teljesítmény-ellenőrzés során arra keressük a választ, hogy egy adott feladat, folyamat elérte-e a szándékolt hatást, az elvárt eredményt, figyelembe véve a „pénzért értéket” („Value for Money”) elvárását, melyet az alábbi képlet szemléltethet leginkább:

$$\frac{\text{Input}}{\text{€}} \times \frac{\text{Output}}{\text{Input}} \times \frac{\text{Outcome}}{\text{Output}} = \frac{\text{Outcome}}{\text{€}}$$

A 3E külön-külön és együttesen is vizsgálható. A teljesítmény-ellenőrzéseknél mindig az ellenőrzést végzők határozzák meg, a felkészülés szakaszában megszerzett ismereteik alapján, hogy mely teljesítménykategória szerinti értékelés adja a legtöbb hozzáadott értéket, illetve értelmezhető az adott teljesítmény-ellenőrzési témakörben.

A teljesítmény-ellenőrzésnek, a „pénzért értéket” elv érvényesítésének a közzsférában, a közpénzek felhasználásában kevés területen van közvetlenül értékelhető mérőszáma, ezeket az ún. értékelési kritériumokat mindig az adott ellenőrzési téma ismeretében kell meghatározni. A költségvetési rendszerekre általában jellemző, hogy az elérendő célokhoz nem rendelnek az eredményesség megítélésére alkalmas mérőszámot, kritériumot. Ezért az eredményességre irányuló vizsgálatoknál az ellenőrzött téma sajátosságaihoz igazodó, elemző, tényfeltáró, helyzetfelmérő folyamat alapján ítéltető meg, hogy egybeesik-e a feltárt helyzet a tervezett, a kitűzött célokkal.

2.4. A teljesítmény-ellenőrzés kritériumai

A közpénzek felhasználásának céljait illetően meghatározó az átfogó, nagy ívű célok kijelölése, a megcélzott elvárások, az elérni kívánt eredmények pontos, naturáliákban kifejezett mutatókban, számadatokban.

A teljesítmény-ellenőrzések egyik meghatározó eleme azon kritériumok összessége, amelyek a 3E szempontjai szerinti értékeléshez nélkülözhetetlenek, az ellenőrzött témakörben keletkezett teljesítményt mérik. A kritérium azon mértékeknek, mérőszámoknak, mutatóknak az összessége, amelyek a tényleges teljesítmények értékelésére alkalmasak.

Példa

A teljesítmény-ellenőrzés kritériumai lehetnek mutatószámok, de akár a szabályozási környezetből következő cél vagy az ellenőrök által felállított, képzett mutatórendszer is.

A teljesítmény-ellenőrzési kritériumok vagy azok forrásai lehetnek:

- törvények, külső szabályozások, rendelkezések, amelyek követelményeket határoznak meg;
- belső szabályzatok, eljárási szabályozások, stratégiák;
- vezetői döntések, írásba foglalt célok, végrehajtási utasítások;
- intézményi stratégia és folyamatszabályozás;
- az ellenőrzött témakörrel összefüggő standardok;
- az ellenőrzést végzők saját fejlesztésű kritériumai, amelyek lehetnek különféle gazdasági számítások, értékelő módszerek, szakértői követelmények (tanulmányok), legjobb gyakorlatokból szerzett tapasztalatok, csoporttechnikák alkalmazásával összegyűjtött értékelési, minősítő szempontok, stb.

Típusuk szerint beszélhetünk költség-, erőforrás- vagy teljesítménykritériumokról (mutatókról):

- költségkritérium: a tényleges pénzráfordítás és az egyéb, nem pénzben kifejezett ráfordítások költségtérítése és összegyűjtése, volumen és arányelemzések alkalmazása;

- erőforrás-kritérium: a nem pénzügyi ráfordítások összessége (humán, eszköz, idő, technológia erőforrás, stb.);
- teljesítmény-kritérium: célok, stratégiák, műveletek, tevékenységek, irányítási és végrehajtási folyamatok, projektirányítás, kontrolltevékenységek.

A teljesítmény mérésére leginkább a mutatók és mérőszámok alkalmasak. A **mérőszámok (measures)** a programtól közvetlenül elvárt eredményre vonatkoznak, annak valamilyen mennyiségi jellemzőjét határozzák meg, ezzel szemben a **mutatók (indicators)** olyan tevékenységekkel kapcsolatos teljesítmények mérésére szolgálnak, amelyekhez nehéz vagy költséges közvetlen mérőszámokat rendelni (pl. megfelelő adattartalom hiányában), ezek inkább a teljesítményváltozás irányát és mértékét határozzák meg, és kevésbé a teljesítmény abszolút mértékét.

A közszolgálati szektorban nehéz a teljesítményekhez konkrét mérőszámokat rendelni, mivel a célokat általános formában határozzák meg, nem írnak elő mérhető, természetes követelményeket, így a tevékenységek, folyamatok, ráfordítások elvárt outputjai, hatásai az esetek többségében nehezen meghatározhatók. A teljesítmény-ellenőrzés sikeressége szemszögéből a legjobb, ha a teljesítménykövetelmények pontosan meghatározottak, tartalmaznak mennyiségi és minőségi mutatókat, célokat is.

A teljesítmény-mérőszámokkal és -mutatókkal szemben támasztott követelmények az alábbiakban foglalhatók össze a közszolgálati szektorban:

- *homogenitás*, azaz amennyiben a mutatókat és mérőszámokat összehasonlításra használják, azonos legyen minden megfigyelésnél a mérés tartalma és a mérés körülményei;
- *alkalmasság*, azaz a mutatók és mérőszámok olyan dolgokra irányuljanak, amelyek mennyiségi alakulása ténylegesen függ a szervezet, tevékenység, folyamat teljesítményétől;
- *szintbeli megfelelés*, azaz egy szervezeten belül különböző mutatókat és mérőszámokat kell alkalmazni ugyanazon tevékenységekkel kapcsolatos teljesítmény mérésére az aggregáltság szintjétől függetlenül;
- *mellékhatásoktól mentesség*, azaz valamely mérőszám vagy mutató teljesítésére való törekvés közben ne keletkezzenek szándékos vagy akaratlan nem kívánatos mellékhatások, a korlátozott kapacitások miatt ugyanis a szervezet úgy csoportosítja az erőforrásokat, hogy azok a mért teljesítményt elősegítő tevékenységeket támogassák, akár a nem mért tevékenységek rovására;
- *racionális*, azaz törekedni kell arra, hogy olyan mutatókat és mérőszámokat alkalmazzunk, amelyek olyan tevékenységek teljesítményét mérik, amelyek előállítása ténylegesen szükséges (nem igényel túlságosan nagy pénzügyi vagy időráfordítást), viszont nem szabad kizárólag azokra a mutatókra koncentrálni, amelyek már amúgy is rendelkezésre állnak vagy könnyen előállíthatók. Emellett figyelniük kell arra is, hogy a szervezet se túl sok, se túl kevés mutató- és mérőszámot ne alkalmazzon. Ha a szervezet túl sok mércét állít fel, akkor azok nem tükrözik a célok összességét, és a szervezetet arra ösztönzik, hogy néhány célt hangsúlyozzon a többi rovására, a túl sok mutató érdemben nem segíti a döntéshozást;
- *többoldalúság*, azaz amennyiben a szervezetnek többféle eredmény elérését kell biztosítania, akkor többféle teljesítmény-mérőszámot és -mutatót kell alkalmaznia, vagy olyan összetett mérőszámot, amely a szervezet tevékenységét gyakorlatilag lefedi.

A teljesítményértékelési módszereknél a leginkább elterjedtek az olyan összetett mutatószámrendszerek, amelyek pénzügyi és nem pénzügyi mutatókat, minőségi és mennyiségi mutatókat egyaránt alkalmaznak, ezeket egymással összekapcsolhatjuk, és hozzárendelhetjük a teljesítménymutatókat a szervezet konkrét céljaihoz.

A „pénzért értéket” elv fő jellemzői a teljesítmény-ellenőrzések gyakorlati megvalósításakor:

- az ellenőrzési témakör részletes helyzetismerete a 3E értékelési kritériumainak meghatározása érdekében;
- az ellenőrzést végzők maguk határozzák meg, illetve választják ki – szükség szerint az ellenőrzött szervezettel együttműködve – a 3E értékelésére alkalmas kritériumokat a felkészülés, illetve az előkészítés során, és rögzítik az értékelési kritériumokat az ellenőrzési programban;

- a teljesítmény-ellenőrzéseknél olyan kritériumokat kell alkalmazni, amelyek lehetőleg objektív, megbízható értékelésre alkalmasak, amelyek a döntéshozókat segítik, a vizsgált témakör fejlesztését, minőségi javítását eredményezik, azaz a teljesítmények javítását célozzák.

2.5. Az "értékarányos ráfordítás" (Value for Money) biztosítása

A források gazdaságos, hatékony és eredményes felhasználása a belső kontrollrendszer megfelelő működése függvényében valósulhat meg. **Az adott szervezet vezetésétől függ a megfelelő intézkedések bevezetése és az optimális értékarányos ráfordítás megvalósítása.** Az „értékarányos ráfordítás” fogalma gyakorlatilag összefoglalja mindazt, amit a teljesítmény-ellenőrzés hármasszempontja megkövetel, ezért amikor az ilyen ellenőrzés tárgyáról vagy céljáról akarunk beszélni, akkor gazdaságosság, hatékonyság és eredményesség hosszú meghatározás mellett röviden mondhatunk „**értékarányos ráfordítás**”-t is.

