Szent István Egyetem

Gazdaság- és Társadalomtudományi Kar

Gazdálkodás és Szervezéstudományok Doktori Iskola

A teljesítés szemlélet érvényesülése a hazai felsőoktatási intézmények számvitelében

DOKTORI ÉRTEKEZÉS

Témavezető: Dr. Zéman Zoltán

Veress Attila

2011.

Tartalomjegyzék

1. BEVEZETÉS 4
1.1. A kutatás célja 6
1.2. A kutatás hipotézisei 7
2. A FELSŐOKTATÁSI INTÉZMÉNYEK FINANSZÍROZÁSI SAJÁTOSSÁGAI 8
2.1. A felsőoktatási finanszírozás reformjai a világban 8
2.2. A felsőoktatás finanszírozási modelljei 10
2.2.1. A finanszírozással kapcsolatos alapvetések 10
2.2.2. Az állami szerepvállalás arányának 3 modellje 12
2.2.3. A felsőoktatás finanszírozási alapmodellek és azok alapvetései 12
2.2.3.1 Kínálatoldali finanszírozási modellek 13
2.2.3.2 Keresletoldali finanszírozási modellek 14
2.3. A felsőoktatás finanszírozása Magyarországon 15
2.3.1. A hazai felsőoktatási rendszer 2011-ben 15
2.3.2. Fontosabb statisztikai adatok 17
2.4. A felsőoktatási intézmények bevételei 19
3. Felsőoktatási beszámolás az angolszász országokban 21
3.1. Számviteli beszámolás a felsőoktatásban 21
3.2. Kiegészítő információk 26
3.3. Összegzés 27
4. Az állami felsőoktatási intézmények hazai számviteli szabályozása 28
4.1. Az állami felsőoktatási intézmények gazdálkodási sajátosságai 28
4.2. Jogszabályi háttér 30
4.3. Pénzügyi jellegű informálás a felsőoktatásban 31
4.4. A beszámolásra vonatkozó keretrendszer 32
4.4.1. Számviteli alapelvek a vállalkozásokra vonatkozóan 33
4.4.2. Számviteli alapelvek újraértelmezése a költségvetés alapján gazdálkodó szervek beszámolási és könyvvezetési kötelezettségéről szóló 249/2000. (XII. 24.) számú kormányrendeletben 38
4.4.3. A klasszikus számviteli alapelvek érvényesülése a felsőoktatási intézmények beszámolójában 39
4.4.4. A számviteli alapelvek és ezek sajátosságai a költségvetési szerveknél, mint versenyt akadályozó tényező 43
4.5. Beszámolási kötelezettség, nyilvánosságra hozatal és közzététel 46
4.6. A felsőoktatási intézmények könyvvezetése 49

4.7. A felsőoktatási intézmények számlarendje ... 51
4.7.1. A 249/2000. (XII.24.) számlarenddel kapcsolatos kiemelt előírásai ... 51
4.7.2. A felsőoktatási intézmények számlakeretének felépítése és a főkönyvi könyvelés alaplogikája ... 53
4.8. A költségvetési beszámoló részei és a legfontosabb összefüggések ... 57
4.8.1. Könyvviteli mérleg ... 57
4.8.1.1 Egyéb aktív és passzív pénzügyi elszámolások ... 57
4.8.1.2 Saját tőke ... 60
4.8.1.3 Tartalékok ... 62
4.8.2. Pénzforgalmi jelentés ... 62
4.8.3. Előirányzat-maradvány kimutatás ... 64
4.9. Összegzés ... 66
5. Anyag és módszer ... 67
6. Modelljavaslat az eredményszemléletű számvitel kialakítására a magyar felsőoktatásban ... 69
6.1. Eredménykimutatás a módosított teljesítés szemléletű számviteli nyilvántartásokból ... 71
6.2. A 2000. évi C. törvény szerinti eredménykimutatásról álatlánosságban ... 73
6.3. Felsőoktatási intézmények eredménykimutatásának sémája megválasztása ... 78
6.4. Az eredménykimutatás és a kormányrendeletben meghatározott számlatükör kapcsolata ... 79
6.5. Az eredménykimutatás korrekciós tételei ... 81
6.6. A felsőoktatási intézmények eredménykimutatásának bevételei és ráfordításai (költségei) ... 82
6.7. Az eredménykimutatás javasolt sémája ... 83
7. AZ EMPIRIKUS VIZSGÁLATOK EREDMÉNYEI ... 88
8. ÚJ ÉS ÚJSZERŰ EREDMÉNYEK ... 104
9. Következtetések ... 105
10. ÖSSZEFOGLALÁS ... 107
10.1. SUMMARY ... 109
11. IRODALOMJEGYZÉK ... 111
12. MELLÉKLETEK ... 117

1. BEVEZETÉS

Napjainkra egyre nagyobb verseny folyik a hallgatókért a hazai felsőoktatási intézmények között. A kialakult kvázi piaci viszonyok között egyre inkább időszerűvé válik az egyetemek és főiskolák számviteli szabályozásának áttekintése. A dolgozat első fejezete a felsőoktatási intézmények finanszírozási sajátosságait mutatja be az elmúlt néhány évtizedben Európában és a világ számos országában végrehajtott reformok során kikristályosodott finanszírozási modellek alapján. A dolgozat második fejezetében bemutatom, hogy miként valósul meg a számviteli beszámolás a más országok felsőoktatási intézményeiben. Az angolszász országok már öt-tíz évvel ezelőtt áttértek a teljesítés szemléletű[1] számvitel alkalmazására a költségvetési szervek, felsőoktatási intézmények számvitelében, azonban az utóbbi évtizedben már a kontinentális európai országok is ebbe az irányba haladnak. Az átállás minden esetben komoly megpróbáltatásokkal, tranziensekkel járt, amelynek erőforrásigénye sem volt csekély. A harmadik fejezetben a magyar állami egyetemek számviteli információs rendszerét tárom fel a kapcsolódó jogszabályok gyűrűjében. Itt részletesen bemutatom, hogy a magyar szabályozás egy sajátos „módosított teljesítés" szemléletű könyvvezetésre épülő, alapvetően pénzforgalmi szemléletű beszámolót ír elő. Ez bizonyos mértékig ellentmond annak az általános elvárásnak, hogy a számviteli információk könnyedén összehasonlíthatók kell, hogy legyenek. A fejezet valójában nem több mint a jelenleg hatályos szabályozás részletesebb áttekintése különös hangsúlyt helyezve a klasszikus számviteli alapelvek érvényesülésére, valamint a felsőoktatási beszámoló alapvető tartalmára. Dolgozatomban bemutatok egy – a módosított teljesítés szemléletű nyilvántartásra épülő – eredménykimutatást, amely nem igényli az elhatárolás alapú számviteli nyilvántartásra való átállást, ugyanakkor olyan beszámoló mellékletet eredményez, amely az elhatárolás alapú beszámolóval összemérhetővé teszi a felsőoktatási intézmények beszámolóját. Ennek köszönhetően lehetőség nyílik a teljesítmények összevetésére és a valós pénzügyi helyzet megítélésére. Ahhoz, hogy mindez megvalósulhasson, áttekintem a magyar közszférában alkalmazott számviteli eljárásokat, feltárom a számviteli nyilvántartásokból és a közszféra beszámolójából nyerhető információk körét. A következő lépésben a felsőoktatási intézmények tevékenységének

[1] A dolgozatban a teljesítés szemléletű, az elhatárolás alapú, időbeli elhatárolás alapú, eredményszemléletű jelzőket szinonimaként kezelem és felváltva használom, de azokkal minden esetben a realizációs elvre épülő számvitelre utalok.

elemzését követően az intézményi sajátosságok figyelembevételével felvázolom a jövedelmezőséget leginkább leíró eredménykimutatás sémát, majd az eredménykimutatásba berendezett bevételekhez és ráfordításokhoz (költségekhez) illesztem az intézményi számlatükör főkönyvi számláit. Mivel a közszférában a módosított teljesítés szemlélet alapján az időszak ráfordításaként a tényleges kiadásokat, bevételként a ténylegesen befolyt (beszedett) bevételeket kell a könyvvitelben elszámolni, a felsőoktatási intézményekre meghatározott eredménykimutatás a főkönyvi számlák eredménykimutatáshoz rendelésével közvetlenül nem állítható össze. Ebből következően eredménykimutatás modellemhez kapcsolódóan olyan öt jól elkülöníthető csoportba rendezhető korrekció-csoportokat határozok meg, amely korrekciók – az intézményi számlatükör megfelelő főkönyvi számláinak az eredménykimutatás megfelelő bevétel és ráfordítás (költség) soraihoz illesztését követően – a pénzforgalmi kategóriákat teljesítés szemléletre forgatják át. Ezen feltételekkel paraméterezett eredménykimutatás modell az esetleges eredményszemléletű számvitel közszférában történő bevezetéséig lehetőséget adhat a felsőoktatási intézmények esetében a teljesítmény és a hatékonyság mérésére, valamint az eredménykimutatásban közölt adatok alapján összehasonlíthatóvá válik az egyetemek és a vállalkozási szféra szereplőinek eredményessége. A későbbiekben részletesen kifejtett átállással vagy a két könyvvezetés (módosított teljesítés szemléletű és a teljesítés szemléletű könyvvezetés) egyidejű alkalmazásával járó tranziensek és többlet erőforrás igények is elkerülhetők e megoldás esetleges alkalmazásával. Dolgozatom utolsó fejezete empirikus vizsgálataim eredményeit összegzi. Ezek először arra a kérdésre irányulnak, hogy vajon az egyes érintettek, akik a beszámoló adatait döntésük meghozatalához felhasználnák, vajon hazánkban hasonlóképp, mint sok helyen a világban igényt tartanak-e a az állami egyetemek és főiskolák számviteli beszámolójában közölt adatokra. Azaz, arra a kérdésre keresem a választ, hogy kik is valójában a hazai egyetemek és főiskolák számviteli beszámolójának a valódi címzettjei (felhasználói). Azt is megvizsgálom, hogy az egyetemek és főiskolák hallgatói, akik egyébként a nemzetközi kutatási eredmények alapján az egyetemei beszámolók egyik legfőbb címzettjei milyen mélységben érdeklődnek az intézmények számviteli beszámolójában közölt adatok iránt. Kulcskérdésként kezelem, hogy a vállalkozások számviteli beszámolójához hasonló eredményszemléletű beszámoló a felsőoktatási intézmények esetében nem szolgálná-e jobban a világos és a transzparens tájékoztatást. Ez utóbbi kérdés megválaszolásához a hazai állami felsőoktatási intézmények gazdasági vezetői körében végzett kérdőíves felméréseimet használom fel, amely mindazonáltal arra a kérdésre is választ adhat, hogy az

általam javasolt teljesítés szemléletű modell képes-e többletértékkel szolgálni a számviteli információk felhasználóinak.

1.1. A kutatás célja

1. A kutatásom legelső célja a **hazai állami felsőoktatási intézmények számviteli szabályozásának értékelése** a számviteli alapelvek könyvvezetés és a beszámolókészítés során történő érvényesülése, valamint a nemzetközi gyakorlat alapján.

2. Kutatási célként fogalmaztam meg, hogy igazoljam azt, hogy a költségvetési szervek esetében kötelező módosított teljesítés szemléletű nyilvántartás és sajátos korrekciók alapján összeállítható egy olyan eredménykimutatás, amely alkalmasabb lehet a teljesítmény és a hatékonyság mérésére. Ezáltal rámutatni, hogy a kimutatásban közölt adatok alapján valóban összehasonlíthatóvá válik az állami felsőoktatási intézmények és az eredményszemléletű számviteli beszámolót készítő egyéb piaci szereplők eredményessége. **Javaslattétel egy lehetséges eredménykimutatás modellre a hazai állami felsőoktatási intézményeknek.**

3. A kutatásom során felhívom a figyelmet arra, hogy **a hazai állami egyetemek és főiskolák számviteli beszámolója** – jelenlegi formájában és tartalmában – **nem szolgálja a világos és transzparens tájékoztatást**.

4. Kutatási célként jelöltem ki az **eredményszemléletű számvitel létjogosultságának igazolását** a hazai állami egyetemek és főiskolák körében.

1.2. A kutatás hipotézisei

1. Az állami felsőoktatási intézmények számviteli szabályozása alapvetően eltér az angolszász országokban alkalmazott számviteli eljárásoktól és az Európai Unió országaiban,- az elmúlt évtizedben kialakult számviteli irányvonalat sem követi.

2. *A vállalati szféra könyvvezetése és beszámolókészítése során alkalmazott számviteli alapelvekkel összhangban készülő számviteli beszámolóból nyerhető információk jobban kielégítik a felsőoktatási beszámolók valódi címzettjeinek információs igényét, és a felsőoktatásban napjainkra kialakult kvázi piaci viszonyok diktálta elvárásnak megfelelően a felsőoktatási intézmények beszámolójában közölt információk összehasonlíthatóvá válhatnának az egyéb piaci szereplők eredményszemléletű számviteli beszámolóiban közölt adataival.* Szükség lenne az eredményszemléletű számvitel alkalmazására az állami egyetemek, főiskolák körében.

3. *Az állami felsőoktatási intézmények számviteli beszámolójában közölt információk jelenleg nem jelentkeznek mint valós versenytényezők a felsőoktatásban.* Ez egyrészt a beszámoló alapvetően pénzforgalmi szemléletével, másrészt a felhasználói körök alacsony pénzügyi-számviteli műveltségével magyarázható.

4. *Az állami egyetemek és főiskolák alapvetően pénzforgalmi nyilvántartásaiból nyerhető adatok és meghatározott korrekciók alapján összeállítható – a vállalati beszámoló eredménykimutatásához hasonló szemléletű – a hatékonyság és a teljesítmény mérésére alkalmasabb, teljesítmény szemléletet tükröző kimutatás.*

2. A FELSŐOKTATÁSI INTÉZMÉNYEK FINANSZÍROZÁSI SAJÁTOSSÁGAI

Európában és a világ számos országában az elmúlt három évtized a felsőoktatás-finanszírozás folyamatos reformjának jegyében telt (Kováts, 2006). Hazánkban a rendszerváltás óta számtalan finanszírozási megoldással találkozhattunk a felsőoktatásban és ezen a téren a dolgozat megírásakor is újabb koncepció került a véleményezők kereszttüzébe.

A fejezet első felében a felsőoktatási intézmények finanszírozási sajátosságai kerülnek rendszerezésre az elmúlt néhány évtizedben Európában és a világ számos országában végrehajtott reformok során kialakult finanszírozási modellek alapján. A magyar finanszírozási rendszer értékelésére e dolgozat keretein belül nincs lehetőség, de természetesen a magyar felsőoktatási rendszer, a felsőoktatási intézmények tevékenysége és gazdálkodása, valamint a kapcsolódó finanszírozási megoldások bemutatásra kerülnek.

2.1. A felsőoktatási finanszírozás reformjai a világban

Az elmúlt évtizedekben minden országban szerte a világban megnőtt az oktatáspolitika jelentősége. Napjainkra már nemcsak a fejlett országok, hanem a fejlődő országok és a nemzeteken felüli szervezetek (OECD, ENSZ) szociális és kulturális fejlődéssel foglalkozó apparátusai által szentesített stratégiák is a „tudásalapú társadalom” – egyre gyakrabban hangoztatott – fogalmán alapulnak. Az elmúlt két évtizedben a közgazdaságtan sikeresen összekapcsolta a társadalom képzettségi szintjét a gazdasági, kulturális, sőt a politikai fejlődés gyorsaságával (McMahon, Walter W, 2002). A fejlődő országokban az alap- és középfokú oktatás, az OECD országokban a felsőoktatás fejlesztése jellemzi az oktatáspolitikai fejlesztések legfőbb irányát. „A felsőoktatás növekvő jelentősége figyelhető meg az OECD országokban az emberi erőforrások keresleti oldalán: a kereslet az úgynevezett „képzett munkák”[2] felé történt elmozdulása a „fél-képzett munkák”[3] felől (1998 és 2006 között 4 %-os növekedés az előbbi javára), amelynek eredményeképpen a munkaerőpiacon való elhelyezkedésnek egyre inkább feltétele a felsőfokú képesítés

[2] „Skilled job” – felsőoktatási képesítéssel betölthető munkahely
[3] „Semi-skilled job” – középiskolai végzettséggel betölthető munkahely

megszerzése. A kínálati oldalon ezzel párhuzamosan a középiskolát elvégzők aránya a 25-34 éves lakosság körében 2006-ra 80 % fölé emelkedett így teremtve meg az alapokat a felsőfokú képzéshez." (Vargha, 2009) A felsőoktatási képesítéssel rendelkezők aránya pedig átlagosan 33 %-ra nőtt a 25-34 évesek körében.[4]

A felsőoktatásban tanuló hallgatók létszáma már az 1970-es évektől kezdődően – különösen a fejlett országokban – rendkívül gyors növekedésnek indult. A felsőoktatás iránti kereslet növekedésének oka lehet:

- a középiskolai és felső-középfokú (upper-secondary) oktatás korábbi expanziója;
- a képzettebb, fejlettebb technológiát is alkalmazni képes munkaerő iránti szükséglet növekedése;
- a társadalom öregedése és az ismeretek gyors avulása, aminek eredményeképpen az idősebb generáció ismételten megjelenik a felsőoktatásban;
- a tanulás mint fogyasztási jószág (szórakozás, kikapcsolódás) iránti kereslet növekedése és végül;
- a tanulók felsőoktatásban eltöltött idejének növekedése (Johnston, 1998, Baar, 2004).

A tudományterületek növekvő számának köszönhetően pedig növekvő szakosodás válik szükségessé a felsőoktatásban (Clark, 1997).

A felsőoktatási intézmények iránti kereslet növekedése és a felsőoktatással szembeni elvárások növekedésének köszönhetően a felsőoktatás finanszírozási igénye folyamatosan növekedett. A finanszírozási igények kielégítése a megtorpanó gazdasági növekedés és a jóléti államok válsága miatt a fejlett országokban nehézségekbe ütközött, de természetesen a közép- és kelet-európai országok is a fejlett országokhoz hasonló problémákkal szembesültek. Következésképpen a finanszírozást célzó reformok világszerte folyamatosan a napirenden voltak, hiszen a felsőoktatási intézmények a növekvő keresleti igényekre önállóan nem tudnak reagálni. Az intézmények erőforrás szűkösségére és motivációs hiányára visszavezethető probléma kezelése a mindenkori kormányzat feladatává vált. A felsőoktatási intézmények finanszírozásának reformjai nem véletlenül részben új ösztönző megoldások, leginkább új finanszírozási megoldások kialakítására irányultak (Kováts, 2006). A kereslet növekedésével az állami források egyre inkább elégtelennek bizonyultak, ami egyre nagyobb mértékben a magánforrások bevonását tette szükségessé, melynek eredményeképpen a felsőoktatási rendszerek többsége a decentralizáltabb, keresletvezérelt

[4] Forrás: OECD: Education at a Glance 2008, OECD indicators, OECD 2008

irányba mozdult el, amelynek keretében az intézmények fokozott autonómiát nyertek a belső folyamataik felett, míg a kormányzat elsősorban az output feletti kontrollt igyekezett erősíteni (Goedegebuure et al., 1994). Johnston (1998) a felsőoktatás finanszírozás reformjának három fő területét különböztette meg:

1. a magánforrások bevonása a felsőoktatás finanszírozásába;
2. új elosztási mechanizmusok bevezetése és ezzel párhuzamosan a forrásfelhasználás központi felügyelet csökkentése és
3. a felsőoktatási szektor radikális újrastrukturálása.

Eurydice (2000) az Európai reformok négy területét különböztette meg:

1. a kötött felhasználású céltámogatások helyett a kötetlen felhasználású, egyösszegű támogatások megjelenése;
2. olyan objektív elosztási módszer keresése, amelyben a finanszírozás a hallgatói létszámon és más output mérőszámon alapul;
3. a szerződéseken alapuló finanszírozás bevezetése, valamint
4. a tandíjak bevezetése.

2.2. A felsőoktatás finanszírozási modelljei

2.2.1. A finanszírozással kapcsolatos alapvetések

A felsőoktatás finanszírozásának legfőbb dilemmája, hogy ki fizesse az oktatás költségeit. A hallgató (családja vagy más magánforrás segítségével) feladata-e a saját képzését finanszírozni vagy pedig, mint az alap- és középfokú oktatás esetében általános, az állam legyen az oktatási költségek finanszírozója. Az állami finanszírozás egyben társadalmi finanszírozást jelent, hiszen az állam forrásait a társadalomtól beszedett adók és járulékok jelentik. A felsőoktatási intézmények finanszírozásának mindezek alapján 2 fő forrása létezik:

- az állam (a teljes társadalom),
- a magánszféra, ideértve a hallgatókat (családjukkal együtt) és a munkáltatókat, az intézményi gazdálkodás saját bevételeit és a vállalati finanszírozást (kutatási projektek finanszírozása, és támogatások).

Az állam, illetve a magánszféra oldaláról történő finanszírozásnak is megvannak az érvei és az ellenérvei is. Először is mindkét finanszírozási oldalnak megvannak a költségei. Az állam támogatást juttat az intézményeknek, valamint ösztöndíj formájában pénzügyi segítséget nyújt a hallgatóknak. A magánszereplők közvetlen ráfordítása a tandíj megfizetése. A fentieken kívül mindkét finanszírozási oldalnak elveszik a felsőoktatásban töltött ideje, mint hasznos termelőidőszak. Az állam oldalán a termelékenység csökkenése, a magán oldalon az elveszett potenciális bevételek jelentik az alternatív költségeket (lásd részletesen Andor, Bóta 2006, 2007). A felsorolt költségeket a remélt jelentős pénzügyi hasznok okán vállalhatók mindkét finanszírozási oldalon. Az állam magasabb termelékenységet kap az elveszett időkért cserébe, ami magasabb adóbevétellel és magasabb fogyasztással párosul. A munkavállaló oldalán a magasabb kvalifikáltság miatti magasabb termelékenység jobb munkalehetőséggel és magasabb munkabérrel párosul, ami magasabb fogyasztási és megtakarítási szintet jelent. A közvetlen hasznok mellett olyan közvetett hasznok is felsorakoztathatók, mint a magasabb társadalmi mobilitás, az alacsonyabb bűnözés, több tudomány és jótékonykodás, stb. az állam oldalán és jobb körülmények, magasabb társadalmi státusz, magasabb elégedettségi szint a magánszféra oldalán. Mindezek alapján elmondható, hogy mindkét oldalon megvannak a felsőoktatás támogatásával kapcsolatos pro és kontra érvek, de az államnak komoly érdekei fűződnek ahhoz, hogy minél nagyobb legyen a felsőfokú végzettséggel rendelkezők aránya, a magánszféra résztvevői is komolyan érdekeltek a minél magasabb képzettség megszerzésében, hiszen a diploma átlagos megtérülése pozitív (Blundell et al., 2000). A legfőbb kérdés tehát nem az, hogy ki legyen a finanszírozó, hanem az, hogy a felsőoktatási költségeket melyik résztvevő milyen arányban viselje. Mindezek alapján világos, hogy a vállalatok finanszírozási kérdései (Hernádi, Ormos 2010, 2011, 2012) nehézkesen hozhatók közös nevezőre a nem profit orientált intézmények finanszírozási kérdéseivel. Mivel a felsőoktatás társadalmi hasznával (mindkét lehetséges finanszírozó esetében jelentkező) kapcsolatos indikátorok nehezen konkretizálhatók és számszerűsíthetők, ezért a felsőoktatási költségek megosztási aránya nem meghatározható. Érdemes megemlíteni, hogy a múltban a felsőoktatás majdnem mindenhol a világban teljesen állami finanszírozási terület volt, amely számottevő autonómiát élvezett.

2.2.2. Az állami szerepvállalás arányának 3 modellje

A korábbi alfejezetben ismertetett okok miatt nincs olyan ország a világban, ahol a felsőoktatási intézmények finanszírozása kizárólag magánforrásokból történik, hiszen ha a társadalom egésze élvezi a hasznokat, akkor mindenkinek kell valamennyi költséget viselni. Az államnak a pénzbeli hozzájáruláson túl természetesen a felsőoktatással kapcsolatos információk javításában és az oktatás minőségének fejlesztésében is szerepe van (Barr, 2009). Mivel a felsőoktatás a múltban alapvetően állami finanszírozású terület volt, illetve általában a hallgatónak nincs felhalmozott megtakarítása a felsőoktatási tanulmányok megkezdésekor ezért még vannak olyan országok, ahol a felsőoktatási költségekből az egyén semmilyen költséget nem visel. A vegyes finanszírozású megoldások esetében – a legtöbb fejlett országokban uralkodó etikai, erkölcsi nézetek miatt – a hallgatók az államtól kapott, alacsony kamatozású, hosszú lejáratú kölcsönökből fizetik tandíjukat, és így azok a hallgatókat sem zárják ki a felsőoktatásból, akik nem rendelkeznek a tandíj megfizetéséhez szükséges forrásokkal. Az OECD források alapján a fejlett országokban három jól elkülöníthető finanszírozási mód létezik:

1. Az első esetben a magas, a GDP 1 %-át meghaladó állami támogatást, a GDP 1 %-a körüli magán források egészítenek ki. Ez a megoldás jellemzi az Egyesült Államokat, Kanadát és Ausztráliát is.
2. Európa legtöbb országában a magas, a GDP 1 %-a körüli állami finanszírozással szemben szinte elhanyagolható a magán források aránya.
3. Japánban és Koreában a felsőoktatási intézmények finanszírozása alacsony szintű állami támogatás mellett, magas összegű magán forrás bevonásával történik.

2.2.3. A felsőoktatás finanszírozási alapmodellek és azok alapvetései

A finanszírozási modellek két jól elkülöníthető csoportba rendezhetők. *Kínálati finanszírozás* esetén a felsőoktatási intézmények (az oktatás mint szolgáltatás jelenti a kínálati oldalt) közvetlenül kapják meg a pénzeszközöket. *Keresleti finanszírozás* esetében a forrásokat a hallgatók (az oktatás mint szolgáltatás keresleti oldala) kapják meg és rajtuk keresztül közvetett módon valósul meg a felsőoktatási intézmények finanszírozása. A következőkben az elmúlt évtizedekben felvázolt alapmodellek kerülnek bemutatásra, de a legtöbb országban az alapmodellek valamilyen sajátos keveréke valósul meg.

2.2.3.1 Kínálatoldali finanszírozási modellek

A *tárgyalásos intézményfinanszírozás* modelljében az intézménynek juttatott közösségi források nagysága az intézmény és a finanszírozó szervezet közötti közvetlen tárgyalás eredménye. Ebben az esetben az intézmények gyakran abban érdekeltek, hogy minél több oktatót alkalmazzanak, a tárgyalások során bizonyítsák súlyukat és fontosságukat (Albrecht-Ziderman, 1992). E modellben nincs tandíj, a modellben a diákok a felsőoktatáshoz való hozzáférést a teljesítményük határozza meg.

A tárgyalásos intézményfinanszírozás esetében nem valósulnak meg a világos elosztás elvei, ezért a későbbiek során áttekinthetőbb finanszírozási modelleket hoztak létre. A *képlet szerinti finanszírozásnál* a támogatást a felsőoktatás tevékenységét jellemző mutatószámokhoz kapcsolják, amelyek jellemzően a tevékenységek inputjához vagy outputjához (teljesítményéhez) kapcsolják (Kováts, 2006). A képlet olyan elosztási mechanizmust szolgáltat, amely világos elveket nyújt a források allokálásához, emellett pedig motivációs eszközként is működik, amely a figyelembe vett mutatók (indikátorok) más mutatókhoz viszonyított súlyozásán alapul (Semjén, 2002). A képlet szerinti finanszírozás az intézmények könnyebb összehasonlítását teszi lehetővé, de a korrekt indikátorok megszerzése nem mindig egyszerű, főleg akkor nem, ha az intézmények érdekében áll az adatok manipulálása (Jongbloed, 2003).

Az *inputfinanszírozási modellben* a finanszírozó az inputváltozók alapján (hallgatói létszám, foglalkoztatottak átlagos létszáma) segítségével becsüli meg az intézmény várható kiadásait. A finanszírozáshoz szükséges az egységnyi költség (például egy közgazdász hallgató képzésének költsége) meghatározására. Ez a modell nem ösztönzi az intézményeket a hallgatói vagy a munkaerő-piaci igények figyelembevételére. Az inputfinanszírozás a hallgatói létszám emelésére ösztönzi az intézményeket, ami gyakran a meglévő feltételrendszer miatt nem teszi lehetővé a minőségi oktatás fenntartását. Az inputfinanszírozás előnye ugyanakkor, hogy a kutatás nincs explicit teljesítménykövetelményekhez kötve, ami csökkenti a kockázatot, és növeli a kutatási témák és irányok sokszínűségét (Geuna, Martin, 2003).

Az *outputfinanszírozási modellben* a finanszírozó outputváltozók (szerzett kreditek száma, kibocsátott diplomák száma, stb.) alapján próbálja megbecsülni az intézményei költségeket és ezen keresztül a támogatás összegét. Az outputfinanszírozás erőteljesen ösztönzi a termelés hatékonyságát, de ennél a megoldásnál az intézmények a minél magasabb kibocsátás kibocsátásában érdekeltek és így ez finanszírozási megoldás gyakran a minőség rovására is mehet. A probléma feloldását jelentheti a minőség-ellenőrzés kiemelt szerepe, de a minőség-ellenőrzés drága és nem produktív, ráadásul csökkenti a kockázatvállalási és innovációs hajlandóságot, így az outputfinanszírozás könnyen vezethet a minőség javítására irányuló törekvések visszafogásához (Dill, 1997). E finanszírozási modell az előzőeknél jobb teljesítményt nyújt az allokációs hatékonyság tekintetében, hisz az intézmények a jobb végzettségi mutatók elérése érdekében több figyelmet szentelnek a hallgatók igényének (Kováts, 2006). Ennél a finanszírozási megoldásnál az intézmények közötti jelenbeli különbség sokszor nem a teljesítményekben, hanem a történelmi fejlődésben gyökerezik. A híresebb intézmények tehetségesebb diákokat vonzanak, akik nagyobb valószínűséggel képesek diplomát szerezni és ezáltal az ilyen intézmények kedvező output mutatói hosszú távon fenntarthatók (Kováts, 2006).

2.2.3.2 Keresletoldali finanszírozási modellek

A *piaci modell* olyan finanszírozási modell, amelyben a kormány nem juttat közösségi forrásokat az intézményeknek vagy a hallgatóknak, tehát az intézmények működésüket kizárólag a hallgatók által befizetett tandíjakból fizetik. A tiszta piaci modellben a hallgatók szabadon választhatnak az intézmények között, feltéve hogy képesek megfizetni a tandíjat, az intézmények pedig szabadon határozhatják meg a tandíj összegét. A tandíjnak negatív hatása van a diákok felsőoktatáshoz való hozzáférésére, mert a hátrányos társadalmi helyzetből érkezők kiszorulhatnak a felsőoktatásból. Bár az állam nem folyósít támogatásokat az intézményeknek, a tiszta piaci verseny okozat torzító hatások (információs aszimmetria, tőkekorlátok, monopóliumok létrejötte) mérséklése értelemszerűen az állam feladata. (Kováts, 2006)

A *kvázipiaci modellben* az intézmények helyett a hallgatók kapnak állami támogatást és így két szinten valósul meg a verseny: a hallgatók versenyeznek a támogatásért, az intézmények versenyeznek a hallgatókért. Ebben a modellben az intézmények szabadon határozhatják meg képzési programjaik árait, a hallgatók szabadon választhatnak az

egyetemek és főiskolák között, az intézmények saját hatáskörben alakíthatják felvételi követelményrendszerüket. A kvázipiaci rendszer jutalmazza a jó hírű intézményeket, mivel a hallgatói választást e tényező jelentősen befolyásolja. A rendszer tehát ösztönzi a minőség fejlesztését, különösen mert a jobb minőség elismerhetőbb a növekvő árakban.