A költségvetési szerv kontrolltevékenysége általában az alábbiakkal kapcsolatos irányelveket és eljárásokat foglalja magában:

- programok, tevékenységek, projektek, folyamatok működtetésének tervezése, szervezése, irányítása és ellenőrzése;
- annak biztosítása, hogy a források felhasználása megfelel a jogszabályoknak,
- a források védelme a pazarlással, vesztességgel és visszaélésekkel szemben,
- a szervezet teljesítményének mérése, nyomon követése és az ezzel kapcsolatos jelentéstétel;
- annak biztosítása, hogy egy program vagy tevékenység elérje a célját;
- valós és megbízható adatok megszerzésének, megtartásának és az éves jelentésekben és egyéb dokumentumokban való pontos bemutatásának biztosítása.

3. A teljesítmény-ellenőrzés céljai, hatásai, típusai és lépései

3.1. A teljesítmény-ellenőrzés céljai

A teljesítmény-ellenőrzés elsődleges célja, hogy a költségvetési szerv vezetésének független, tárgyilagos és hiteles információt, megalapozott ellenőri véleményt adjon a célok elérése, illetve a feladatok ellátása során a bevételek, ráfordítások és az eszközök- források kezelése legfontosabb területein elért gazdaságosság, hatékonyság és eredményesség (azaz az értékarányos ráfordítás) tekintetében.

A teljesítmény-ellenőrzés másodlagos célja az, hogy rámutasson arra, miként lehet az értékarányos ráfordítást javítani és, hogy az ellenőrzött szervezeteket ösztönözze és támogassa a rendszerek és kontrollok javításához szükséges lépések megtételében.

Ezért a teljesítmény-ellenőrzés során alkalmazott vizsgálati módszertan általában magában foglalja az **értékarányos ráfordítás** biztosításához szükséges intézkedések – ezeken belül a belső kontrollrendszer egyes elemeinek – vizsgálatát és azok előmozdítását azoknál a szervezeteknél, amelyek közpénzekből gazdálkodnak. Az ellenőrzés célja az is, hogy felderítse a komoly pazarlást, szükségtelen költséget vagy az **elégtelen teljesítmény** egyéb eseteit. A belső ellenőr feladata, hogy értékelje, mennyire eredményesen végzi az adott szervezet a források kezelését.

3.2. A teljesítmény-ellenőrzés hatásai

A teljesítmény-ellenőrzés, mint tevékenység a vizsgálatain keresztül a költségvetési szerveket az alábbi hatásokon keresztül segíti:

A teljesítmény-ellenőrzés hatásai:

- bevételek növelése (ahol ez a cél vagy lehetséges);
- költségek vagy ráfordítások csökkentése, ami pénzügyi megtakarítást eredményez, mint az egyik legfontosabb elem;
- hatékonyság növelése,

- a vezetés, valamint az adminisztratív vagy szervezési folyamatok megerősítése vagy javítása,
- a nyújtott szolgáltatások minőségének javítása;
- a célok költséghatékonyabb megvalósítása;
- a teljesítmény-ellenőrzés megállapításait, javaslatait felhasználva irányelvek kidolgozása,
- a források felhasználása átláthatóságának és ellenőrizhetőségének erősítése.

3.3. A teljesítmény-ellenőrzés típusai

A teljesítmény-ellenőrzések a költségvetési munkafolyamatok szinte minden típusánál és az összetett folyamatok részfolyamatainál is egyaránt alkalmazhatóak, továbbá valamennyi projekt típus, tevékenység és program esetén használhatóak. Vonatkozhatnak egy szervezet egészére és annak funkcionális szervezeti egységeire, illetve bizonyos szektorokra. Alapulhatnak az inputon (az outputtal kapcsolatban felhasznált források költségeire vonatkoztatva); a rendszeren (egy szervezet személyzeti és szervezeti felépítésére vagy folyamataira vonatkoztatva); vagy az outputon (a hatékonyságra vonatkoztatva).

A teljesítmény-ellenőrzési vizsgálatokat négy nagy kategóriába lehet sorolni:

(1) Szelektív vizsgálatok

Ezek a vizsgálatok magukban foglalják az esetlegesen előforduló komoly pazarlás, indokolatlan vagy nem megfelelő módon végrehajtott költségek, eredménytelenség, elégtelen hatékonyság, ellenőrzési elégtelenség vagy jogszabályi nem megfelelés konkrét eseteinek vizsgálatát. Nagyrészt a szervezetet ért kritika jogosságának megállapítására korlátozódnak; megvizsgálják a hiányosságok vagy gyenge pontok okát, és mérlegelik a hasznos változtatások érdekében megtett vagy szükséges lépéseket.

(2) Folyamatokat vagy tevékenységeket érintő átfogó vizsgálatok

Ezek az ellenőrzések az ellenőrzött szervezetek egészére, fontos tevékenységekre, projektekre vagy programokra vonatkoznak. Felépítésük lehetővé teszi átfogó jelentések elkészítését azon fontos területek ellenőrzéséről, ahol a hozott intézkedéseket kielégítőnek találták, és nem fogalmaztak meg kritikai megjegyzéseket, vagy éppen ellenkezőleg, felhívják a figyelmet a kontrollok vagy az eredmények területén jelentkező lényeges gyengeségekre és azok következményeire.

(3) A vezetői irányítás elemeinek vizsgálatai

Ezek a vizsgálatok általános eljárásokra, rendszerekre vagy korábban kialakított gyakorlatra terjedhetnek ki.

(4) Kisebbségi terjedelmű vizsgálatok

Ezek a vizsgálatok az általános elvárások szerint az értékarányos ráfordítás területén megvalósítandó hasznos újításokkal, rendszerek megerősítésével és a költség-takarékosságra való ösztönzéssel foglalkoznak.

Az alábbi táblázat néhány jellemző teljesítmény-ellenőrzési témát sorol fel:

Lehetséges teljesítmény-ellenőrzési területek	
Tevékenység	Fejlesztési lehetőség
Beszerezés	Az áruk és szolgáltatások beszerzésének jobb költséghatékonyasága.
Raktárak, készletek kezelése	Az átalakított eljárások révén csökkennek a készletszintek és az ebből fakadó veszteségek.
Támogató szolgáltatások, pl. telekommunikáció, villamos energia	Alacsonyabb áru szolgáltatások igénybevétele, eszközök megfelelő menedzsmentje, a fogyasztás csökkentésére irányuló lehetőségek meghatározása.
Ingatlanok, eszközök kezelése	A telekvagyon, az épületvagyon, járművek és berendezések jobb kihasználása. Megnövekedett kapacitás kihasználtság

Lehetséges teljesítmény-ellenőrzési területek	
Tevékenység	Fejlesztési lehetőség
	vagy az adott eszközök más célú felhasználása, értékesítése.
Nagy beruházási projektek menedzselése	Az átalakított eljárások lehetővé teszik a projektek időbeni és adott költségkereten belül történő befejezését.
Az emberi erőforrások kihasználása és allokálása	Megnövekedett teljesítmény, hatékonyabb munkaerő-beosztás.

3.4. A teljesítmény-ellenőrzés lépései

A teljesítmény-ellenőrzést megelőző folyamat lépései megegyeznek a belső ellenőrzés valamennyi egyéb típusánál alkalmazandó ellenőrzési lépésekkel, folyamatokkal, azaz:

- tervezés (előkészítés, kockázatelemzés, stratégiai és éves tervek elkészítése);
- végrehajtás (ellenőrzés folyamatának megtervezése, ellenőrzési program készítése, ellenőrzés lebonyolítása);
- jelentés (jelentés-tervezet elkészítése, egyeztetés, jelentés lezárása, véglegesítése),
- nyomon követés (intézkedési tervek véleményezése, intézkedések végrehajtásának nyomonkövetése, utóellenőrzés).

A fenti folyamatok végrehajtása során a Belső Ellenőrzési Kézikönyv minta vonatkozó ajánlásai alapján kell eljárni.

4. A teljesítmény-ellenőrzés végrehajtásnak módszerei – a vizsgálati szakasz

4.1. Az ellenőrzés végrehajtásának sajátosságai a teljesítmény-ellenőrzések esetében

A teljesítmény-ellenőrzések sajátosságai – a más típusú ellenőrzésekkel összevetve – abban nyilvánulnak meg, hogy eltérő szerkezetű adatgyűjtés és eljárások alkalmazhatók, ami fokozottabb együttműködést igényel az ellenőrzöttektől.

Az eljárásoknál alkalmazhatók, az alapvető ellenőrzési eljárások mellett – dokumentumok bekérése, elemzése – ***olyan sajátos technikák***, mint a fizikai megfigyelések, mérések, fizikai, kémiai vizsgálatok, naplózási technikák, amelyek szintén igénylik adott esetben egyéb szervezetek, hatóságok bevonását az ellenőrzésbe.

Példa
<p>Ilyen lehet pl.:</p> <ul style="list-style-type: none"> - beruházások esetében a ténylegesen beépített anyagok, szerkezetek vizsgálata vagy környezetterhelési adatok mérése; - informatikai rendszerek esetében a ténylegesen alkalmazott kódolási technikák, beépített rendszerkontrollok vizsgálata; - kutatás-fejlesztési, egészségügyi, szociális területeken a társadalmi, regionális, illetve helyi hatások célzott statisztikai felmérése; - szolgáltatások esetében elégedettségi ráta mérése, beszerzéseknél az eszközök használatának, a beépítés tényleges körülményeinek fizikai megfigyelése, stb.

A teljesítményértékeléskor felhasználható eszközök köre szubjektív elemeket is tartalmazhat, jellegüktől függően (pl. interjúk, kérdőívek, összehasonlítások, tanulmányok, legjobb gyakorlat, stb.).