2.3. A felsőoktatás finanszírozása Magyarországon

2.3.1. A hazai felsőoktatási rendszer 2011-ben

Jelen részfejezet esetében kiemelt szükség van a jogszabályi keretek meghatározására, mivel a dolgozat megírását követő évben várhatóan új felsőoktatási törvény lép életre. A részfejezet a 2011. évben érvényes felsőoktatási törvény jogszabályi keretei alapján készült.

Magyarországon felsőoktatási intézményként az az intézmény működhet, amelyet a felsőoktatási törvényben (2005. évi CXXXIX. törvény a felsőoktatásról, a továbbiakban Ftv.) meghatározott feladatok ellátására létesítettek, és a Magyar Köztársaság Országgyűlésétől megkapta az állami elismerést. [Ftv. 12. § (1)] Állami elismerést az a felsőoktatási intézmény kaphat, amelyik rendelkezik a feladatai ellátásához szükséges feltételekkel és az *a)-d)* pontok szerint választható képzési szerkezetben, legalább egy képzési, illetve tudományterületen több szakon

a) alapképzést,

b) alap- és mesterképzést,

c) alap-, valamint mester- és doktori képzést,

d) mester- és doktori képzést

folytat. [Ftv. 12. § (2)]

A felsőoktatási intézmény alaptevékenysége az oktatás, a tudományos kutatás, a művészeti alkotótevékenység. [4. § (1)]

Magyarországon a felsőoktatás bináris rendszerben működik: a felsőoktatási intézmény a Ftv. alapján egyetem vagy főiskola lehet, amelyet az állam, egyházi jogi személy, gazdálkodó szervezet, alapítvány vagy önkormányzat alapíthat. Egyetem az a felsőoktatási

intézmény, amelyik legalább két képzési területen jogosult mesterképzésre, valamint legalább egy tudományterületen doktori képzésre és doktori fokozat odaítélésére, feltéve, hogy a felsőoktatási intézmény munkaviszony, illetve közalkalmazotti jogviszony keretében foglalkoztatott oktatóinak, kutatóinak legalább egyharmada tudományos fokozattal rendelkezik. [18. § (3)]

Magyarországon 2011. évben 70 felsőoktatási intézmény működik, ebből 19 állami egyetem és 10 állami főiskola, valamint 7 nem állami egyetem és 34 nem állami főiskola.

A felsőoktatás rendszerének működtetése az állam, a felsőoktatási intézmény működtetése a fenntartó feladata. Kutatásom az állami felsőoktatási intézmények számvitelével foglalkozik, tehát azokkal az egyetemekkel és főiskolákkal, amelyeket a magyar állam, a helyi önkormányzat vagy az országos kisebbségi önkormányzat tart fenn.

A felsőoktatás egymásra épülő, felsőfokú végzettségi szintet biztosító képzési ciklusai: az alapképzés, a mesterképzés és a doktori képzés, de a felsőoktatás keretében felsőfokú végzettségi szintet nem biztosító képzésként felsőfokú szakképzés és szakirányú továbbképzés is szervezhető. A felsőoktatás az úgynevezett bolognai folyamat során fokozatosan átáll a hagyományos egységesen (osztatlan) 3-4 éves főiskolai és 4-6 éves egyetemi képzésekről a háromszintű rendszerre. Ebben a rendszerben a 3-4 éves alapképzést elvégzők egy része felvételt nyerhet az 1-2 éves (tanári szakokon 2,5 éves) mesterképzésre. A legfelső szint a 3 évig tartó doktori képzés. Az osztatlan képzésekre felvetteknek nincs alap- és mesterképzésre osztva a tanulmányuk, hanem egyben végzik el és főiskolai, illetve egyetemi diplomát kapnak a végzésük helyétől függően. Magyarországon hat szakon (orvos, fogorvos, gyógyszerész, állatorvos, jogász, építész) maradt osztatlan rendszerű képzés.

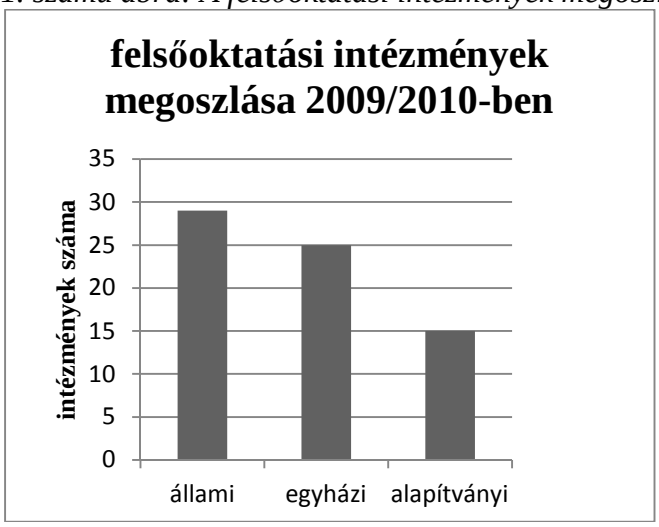
A felsőoktatási intézmények összehasonlítva más költségvetési szervekkel gazdálkodásukban nagyfokú autonómiát élveznek, valamint a gazdálkodásuk során széleskörű lehetőségekkel rendelkeznek. Az államtól kapott támogatások nagy részét szabadon átcsoportosíthatják az egyes területek között, a támogatásokból megtakarított maradványok meghatározott kivételekkel szabadon felhasználhatók és az átmenetileg felszabaduló pénzeszközöket állampapírokba fektethetik. A felsőoktatási intézmények vállalkozási tevékenységet is végezhet, önállóan vagy más gazdasági társaságokkal együtt,

a gazdasági társaságban megtermelt profitjával szabadon gazdálkodhat. A kezelésében lévő vagyonnal szabadon gazdálkodhat és meghatározott esetekben el is idegenítheti, saját vagyonnal is rendelkezhet.

2.3.2. Fontosabb statisztikai adatok[5]

2009/2010-ben 69 felsőoktatási intézményben (29 állami, 25 egyházi és 15 alapítványi) 370 ezren folytattak tanulmányokat. A következő ábra a felsőoktatási intézmények megoszlását mutatja – állami-, egyházi- és alapítványi felsőoktatási intézmények bontásban – 2009/2010-ben.

1. számú ábra: A felsőoktatási intézmények megoszlása 2009/2010-ben



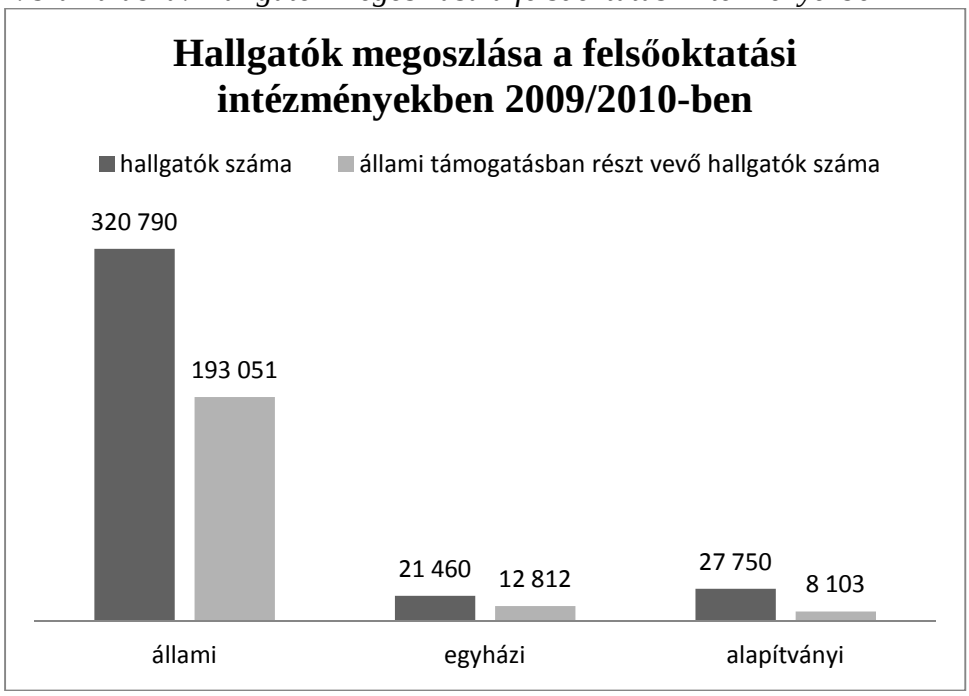
Forrás: Saját összeállítás

A felsőoktatási hallgatók létszáma 11 ezerrel csökkent az előző évihez képest, a nappali képzésben résztvevők létszámának emelkedése megállt. Állami intézményben tanult a hallgatók 86,7 %-a, egyházi intézményekben 5,8 %-a és alapítványi intézményekben 7,5 %-a (2. számú ábra). A 10 legnagyobb intézményben tanul a hallgatók 60 %-a. 15 olyan állami intézmény van, amelyik 10 ezernél több hallgatót képez, a hallgatók 75 %-a tanul ezekben az intézményekben. 34 intézmény 1 000-nél kevesebb hallgatóval működik. Ezen intézmények közül 5 állami (művészeti egyetemek), 22 egyházi és 7 alapítványi, összesen 11 818 hallgatóval (3,2 %). 1998/99 óta folyik felsőfokú szakképzés a felsőoktatási intézményekben, melynek hallgatói aránya elérte az 5 %-ot. Főiskolai szintű képzésben a hallgatók 6,7 %-a, egyetemi képzésben 10,3 %-a, alapképzésben 59,5 %-a, mesterképzésben 5,2 %-a, osztatlan képzésben 6,8 %-a, szakirányú továbbképzésen 4,6 %-

[5] Forrás: Oktatás-statisztikai évkönyv 2009/2010

a és PhD, DLA programokban 1,8 %-a vesz részt. A felsőoktatási hallgatók számának csökkenése 2,8 %-os volt, a nappali tagozatos képzésben részt vevők száma alig változott, a nem nappali tagozatosoké 8 %-kal csökkent. 2003/2004 óta a távoktatásos hallgatók létszáma 39 ezerről 16 ezerre esett vissza. 2009/2010-ben a hallgatók 42,2 %-a költségtérítéses képzésben vett részt. Az állami támogatásban részt vevők aránya az állami intézményekben 60,18 %, az egyházi intézményekben 59,7 %, az alapítványi intézményekben 29,2 % (2. számú ábra). Az összes hallgató 57,8 %-a, a nappali képzésben részt vevőknek 75,6 %-a államilag támogatott. A felsőoktatásban 82 felsőfokú szakképzési-, 189 főiskolai-, 215 egyetemi-, 248 alap-, 17 osztatlan, 232 mester-, 333 szakirányú továbbképzési szakon és 53 tudományágban doktori programokon folytattak képzést. Az oklevelet szerzők száma főiskolai és egyetemi szinten, valamint alap-, mester- és osztatlan képzésben 52 ezer fő volt, 79 %-uk első diplomát kapott. Közülük nappali tagozaton 35 ezren végeztek, az első oklevelet szerzők aránya 89 %. Felsőfokú szakképzettséget 2,7 ezren szereztek, 90 %-nak ez az első végzettsége. Nappali tagozaton 2,2 ezren, 91 % az első végzettséget szerzők aránya. 6,7 ezer fő szakirányú szakképzettséget, 1,4 ezren doktori fokozatot kaptak.

2. számú ábra: Hallgatók megoszlása a felsőoktatási intézményekben



Forrás: Saját összeállítás

A költségvetés 2009. évi felsőoktatási kiadása 252 487 MFt, ugyanebben az évben az egy hallgatóra jutó költségvetési kiadás 935 914 forint volt. Az egy hallgatóra jutó költségvetési kiadás 1995. évhez viszonyítva (1995. évi kiadás 100 %) 241,29 %. A költségvetés oktatási kiadásainak aránya Magyarországon az elmúlt évtizedben a GDP 1

%-a körül alakult, ezzel szemben Dániában, Svédországban, Finnországban ennek több mint duplája.

2.4. A felsőoktatási intézmények bevételei

A finanszírozás két nagy csoportra bontható: az állami finanszírozásra és az egyéb bevételekre. A felsőoktatás feladat- és intézményrendszere mind működésének gazdasági, társadalmi hatásai, jelentősége, mind költségigényessége miatt a központi költségvetés egyik fontos területe (Aradi, 2004). A kormány a Költségvetési Törvényen keresztül határozza meg a felsőoktatás finanszírozásának keretét, az elosztás alapja a Költségvetési Törvényben évente megszabott normatíva. Az állami forrásokat három nagy csoportra lehet bontani:

- A normatív finanszírozás a Felsőoktatási Törvényben meghatározott arányok szerint, a Kormány által a költségvetésben meghatározott alapnormatívákból következően jár az intézményeknek.
- Az egyes célokra elkülönített pénzalapokból történő pályázati támogatás.
- A felelős miniszter és a felsőoktatási intézmények között kötött megállapodás alapján nyújtott támogatás, amelyeket kiegészítenek az elkülönített állami alapok forrásaiból pályázat útján elnyerhető támogatásértékű bevételek.

A legfontosabb állami finanszírozási forma a normatív támogatás. A hallgatói juttatásokhoz nyújtott támogatások esetében a Kormány határozza meg a normatíva számításánál meghatározandó létszám kiszámítási módját, azonban a támogatás kizárólag az államilag támogatott hallgatók után jár. Ezt a céltámogatást a Kormány által megszabott módon kell elosztani az egyes területek között, ezért ezzel az intézmény szabadon nem gazdálkodhat. A képzési normatíva az intézmény oktatási szolgáltatásaihoz kapcsolódóan a hallgatói létszám arányában jár. Az egyes képzési területek közötti különbséget a normatíva három csoportra osztja, a képzési szintekből pedig ötöt különböztet meg. A képzési területek csoportokba sorolása a Kormány feladat. Ahhoz, hogy az intézmény maximalizálni tudja forrásait alapvetően két dolgot kell tennie: a képzéseit magas normatívájú képzésekké kell besorolni és minél több hallgatót kell felvenni. Mindezek alapján a magyar rendszer input indikátorokra épül. Az állami finanszírozást kiegészíti, de nem pótolhatja a magánfinanszírozás. Az államilag támogatott helyeken kívül az adott intézmény kapacitásáig minden intézmény felvehet költségtérítéses hallgatókat, akiknek

tandíjat kell fizetni. A tandíjnak nincs felső határa, kizárólag a minimum összegére vonatkozóan vannak előírások. A magán forrásokhoz tartozik még a felsőoktatási intézmények vállalkozási bevétele is.

3. FELSŐOKTATÁSI BESZÁMOLÁS AZ ANGOLSZÁSZ ORSZÁGOKBAN

A költségvetési szervek, azon belül is a felsőoktatási intézmények számviteli eljárásai, beszámolásra vonatkozó szabályai szemléletükben a világon mindenhol eltérnek a vállalkozásokra vonatkozó szabályoktól. Az eltérés hazánk vonatkozásában erősen szembeötlő, ezzel ellentétben, az angolszász országokban a felsőoktatási intézmények számviteli információ szolgáltatása jelentős hasonlóságokat mutat a vállalatok által prezentált információkkal. Jelen fejezet némi kitekintést nyújt, amely segíthet abban is, hogy megértsük az angolszász országok felsőoktatási intézményeiben alkalmazott beszámolási kötelezettség hátterét. Ezt megvizsgálva kontrasztot is mutatok a hazai szabályozással.

3.1. Számviteli beszámolás a felsőoktatásban

A számviteli beszámolók tartalma, annak felépítése és filozófiája alapvető kérdése a számvitelnek (Ormos, Veress, 2011 g). Amint azt majd a következő fejezetben láthatjuk, hazánkban az elhatárolás alapú, eredményszemléletű számvitel alkalmazása helyett a költségvetési szervek egy speciális pénzforgalmi szemléletben készülő beszámolási formát követnek. Ez a megoldás ugyan nem egyedi, de a világon nem mindenütt van így. A piacgazdaságok és tőkepiacok kibontakozásával a számvitel fejlődése eredményeképp a pénzforgalmi szemléletmódot felváltotta az összemérés elvére épülő elhatárolás alapú, eredményszemléletű számvitel, amelyet több helyen már az intézményi, költségvetési szektorra is alkalmaznak, lásd erről részletesen Fekete (2009) írását. A magyar rendszer sajátos, hiszen a vállalatok és a költségvetési intézmények számviteli elszámolásaik során eltérő eljárásokat alkalmaznak, amelynek eredményeképpen a beszámolóikban közölt információk sokszor összevethetetlenek (Ormos, Veress, 2011h). Ennél nagyobb probléma azonban, hogy az adatok értelmezése is nehézségekbe ütközik, hiszen a pénzforgalmi szemlélet leginkább a vállalati beszámoló kiegészítő mellékletében található cash flow kimutatásra emlékeztet (Ormos, Veress, 2011b). Ennek következtében a vagyon és az eredmény pénzforgalmi szemléletben történő prezentálása a szokásos elemzési

technikákkal sokszor kezelhetetlen. Többek között Pallot (1992) mutat rá, hogy az állami erőforrásokkal történő gazdálkodás részletei iránt egyre növekvő információ igény komoly befolyást gyakorol a költségvetési szektor számviteli gyakorlatára. Írásában a rendelkezésre álló erőforrások részletesebb és világosabb bemutatása mellet tör lándzsát. A dolgozat megközelítése erősen szociokulturális, az elhatárolás alapú számvitel társadalmi elfogadottsága alapján vezeti le, hogy a költségvetési szervek esetében alkalmazandó elszámolási gyakorlat e módszertant kellene hogy tükrözze. Mindez már elöljáróban is alátámasztja azt a hipotézisünket is, hogy a beszámolók érthetősége a vállalati gyakorlattal harmonizáló rendszert kell, hogy alkosson (Ormos, Veress, 2011i).

Nem csak társadalmi igény az érthetőség és világosság követelménye alapján megfogalmazott elhatárolás alapú számvitel alkalmazásának a szükségessége. A nemzetközi szintű összehasonlítás érdekében Broadent és Guthrie (1992) javasol az intézményi szektorra egy alternatív számviteli sajátosságokat tükröző, egységes és a teljesítményt előtérbe helyező számviteli rendszert. Különös súlyt kölcsönöz mindennek az intézményi szektor teljesítményére vonatkozó ciklikusságot feltáró empirikus vizsgálat, amely egy valóban összevethető adatokat tartalmazó beszámoló struktúrával könnyebben válna felfedezhetővé.

A felsőoktatási intézmények tevékenységi körétől távol álló költségvetési szervek beszámolási kötelezettsége és az elhatárolás alapú számvitel kapcsolatát tárgyalja Carnegie és West (2003). Dolgozatukban a múzeumokra és könyvtárakra koncentrálnak, amely intézmények tevékenységében a vállalkozási tevékenységek leggyakrabban erősen háttérbe szorulnak[6], így az időbeli elhatárolás alapú számviteli rendszer előnyei nem, viszont ennek összetettsége komolyan érezteti hatását. A szerzők elismerik, hogy az olyan intézményeknél, amelyek gazdálkodásában jellemző a több éven áthúzódó gazdasági események sorozata, ott a vállalati beszámolási rendszer nagyobb hozadékkal jár, mint ennek költségei, azonban kritikusan közelítve a költségvetési szervekhez általános állításuk szerint nem szerencsés az új-zélandi vagy ausztrál megoldás, ahol kifejezetten az elhatárolás alapú számviteli elszámolásokat részesítik előnyben. Annak ellenére állítják ezt, hogy Potter (2002) egy évvel korábbi írásában részletesen kifejti, hogy az Ausztráliában bevezetett „új” számviteli eljárások komoly előrelépést jelentettek a költségvetési intézmények gazdálkodásában és az általuk publikált információk érthetőségében. Vitathatatlan azonban, hogy ezek meghonosítása komoly akadályokba

[6] A műkincsek árazásához kapcsolódó speciális kérdésekről Erdős és Ormos (2010) részletesen olvashatunk.

ütközött és ütközik még ma is, hiszen a meglehetősen részletes nyilvántartással szembeni ellenállás sok esetben igen furcsa számviteli gyakorlatokat eredményezett.

Barton (2005) megjegyzi, hogy az államháztartás szervezeteire a vállalati szektorban használt számviteli eljárások egy az egyben történő alkalmazása könnyen eredményezhet félreérthető adatokat. A számviteli rendszerek fejlesztésekor az arra hivatott testület[7], minden esetben a számviteli adatok „megrendelőinek", felhasználóinak igényeiből kell, hogy kiinduljon. Ausztráliában az elhatárolás alapú számviteli beszámolásra történő áttéréskor ezt nem hagyták figyelmen kívül, így az AAS 29 és az AAS 31[8] a költségvetési szervekre vonatkozó sajátosságokat részletesen tárgyalja, némileg újraértelmezi. Mindazonáltal a prezentált információk struktúrája, tartalma a vállalati gyakorlatot követi, a különbség inkább bővülést jelent. A szerző elméleti és empirikus eredményei alapján igazoltnak látja, hogy az összemérés elvének alkalmazása a szektor hatékonyságát növelte, illetve ezen adatok iránt érdeklődők tájékozottságát a prezentáció nagyban segítette.

Hasonló alapvető kérdés, hogy vajon az állam által alapított felsőoktatási intézmények tényleg a közjavak részét képezik-e? Ha megfigyeljük egyetemeink, főiskoláink működését, rá kell jönnünk, hogy működésük tekintetében a gazdasági társaságokhoz hasonlóan a szűkös erőforrásokért való küzdelem, a hatékonyság, a teljesítmény, a kibocsátás növelése érdekében történő viselkedési mintákat vesznek fel, ez pedig pont olyan, mint a vállalati gazdálkodás során tapasztalható viselkedés (Ormos, Veress, 2011j). Nagy és Robb (2008) egy új fogalmat vezet be, amikor az egyetemekről, mint vállalatokról „corporate university" elnevezéssel beszél. Deduktív módon igazolják, hogy a felsőoktatási intézmények a piaci verseny (leginkább a hallgatókért), a politikai lobby (leginkább a forrásokért) és a szűkös erőforrások lehetőség szerinti leghatékonyabb allokálása során, az alapítói céltól eltérően már nem egyszerű közjószágként, hanem valódi versengő vállalatként jelennek meg a felsőoktatás piacán. Állami szolgáltató funkciójuk ennek következtében folyamatosan gyengül. Hozzá kell mindehhez tenni, hogy a vállalati, különösen a multinacionális vállalati körökben a társadalmi szerepvállalás, mint új irány az elmúlt évtizedekben nagy hatást gyakorol a vállalatok magatartására, miközben a felsőoktatási intézmények épp az ellenkező irányba haladnak, a távolság a két intézménytípus között folyamatosan csökken.

---

[7] Standard alkotó bizottság, mint az IASB (International Accounting Standards Board), AASB (Australian Accounting Standards Board), vagy hazánkban a MKVK (Magyar Könyvvizsgálói Kamara) által felállított bizottság.

[8] AAS – Australian Accounting Standard; AAS29 – Számviteli beszámoló minisztériumok esetén (Financial Reporting by Government Departments); AAS31 –Számviteli beszámoló kormányzat esetén (Financial Reporting by Governments)

Ennek eredményeként a két szektor teljesen eltérő beszámolási gyakorlata nehezen értelmezhető, annak ellenére, hogy világosan látható a költségvetési szervek beszámolási kötelezettségének struktúrájában, hogy a cél nem a szerteágazó információszolgáltatás, hanem az államháztartási mérleg összeállításának egyszerűsítése, valamint az állam, mint tulajdonos ellenőrzési funkciójának megkönnyítése.

Hasonló véleményt fogalmaznak meg Edwards és szerzőtársai (2002), amikor az Egyesült Királyság felsőoktatási rendszerének számviteli és költségvetési rendszerét elemzik. Igazolt állításuk szerint az 1993-ban induló neo-liberális gazdaságpolitikai hatások, amelyek a költségvetési szektort is komolyan érintették egy új fajta felelősséget raktak az intézményvezetők vállára, amely felelősség terhe alatt hozott döntésekhez komoly háttér információra van szükségük. Menedzseri, vezetői döntésekről lévén szó, mindez nem nélkülözheti a vállalati gyakorlatban régóta fellelhető vezetői információs rendszerek bevezetését, amelyek a pénzügyi számviteli rendszer alapadatait könnyedén szolgáltatják. Rámutatnak azokra a könnyen észrevehető változásokra a költségvetési szervek gazdálkodásában, amelyek az „új" gazdasági háttérből fakadóan teljességgel tükrözik a menedzseri, vállalkozó szemléletet, azaz a közgazdasági racionalitásra épülő gazdálkodási lépéseket.

Coy és szerzőtársai (1997) többek között azt az alapvető kérdést teszik fel a felsőoktatási intézmények éves beszámolóival kapcsolatosan, amely megkerülhetetlen minden számviteli információs rendszer esetében, hogy kik lesznek a pénzügyi jelentés, a beszámoló felhasználói. A kérdést 1978 óta 14 írásban dolgozták fel, amelyek öt országot érintettek. Coy-ék kutatási eredményeit a következő táblázat foglalja össze.

1. számú táblázat: Az információ címzettjeinek súlya

Információ címzettjei[9]	**A 14 kutatás átlaga**	**Coy et al (1997) empíriája**
Egyetemi, főiskolai polgárok	21,26 %	34 %
Partner egyetemek, főiskolák / versenytársak	1,45 %	11 %
Választott és kinevezett személyek	28,50 %	23 %
Forrást nyújtók, támogatók	20,77 %	10 %
Egyetemen kívüli polgárok	9,66 %	13 %
A nyilvánosság, elemzők, sajtó	18,36 %	8 %

Forrás: Saját összeállítás

Megjegyzés: Egy későbbi fejezetben a kérdőíves kutatási eredményeit és az azokból készített elemzéseket rendszerezem, és a saját kutatásom eredményeim Coy és szerzőtársai empíriájával is összevetésre kerül.

[9] Ezek részletezését lásd a következő táblázatban

Guthrie (1998) az ausztrál költségvetési szervek elhatárolás alapú számviteli gyakorlatát tekinti át, amelyben négy egymástól jól elkülöníthető oldalról vizsgálta az intézményi szektor pénzügyi menedzsment és könyvelhetőségi kérdéseit: az összemérés elvének alkalmazása a beszámoló összeállításakor, folyamatos több évet érintő gazdálkodás menedzsment kérdései, a teljes kormányzati beszámolási oldal, valamint az elhatárolás alapú költségvetési gyakorlat. Kutatása során megállapítja, hogy az elhatárolás alapú számvitelre történő átállás szignifikáns változást eredményezett. A deficit, a hitelek, kölcsönök, kötelezettségek, a működési vagy üzleti eredmény, az eszközök fogalmak új tartalmat nyertek, amelyek az intézmények gazdálkodási képességét is gyökeresen megváltoztatták. Broadbent (1995) a nemzetközi összehasonlítások során tapasztalt információs határvonalak értelmezéséhez alapvetően a kulturális különbségek aspektusaira hívja fel a figyelmet.

Érdemes megemlíteni az Egyesült Államok felsőoktatási intézményeire vonatkozó meglehetősen összetett jelenlegi szabályozást is, hiszen az némileg eltér a fent már bemutatottaktól. A magán és állami felsőoktatási intézmények beszámolási kötelezettségeire 1995 előtt egységesen az American Institute of Certified Public Accountants' (AICPA) 1973 audit előírásait alkalmazták. Ez időponttól a US GAAP alapján a magán intézményekre vonatkozóan a FASB modelt kell alkalmazni amely a Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) Nos. 116 (1993a), 117 (1993b), és 124 (1995) standard rögzít, míg az állami intézmények vonatkozásában a Governmental Accounting Standards Board (GASB) által megalkotott 33 (GASB, 1998), 34 (GASB, 1999a) and 35 (GASB, 1999b) standardok tekinthetők mérvadónak. Érdemes megjegyezni, hogy jelentős eltérés mutatkozik a két megközelítés között, azonban szemléletében mindkettő elhatárolás alapú. Az átálláshoz kapcsolódó tranziensekről Fischer et al. (2010) részletesen beszámol.

Az eddigiek alapján az mindenképp elmondható, hogy az angolszász gyakorlat szerint a felsőoktatási intézmények pénzügyi helyzetét, gazdálkodását feltáró, bemutató számviteli információk összeállításában nem kizárólag a fenntartó igényei jelennek meg (Ormos, Veress, 2011d).

3.2. Kiegészítő információk

A vállalati gyakorlatban meglehetősen gyakori, hogy a gazdálkodók a beszámoló kiegészítő mellékletében részletes, mutatószámokra épülő elemzést adnak a vállalkozás megelőző időszaki gazdálkodásáról, teljesítményéről. A felsőoktatási intézmények számára előírt intézményfejlesztési tervekben is megjelenik a teljesítményértékeléshez kapcsolódó mutatók bemutatásának igénye a fenntartó részéről. A mutatókhoz kapcsolódó elvárások viszont tisztázatlanok, így az egyes intézmények saját hatáskörben állapíthatják meg ezeket. Vitathatatlan a mutatószámrendszereknek az az előnye, hogy néhány értékbe tömörítve valóban átfogó és világos információt nyújthatunk a gazdálkodás alapvető kérdéseiben. Nem véletlen talán az sem, hogy nemzetközi szinten sok helyen találkozhatunk a mutatószámokra építő beszámolási kötelezettséggel. Ennek néhány elemét tekintjük át a következőkben.

Smith (1995) hazánkban is népszerű mutatószámokra épülő teljesítményértékelési eljárásokat vesz górcső alá az Egyesült Királyságban. Komoly kritikát fogalmaz meg, hiszen sokak nagy reményt fűztek e mutatószám rendszerek teljesítménynövelő hatásához, de legtöbb esetben megfeledkeztek ezek költségeiről, amelyek a bevezetésükhöz, illetve általuk nem mért folyamatok bevételkieséséhez kapcsolódnak. Kiemeli a hatalmi harc eredményeként megszülető, a döntéshozók által sok esetben képviselt intézményekre vonatkozó mutatószámrendszerek általános díszfunkcionalitását. Konklúzióként fogalmazza meg, hogy a teljesítményindikátorok filozófiája általában inadekvát modelleken alapul, így ezek legtöbb esetben elbuknak és rossz irányba mutató gazdálkodásba torkollnak. Ne feledjük el, az ilyetén normatívák „teljesítményként” történő megfogalmazása, különösen, ha forrás allokációs szerepe is van, komoly motivációs hatást gyakorolhat (Ormos, Veress, 2011e, 2011f). Amikor a szabályozó ilyen indikátorok bevezetését írja elő, nem feledkezhet meg arról, hogy nyilvánvalóan a gazdálkodás és a működés apró részleteit is befolyásolni fogja e lépésével. Itt érdemes megjegyezni, hogy hazánkban a felsőoktatási intézmények számára előírt intézményfejlesztési tervekben ugyan megjelenik a teljesítményértékeléshez kapcsolódó mutatók bemutatásának igénye a fenntartó részéről, de a mutatóhoz kapcsolódó elvárások tisztázatlanok, így az egyes intézmények saját hatáskörben állapítják meg ezeket. A felsőoktatási intézmények teljesítményének méréséhez Magyarországon jelenleg nincs egységes indikátor struktúra, ami lehetővé tenné a teljesítmények összehasonlíthatóságát.