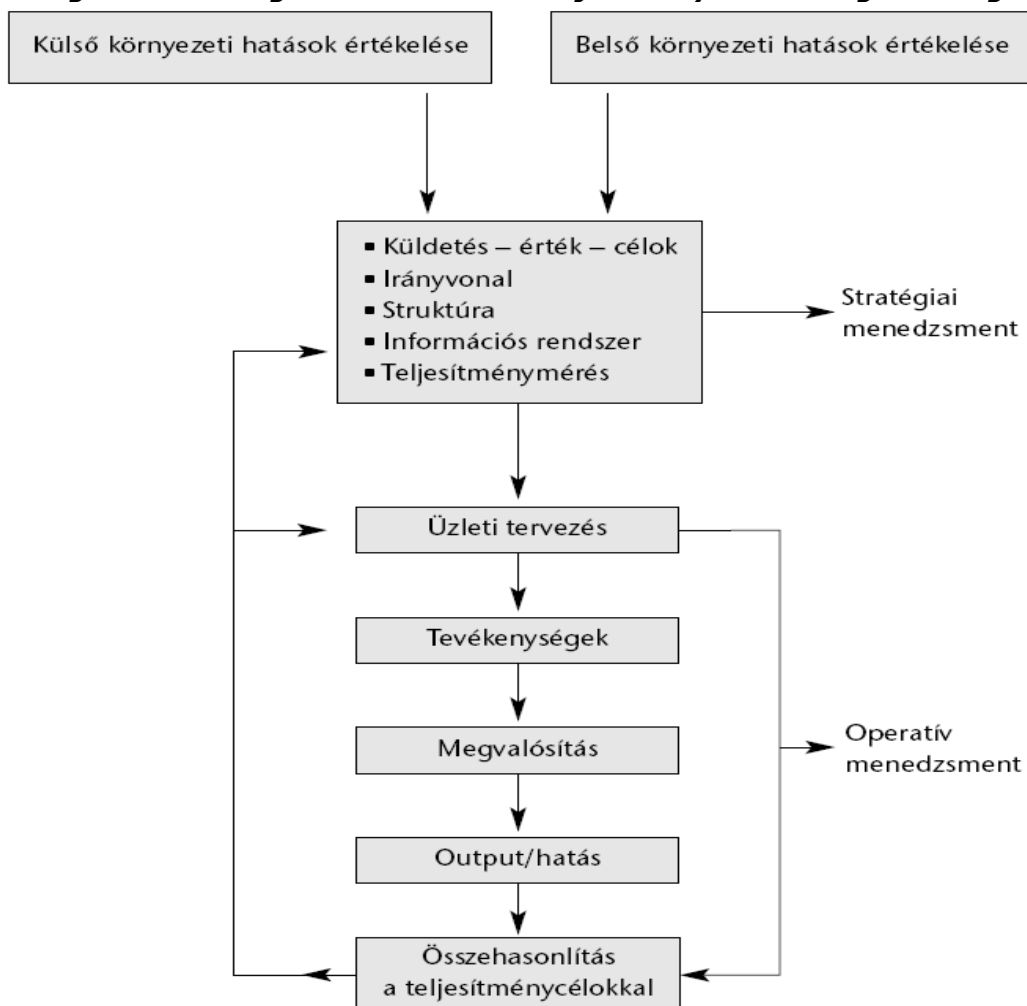
A helyzetvizsgálat érdekében összegyűjtött, beérkezett adatokat, táblázatokat, tanúsítványokat tesztelni kell a helyszíni ellenőrzés során, meggyőződve a kitöltött tanúsítványok pontosságáról, valóságáról, helytállóságáról, a megfelelő mennyiségű, minőségű, megalapozottságú bizonyítékok előállítására érdekében.

Adat- és információbekérő táblázatok készíthetők a korábban kapott tanúsítványok kiegészítésére, az egyes szervezetek közötti kapcsolatra, információáramlásra és az adatszolgáltatások jellemzőinek összegyűjtésére.

Előfordulhat olyan tények megismerése a helyszíni vizsgálat alatt, amely egyeztetést igényel speciális szakértőkkel, véleményük, értékelésük megismerése érdekében. Ilyen lehet pl. a helyszíni vizsgálat alatt megismert szakértői tanulmányok, megvalósíthatósági, környezetvédelmi tanulmányok, gazdasági elemzések, tanácsadói szervezetek értékelései, stb., amelyek készítésében részt vevő szakértők bevonhatók valamely feltárt probléma tisztázásába.

Az alábbiakban bemutatunk néhány modellt, illetve értékelési szempontot, melyek segíthetik a teljesítmény-ellenőrzés végrehajtásának folyamatát.

Az alábbi logikai modell segítheti a közszektor teljesítménye sikerességének megítélését:



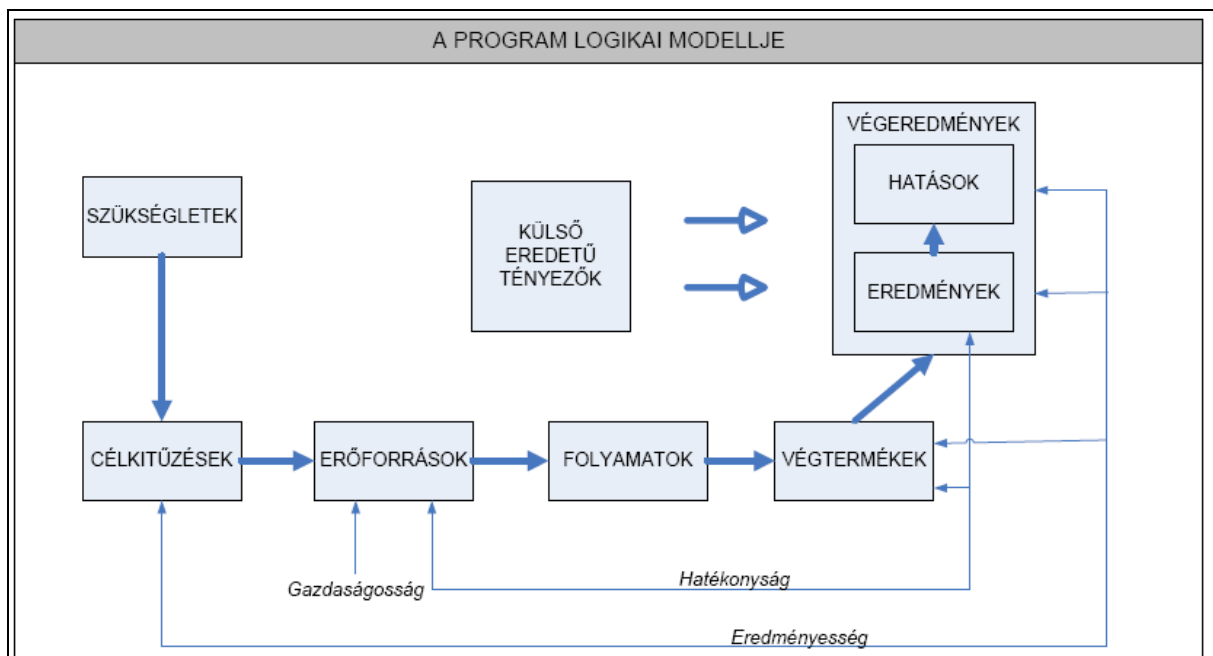
3. számú ábra: A teljesítmény-ellenőrzés során az elemzés logikai folyamata

Az alábbi szempontok figyelembevétele ugyancsak támogatja a teljesítmény-ellenőrzés során a különböző területek és témakörök értékelését:

<p>1. A szervezet egészére jellemző szempontok</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Küldetés ▪ Kultúra ▪ Szervezeti kommunikáció ▪ Erőforrások ▪ Döntéshozó folyamat ▪ Koordinációs egyeztetési és kontroll/ellenőrzési folyamatok 	<p>2. Munkacsoport szintű szempontok</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Munkamegosztás szerkezete és folyamata ▪ Technológia, működés folyamata ▪ Felügyelet – szintek – vezetés, irányítás ▪ Szervezeten belüli kommunikáció ▪ Szervezeti egységek, szubkultúra, normatív előírások
<p>3. Egyedi szintű szempontok</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Képességek, adottságok, lehetőségek ▪ Munkaszabályok, előírások, munkaköri leírás ▪ Ösztönzések 	<p>4. Környezeti – külső – szempontok</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Hirtelen és gyors technológia- váltások, szemléletváltozások ▪ Szállítók ▪ Vevők ▪ Támogatók vagy ellenfelek – üzleti konkurencia ▪ Média ▪ Kormányzati felügyelet, szabályozások

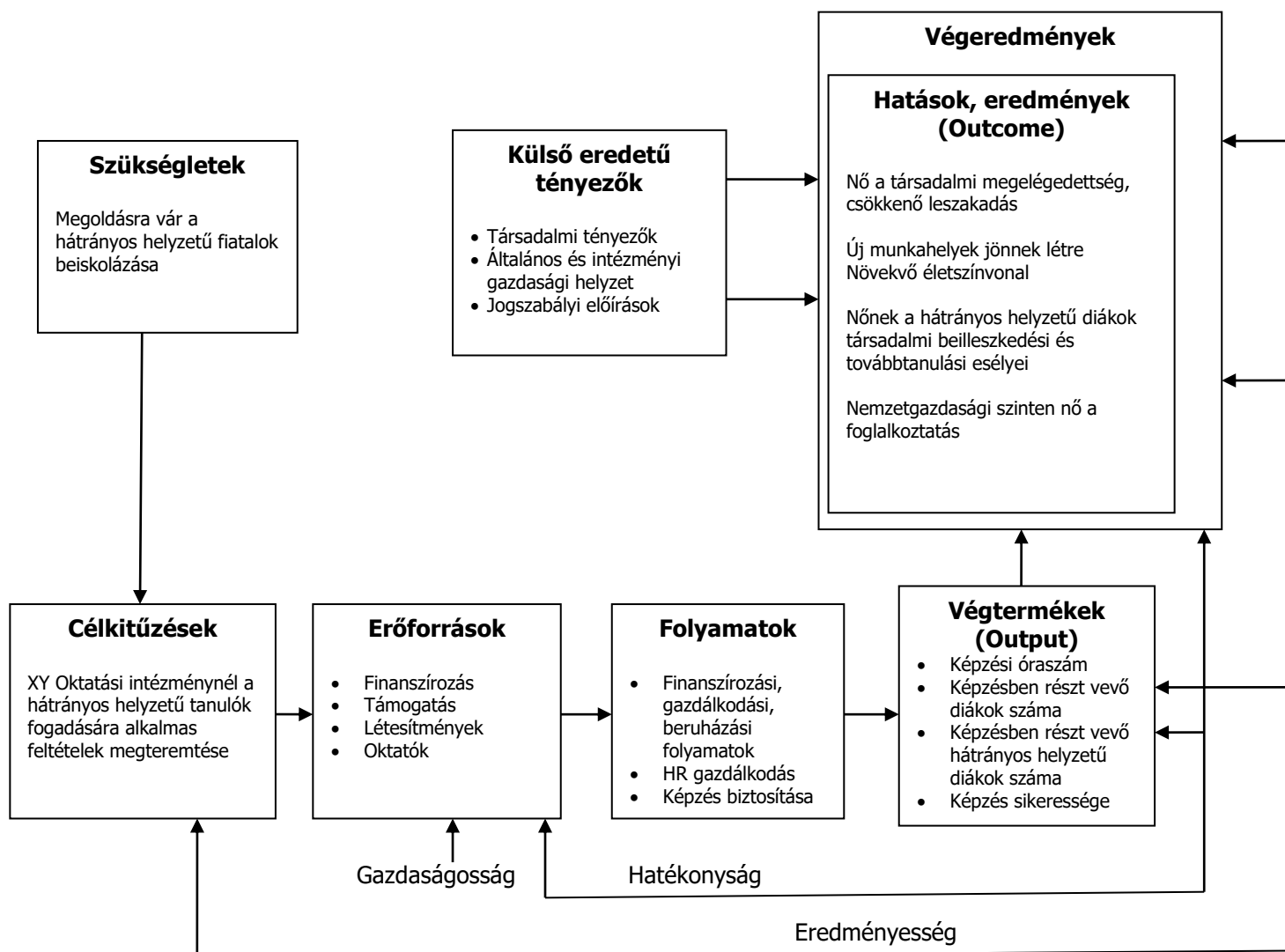
4. számú ábra: Értékelési szempontok a teljesítmény-ellenőrzés során

A fentiek mellett a teljesítmény-ellenőrzés végrehajtását támogathatja **egy adott program logikai modelljének** felvázolása, illetve az ellenőrzés során a modell egyes elemeinek szisztematikus vizsgálata értékelése.



5. számú ábra: Egy adott program logikai modellje

Gyakorlati példa egy adott program lehetséges logikai modelljére:



6. számú ábra: Gyakorlati példa egy adott program logikai modelljére

Az ellenőrzési program kidolgozását megelőzően az ellenőröknek fel kell tárniuk a gazdaságosságot, hatékonyságot és eredményességet fenyegető lehetséges kockázatokat, és ennek alapján ki kell dolgozniuk az ellenőrzési kérdéseiket.

Alapjában mindegyik fogalom egyforma jelentőséggel bír, esetenként kell eldönteni, hogy melyik kapjon elsőbbséget. Mindamellett elemzésük során az ellenőrök lehetőleg mindig vegyék figyelembe az eredményességet, mint tényezőt.

A teljesítmény-ellenőrzéstől nem feltétlenül várják el, hogy a gazdaságosság, hatékonyság és eredményesség valamennyi szempontját egyidejűen és átfogóan vizsgálja. Vizsgálatának tárgyai inkább a gazdaságossággal, hatékonysággal vagy eredményességgel kapcsolatos egyes témák vagy témakombinációk attól függően, hogy melyek a feltárt jelentős lehetséges kockázatok. Az ellenőrzés így szelektívebb marad, és kisebb a kockázata, hogy túlzott célokat tűz maga elé.

Példa
Az alábbiakban – példa jelleggel – ismertetjük a teljesítmény-ellenőrzések egy lehetséges kérdéslistáját.
Szükségletek: Megfelelően kerültek-e megállapításra a szükségletek? A szükségletek valós és aktuális társadalmi, gazdasági, politikai vagy egyéb igényen alapulnak-e?

Célkitűzések: A kijelölt szervezeti célkitűzések összhangban vannak-e a szükségletekkel?

Erőforrások: A célkitűzések megvalósításához szükséges valamennyi erőforrás rendelkezésre áll-e (mint az eredményesség alapfeltétele)? A szervezet rendelkezésére álló erőforrásokkal a célkitűzések teljes körűen megvalósíthatóak-e? A finanszírozási források hozzá lettek-e igazítva a szervezeti célokhoz? Az erőforrások tervezésének, biztosításának, felhasználásának folyamata megfelel-e a gazdaságosság és hatékonyság követelményeinek? Rendelkezik-e a szervezet az erőforrások gazdaságos felhasználásának mérésére alkalmas eljárásokkal, rendszerekkel (pl. kontrolling, monitoring)?

Folyamatok: A szervezeti folyamatok, hatás- és felelősségi körök egyértelműen kijelölésre kerültek-e? A szervezeti folyamatok úgy lettek-e kialakítva, hogy a célkitűzések hatékony, eredményes és gazdaságos elérését támogatják? Az irányítási, vezetési és belső kontrollfolyamatok megfelelően támogatják-e a szervezeti célok elérését? Rendelkezik-e a szervezet a célkitűzések elérését támogató tervezési és beszámolási rendszerrel? Az irányítási, vezetési és belső kontrollrendszerek megfelelő működtetéséhez szükséges információs rendszer (pl. vezetői információs rendszer) rendelkezésre áll-e? Rendelkezik-e a szervezet megfelelő integrált kockázatkezelési rendszerrel és a szervezeti integritást sértő események kezelésére szolgáló rendszerrel?? Rendelkezik-e a szervezet a célkitűzések elérését támogató, kiegészítő rendszerekkel, mint pl. közbeszerzési rendszer, IT támogatottság, minőségbiztosítási rendszerek, stb.? Megfelelően kialakított-e a szervezet humánerőforrás-gazdálkodási rendszere? Megfelelően működnek-e a szervezeti erőforrások felhasználását, az eredmények elérését mérő és értékelő felülvizsgálati, monitoring, kontrolling és egyéb vezetői ellenőrzési rendszerek? Megfelelően működik-e a szervezet beszámolási rendszere (mint az átláthatóság, elszámoltathatóság alapfeltétele)?

Végtermékek (output): Milyen „végtermékek” kerültek előállításra a folyamatok során, ezen „végtermékek” összhangban állnak-e a szervezeti célkitűzésekkel. Az előállított „végtermékek” összhangban vannak-e az értékarányos ráfordítások alapelveivel? Az erőforrások (input) és „végtermékek” (output) közötti kapcsolat megfelel-e a gazdaságosság, hatékonyság, költség-hatékonyság, produktivitás követelményének?

Eredmények, hatások (outcome): Az elért eredmények összhangban vannak-e a szükségletekkel és az azokon alapuló célkitűzésekkel? Az erőforrás-felhasználás viszonylatában hatékonyak és gazdaságosnak tekinthető-e az eredmények elérése? A folyamatok, az elért végtermékek és eredmények következményeként elérték-e azokat a hatásokat, melyek a szükségletekből és a szervezeti célokból valószínűsíthetők, illetve elvártak voltak? A szándékolt hatásokat hatékonyan és gazdaságosan érték-e el? A végtermékek és eredmények mellett milyen egyéb társadalmi, gazdasági, szociális hatásokat eredményeztek a folyamatok? A végtermékek, eredmények következményei között vannak-e nem várt, pozitív vagy negatív hatások? Milyen pénzügyi jelentőséggel bírnak ezek a nem várt eredmények?

Átláthatóság és elszámoltathatóság: A vizsgált célkitűzések, erőforrás-felhasználás, folyamatok, végtermékek, eredmények, illetve hatások átlátható és elszámoltatható módon keletkeztek-e? A szervezeti teljesítménnyel kapcsolatos információk valóságos, elegendőek, hozzáférhetőek-e? A szervezeti tevékenységek és eredmények valamennyi érdekelt fél (tágabb értelemben valamennyi állampolgár) számára elérhetőek-e?

4.2. A 3E követelményeinek való megfelelés vizsgálata a gyakorlatban

Az alábbiakban bemutatjuk a hatékony és eredményes gazdálkodásra vonatkozó általános kockázatokat, külön kitérünk arra, hogy az adott területen végrehajtott ellenőrzésnek mire célszerű összpontosítania.

1. Gazdaságosság

Gazdaságossági kérdés, ha egy szervezet vagy tevékenység költségeit vagy erőforrásait a végtermékek vagy eredmények adott szintje mellett jelentősen csökkenteni lehetne-e.

Jellemző általános kockázatok ezen a téren:

- fecsérlés: olyan erőforrások felhasználása, amelyek nem szükségesek a kívánt végtermék vagy eredmény előállításához;

- túlfizetés: ténylegesen felhasznált erőforrások beszerzése olyan költséggel, amelynél alacsonyabb is elérhető lett volna;
- pazarlás: jobb minőségű erőforrásért fizetnek, mint amilyenre a kívánt végtermék vagy eredmény előállításához szükség lett volna.

A gazdaságossági ellenőrzés tehát azt igyekszik megállapítani, hogy az adott célkitűzések eléréséhez a legalkalmasabb és legkisebb költségű erőforrásokat választották-e. Éppen ezért elsődleges cél: alacsonyan tartani az adott célkitűzések eléréséhez kötődő költségeket.