Modell (2004) dolgozatában az állami szektorban alkalmazott stratégiai, célorientált többdimenziós teljesítménymérést célzó mutatószámrendszereket, mint pl. a Balanced Score Card (BSC) rendszert mutatja be. Írásában annak ellenére, hogy e menedzsment eszközök leginkább a vállalati szféra számára lettek kitalálva, állítja, hogy ezek egyre nagyobb mértékben jelennek meg a költségvetési szervek gazdálkodási gyakorlatában. A szerző miközben elismeri valamilyen alapvető információs rendszer szükségességét, a fentebb említett mutatók mitikusságára alapozó gyakorlattal szembeni ellenérzéseket kifejtve próbálja valamelyest oldani azokat. A teljesítmény mérésének alapvető kérdéseit feszegetve elismeri, hogy ezek a működési szinten fejtik ki hatásukat, ami sokkal szerencsésebb, mint a kizárólag az intézményi vezetésre ható és sokszor centralizált gazdálkodást eredményező pénzügyi kontroll.

3.3. Összegzés

Az angolszász országokban a felsőoktatási intézmények számviteli információ szolgáltatása jelentős hasonlóságokat mutat a vállalatok által prezentált információkkal. A kiegészítő információk, amelyek általában mutatószámokra épülnek, komoly különbségeket mutatnak, ámbár igen nagy valószínűséggel e tételek súlya a legnagyobb a gazdálkodás motivációja tekintetében. A következő fejezetben rávilágítok arra, hogy a hazai költségvetési intézményekre vonatkozó számviteli szabályozás komoly eltéréseket mutat a bemutatott nemzetközi gyakorlathoz képest.

4. AZ ÁLLAMI FELSŐOKTATÁSI INTÉZMÉNYEK HAZAI SZÁMVITELI SZABÁLYOZÁSA

Az állami egyetemek és főiskolák számviteli eljárásai, beszámolásra vonatkozó szabályai szemléletükben teljesen eltérnek a vállalkozásokra (továbbiakban gyakran csak gazdálkodóknak nevezem, annak ellenére, hogy a költségvetési szervek is a gazdálkodók körébe tartoznak a számviteli definíció szerint) vonatkozó szabályoktól. Az eltérés alapvető okait a számviteli elszámolásokat, prezentált információk tartalmát, formáját, struktúráját meghatározó számviteli alapelvek hazánkban jogszabályokban rögzített tartalmi eltérésein keresztül, valamint a számviteli folyamatokban megragadható szemléleten keresztül próbálom levezetni. Meghatározó feladatomnak tekintem az eltérések okainak feltárását a fenti területeken.

Az állami felsőoktatási intézményeknek a beszámolási kötelezettsége, az erre vonatkozó részletek (tartalom, nyilvánosságra hozatal, közzététel stb.) teljesen eltér a vállalkozásokra vonatkozó szabályoktól, amelynek eredményeként még a számvitel területén komoly jártassággal rendelkező szakembereknek is nehézségeket okoz az ahhoz történő hozzáférés és annak értelmezése. Mindennek igazolásához a beszámoló nyilvánosságra hozatalához kapcsolódó különös szabályokat mutatom be, a beszámoló tartalmára vonatkozó speciális elvárásokat sorolom, majd mindezt felhasználva mutatom be az értelmezési nehézségeket.

A fejezet részletesen áttekinti a jelenleg hatályos szabályozást, különös hangsúlyt helyezve a számviteli alapelvek felsőoktatási számviteli érvényesülésére, valamit a felsőoktatási beszámoló alapvető tartalmára.

4.1. Az állami felsőoktatási intézmények gazdálkodási sajátosságai

A felsőoktatás rendszerének működtetése az állam, a felsőoktatási intézmény működtetése a fenntartó feladata. A fenntartó felelőssége, hogy – a 2005. évi CXXXIX. törvényben (felsőoktatási törvény) meghatározottak szerint, a költségvetési szervként működő felsőoktatási intézmény esetén az államháztartás működésének követelményeit érvényesítve - biztosítsa az intézmény autonóm működésének tárgyi, pénzügyi, személyi feltételeit. Az állami felsőoktatási intézmények a Nemzeti Erőforrás Minisztérium irányítása alá tartozó, kincstári költségvetéssel önállóan gazdálkodó, teljes jogkörrel

rendelkező költségvetési szervek[10]. Állami és saját tulajdonnal, a központi költségvetés meghatározott előirányzatával és egyéb más forrásokból származó bevételével – az ésszerű és takarékos gazdálkodás követelményeivel összhangban – önállóan gazdálkodhatnak. Állami támogatást meghaladó kiadásai csak saját bevételből és egyéb más forrásból keletkezhetnek. Feladataikat éves költségvetésük alapján látják el. Alaptevékenységük az oktatás, kutatás, nevelés, valamint költségtérítéses szolgáltatásként külső megbízó, megrendelő számára végzett oktatás, kutatás, fejlesztés, szaktanácsadás, szolgáltató és egyéb tevékenység. A gazdasági tevékenységük körében minden olyan döntést meghozhatnak, intézkedést megtehetnek, amely hozzájárul az alapító okiratban meghatározott feladatainak végrehajtásához feltéve, hogy ezzel nem veszélyeztetik az alapfeladatainak ellátását, a közpénzek és a közvagyon hatékony felhasználását, így különösen szerződést köthetnek, tulajdont szerezhetnek, társulhatnak, gazdasági társaságot alapíthatnak, a saját tulajdonban lévő dolgot megterhelhetik, elidegeníthetik, a rendelkezésükre bocsátott vagyont használhatják, hasznosíthatják. Az intézmények az irányító szerv által rendelkezésre bocsátott ingó és ingatlan vagyont az alapító okiratban meghatározott feladatainak ellátásához használhatják. Az egyetemek és főiskolák a rendelkezésre bocsátott vagyonnal az államháztartásról szóló törvényben és a felsőoktatásról szóló törvényben valamint az állami vagyonról szóló törvényben meghatározottak szerint rendelkezhetnek. A rendelkezésre bocsátott és a saját vagyont elkülönítetten kell nyilvántartaniuk. A költségvetési év végén keletkezett kötelezettségvállalással lefedett előirányzat-maradványt – a jogosultsági elszámolást követően – a következő évben az intézményi feladatok teljesítésére felhasználhatják. A gazdálkodásuk alapja az irányító szerv által jóváhagyott „intézményi elemi költségvetés”. Az elemi költségvetés előirányzati keretszámait az irányító szerv a Magyar Köztársaság éves költségvetésében elfogadott előirányzatok és szabályok szerint, illetve azok keretei között állapítja meg. Az elemi költségvetés magában foglalja

- az intézmények azonosító adatait és feladatait,
- a kiadásokat és bevételeket kiemelt előirányzatonként és ezen belül részletes előirányzatonként,
- a kiadások és bevételek előirányzatait tevékenységenkénti, szakfeladatonkénti
- a személyi juttatásokat és a létszám összetételét,
- a költségvetési feladatmutatókat és a költségvetési mutatószámokat.

[10] A költségvetési szerv az államháztartás részét képező olyan jogi személy, amely meghatározott állami feladatokat, ellátási kötelezettséggel végez (Stark 2004).

4.2. Jogszabályi háttér

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban Sztv.) hatálya kiterjed a gazdaság minden olyan résztvevőjére, amelynek működéséről a nemzetgazdaság más szereplői tájékoztatást igényelnek. A törvény hatálya alá tartozó gazdálkodói körhöz tartoznak az államháztartás szervezetei is. Államháztartás szervezetei azok a szervezetek, amelyeket az államháztartási törvény alapján az államháztartás működési rendjéről szóló jogszabály ilyennek minősít. Az állami felsőoktatási intézmények legfelsőbb szintű számviteli szabályrendszere tehát a 2000. évi C. törvény a számvitelről. A költségvetési szervek szemben a vállalkozói körrel sajátos gazdasági környezetben, esetenként sajátos körülmények és feltételek között tevékenykednek, hiszen

- állami költségvetésből finanszírozott állami feladatokat látnak el,
- jellemzően nem nyereség-orientált tevékenységet végeznek,
- működésük során speciális munkajogi, bérezési és érdekeltségi szabályok érvényesülnek,
- éves tevékenységükkel kapcsolatosan különleges beszámoltatási (elszámoltatási) igények vannak.

A Sztv. a sajátos gazdálkodási környezet miatt a kormányt hatalmazza fel az eltérő beszámolási és az azt alátámasztó könyvvezetési kötelezettség rendeletben történő szabályozására. A felhatalmazás mellett a Sztv. korlátokat is állít:

- külön szabályozás csak a Sztv. alapján és annak keretei között lehetséges és
- figyelemmel kell lenni az államháztartási törvényben foglaltakra.[11]

A kormány a Sztv. felhatalmazása alapján – a jelenleg hatályos – a költségvetés alapján gazdálkodó szervek beszámolási és könyvvezetési kötelezettségéről szóló 249/2000. (XII. 24.) számú kormányrendelet (továbbiakban: Áhsz.) kiadásával tett eleget szabályozási

[11] Az államháztartás szervezetei beszámolási kötelezettségét, a beszámolót alátámasztó könyvvezetési kötelezettségét, a beszámolás és a könyvvezetés során érvényesítendő sajátos fogalmi meghatározásokat - e törvény alapján és az államháztartási törvényben foglaltakra figyelemmel - kormányrendelet szabályozza. [Sztv. 5. §]
A kormányrendelet a megjelölt szervezetek tekintetében azokat a sajátos szabályokat tartalmazhatja, amelyek - egyéb jogszabályi előírásokból következően - eltérnek az Sztv. 17-158. §-aiban előírt szabályoktól, de nem ellentétesek a törvény alapelveivel. A kormányrendelettel nem érintett törvényi előírásokat az államháztartási szervezeteknek - a kormányrendeletben meghatározott sajátosságokon túlmenően - alkalmazni kell. [Sztv. 7. § (1)]
A Sztv. 17-158. §-aiban foglaltakat a kormányrendelet előírásai figyelembevételével kell alkalmazni a kormányrendeletben megjelölt szervezeteknek is. [Sztv. 7. § (2)]

kötelezettségének. *Az állami felsőoktatási intézmények számviteli beszámolójukat tehát a Sztv.-ben meghatározott keretszabályok alapján és a 249/2000. (XII. 24.) kormányrendeletben meghatározott sajátos szabályok figyelembevételével kell, hogy elkészítsék.*

4.3. Pénzügyi jellegű informálás a felsőoktatásban

A hazai számviteli szabályozás alapján a költségvetési szervek különös számviteli beszámolási kötelezettségnek kell, hogy megfeleljenek. A számvitel, mint egyfajta speciális tájékoztatási eszköz azt tűzi célul maga elé, hogy egységes szerkezetben legyen képes az érdeklődők számára adatokat létrehozni, amely alapján mindenki képes megítélni egy gazdálkodó szervezet vagyoni, pénzügyi helyzetét és jövedelem termelőképességét. Az általam vizsgált szektorban ez utolsó elem nehezen értelmezhető, hiszen a költségvetési szervek közül a felsőoktatási intézményekre koncentrálok, ezek közül is leginkább az államilag finanszírozott intézményekre, amelyek nem profit orientált szervezetek, így a klasszikus értelembe vett jövedelem nem realizálódik. A jövedelmezőség mérésére itt hétköznapi esetben az eredményt használom, mi több a modern számviteli információs rendszerek ennek az eredménynek minél pontosabb meghatározására koncentrálnak. Azaz a beszámoló középpontjában a társaságok eredménye áll és ennek meghatározásának rendelünk mindent alá. A jövedelmezőség, mint fogalom, talán nem szerencsés meghatározás, hiszen valójában a teljesítménymérés a valós cél, amely teljesítmény meghatározásánál az adott időszaki tevékenységhez kapcsolódó kibocsátásokkal az ennek érdekében történő erőforrás felhasználást szembe állítva kapjuk meg az eredményt, amely a gazdálkodó egységek fő mozgatórugójaként fogható fel. Hazánkban is e szemléletmóddal találkozunk, azonban költségvetési szerveknél ez nehezen értelmezhető.

A számviteli szabályozás egyfajta speciális keretrendszert határoz meg, hiszen az egyes események tételesen nem szabályozhatók. E keretrendszer a számviteli alapelvekre épül, amely útmutatást nyújt a gazdasági események rengetegében, miközben a beszámolási kötelezettségre, a beszámolóra, a számviteli produktumra koncentrál. E tekintetben hazánkban komoly eltéréseket tapasztalhatunk a versenyszféra és a költségvetési szervek gyakorlatában, valamint szabályozásában. Hazánkban nem független standard alkotó bizottság, vagy kamara vállalja fel a szabályozás felelősségét, hanem az állam a kormányzaton keresztül közvetlenül szabályozza számviteli információk tartalmát, felépítését.

A dolgozat következő részfejezetében a beszámolásra vonatkozó keretrendszert tekintem át, amely kereteket a számviteli alapelvek adják, első lépésben a vállalkozásokra vonatkozó szabályokról, majd a költségvetési szervek számviteli alapelvekhez kapcsolódó sajátosságait sorolom, ezt követően értelmezem a kettő közti különbséget kritikusan elemezve az általánostól történő eltéréseket.

Ezt követően az állami felsőoktatási intézmények, mint költségvetési szervek, könyvvezetésére, beszámoló készítésére, a beszámoló nyilvánosságra hozatalával és közzétételére vonatkozó törvényi szabályozást rendszereztem. A rendszerezés során a vállalkozók éves-, egyszerűsített éves beszámolójával kapcsolatos számviteli szabályozottságtól való legfontosabb eltérésekre mutatok rá, valamint a költségvetési beszámoló sajátos kategóriáit, a beszámoló egyes részei közötti összefüggéseket tárgyalom.

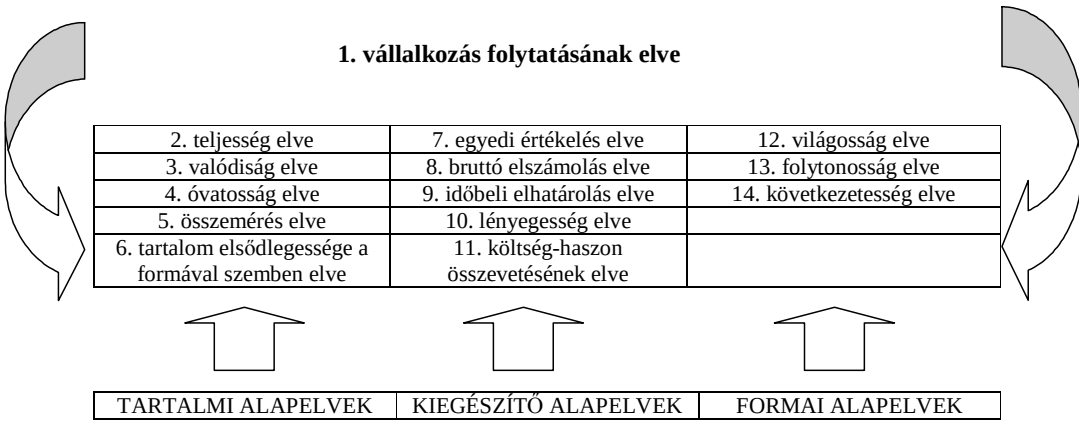
4.4. A beszámolásra vonatkozó keretrendszer

A számviteli hazai szabályozása, hasonlóan a nemzetközi számviteli standardokhoz olyan szabályokat rögzít, amelyek alapján megbízható és valós összképet biztosító tájékoztatás nyújtható a beszámolót készítő gazdálkodók, intézmények jövedelemtermelő képességéről, vagyonának alakulásáról, pénzügyi helyzetéről és sok esetben jövőbeni terveiről. A számviteli szabályozás nem az egyes gazdasági események kizárólagos elszámolási lépéseit és konkrét értékelési szabályait határozza meg, hanem a felhasználók gazdasági döntéshozatalát elősegítő "végtermék szabályozásra" épül, vagyis a beszámolási kötelezettség teljesítésére helyezi a hangsúlyt. Éppen ezért a számvitel elvi, keretjellegű szabályainak alkalmazásánál, a beszámoló elkészítésekor és a könyvvezetés során a számviteli alapelvek, és értékelési előírások alapján minden vállalkozásnak ki kell alakítania adottságainak, körülményeinek leginkább megfelelő a számviteli előírások gyakorlati végrehajtásához szükséges módszereinek és eljárásainak szabályait, ez utóbbit a számviteli politikában rögzíti. A következőkben az állami felsőoktatási intézmények által alkalmazott számviteli alapelvekre vonatkozó sajátosságokat mutatom be a vállalkozások esetében alkalmazott Sztv.-ben definiált alapelvek értelmezésének háttérvilágításában, annak érdekében, hogy a későbbiekben világossá váljanak a beszámolási kötelezettség során alkalmazott gyakorlatok elvi háttere.