Az ellenőrzés ilyen kérdéseket vizsgál:

- az ellenőrzött szervezet minimális költséggel szerzi-e be a megfelelő fajtájú, minőségű és mennyiségű erőforrást;
- az ellenőrzött szervezet azt szem előtt tartva kezeli-e erőforrásait, hogy összességében minimálisra csökkentse a ráfordítást;
- lehetséges lett volna-e másképp megtervezni, illetve végrehajtani a beavatkozást, úgy, hogy az kisebb költséggel járjon.

Példa

Kockázati példa – Részmunkaidős foglalkoztatás egy költségvetési szervnél

A megvizsgált iratanyagokban pár kivételtől eltekintve semmi nem mutatott arra, hogy korábban komolyan kerestek volna valamely alternatív megoldást, humánerőforrás főosztályvezető javaslatait pedig különösen, ha részmunkaidős foglalkoztatást tartott volna ajánlatosnak, szinte soha nem fogadták meg.

Rendszerint nem, vagy már csak későn került szóba a részmunkaidős foglalkoztatás alternatívája. A mintában szereplő, teljes munkaidőben foglalkoztatott, de ebben a foglalkoztatási konstrukcióban – csoportos leépítés, forráshiány, feladatok csökkenése, vagy egyéb tényezők miatt – már nem megtertartható korábbi alkalmazottak egynegyede valószínűleg még tovább dolgozhatott volna, ha a költségvetési szerv korábban felfigyel a részmunkaidős foglalkoztatás lehetőségére.

Ezt a kérdőíveken kapott válaszok is megerősítik: a volt alkalmazottak 20%-a úgy vélte, hogy még tovább dolgozhatott volna, ha valamely alternatív megoldást kínáltak volna fel neki. Ennek alapján az a becslés tehető, hogy évente elvileg kb. 8 millió forintot lehetne megtakarítani az adott évben felmerülő bérköltségekből, ha a munkaadó következetes politikát követve korán felfigyelne a részmunkaidős foglalkoztatás lehetőségére, és megfelelő lépéseket tenne.

Példa

Példák a gazdaságossággal kapcsolatos ellenőrzési kérdésekre

A teljesítmény közvetlen ellenőrzése

- A *legkedvezőbb árakat* érték-e el a kis és középvállalkozásokat támogató program tanácsadói szolgáltatásainak esetében?
- Lehetséges volna-e méltányosan csökkenteni a betegség miatti távollétek okozta *költségeket*?

A kontrollok ellenőrzése

- A településrendezési és szabályozási rendszer irányításának keretében a vezetés figyelembe veszi-e és *nyomon követi-e* a költségeket?
- Működnek-e *eljárások* annak biztosítására, hogy a helyi önkormányzati közterületi felügyelők gépkocsival történő utazási költségei a lehető legalacsonyabbak, illetve a más alternatív közlekedési költségekkel összehasonlítva kedvezőek? Megfelelőek-e ezek az eljárások, illetve helyesen alkalmazzák-e őket?

Gazdaságossági elemzése során az ellenőr gyakran folyamodik ahhoz, hogy az ellenőrzött szervezeteken belüli, az *árubeszerzésre, építési beruházásokra és szolgáltatásnyújtásra irányuló közbeszerzésekkel* kapcsolatos eljárásokat és irányítási döntéseket vizsgálja. Az ellenőr különösen arra a kérdésre keresi a választ, hogy a közbeszerzési eljárás révén a költségekkel összevetve a lehető legnagyobb érték keletkezett-e.

Példa

Az ellenőrzés ilyenkor pl. arra irányul, hogy létezik-e olyan követelményrendszer, amely részletesen leírja, hogy milyen célokra irányulnak az árubeszerzési, beruházási és szolgáltatásnyújtási szerződések, hogy milyen minőséget várnak el a kívánt végterméktől, illetve, hogy mikorra kell rendelkezésre állnia az illető árunak, beruházásnak vagy szolgáltatásnak. Az ellenőr gyakran vizsgálja a kiválasztási és odaítélési kritériumok megállapítását és betartását is.

2. Hatékonyság

Hatékonysági kérdés, hogy egy szervezet vagy projekt a végtermékei vagy eredményei mennyiségét vagy minőségét a felhasznált erőforrások növelése nélkül tudja-e növelni.

Jellemző általános kockázatok ezen a téren:

- veszteségek: az erőforrások felhasználása nem vezet a kívánt végtermékekhez;
- az erőforrás/végtermék nem optimális aránya (pl. alacsony a munka hatékonysága);
- a projekt lassú végrehajtása;
- az externáliák – a projekt vagy a szervezet hatókörén kívül eső, az egyénekre vagy szervezetekre háruló költségek – elégtelen felmérése és felügyelete.

A hatékonysági ellenőrzés ezért azt vizsgálja, hogy a lehető legjobb arányban állnak-e egymással az erőforrások, illetve a keletkező végtermékek vagy eredmények. A hatékonyság fogalma szoros kapcsolatban áll a termelékenységével, és a legfontosabb kérdés az, hogy a rendelkezésre álló erőforrások adott szintje mellett a végtermékek vagy eredmények mennyiségileg, minőségileg és időszerűség tekintetében maximalizálnak tekinthetőek-e. Éppen ezért törekedni kell a rendelkezésre álló erőforrások legjobb felhasználására, a „termelékenység” maximalizálására.

Az ellenőrzés ilyen kérdéseket vizsgál:

- költséghatékonyan állították-e elő a végtermékeket, illetve eredményeket;
- vannak-e elkerülhető szűk keresztmetszetek vagy szükségtelen átfedések.

Példa

Kockázati példa – A helyi önkormányzat környezet és növényvédelemmel kapcsolatos intézkedései

A fás területek növelésének célkitűzését illetően az erdősítésnél többféle földterület jöhet szóba. A vonatkozó jogszabály azt írja elő, hogy a hatósági tulajdonú mezőgazdasági terület erdősítésére nyújtott támogatás csak a telepítés költségeit fedezi, vagyis a magántulajdonú mezőgazdasági területek erdősítésével ellentétben, ebben az esetben nem ellentételezik a jövedelem-kiesést és nem fizetik a fenntartási költségeket. Így elméletben jóval nagyobb hatékonyságot lehetne elérni, ha ezt az intézkedést a köztulajdonú földterületekre összpontosítanák, mivel ugyanakkora támogatás így jóval nagyobb terület erdősítését tenné lehetővé.

Példa

Példák a hatékonysággal kapcsolatos ellenőrzési kérdésekre

A teljesítmény közvetlen ellenőrzése:

- Milyen a hosszabb ideje munka nélkül lévők számára a közösségi szakképzési program keretében teremtett álláshelyek egyenkénti költsége a más hasonló projektek révén létrehozott álláshelyek költségeivel összevetve?
- Lehetséges lett volna-e, hogy eltérő projekt megvalósítási mód esetén javuljon a határidők betartása és a minőség?

A kontrollok ellenőrzése:

- Működnek-e megfelelő eljárások annak biztosítására, hogy a regionális ipari park fejlesztési

projektek prioritási rendbe állítása és kiválasztása révén a költségvetési pénzeszközök maximális hatást fejtsenek ki? Megfelelőek-e ezek a kritériumok, illetve az eredeti szándék szerint alkalmazzák-e őket?

- Kapnak-e az irodahelyiségek alapterületéről, állapotáról, használatáról és költségeiről megfelelő vezetői információt a költségvetési szervek, illetve következesen felhasználják-e azt a döntéshozatalnál?

Amikor a hatékonysági ellenőrzés a végtermékekre összpontosít, akkor az ellenőr gyakran azt vizsgálja, hogy az adott szervezet milyen eljárások révén alakítja át az erőforrásokat végtermékeké. Ennek keretében az ellenőr kiszámíthatja az előállított végtermékek egységköltségét (pl. egy szakképzés óránkénti átlagköltségét), vagy tekintetbe vehet munkahatékonysági mutatókat (pl. a naponként feldolgozott támogatási kérelmek számát), és összehasonlíthatja ezeket olyan elfogadott kritériumokkal, amelyeket hasonló szervezetek vagy korábbi időszakok gyakorlatából, illetve az ellenőrzött szervezet által kifejezetten elfogadott normákból vezet le.

Amikor a hatékonysági ellenőrzés az eredményekre irányul, akkor általában *gazdasági eszközökre* van szükség annak felmérésehez, hogy az ellenőrzött szervezet, művelet vagy program ténylegesen vagy potenciálisan képes-e a szóban forgó eredményeket adott költség mellett elérni.

Példa

Pl. költség-hatékonysági elemzés révén össze lehet vetni egy projekt nettó hatását az ennek a hatásnak a kiváltásához szükséges pénzügyi forrásokkal; megítélési kritérium lehet pl. az előállított eredmény egységköltsége (pl. a teremtett álláshelyenkénti költség), amelyet azután össze lehet vetni az összehasonlítási alapul választott projektekkel. Az ellenőrzési megközelítéstől függően az ellenőrök vagy az ellenőrzött szerv elemzésének megbízhatóságát vizsgálják, vagy maguk végzik el ezt az elemzést.

3. Eredményesség

Eredményességi kérdés, hogy egy szervezet vagy projekt létrehozza-e az elvárt végtermékeket, eredményeket vagy hatásokat.

Jellemző általános kockázatok ezen a téren:

- fogyatékos szakpolitikai tervezés, pl. a szükségletek nem megfelelő felmérése, nem egyértelmű vagy ellentmondásos célkitűzések, nem megfelelő beavatkozási eszközök (intézkedések), vagy a politika gyakorlati végrehajthatatlansága;
- irányítási, vezetési hiányosságok, pl. kitűzött célok meg nem valósítása, vagy az irányítók, vezetők nem kezelik prioritásként a célok megvalósítását.