4.4.1. Számviteli alapelvek a vállalkozásokra vonatkozóan

A számviteli alapelvek számviteli törvényben nevesített struktúrája, amelyek a gazdálkodók gyakorlatát mutatják a következőképp foglalhatók össze (lásd részletesebben Korom et al., 2005). A megbízható, valós összkép kialakításához a magyar számviteli törvény a következő alapelveket nevesíti:

3. számú ábra: A számviteli alapelvek számviteli törvény szerinti struktúrája



Forrás: Korom-Ormos-Veress: Bevezetés a számvitel rendszerébe (Akadémia, 2005)

Az éves beszámolóban a megbízható, valós kép bemutatásához – a nevesített alapelveken túlmenően - érvényesíteni kell még a következő követelményeket is: a) hasznosíthatóság elve, b) semlegesség elve (tárgyilagosság), c) időszerűség elve.

A vállalkozás folytatásának elve

A számviteli törvény a működő vállalkozások számviteli szabályait rögzíti. Eszerint a vállalkozó eszközeit értékcsökkenéssel, értékvesztéssel csökkentett beszerzési/előállítási (múltbeli) költségen értékeli a beszámolóban. Elsődleges cél az eredmény pontos meghatározása.

Ha a vállalkozás folytatásának elve nem alkalmazható, a vagyon nagyságának pontos meghatározása válik elsőrendűvé. Ilyen esetekben – pl. csődeljárás, felszámolás, átalakulás, végelszámolás stb. – a múltbeli költségen való értékelés helyett a piaci értéken történő értékelés kerül alkalmazásra.

Az előzőek alapján megállapítható az is, hogy a vállalkozás folytatásának elve lényegében nem is tekinthető számviteli alapelvnek, hanem a többi alapelv

érvényesülésének feltételét jelenti. Következésképpen, ha a vállalkozás folytatásának elve nem érvényesül, úgy a számviteli alapelvek többsége sem alkalmazható.

A teljesség elve

A mérlegkészítés napját a számviteli törvény nem írja elő, azt a vállalkozónak kell - a vállalkozás sajátosságait is figyelembe véve - számviteli politikájában meghatároznia.

A fordulónap és a mérlegkészítés napja közötti időtartam szolgál azon számviteli feladatok végrehajtására, amelyek szükségesek a beszámoló elkészítéséhez.

A teljesség elvének érvényesítése nem jelenti a beszámolási időszak meghosszabbítását, azaz az maximum egy év lehet. Fontos tehát hangsúlyozni, hogy a teljesség az adott naptári évre vonatkozik, de beleértendő azon gazdasági események hatása is, amelyek a mérleg fordulónapja és a mérlegkészítés időpontja között váltak ismertté, és olyan jellegűek, amelyek a fordulónapi mérleg tételeinek értékelésében változásokat okoznak.

A valódiság elve

A valódiság elve a beszámoló tételeinek leltárral való alátámasztását jelenti, ugyanis a könyvek év végi zárásához, a beszámoló elkészítéséhez olyan leltárt kell összeállítani, amely tételesen, ellenőrizhető módon tartalmazza a vállalkozónak a mérleg fordulónapján meglévő eszközeit és forrásait mennyiségben és értékben. A mérlegtételeket a számviteli törvény előírásai szerint kell értékelni.

Az óvatosság elve

Az óvatosság elvéből következően a nem realizált eredmény nem szolgálhat az adózás , illetve az osztalékfizetés alapjául, ebből következően a beszámolóban sem lehet azt kimutatni. Természetesen nemcsak a tulajdonosok, a befektetők megbízható és valós tájékoztatása szükséges, hanem a hitelezőket is a valós jövedelemtermelő képesség érdekli. Ugyanis, ha a valóságosnál nagyobb eredményt mutat ki a vállalkozó, de az valójában nem realizálódik, úgy előbb-utóbb tőkevesztés jelentkezik és pénzügyi gondokkal kell szembenézni.

Az óvatosság elvéhez szorosan kapcsolódik az értékelés kérdése is. Az óvatosság elve ebben az összefüggésben azt jelenti, hogy az eszközöket nem szabad felértékelni, a forrásokat pedig leértékelni. Amennyiben ettől eltérünk, úgy nem realizált eredményt is kimutatnánk a beszámolóban.

Az összemérés elve

Az összemérés elvének érvényesítésekor figyelemmel kell lenni arra, hogy a vállalkozó kettős, vagy egyszeres könyvvezetéssel tesz-e eleget könyvvezetési

kötelezettségének. Az összemérés elve azt jelenti a kettős könyvvitelt vezető vállalkozóknál, hogy az árbevételt akkor kell elszámolni, amikor az áru szállítása, a szolgáltatás elvégzése ténylegesen a szerződés szerint megtörtént. Az árbevétellel szembe kell állítani azokat a költségeket, amelyek az áru (termék) értékesítése, a szolgáltatás teljesítése érdekében felmerültek.

Az egyszerűsített mérleget készítő - egyszeres könyvvitelt vezető - vállalkozóknál az összemérés elve úgy érvényesül, hogy bevételeit és költségeit (ráfordításait) - az értékcsökkenési leírás kivételével - a pénz tényleges beérkezése és kifizetése időszakában számolja el, vagyis az elszámolás a pénzügyi realizáció szerint történik.

A tartalom elsődlegessége a formával szemben elv

Ez az alapelv azt jelenti, hogy az éves beszámolóban az üzleti tranzakciók bemutatása azok közgazdasági tartalma alapján történik, nem pedig a jogi formula alapján. Az idevonatkozó nemzetközi számviteli standard ezen elv tartalmát a következőképpen közelíti: "Ha azt kívánjuk, hogy az információ hűségesen mutassa be azokat a tranzakciókat és egyéb eseményeket, amelyeket bemutatni kíván, az szükséges, hogy ezeket lényegük és gazdasági valóságtartalmuk alapján számolják el és mutassák be, és nemcsak jogi formájuk alapján. A tranzakciók és egyéb események lényege nem mindig felel meg annak, ami jogi vagy kiagyalt formájukból kitűnik."

A tartalom elsődlegessége a formával szembeni elv (vagy másképpen fogalmazva "lényeg a forma felett") szerint tehát a beszámolóban és az azt alátámasztó könyvvezetés során a gazdasági eseményeket a valós gazdasági tartalmuknak megfelelően kell bemutatni, illetve annak megfelelően kell - az egységes számlakeret előírásai szerint - elszámolni.

Egyedi értékelés elve

Az eszközök és kötelezettségek egyedenkénti rögzítése teremti meg a lehetőséget az egyedi értékeléshez. Más megközelítésben az egyedi értékelés elvét támasztja alá a tételes leltár, ugyanis az eszközök meglétét csak egyedileg lehet megállapítani.

A bruttó elszámolás elve

A bruttó elszámolás elvének megsértése a beszámoló informatív jellegét szűkítené.

A bevételek és a költségek, illetve a követelések és a kötelezettségek egymással szembeni elszámolása - azaz nettó módon való elszámolása - sértené a megbízható, valós kép bemutatását.

Különösen fontos a bruttó elszámolás elvének érvényesítése az eredménykimutatás összeállítása során, ugyanis csak ezen elv maradéktalan figyelembe vétele teszi lehetővé az eredmény alakulására ható tényezők, valamint az eredménykategóriák bemutatását.

Az időbeli elhatárolás elve

Az időbeli elhatárolás elve az összemérés elvéhez kapcsolódó kiegészítő elv, de szoros kapcsolatban van a teljesség, az összemérés és a valódiság elvével is. A kettős könyvvitelt vezető vállalkozók esetében előfordulhat, hogy egy gazdasági esemény két vagy több elszámolási időszakot érint. Az időbeli elhatárolás elvét érvényesítendő a bevételeket, illetve költségeket ebből következően meg kell osztani.

Az egyszeres könyvvitelt vezetőknél a pénzügyi realizációs elv miatt nem érvényesül az időbeli elhatárolás elve.

A lényegesség elve

Ezen alapelv megfogalmazásakor elsődlegesen az a kérdés merül fel, hogy mi tekinthető lényegesnek. A lényegesség elve szubjektív elemeket is tartalmazhat. Nyilvánvalóan a vállalkozó az adott körülmények ismeretében ítélheti meg, az információ lényeges vagy nem lényeges voltát, azaz, hogy elhagyható-e, vagy feltétlenül szükséges, mert fontos információ.

A költség-haszon összevetésének elve

A költség-haszon összevetésének elve gazdaságossági követelményt fogalmaz meg. (Emiatt használatos a gazdaságosság elve megnevezés is.)

Ezen alapelv szerint a beszámolóban nyilvánosságra hozott információk hasznosíthatósága (hasznossága) álljon arányban az információk előállításának költségeivel. Másképpen fogalmazva az éves beszámolóban szereplő információból nyerhető haszon haladja meg az információ előállításának költségeit.

A számviteli törvény a könyvvezetésre, illetve a beszámoló készítésre vonatkozóan több költségkímélő megoldást tesz lehetővé. A vállalkozásnak kell kiválasztani a legkedvezőbb megoldást. A gazdaságosság elvét célszerű minden olyan esetben alkalmazni, amikor egy gazdasági esemény számviteli, vagy más költségei indokolatlanul meghaladják az abból származó bevételeket, vagy annak eldöntésekor, hogy a többletinformáció haszna arányban áll-e a ráfordított költséggel.

A világosság elve

A világosság elve azt a követelményt fogalmazza meg, hogy a könyvvezetést és a beszámolót áttekinthető, érthető, a számviteli törvénynek megfelelően rendezett formában kell elkészíteni.

A világosság elve a számviteli rendszer egészére vonatkozó alapelv. Az érthetőség, az áttekinthetőség azt jelenti, hogy a beszámoló a számvitelhez értő szakemberek számára informatív tartalmú.

Az áttekinthetőséget segíti a mérleg és az eredménykimutatás szerkezeti felépítése és részletezése. A törvény csak a kötelező részletezést tartalmazza, de természetesen az egyes tételek további tagolása megengedett. Ennek mértékét a számviteli politikában kell rögzíteni.

A folytonosság elve

A különböző időszakok beszámolóját úgy kell összeállítani, hogy biztosított legyen az összehasonlíthatóság. Ez az által is biztosított, hogy a mérlegben és az eredménykimutatásban minden tételnél fel kell tüntetni az előző naptári év megfelelő adatát is.

A következetesség elve

Ez a számviteli alapelv elsősorban a vállalkozás számviteli politikájának az egymást követő időszakokban való következetes alkalmazását jelenti. Nyilvánvalóan a választott értékelési eljárások csak akkor változtathatók meg, ha a számviteli törvény azt előírja, illetve a körülmények azt szükségessé teszik.

A nem nevesített alapelvek

Mint az előzőekben már említettem a megbízható és valós összkép biztosításához az éves beszámolóban szereplő információknak meg kell felelniük néhány olyan alapvető követelménynek is, amelyet a számviteli törvény számviteli alapelvként jelenleg nem nevesít.

A hasznosíthatóság elve

Ezen alapelv azt a követelményt fogalmazza meg, hogy a beszámoló olyan adattartalommal és olyan formában (csoportosításban) álljon az érdekeltek rendelkezésére, hogy az segítsen az üzleti események értékelésében, a korábbi értékelés megvalósításakor vagy azok módosításakor.

A hasznosíthatóság elvéhez hozzá tartozik a múltbéli események olyan módon történő bemutatása, hogy az információ előrejelző és megerősítő funkciói összekapcsolódhassanak.

A semlegesség elve

A semlegesség - vagy másképpen tárgyilagosság - elve azt a követelményt fogalmazza meg, hogy az éves beszámoló információinak előítélettől és elfogultságtól mentesnek kell lennie. A beszámoló akkor minősíthető semlegesnek, ha annak törvényben

meghatározott tartalma, az információ kiválasztása és bemutatása révén az információ felhasználóit és a döntéshozókat nem egy előre meghatározott döntésre orientálja.

Az időszerűség elve

Az időszerűség elve azt jelenti, hogy a beszámoló információi indokolatlanul ne túl későn álljanak rendelkezésre. Nyilvánvalóan az indokolatlanul késedelmesen rendelkezésre bocsátott információ elveszítheti hasznosíthatóságát.

A vállalkozásoknak - a számviteli törvényben rögzített időkorlátot figyelembe véve - a számviteli politikában kell szabályozniuk a beszámoló készítésének napját. Természetesen azt kell alapelvnek tekinteni, hogy az időszerűség és a megbízhatóság érvényesülésével optimális időben elégítse ki a vállalkozó a felhasználók információs igényét.

4.4.2. Számviteli alapelvek újraértelmezése a költségvetés alapján gazdálkodó szervek beszámolási és könyvvezetési kötelezettségéről szóló 249/2000. (XII. 24.) számú kormányrendeletben

A következőkben bemutatásra kerülő alapelvek a számviteli törvény által deklarált alapelvek kiegészítése, átfogalmazása a költségvetési szervek számviteli sajátosságait soroló kormányrendelet előírásai szerint.

A vállalkozás folytatásának elve az államháztartás szervezetei gazdálkodásában oly módon érvényesül, hogy a költségvetési beszámoló elkészítésénél figyelembe kell venni a költségvetési évben bekövetkezett szervezeti és feladatváltozásokat (az átszervezéseket, a felügyeleti szerv megváltozását, a szerkezeti változásokat) is. A költségvetési beszámolóban a feladatok végrehajtásának úgy kell megjelennie, hogy az biztos alapot adjon a jövőbeni pénzügyi tervezéshez.

A **teljesség elvének** érvényesítésénél figyelembe kell venni, hogy a költségvetés naptári évre készül.

A **következetesség elvének** megvalósítása érdekében az éves (féléves) költségvetési beszámoló részét képező pénzforgalmi jelentés (pénzforgalmi kimutatás) szerkezeti felépítése, formája azonos az elemi költségvetéssel.

Az **összemérés elvének** alkalmazásához mind az alaptevékenységnél - ezen belül elkülönítetten a társadalombiztosítási egészségügyi szolgáltatásoknál -, mind a vállalkozási tevékenységnél a maradvány (előirányzat-maradvány, pénzmaradvány, eredmény) megállapításakor a ténylegesen befolyt (beszedett) bevételeket, a pénzforgalom nélküli

bevételeket és a tárgyévben ténylegesen teljesített kiadásokat kell figyelembe venni. Ennek megfelelően az időszak ráfordításaként a tényleges kiadásokat, bevételként a ténylegesen befolyt (beszedett) bevételeket és a pénzforgalom nélküli bevételeket kell a könyvvitelben elszámolni.

Az **óvatosság elve** a vállalkozási tevékenység eredményének meghatározásánál oly módon érvényesül, hogy a tevékenységhez kapcsolódó értékcsökkenést abban az esetben is el kell számolni, ha emiatt a központi költségvetést illető befizetés számítási alapja negatív előjelű összeget mutat.

A **bruttó elszámolás elvét** mind az alaptevékenység, mind a vállalkozási tevékenység könyvviteli elszámolásánál alkalmazni kell.

Az **időbeli elhatárolás elve** a naptári évre készülő költségvetés teljesítéséről összeállított költségvetési beszámoló miatt az államháztartás szervezeténél nem alkalmazható.