Az eredményességi ellenőrzés ezért azt igyekszik felmérni, hogy milyen mértékben valósították meg a különböző típusú célkitűzéseket:

- operatív célkitűzések: az ellenőrzés azt méri fel, hogy milyen mértékben sikerült létrehozni a tervezett *végtermékeket*. Az ilyen ellenőrzés rendszerint a szervezeteknek az adott intézkedés végrehajtásáért felelős belső műveleteit is vizsgálja;
- közvetlen célkitűzések: az ellenőrzés azt méri fel, hogy az adott intézkedésben való részvételük végeztével a közvetlen érintettek egyértelműen kedvező eredményt könyvelhettek-e el. Az ellenőrzés rendszerint a végrehajtó szervezetek által szolgáltatott nyomon követési információt vizsgálja, de maguktól a közvetlen érintettektől is szerez információt;
- közvetett és átfogó célkitűzések: a vizsgálat az ellenőrzött szervezet határain túllépve igyekszik felmérni a szervezeti intézkedés hatásait. E célból figyelembe kell venni külső tényezőket is, illetve bizonyítani kell, hogy a megfigyelt hatások csakugyan a szervezeti intézkedés, nem pedig valamely külső tényező következményei.

Példa

Kockázati példa – A kulturális célú programoknak, mint közösségi szolgáltatásoknak nyújtott támogatások rendszere

A rendszer kétféle támogatási mértéket különböztet meg: alacsonyabb támogatásban részesül a helyi közösségi ház (művelődési központ) által szervezett színház- és koncert előadások megrendezése, míg az oktatási-nevelési politika alapján jobban preferált, iskoláskorú gyermekeknek szervezett kulturális rendezvények (kiállítások, foglalkoztató körök, oktatási célú színházi előadások, stb.) magasabb támogatást kapnak.

A két támogatási mérték eltérése erősen hatott a különböző célú kulturális rendezvények minőségére és a rendezvények számára. Az intézkedés bevezetése előtt, az iskoláskorú gyermekeknek szervezett kulturális rendezvények aránya az összes szervezett rendezvényhez képest alig érte el a 20%-ot. Az intézkedés hatására az iskoláskorú gyermekek részére megszervezett rendezvények részaránya már meghaladta a 60%-ot, ami azt eredményezte, hogy az éves betervezett támogatás előirányzata már kimerült.

Példa

Példák az eredményességgel kapcsolatos ellenőrzési kérdésekre

A teljesítmény közvetlen ellenőrzése:

- A hátrányos helyzetű fiatalok pályakezdését segítő támogatási rendszerek egyértelműen kedvező hatással voltak-e a hátrányos helyzetű térségek foglalkoztatási mutatóinak alakulására, gazdaságainak korszerűsítésére és gazdasági életképességére?
- Növekedett-e az infrastrukturális projektek révén a településen a forgalom intenzitása, illetve csökkent-e ugyanakkor az utazással töltött idő, és javult-e a közúti biztonság?

A kontrollok ellenőrzése:

- Hoztak-e az ipari parkoknak telephelyet adó települések alkalmas intézkedéseket a környezeti terhelés hatásainak nyomon követésére és enyhítésére, illetve megfelelően végrehajtották-e azokat?

Az eredményességi ellenőrzés ezért a végtermékekre, eredményekre vagy hatásokra összpontosít:

- Időnként meglehetősen nehéz valamely intézkedés hatását felmérni, vagyis azt megállapítani, hogy milyen mértékben sikerült elérni az adott intézkedés átfogó, közvetett vagy akár csak közvetlen célkitűzéseit. Ezt a nehézséget az okozza, hogy a rendszerint *általánosságokkal* kifejezett célkitűzéseket nem lehet mérhető mutatókhoz kötni, s ezért azt is nehéz megállapítani, hogy milyen mértékben sikerült elérni ezeket a célokat. Amikor világosabb a célkitűzések megfogalmazása, akkor pedig a szükséges ellenőrzési bizonyítékok összegyűjtése és elemzése követelné meg *aránytalanul sok ellenőrzési erőforrás* felhasználását, amennyiben a szükséges információ az ellenőrzött szervezeten belül nem könnyen hozzáférhető. Ezenkívül azt is nehéz értékelni, hogy a megfigyelt hatások valóban az adott intézkedés következményei-e, avagy inkább *külső tényezőkéi*. Ilyen esetekben az ellenőrzési megközelítés ezért elsősorban annak figyelembe vételét diktálja, hogy rendelkezésre áll-e a tárgyhoz tartozó és megbízható, ellenőrzési bizonyítékként felhasználható értékelési információ.
- Ellenőrzési célként gyakran megvalósíthatóbbnak tűnik az adott intézkedés végtermékeinek vagy eredményeinek, vagyis annak értékelése, hogy milyen mértékben sikerült elérni az operatív vagy közvetlen célkitűzéseket. Amennyiben specifikus, mérhető, abszolválható, releváns és teljesítési időhöz kötött célkitűzésekről van szó, és a célok elérését teljesítménymutatók révén kísérik figyelemmel, akkor ez az értékelési mód várhatóan egyértelmű és alkalmas hivatkozási alapként szolgálhat az eredményesség értékeléséhez.

5. A teljesítmény-ellenőrzés sajátosságai az államháztartási szektorban

Az államháztartási szektor teljesítményét alapvetően két szinten értékelhetjük:

- Nemzetgazdasági szinten, ahol olyan mutatók kellene, amelyek lefedik a kormányzati szolgáltatások teljes körét.
- A gazdálkodás szintjén, mikro-, illetve regionális szinten olyan indikátorok kellene, amelyek tartalma konkrétan az adott tevékenységre vonatkozik, világosan és egyértelműen meghatározható és az azonos/elemei/szinteken összehasonlítható, hosszú távon ez ugyanis a

stabilitás alapvető követelménye. Lényeges, hogy elemi szinten nem manipulálható indikátorok kerüljenek kialakításra, amelyek nem készítenek látszattervekenységekre, és az érdekeltviszonyokat sem torzítják.

5.1. Mérőszámok és indikátorok követelményei

A teljesítményellenőrzés eredetileg a gazdaságosságra (a költségek csökkentésére) és csak részben az eredményességre koncentrált. Ma azonban a szolgáltatás minősége és a köz érdekeinek szolgálata került az előtérbe, ami szükségessé tette a komplexebb, hatékonyságot is figyelembe vevő teljesítménymutatók kidolgozását és folyamatos fejlesztését. A költségvetési szerveknek a teljesítményük bemutatásához célszerű és szükséges teljesítménymutatókat közzétenni, amelyek vizsgálata a teljesítmény-ellenőrzés keretében a belső ellenőrzés feladata.

A teljesítménymenedzsment rendszerrel szembeni elvárások:

- **Stratégiai szemléletű:** a teljesítménymérési rendszernek lehetővé kell tennie a vezetők számára, hogy figyelemmel kísérhessék a hivatalos stratégiai és üzleti célkitűzéseikhez képest megtett előrehaladást.
- **Teljes:** a teljesítménymérési rendszernek a hatékonyságra, eredményességre, outputra, minőségre, szolgáltatási szintre és pénzügyi teljesítményre vonatkozó mérési alapokat kell magában foglalnia, és a szervezet összes jelentős alkotóelemére ki kell terjednie.
- **Releváns:** a teljesítménymérés eredményeinek relevánsnak kell lenniük a vezetők, az osztály, az adatok felhasználói és harmadik fél számára.
- **Konzisztens:** a célok körülírásához és definiálásához használt kifejezéseknek konzisztensnek kell lenniük. A konzisztenciának az egyes évek, célok, és – ahol lehetséges – szervezetek között is fenn kell állnia.
- **Pontos:** a mérési eredményeket olyan pontossággal kell rögzíteni, amely lehetővé teszi a felhasználó számára, hogy megítélje a teljesítmény szintjét, illetve megállapítsa az előző évekhez képest esetlegesen bekövetkezett változást.
- **Időszerű:** a teljesítménymérési adatokat azonnal elő kell állítani.
- **Rendszer teljesítmény-értéke:** a teljesítménymérési rendszernek a szervezet szempontjából az ár-érték arány elvével összhangban kell állnia (pl. kialakítása nem lehet túlságosan költséges, lehetővé kell tennie a munkaerő számára, hogy hatékonyan állítsa elő, illetve kezelje az információkat, stb.).
- **Hosszú távú:** lehetséges legyen az alkalmazott mutatókon keresztül a teljesítmény hosszabb időtávon keresztül történő megítélése.
- **Fejlődést elősegítő:** adjon lehetőséget a teljesítményjavító intézkedések megalapozására.

A teljesítménymérés vagy egyszerűen **mérőszámokkal** (pl. egy felsőoktatási óra költsége, egy km közút fenntartása, egy m² zöldfelület kialakítása, stb.), vagy arányszámokkal, **indikátorokkal** történik. (Pl. egy tanárra jutó havi óraszám, egy traumatológus által ellátott esetszám, egy közhasznú munkás által karbantartott útfelület, stb.).

Mind a mérőszámokkal, mind az indikátorokkal szemben alapvető szakmai követelmények az alábbiak:

- **Homogének** legyenek, azaz ugyanaz legyen a mérés tartalma az összehasonlíthatóság érdekében minden szervezetnél, gazdálkodó egységnél, költségvetési szervnél.

Példa
Pl. a kórházaknál egy-egy kórházi befekvést igénylő betegség ápolási idejét szokták mutatószámként használni, de ha ez a betegség átkerül a járóbeteg kategóriába, máris csökken/javul/a kórház átlagos gyógyítási ideje az adott betegségnél, anélkül, hogy tényleges szolgáltatás-javulás történne.

- **Alkalmasság:** olyanok legyenek az adott mérőszámok, indikátorok, hogy a ténylegesen ellátandó feladatra, folyamatra, szolgáltatásra irányuljanak, olyanokra, amelyek alakulása ténylegesen függ az adott költségvetési szerv munkájától.

Példa

Bár a feladat szempontjából releváns, de nem megfelelő mutató pl. a Nemzeti Népegészségügyi és Gyógyszerészeti Központ munkáját a fertőzött ivóvizés időszakban feltárt járványos betegek számával bemutatni.

- **Szintbeli szinergia:** azonos tevékenységet ellátó szervezetek esetében, ha egy adott mérőszám, indikátor tartalma ugyanaz is, nem biztos, hogy önmagában alkalmas lehet pl. egy regionális feladatot ellátó intézmény és egy országos ellátási feladatokra „szakosodott” intézmény ellátási mutatóinak összehasonlítására és azokból következtetések levonására.
- **Ésszerűség (racionalitás):** a mérés költsége és haszna legyen arányban.

Példa

Pl. megfelelő mutató egy szélessávú Internet-használat felmérés a lakosság e-kultúrájának értékelésében, de ha ezt a szolgáltatók nem mutatják ki, igen magas költséggel járhat a közművelődési statisztikából kinyerni a megfelelő információt: döntés kérdése, hogy mennyire van szükség az adott mutatóra, mennyire éri meg az adatokat előállítani/tudjuk-e más, releváns mutatóval is szemléltetni a vizsgálatunk eredményét.

- **Elhatároltság, mellékhatások nélküliség**

Példa

Pl. a közlekedési rendőrök teljesítményének mérésére nem elegendő mutató a kirótt bírságok összértéke: következtetéseket le lehet vonni belőle, de ez nem lesz teljes, hiszen a bírságok összege számtalan más összetevő eredménye is lehet, mint a közlekedésbiztonsági hónap, új szabály bevezetése, a bírság összegének növelése, stb.

- **Komplexitás:** lehetőleg a különböző szintű, különböző szervezeti alapokon nyugvó és eltérő érdekeltégű rendszerek, szervek mutatói egészítsék ki egymást, annak érdekében, hogy egy hiteles össz-államháztartási ágazati vélemény kerülhessen kialakítására.
- Ugyanez más oldalról: legyenek olyan mérőszámok, teljesítménymutatók, amik **több területen is alkalmazhatók**.

A **teljesítménymérés kritériumainak meghatározása** az egyik legfontosabb lépés a teljesítmény-ellenőrzés során. A teljesítménymérés a teljesítmény konkrét számszerűsítését jelenti. **A teljesítménymutatók** információt nyújtanak a teljesítményről, amennyiben közvetlen méréseket nehéz végrehajtani.

Példák teljesítménymutatókra	
Terület/tevékenység	Teljesítménymutatók
Szállítás	A járművek %-os kihasználtsága Egy járműóra jutó költség Kihasznált járműidő (%) Átlagos üzemanyag költség (per km)
Raktározás	Készletforgási sebesség Elfekvő készletek aránya
Nyomdai szolgáltatások	Egy nyomtatott oldal költsége Átlagos átfutási idő Határidőre elkészített megrendelések (%)
Készpénz begyűjtése	Tranzakció átlagos költsége Egy pénztárosra jutó tranzakciók száma

Példák teljesítménymutatókra		
Mutató	Me.	Definíció
Képzés		
Képzésben részt vett munkatársak száma	fő	Az adott időszakban külső és belső képzésben részt vett munkatársak száma.
Képzésben eltöltött napok száma egy munkatársra vetítve	nap	Az adott időszakban az egy munkatársra jutó külső és belső képzési napok száma.
Képzési terv megvalósulási foka	%	Megvalósult (tervben szerepelt) képzések aránya, a képzési tervben szerepelt összes képzéshez képest.
Képzés sikeressége	Megfelelt/ Nem felelt meg	A képzésen tett vizsga átlagos eredménye
SA képzés	%	A munkatársak hány százaléka vett részt Strukturális Alapok felhasználásának ellenőrzése témában szakirányú továbbképzésen?
Több kompetenciával rendelkező munkatársak száma	fő	Azon munkatársak száma, akik több folyamat ellátáshoz is rendelkeznek az adott képzettséggel és adott éves tapasztalattal.
Költségek		
Döntés-előkészítés fajlagos költsége	eFt	Az adott időszakban a döntés-előkészítés folyamatának összes költsége osztva az adott időszakban benyújtott összes pályázat számával.
Szerződéskötés fajlagos költsége	eFt	Az adott időszakban a szerződéskötés folyamatának összes költsége osztva az adott időszakban megkötött összes szerződés számával.
Pénzügyi menedzsment fajlagos költsége	eFt	Az adott időszakban a pénzügyi menedzsment folyamatának összes költsége osztva az adott időszakban megtörtént összes kifizetés számával.
Monitoring fajlagos költsége	eFt	Az adott időszakban a monitoring folyamatának összes költsége osztva az adott időszakban elkészült összes jelentés számával.
Helyszíni ellenőrzés fajlagos költsége	eFt	Az adott időszakban a helyszíni ellenőrzés folyamatának összes költsége osztva az adott időszakban lefolytatott összes ellenőrzés számával.
Szabálytalanságkezelés fajlagos költsége	eFt	Az adott időszakban a szabálytalanságkezelés folyamatának összes költsége osztva az adott időszakban indított szabálytalansági eljárások számával.
Ügyfélkapcsolatok fajlagos költsége	eFt	Az adott időszakban az ügyfélkapcsolatok folyamatának összes költsége osztva az ügyfelektől érkező megkeresések számával.
Humánerőforrás kapacitás igények		
Döntés-előkészítés kapacitásigénye	embernap	Az adott időszakban a döntés-előkészítés folyamatára szükséges/fordított (visszajelentett) összes idő osztva az adott időszakban elbíralt összes pályázat számával.
Szerződéskötés kapacitásigénye	embernap	Az adott időszakban a szerződéskötés folyamatára szükséges/fordított (visszajelentett) összes idő osztva az adott időszakban megkötött összes

		szerződés számával.
Pénzügyi menedzsment fajlagos kapacitásigénye	embernap	Az adott időszakban a pénzügyi menedzsment folyamatára szükséges/fordított (visszajelentett) összes idő osztva az adott időszakban megtörtént összes kifizetés számával.
Eszközellátottság		
Egy munkatársra jutó ingatlan alapterület	nm	A szervezet tevékenységéhez kapcsolódó ingatlan alapterülete osztva a munkatársak számával.
Egy munkatársra jutó számítógépek száma	db	A szervezet tevékenységéhez használt számítógépek száma osztva a munkatársak számával.
Ügyfélszolgálat		
Egy munkatársra jutó megkeresés	db	Ügyfelektől érkező megkeresések száma egy hónapban osztva az ügyfélszolgálaton dolgozó munkatársak számával.
Elintézési idő	nap	Feltett kérdések megválaszolásának átlagos ideje.

5.2. Nemzetközi példák államháztartási teljesítménymutatókra

A következőkben nemzetközi költségvetési gyakorlatából mutatunk be példákat a teljesítménymutatók használatáról, mely mutatók a hazai költségvetési szervek számára is alkalmazhatók nemzetgazdasági és/vagy szervezeti szinten.

1. A munkaerő-politika mutatói

Néhány példa a **munkaerő-politika** területén alkalmazott hatékonysági mutatókra:

- a munkanélküliek száma a népesség egészéhez, illetve speciális célcsoportok nagyságához viszonyítva (tartósan munkanélküliek, fogyatékosok, fiatalok, külföldiek). Ezeket a mutatókat általában konkrét célszámokként szokás megadni.

Példa
Így pl. az X.Y. Minisztérium azt a célt tűzte ki maga elé, hogy 11,9%-ról 6%-ra csökkenti a munkanélküliségi rátát; illetve, hogy a segélyért folyamodó tartós munkanélküliek arányát 7-ről 3,5 %-ra csökkenti.

További alkalmazott indikátorok:

- a vállalatalapítással teremtett munkahelyek száma;
- az oktatással/átképzéssel a munkaerőpiacra bevezetettek száma.

Külön mutatókkal mérik a munkaerő-piaci adminisztráció minőségét és „polgár-orientáltságát”:

- a megelégedett állást kapottak/megfelelő munkaerőhöz jutottak;
- munkaadók száma, összevetve munkaerő-közvetítő szervek nyilvántartásaival;
- egy fő igénylőre jutó kiadások, az egy főre jutó aktív és passzív munkaerő-piaci költségek a GDP %-ában;
- a fogyatékos munkakeresők egy főre jutó támogatási költségei;
- a tanácsadásban résztvevőkkel/továbbképzettekkel kapcsolatos egy főre eső kiadások.

Ezek általában konkrét számokban, illetve célszámok alapmutatókhoz viszonyított arányában állapíthatók meg.

2. A szociálpolitika főbb indikátorai

- a gyermekgondozási intézményekbe bekerült gyermekek aránya;
- a fogyatékosok/65 év felettek aránya;

- gondozóotthonokban vagy saját otthonukban az állam által ellátottak száma;
- a szállókon és az utcán élő hajléktalanok aránya;
- a munkahelyi balesetekből, szakmai ártalmakból származó megbetegedések aránya.

A szociálpolitika gépezetének működését minősíti:

- az ellátott fogyatékosok, idősek, gyermekek száma;
- a lakásokban való gondozói látogatások száma;
- a lakáskörülményeket feltáró ilyen látogatások száma;
- a családi problémák segítésére rendszeresített intézkedések száma;
- a szociális segélyért folyamodók közül a tényleges támogatottak aránya.