A **lényegesség elvének** érvényesítéséhez a jogszabályban rögzítetteknek megfelelően, a számviteli politikában foglaltakat kell figyelembe venni.

A **költség-haszon összevetésének elve** nem alkalmazható azon információk előállításának tekintetében, amelyeknek szolgáltatását törvények, illetve egyéb más jogszabályok szabályozzák.

Az **egyedi értékelés elve** sajátosan alkalmazható a jogszabály[12] szerinti egyszerűsített értékelési eljárás alá vont követelések esetében.

A **valódiság**, a **világosság**, a **folytonosság**, valamint a tartalom elsődlegessége a formával szemben elveket az államháztartás szervezetei az államháztartásról szóló törvényben meghatározott általános előírások szerint alkalmazzák.

4.4.3. A klasszikus számviteli alapelvek érvényesülése a felsőoktatási intézmények beszámolójában

A vállalkozás folytatásának elve

A felsőoktatási intézmények számviteli beszámolójának összeállításakor a „vállalkozás” folytatásának elve kiemelt jelentőséget képvisel, hiszen a főiskolák és egyetemek állami „felkérésre” közfeladatot látnak el, lakossági igényeket elégítenek ki. A közfeladat ellátásának felelőssége alapján az intézmény vezetése megalapozott tervezés, ésszerű

[12] 249/2000 Kormányrendelet

tartalékolás és gondos munkaszervezés mentén kell, hogy végezze a tevékenységét. A költségvetési terv elkészítéskor figyelembe kell venni a „bázis” év költségvetési beszámolóját, valamint a bekövetkezett szervezeti és feladatváltozásokat, a költségvetési számviteli beszámolóban közölt adatok pedig megbízható bázist kell, hogy szolgáltassanak a következő évi költségvetési adatok (korrigált bázis adatok) meghatározásához.

A teljesség elve

A felsőoktatási intézmények pénzforgalmi szemléletben készülő költségvetésében az előirányzott kiadások és bevételek egy konkrét naptári évhez kapcsolódó tényleges pénzkiadásokat és pénzbevételeket jelentenek. Ebből következően a költségvetési beszámolóban a naptári évben jelentkező összes pénzkiadást és pénzbevételt szerepeltetni kell, de a december 31. után teljesített kiadásokat, megkapott pénzösszegeket minden esetben a következő költségvetési évre kell könyvelni, még akkor is, ha azok a tárgyévi költségvetési év gazdálkodásához kapcsolódnak. Az előirányzatokkal való gazdálkodás, az előirányzatok és a tényleges teljesítések összevetése kizárólag így lehetséges.

A következetesség elve

A következetesség elvének érvényre jutását a felsőoktatási intézmények számviteli politikája, kell, hogy biztosítsa. A következetesen alkalmazott számviteli politika teremti meg a költségvetési beszámolóban közölt adatok összehasonlíthatóságát a tervszámokkal, illetve az előző évi költségvetési beszámolókban nyilvánosságra hozott információkkal. A következetesség elvének érvényesülése központilag is szabályozott, hiszen a költségvetési beszámoló pénzforgalmi jelentését az elemi költségvetéssel azonos szerkezetben és formában kell elkészíteni.

Az összemérés elve

A felsőoktatási intézmények beszámolója a vállalati beszámolóval ellentétben nem teljesítés személet alapján készül. A felsőoktatási intézmények beszámolójában a gazdálkodás „eredményességének” legfőbb indikátora az előirányzat-maradvány, ami a költségvetési év tényleges bevételeinek és teljesített kiadásainak különbsége. Az összemérés elve tehát költségvetési környezetben nem érvényesülhet, bár a

kormányrendelet sajátos érvényre jutását sugallja: „Az összemérés elvének alkalmazásához mind az alaptevékenységnél - ezen belül elkülönítetten a társadalombiztosítási egészségügyi szolgáltatásoknál -, mind a vállalkozási tevékenységnél a maradvány (előirányzat-maradvány, pénzmaradvány, vállalkozási maradvány) megállapításakor a ténylegesen befolyt (beszedett) bevételeket, a pénzforgalom nélküli bevételeket és a tárgyévben ténylegesen teljesített kiadásokat kell figyelembe venni. Ennek megfelelően az időszak ráfordításaként a tényleges kiadásokat, bevételként a ténylegesen befolyt (beszedett) bevételeket és a pénzforgalom nélküli bevételeket kell a könyvvitelben elszámolni.” [Áhsz. 9. § (4)]

Az óvatosság elve

Az óvatosság elve az összemérés elvéhez hasonlóan nem adaptálható az előirányzat-maradvány érdekeltségű szempontok alapján tevékenykedő költségvetési környezetbe, hiszen bevételként kizárólag a ténylegesen befolyt pénzösszegek könyvelhetők. Bár a terv szerinti értékcsökkenés, a terven felüli értékcsökkenések és az értékvesztések elszámolása a felsőoktatási intézményeknek is kötelező, azok lévén, hogy pénzkiadással nem járnak az előirányzat-maradvány összegét nem befolyásolják.

A bruttó elszámolás elve

A Sztv. bruttó elszámolás elve alapján a bevételek és a költségek (ráfordítások) egymással szemben nem számolhatók el. A költségvetési szektor bevételei szemben a teljesítés szemléletű vállalati bevételekkel pénzforgalmi kategóriák, a költségként (ráfordításként) pedig kizárólag a tényleges kifizetések (kiadások) számolhatók el. Esetükben tehát a pénzbevételek és a kiadások egymással szemben nem számolhatók el, bár ennek érvényesülése a pénzforgalmi jelentés részeként kitöltendő űrlapok elemi költségvetéssel megegyező szerkezetével biztosított. A bruttó elszámolás másik pillérét – „a követelések és kötelezettség egymással szemben nem számolhatók el” – a felsőoktatási intézmények beszámolóját előkészítő könyvvezetés során is érvényesíteni kell.

Az időbeli elhatárolás elve

A felsőoktatási intézmények beszámolója alapvetően pénzforgalmi szemléletben naptári évről készül, azaz kizárólag a naptári évben befolyt pénzösszegeket lehet bevételként és a ténylegesen teljesített kifizetéseket lehet kiadásként a költségvetési évre elszámolni. Az időbeli elhatárolás elvének ennek megfelelően ebben a sajátos gazdálkodási környezetben nem lehet létjogosultsága. Azokat a költségvetési évben jelentkező kiadásokat, amelyek bizonyítottan a következő évi költségvetést terhelik (ilyen kifizetés a következő évi költségvetést terhelő előrehozott személyi juttatások) költségvetési függő kiadásként kell elszámolni és az előirányzat-maradvány megállapításánál nem lehet figyelembe venni, de ezek az elszámolások nem azonosak az aktív időbeli elhatárolásokkal.

A lényegesség elve

A felsőoktatási intézményeknek az Áhsz. 8. § (5) bekezdésének megfelelően a számviteli politika keretében kell szabályozni azt, hogy a számviteli elszámolás és az értékelés szempontjából mit tekint a megbízható és valós összkép kialakítását befolyásoló lényeges információnak. Ettől függetlenül a megbízható és valós összkép kialakítását befolyásoló lényeges információk körét valójában a 249/2000. évi kormányrendelettel szabályozott költségvetési beszámoló szerkezete és tartalma definiálja.

A költség haszon összevetésének elve

A költségvetési beszámolók esetében nem érvényesül a költség-haszon összevetésének elve, hiszen a költségvetési beszámolóban közölt információk hasznosságának és az előállításukkal kapcsolatban felmerült kiadások egybevetésénél nem lehet figyelembe venni azon információk előállításának kiadásait, amelyek beszámolóban való szerepeltetését a kapcsolódó kormányrendelet írja elő (Ormos, Veress, 2011a). A költségvetési beszámolóban közölt információk hasznosságának „mérése” pedig nem a felsőoktatási intézmény, hanem a költségvetési beszámoló kizárólagos címzettjének a feladata.

A valódiság, a világosság, a folytonosság, az egyedi értékelés, valamint a tartalom elsődlegessége a formával szemben elveket a felsőoktatási intézmények a Sztv.-ben foglalt általános előírások szerint alkalmazzák.

4.4.4. A számviteli alapelvek és ezek sajátosságai a költségvetési szerveknél, mint versenyt akadályozó tényező

Vállalkozás folytatásának elve. Legfőbb és mindenek felett álló alapelv a vállalkozás folytatásának elve (going concern) nemcsak a hazai számviteli rendszerben, de a nemzetközi számviteli standardok[13] vagy a US vagy UK GAAP[14]-et tanulmányozva is, ebből tudjuk lényegében a fentieknek megfelelően levezetni a további alapelveket. Itt tehát arról van szó, hogy elszámolásaink meghatározásakor abból indulunk, ki, hogy „nem nagyon" várunk komolyabb változást a gazdálkodás tekintetében, van hogy még ki is emelik szerzők (pl.: Szabó és Szamkó, 2004.), hogy „A vezetés érdeke és egyben kötelessége is, hogy ezt az alapelvet figyelembe véve szervezze és végezze munkáját, ezt tekintse legfőbb célkitűzésének, mivel ez jelenti a vállalkozás esetünkben költségvetési szerv fenntartásának jövőbeni lehetőségét. Önmagában ez a megállapítás, amely egyenesen következik az alapelv jogszabály szintű megfogalmazásából egy versenypiacon nehezen értelmezhető, azaz még a hétköznapi vállalkozások tekintetében is kérdéseket vet fel az alapelv. *Miért kellene a társaságnak folytatni a tevékenységét, miért ne lehetne alapvető cél a társaság megszüntetése, miért ne lehetne mindezt egy projekttársaság esetében könnyedén értelmezni?* Nem jelenik meg a megfogalmazásban a tulajdonos, akinek érdekei egyáltalán nem biztos, hogy a vállalkozás folytatásának elvét diktálnák a vezetésnek. A hazai gazdasági szabályozás (Pázmándi, 2006) leginkább a német szabályozási gyakorlatot veszi át, amikor a vállalkozás érdekeit (ami egyébiránt az angolszász, versenyből levezethető elvek között értelmezhetetlen) a tulajdonos elé helyezi, mégis megértve a tulajdonosi hatalom érdekérvényesítő képességét, sokszor durván a valóságtól teljesen elrugaszkodó tartalmú beszámolót és mindezek alapján érthetetlen gazdálkodási képet eredményez. Ezeken túlmenően a költségvetési szervekre vonatkozó sajátosság szerint ugyancsak azt jelenti, hogy az intézmény is folytatja tevékenységét, vagyonát ennek érdekében veszi számba, mérlegeli a vele szemben támasztott követelményeket és megvalósítási lehetőségeket, tervezi és biztosítja az azok teljesítéséhez szükséges feltételeket. A fentiek szerint az alapelv magában foglalja a szerkezeti változások megfigyelésének szükségességét is, valamint végül a beszámoló alapul kell, szolgáljon a jövőbeni pénzügyi tervezéshez is. E kiegészítések nem versenyt korlátozók abban az esetben, ha ezeket az információ felhasználói is ismerik, amennyiben ez explicit módon

[13] International Accounting Standards (IAS) és International Financial Reporting Standards (IFRS)
[14] US vagy UK Generaly Accepted Accounting Principles

nem jeleníthető meg, akkor a valóság kusza képe tárul csak fel az elemző számára, hiszen az átszervezésekről, szerkezeti változásokról legfeljebb egyéb dokumentumok segítségével tájékozódhat.

A teljesség elvénél a sajátosságokra vonatkozó szabályozás egyetlen rövidke, de annál meghatározóbb kitételt szerepeltet, ennek eredménye, hogy az összemérés valamint az elhatárolás elve lénygében értelmezhetetlenné válik a költségvetési szervekre nézve, hiszen, amikor azt állítjuk, hogy figyelembe kell venni, hogy a költségvetés naptári évre készül, akkor a gyakorlatban ennél sokkal többről van szó. A tárgyévet érintő, de a tárgyévet követően még a beszámoló készítés időszakában megismert gazdasági eseményeket is figyelembe kellene venni a prezentáció során, így téve teljessé az elszámolásokat szintetizáló beszámolót. Ezzel szemben, mivel a költségvetési szervek költségvetés alapján gazdálkodnak és pénzforgalmilag teljesítik a kiadásaikat, szedik be bevételeiket mindez nehézkesen értelmezhető. Mindez azt jelenti, hogy ez esetben az intézménynek el kell számolnia minden január 1 és december 31 között jelentkező és pénzügyileg realizálódó bevételt és teljesített kiadást, de nem lehet könyvelni a tárgyév utolsó napját követően érkező bevételeket, folyósított kiadásokat még akkor sem, ha ezek esetleg a tárgyévi gazdálkodással függenek össze. Ezt az indokolja, hogy az állami és intézményi költségvetés pénzforgalmi szemléletben készül, tehát az előirányzattal történő egybevetés csak úgy lehetséges, ha a tényszámoknál is következetesen érvényesül a pénzforgalmi szemlélet. Ezen túlmenően a költségvetési szerveknél jellemzően (az alaptevékenységnél egyértelműen a (pénz-) előirányzat maradványérdekeltség érvényesül, amely a tárgyévi bevételek és kiadások, illetve az előirányzatok és teljesítések különbözete. Mindennek megfelelően a beszámolóban pénzforgalmi eredmény, illetve maradvány szerepel ami a tárgyévet követően érkező, vagy az terhelő pénzforgalommal nem korrigálható. Továbbá megjegyezzük, hogy a felsőoktatásra is oly jellemző vállalkozási tevékenységek elszámolása is pénzforgalmi szemléletet kell tükrözzön, így a tevékenység teljes köre e formát tükrözi. *A beszámoló ezek szerint teljes, hiszen a január 1. és december 31 közti minden pénzügyileg teljesült eseményt tükrözi, azonban összevethetetlen a gazdasági társaságoknál alkalmazott módszertannal.*

A világosság elve összefoglalva azt célozza meg, hogy az érdeklődők legyenek képesek feldolgozni a beszámolóban fellelhető információk teljes körét, ennek érdekében az adatok mélysége tartalma arra a körre kell koncentrálódjon, amely a megértést, szolgálja, annál sem mélyebb, sem szűkebb ne legyen. Az érdeklődők köre azonban sokkal szerteágazóbb, mint az egyszerűen az adott témát részleteiben értő, ismerő szakemberek. E

ponton még tézisként nem, de hipotézisként állíthatom, hogy a költségvetési szervek által összeállított beszámoló az érdekeltek adatszolgáltatására alkalmatlan, hiszen a számviteli szakemberek, akik gazdasági társaságok számviteli rendszereivel dolgoznak a már fentebb említett sajátosságokat részletesen nem ismerve a beszámoló adattartalmát értelmezni nem fogják tudni. Számviteli végzettséggel nem rendelkező emberek, akik részesedést szereznek nyilvános részvénytársaságokban általában képesek az itt publikált információk feldolgozására, azonban az intézményi beszámolók értelmezésébe a későbbiekben bemutatásra kerülő struktúra és tartalom mellett erre már nem lesznek képesek. Ahhoz, hogy a világosság elvének megfelelőségét vizsgálhassuk az intézmények gazdálkodásában érintetteket kell első lépésben számba venni, majd ezt követően az ő információ igényük és feldolgozási képességeik alapján meghatározni annak tartalmát. *Az alapelv megfogalmazásra kerül, azonban ennek érvényesítése a szabályozásból fakadóan legfeljebb a szűkebben értelmezett szakemberekre korlátozódik.*

Következetesség elve tekintetében a formai és tartalmi folytonosságot, ennek eredményeként az összehasonlíthatóságot itt pénzforgalmi értelemben vett jelentésre vonatkozóan értelmezhetjük.