Bentlakásos szociális szakellátás indikátorai:

- várakozási idő átlagos hossza;
- átlagos férőhelykihasználtság;
- személyes gondoskodást végző dolgozók létszáma és annak változása;
- szakképzettségi arány;
- térítési díj növekedés aránya;
- térítési díj követelés a megállapított térítési díj arányában;
- szakmai feladatellátási mutató;
- vagyonkezelt vagyon növekedése, elszámolt értékcsökkenés,
- központi költségvetési támogatás változása.

3. A környezetvédelem mutatói

A **környezetvédelem** területén alkalmazott indikátorok sajátossága, hogy e mutatók szinte csak a hatékonyság mérésére vonatkoznak:

- a levegőbe kerülő légszennyezés egy főre jutó mennyisége;
- a levegőminőség mutatói a sűrűn lakott területeken;
- az energiatermelés intenzitása;
- a tiszta vizek százalékos aránya;
- a mezőgazdasági termelésből a talajba szivárgó nitrátok és foszfátok okozta szennyeződések mértéke.

A természetkárosodás mutatói:

- a zajszennyezés;
- a városi területeken termelődő, egy főre jutó hulladék mennyisége;
- a hulladék újrafelhasználási mutatói,
- a csomagolóanyagok újrahasznosításának mértéke;
- a környezetvédelmi szektor költségmutatói;
- ökológiai audit munkaköltségei.

4. Az egészségügy és a fogyasztóvédelem mutatói

Az **egészségügyi** mutatók közül a *hatékonyságot* mérik pl. az alábbiak:

- a különböző korú gyermekek közül a beoltottak aránya;
- a dohányosok, túlsúlyos emberek, alkoholbetegek aránya;
- a gyermekhalandóság;
- az ezer főre jutó kórházi beutalások vagy otthon ellátott betegek aránya;
- a 45-54 éves korúak közül a műfogsort viselő vagy éppen ahhoz nem jutottak aránya;
- az egyes betegségek halálozási rátái, stb.

A *minőség, és a polgár-centrikusság* mérésére való mutatók pl.:

- az egészségüggyel kapcsolatos lakossági panaszok százalékos aránya az államigazgatás egészében előforduló reklamációk arányához vagy az egészségügyi ellátással elégedett lakosok arányához képest;
- az egyes operációkra történő várakozás átlagos ideje;
- azon betegek aránya, akiket a kórházba érkezéstől számított 5 percen belül ellátnak;

- a megadott határidőn belül kikerülő mentőautók aránya.

A teljesítmények kiértékelését többek között ilyen *eszközökkel* végzik:

- a lakásokon ellátott betegek száma;
- a lakásokban lefolytatott orvosi vizitek száma;
- a tartós kezelés alatt álló betegek száma;
- a kiadott receptek száma, stb.

Ezen eredményeket kombinálják különböző mutatókká, pl.:

- az egészségügyi ellátás egy főre eső költségei,
- a kezelések egy orvosra eső költsége;
- az ezer lakosra jutó orvosok száma;
- az egy nővér által ellátandó kórházi ágyak száma;
- az egy receptre kiváltandó gyógyszerek átlagára;
- a házhoz hívások egy orvosra eső átlagos száma;
- az ilyen orvosi vizitek átlagköltsége;
- a kórházban tartózkodás átlagos ideje diagnózisonként;
- illetve a különböző egészségügyi programok egy főre eső átlagos költségei.

A *fogyasztóvédelem* szintén olyan terület, amelynek felmérésére sokféle teljesítménymutatót alkalmaznak, pl. sok állam gyűjti az élelmiszerek vagy nyershúsok helyszíni ellenőrzésére vonatkozó adatokat:

- a bejelentett ételmérgezések száma,
- a fogyasztóvédelem átlagköltségei;
- az adott időn belül megoldott-kivizsgált fogyasztói panaszok száma.

5. A közlekedés mutatói

Közlekedés: az időszaki mutatókat a közlekedés/szállítás négy fő módja szerint szokás elkülöníteni (közúti, légi, vasúti és tengeri szállítmányozás).

A *közúti közlekedés* mutatói általában statisztikai jellegűek:

- az utakon bekövetkező balesetek/áldozatok száma a lakosság egészéhez képest;
- a bejegyzett járművek száma;
- a közlekedés sűrűsége;
- az egy órán belül kijavított úthibák száma;
- az úthálózat sűrűsége egy főre, illetve egy km²-re vetítve.

A hatékonyság mérésére szolgálnak:

- a javítási, karbantartási kiadások az utak egészéhez, a levezetett kilométerekhez képest;
- adott területre kiadott szállítványozási engedélyek száma;
- a nagyterhelésű gépjárművekre vagy a szállított áruk értékére vonatkozó korlátozások.

A *tömegközlekedés* területén a mutatók:

- az egy buszra eső utazások a megtett km-ek számának függvényében;
- a kapacitások kihasználtsága, stb.

A *légi közlekedés* terén:

- a biztonságra fordított órák száma;
- a leszállások száma;
- a balesetek száma;
- a balesetek költségei.

Itt a profitabilitás/termelékenység mutatói az előbbivel szemben némileg háttérbe szorulnak.

A *vasúti közlekedésre* is fontosak a biztonságot ellenőrző mutatók:

- a balesetekben átlagosan megsebesülők száma;
- a kettős vágányú vonalak aránya a vasúti hálózat egészén belül;

- a vasúti ór nélküli, automata sorompós keresztezések aránya;
- a vasúti költségek megtérülési rátái;
- a tengelyen fuvarozott áruk értéke;
- a gyorsvonatok átlagsebessége;
- a késések száma, aránya, ideje.

6. A pénzügyi gazdálkodás mutatói

Hatékonyági mutatók:

- az adóellenőrzéseket követően befolyt adóbevételek;
- a bírósági fellebbezésekből az elutasítottak aránya;
- az adóhátralékokból ténylegesen befolyó bevétel aránya;
- az adóikat időben és pontosan befizetők aránya;
- a hátralékok átlagos befolyási ideje.

Minőség- és polgár-centrikusság vonatkozásában:

- a cégeknek és a magánszemélyeknek a kivetett adók beszedési/behajtási rendszerével való elégedettségét;
- a kincstári kifizetések általános megítélését;
- az adott időszak alatt kezelt panaszok számát;
- az adóbecslések hibaszázalékát;
- az átlagos hivatali ügyintézési időt, újabban az elektronikusan adózókat, stb.

Ezen adatokat is különböző eredményességi, hatékonyági mutatókká konvergálják, ezek pl.:

- a pénzdíjas szolgáltatások megtérülési aránya;
- az egy ügyintéző által elvégzett díjfizetéses ügyek száma;
- termelékenységi indexek;
- az államháztartási adminisztráció egy alkalmazottra vonatkozó kiadásai;
- egy adóellenőr által elvégzett ellenőrzések száma.

7. A közbiztonság mutatói

Az egyes mutatók kiválasztásánál a legtöbb érintettet pragmatikus okok vezették, csak az eredményre és hatékonyságra koncentráltak.

Hatékonyági mutatók:

- 1000 lakosra jutó bűnesetek száma;
- megoldott bűnesetek száma/összes bejelentett bűneset száma;
- az egy millió lakosra eső közúti balesetek száma és ezen belül a sérüléssel/halállal járó, alkoholos befolyásoltság okozta balesetek száma;
- a polgárok rendőrségbe vetett bizalma/a rendőrséggel elégedett polgárokkal jellemezve;
- a bűneseti vagy baleseti helyszínre érés átlagos ideje;
- útlevelek, jogosítványok átlagos kiadási ideje;
- az adott időben megválaszolt segélyhívások száma;
- a panaszok száma;
- a rendőrök járőrözéssel, illetve közterületi jelenléttel töltött idejének aránya;
- az elvégzett alkoholszondázások száma;
- a közúti ellenőrzések száma;
- az egy rendőrtisztre eső rendőrségi kiadások;
- az egy lakosra jutó rendőrök száma;
- a megoldott esetekre fordított kiadások átlagos nagysága;
- a rendőrtisztek aránya az adminisztratív állományhoz képest.

8. Az igazságszolgáltatás mutatói

A *bíróságok* vonatkozásában, a testületekre nehezedő munkaterhek és azok kapacitásának nyomon követése mellett az alábbi mutatókat használják a hatékonyság és polgárbarát ügyintézés érdekében:

- az egyes ügytípusok átlagos tárgyalási ideje;
- a több mint egy hónapig tartó tárgyalások aránya;
- a befejezett ügyek aránya;
- az elutasított folyamodványok száma;
- a tanácsadásban és támogatásban részesülő erőszak-áldozatok száma.

A tárgyalások eredményességét is mérik bizonyos mutatókkal, a bíróságok nyilvántartják a következőket:

- a tárgyalta esetek száma;
- a lezárt akták száma;
- az ítéletek száma;
- a bíróságok által kiszabott és végrehajtott büntetések száma.

E mutatók értelmes hatékonysági indikátorokká állnak össze, amelyeket aztán belső teljesítményösszevetésekre lehet alkalmazni:

- a különböző bíróságok eljárási költségei;
- az egy-egy ügyre fordított órák száma;
- az ügyek számát a bírói kar létszámához viszonyítva;
- az egy bíró által meghozott ítéletek száma;
- az egy végrehajtó által meghozott büntetések összértéke.

A büntetés-végrehajtás, illetve ezek intézményei teljesítményét mérő mutatók köre, mint pl.:

- a szökések aránya;
- a börtönőrök és más személyzettel szembeni fizikai támadások száma;
- a dolgozó elítéltek száma;
- a re-szocializációs programokban résztvevő elítéltek száma.

A feltételes szabadlábra helyezéssel kapcsolatban több mutató a hatásosságra és a hatékonyságra vannak kihegyezve:

- a visszaesők aránya;
- a külső pártfogók által gondozottak száma, aránya;
- az e célra fordított források nagysága a börtönkiadások egészéhez képest;
- próbaidősök száma felügyelő-tisztenként, stb.