Az összemérés elvénél mindenképp komolyabb magyarázkodásra szorulok, hiszen az előzőekben már bemutatott „…az időszak ráfordításaként a tényleges kiadásokat, bevételként a ténylegesen befolyt (beszedett) bevételeket és a pénzforgalom nélküli bevételeket kell a könyvvitelben elszámolni.” mondat egyszerűen nem értelmezhető. A gazdálkodókra vonatkozó szabályok szerint az összemérés elve az adott időszak teljesítményét állítja a számviteli elszámolások középpontjába, ahol a teljesítményt adott időszaki tevékenységhez kapcsolódó bevételeket és ennek elérése érdekében felhasznált erőforrások pénzben kifejezett értékét állítjuk szembe egymással, amelyek különbsége megadja a társaság számviteli eredményét. Itt tehát az „elhatárolás alapú számviteli megközelítés[15]”, – amely tekintetben a hazai számviteli szabályozás tökéletes harmóniát mutat a nemzetközi és az angolszász gyakorlattal – révén az eredmény az adott időszaki teljesítményre koncentrál, annak pénzügyi teljesítésétől függetlenül. A költségvetési szervek gyakorlatában, a pénzforgalmi szemlélet következtében az összemérés fenti elve értelmezhetetlen, itt az eredmény (maradvány, pénzforgalmi eredmény) a tényleges bevételek és kiadások különbözeteként értelmezhető. Talán az egyik legnagyobb problémáról van itt szó, hiszen ez az elv nem csak a beszámolóról szól, hanem a

[15] accrual basis

gazdálkodás elvi hátterét is komolyan érinti. Annak ellenére, hogy a 2006. évben hatályossá vált felsőoktatást szabályozó törvény, már a maradványok „elvonhatatlanságát” rögzíti, az intézményi gazdálkodás tekintetében ellehetetleníti a hosszú távú gondolkodást és gazdálkodást. Ha mindehhez hozzáteszem, hogy az államháztartási törvény kimondja, hogy a költségvetési szervek olyan tevékenységet nem indíthatnak, amelyek veszteségesek, világossá válik, hogy a pénzforgalmi szemlélet alapvető hibája miatt még egy olyan projekt, tevékenység vagy beruházás esetében is, amely már első évében is pozitív eredmény produkálna elhatárolás alapon kalkulálva, nem bátorkodik belevágni az intézmény vezetése, hiszen itt mindez értelmezhetetlen. Nem véletlen talán az sem, hogy előbb Ausztráliában majd 1984-ben Új-Zélandban áttértek a költségvetési szervek esetében is az elhatárolás alapú számviteli eljárásrendre (Coy et al., 1997). A versenyt ez két oldalról is akadályozni látszik, egyik oldalról a gazdálkodás tekintetében, másik oldalról a számviteli adatok értelmezésének tekintetében.

Az időbeli elhatárolás elve költségvetési szervek esetében a pénzforgalmi szemléletből adódóan nem értelmezhető, így értelemszerűen annak alkalmazása tilos. Mindez számos kérdést vet fel, amelyekről néhány gondolatot már megfogalmaztam az összemérés elvének értelmezésekor.

Az általam feldolgozott szakirodalom is mutatja, hogy az összehasonlíthatóság elve sérül, hiszen szakember legyen a talpán, aki egy felsőoktatási intézmény beszámolóját a költségvetési szervek számviteli sajátosságainak részletes ismerete nélkül átlátja. Nem is beszélve arról, hogy az érintettek között egyáltalán nem csak szakemberekkel találkozunk, a hallgatók, a választópolgárok, az intézmény dolgozói egészen biztosan nem ismerik a speciális szabályozást, dönteniük azonban nekik kell. A továbbiakban áttekintjük a beszámolási folyamatra, tartalomra vonatkozó szabályokat, külön kiemeljük azokat a részleteket, amelyek a megértést, a tisztánlátást és az összevetést nehezíti, esetleg meg is akadályozzák.

4.5. Beszámolási kötelezettség, nyilvánosságra hozatal és közzététel

Az államháztartás szervezeteinek beszámolási kötelezettsége a költségvetési előirányzatok alakulásának és azok teljesítésének, a vagyoni, a pénzügyi és létszámhelyzetének, a költségvetési feladatmutatóknak és normatívák alakulásának bemutatására, továbbá a költségvetési támogatások elszámolására terjed ki. [Áhsz. 6. § (1)] A következő táblázat az

állami egyetemek és főiskolák beszámoló készítési kötelezettségét foglalja össze a kapcsolódó jogszabályok alapján.

2. számú táblázat: Az állami egyetemek és főiskolák beszámolási kötelezettsége

Beszámolási forma	**beszámolási forma részei**	**fordulónap**	**benyújtási határidő a fenntartóhoz**
éves elemi költségvetési beszámoló	könyvviteli mérleg pénzforgalmi jelentés előirányzat-maradvány kimutatás kiegészítő melléklet	december 31.	következő költségvetési év február 28.
féléves elemi költségvetési beszámoló	pénzforgalmi jelentés pénzforgalom egyeztetése	június 30.	július 31.
mérlegjelentés(ek)	mérlegjelentés	tárgynegyedév utolsó napja	tárgynegyedévet követő hónap 20. negyedik negyedévi mérlegjelentést a tárgynegyedévet követő 40 napon belül éves mérlegjelentést a következő költségvetési év február 28-ig

Forrás: Áhsz. 10. § (1), 11. § (1), az államháztartás működési rendjéről szóló 292/2009. évi (XII. 19.) kormányrendelet (továbbiakban: Ámr.) 206. § (1)

Az állami felsőoktatási intézmények a költségvetési év első félévéről június 30-ai fordulónappal féléves elemi költségvetési beszámolót, a költségvetési évről december 31-ei fordulónappal éves elemi költségvetési beszámolót kötelesek készíteni.[16] A féléves elemi költségvetési beszámolót legkésőbb július 31-éig, az éves elemi költségvetési beszámolót legkésőbb a következő költségvetési év február 28-áig kell az irányító szervnek megküldeni. Az irányító szerv a költségvetési beszámolót a beszámoló felülvizsgálatának elvégzését igazoló személy aláírásával és a beszámoló visszaküldésével hagyja jóvá. Az állami felsőoktatási intézményeknek az Ámr. 206. § (1) bekezdése alapján az eszközök és

[16] Az államháztartás szervezetei az éves és féléves elemi költségvetési beszámolót, a számviteli szabályozásért felelős miniszter által vezetett minisztérium honlapján közzétett, központilag előírt Módszertani Útmutató és űrlapgarnitúra szerinti formában és tartalommal készítik el. A közzétett, központi űrlapgarnitúra helyettesíthető elektronikus adatfeldolgozó és adathordozó rendszerek segítségével azonos formában kinyomtathatóan készített, azonos tartalmú dokumentumokkal. Amennyiben az így előállított és kinyomtatott dokumentum tartalmazza az Áhsz. 13. §-ban foglalt aláírásokat is, akkor az azonos értékű a számviteli szabályozásért felelős miniszter által vezetett minisztérium honlapjáról letöltött központi űrlapgarnitúra alapján elkészített beszámolóval. Az aláírók felelősséggel tartoznak az adatokat előállító és továbbító eljárások megfelelő archiválásáért. [Áhsz. 10. § (3)]

források alakulásáról a negyedévenkénti főkönyvi kivonat állományi számláinak adataiból, vagy az azt alátámasztó nyilvántartásokból összeállított időközi mérlegjelentést is kell, hogy készíteni, amit a tárgynegyedévet követő hónap 20. napjáig, a negyedik negyedévi mérlegjelentést a tárgynegyedévet követő negyven napon belül, az éves mérlegjelentést pedig az éves költségvetési beszámoló benyújtásának határidejével egyezően kell az irányító szervhez benyújtani[17]. A mérlegjelentéseket az Ámr. 17-19. számú mellékleteinek megfelelően kell elkészíteni.

A Kincstár az államháztartás szervezetétől az éves és féléves költségvetési beszámolót csak akkor fogadhatja el, ha az teljesíti a beszámolóval szemben előírt alaki követelményeket (számszaki egyezőségek, aláírások, regisztrációs szám, hely, keltezés stb.) is. A Kincstár területi szervei a megyei összesített beszámolókat tizenöt munkanapon belül kötelesek megküldeni további számítógépes feldolgozásra az államháztartásért felelős miniszterhez, illetve kijelölt szervezetéhez. [Áhsz. 10. § (13)]

A felsőoktatási intézmények éves (féléves) elemi költségvetési beszámolóját a rektor és a beszámoló elkészítéséért kijelölt felelős (általában a gazdasági vezető) köteles aláírni. [Áhsz. 13. § (1)] A borítón továbbá fel kell tüntetni a beszámoló elkészítéséért kijelölt felelős személy regisztrációs számát, vagy a kamarai tagsági számát, a kapcsolattartó, felvilágosítást nyújtó személy nevét és telefonszámát, valamint az irányító szerv részéről ellenőrző személy nevét és telefonszámát, továbbá a hely és keltezést is.

A beszámoló elkészítéséért kijelölt felelős személynek szerepelnie kell a Sztv. 151. § (3) bekezdése szerinti nyilvántartások valamelyikében és rendelkeznie kell a számviteli szolgáltatás ellátására jogosító engedéllyel. [Áhsz. 13. § (11)]

Az irányító szerv a felsőoktatási intézmények beszámolóját a beszámoló felülvizsgálatának elvégzését igazoló személy aláírásával és a beszámoló visszaküldésével hagyja jóvá. [Áhsz. 13. § (8)]

[17] A mérlegjelentés készítési kötelezettségről a Ftv. 120. § (8) bekezdése is rendelkezik.

Az irányító szerv a felülvizsgált éves és féléves elemi költségvetési beszámolóinak a Magyar Államkincstárhoz, illetve a Kincstár Regionális Igazgatóságaihoz történő megküldésével tesznek eleget a letétbe helyezési kötelezettségüknek. [Áhsz. 45/A. § (1)]

A Kincstár területi szervéhez benyújtott (megküldött) éves elemi költségvetési beszámoló adatai nyilvánosak, azokról az Ámr. 233. §-a szerinti államháztartási szervezettől bárki tájékoztatást kaphat és másolatot készíthet. [Áhsz. 45/A. § (6)]

4.6. A felsőoktatási intézmények könyvvezetése

A költségvetési szervek tevékenységükhöz, működésükhöz felügyeleti szervük bocsátja rendelkezésre – költségvetési támogatás kiutalása útján – az éves költségvetésben jóváhagyott előirányzat és az elemi költségvetésben történt részletezés szerinti pénzeszközt (előirányzat-keret). A költségvetési szerv ebből a rendelkezésre bocsátott pénzeszközből, előirányzat-keretből szerzi be a működéshez szükséges eszközeit, fizeti ki a dolgozói személyi juttatásait, a különböző igénybe vett szolgáltatásokat, vagyis teljesítik előirányzataikat. Az egy adott költségvetési évre megállapított előirányzatok alapján történő gazdálkodás miatt könyvvezetésük során a klasszikus teljesítés szemléletű könyvvezetés költség és bevétel előírás fogalmai nem érvényesülnek. A költségvetési szervek a kiadásokat és bevételeket a felmerüléskor, a kiadás, illetve bevétel teljesítése pillanatában rögzíti könyvelési tétel formájában. A kiadások és bevételek elszámolása egyben a kiadási és bevételi előirányzatok teljesítését is jelenti. A költségvetési szervek módosított teljesítés szemléletű kettős könyvviteli nyilvántartásban nincs eltérés sem időben, sem pedig értékben a kiadás és költség, valamint a tényleges bevétel és bevételi előírás között.

A maradvány-érdekeltségű gazdálkodás és a pénzforgalmi szemléletű elemi költségvetés összeállításához szükséges adatszolgáltatás miatt az állami felsőoktatási intézmények, a tevékenysége során előforduló, a vagyoni és pénzügyi helyzetére kiható gazdasági eseményeiről a kettős könyvvitel rendszerében magyar nyelven, a Magyar Köztársaság hivatalos pénznemében *módosított teljesítés szemléletű nyilvántartást vezet*, amelyet a

költségvetési év[18] végével lezár. [Áhsz. 8. § (1), (2)] A módosított teljesítés szemléletű könyvvezetés során

- a pénzforgalmat érintő gazdasági műveleteket (előirányzatok teljesítését) készpénzforgalom esetén a pénzmozgással egyidejűleg, pénzforgalmi számla, előirányzat-felhasználási keretszámla forgalomnál a hitelintézeti értesítés, illetve a Kincstár értesítésének megérkezésekor megtörténtekor,
- az egyéb gazdasági műveletek, események bizonylatainak adatait, illetve a folyamatosan vezetett analitikus nyilvántartásokból készített összesítő bizonylat (feladás) adatait a gazdasági műveletek, események megtörténte után, legkésőbb a tárgynegyedévet követő hónap 15. napjáig kell a könyvekben rögzíteni. Az egyéb gazdasági műveletek, események rögzítésének rendjét úgy kell kialakítani, hogy az államháztartás szervezete eleget tudjon tenni a jogszabályokban előírt adatszolgáltatási kötelezettségeknek. Amennyiben az államháztartás szervezete az egyéb gazdasági műveletek, események hatását a folyamatosan vezetett analitikus nyilvántartásokból készített összesítő bizonylat (feladás) alapján rögzíti, akkor az összesítő bizonylat tartalmi és formai követelményeit a számlarendjében vagy a bizonylati rendjében köteles rögzíteni. [Áhsz. 51. § (1)]

Az államháztartás szervezetének a módosított teljesítésszemléletű könyvvezetésre, a bizonylatolásra vonatkozó részletes belső szabályait úgy kell kialakítania, hogy az a könyvviteli mérleg, a pénzforgalmi jelentés, az előirányzat-maradványkimutatás alátámasztásán túlmenően a kiegészítő melléklet pénzügyi adatainak közvetlen alátámasztására is alkalmas legyen. [Áhsz. 51. § (2)]

A költségvetési szervek módosított teljesítés szemléletű könyvvezetésük során a vállalkozói számvitelnél alkalmazott főkönyvi számlákhoz képest speciális tartalmú főkönyvi számlákat is használnak. A költségvetési szervek a gazdasági műveletek rögzítésére a következő típusú főkönyvi számlákat használják:

- állományi számlák,
- előirányzat számlák,
- előirányzat teljesítési számlák,
- technikai számlák.

[18] *Költségvetési év* az az időtartam, amelyre az elemi költségvetési beszámoló készül, amely megegyezik a naptári évvel. [Áhsz. 5. § 4.]

Az *állományi számlák* azok az eszköz- és forrás számlák (mérlegszámlák), amelyeknek év végi egyenlege mutatja az eszközök és források állományi értékét, tehát az állományi számlák egyenlege alapján kerül összeállításra a könyvviteli mérleg.

Az *előirányzat számlák* azok a számlák, amelyeken a költségvetési szerv a teljesíthető, jóváhagyott kiadások és a teljesítendő várható bevételek előirányzatát és az előirányzatok módosításait könyveli. Az államháztartásról szóló törvény alapján az államháztartás alrendszereibe tartozó költségvetési szervek gazdálkodásukat pénzügyi terv alapján végzik, amelyben meghatározzák a feladataik ellátásához teljesíthető jóváhagyott kiadásokat és a teljesítendő várható bevételeket, mint előirányzatokat. A jóváhagyott pénzügyi tervben (költségvetésben) szereplő kiadási és bevételi előirányzatok, mint eredeti előirányzatok kerülnek könyvelésre az előirányzat számlákon. Az eredeti előirányzatok évközi változásait (módosításait) szintén az előirányzat számlákon kell könyvelni.

A jóváhagyott (módosított) kiadási és bevételi előirányzatok teljesítése a kiadási, illetve bevételi *előirányzat teljesítési számlákon* kerül rögzítésre. Ezek a számlák azt mutatják, hogy

- a jóváhagyott teljesíthető kiadási előirányzatból mennyit használt fel a költségvetési tervből, másképpen mennyit költött már el az egyes feladatok ellátására,
- a jóváhagyott teljesítendő bevételek előirányzatát milyen mértékben teljesítette, vagyis mennyi bevétel folyt be, mennyit szedett be az egyes feladatokhoz kapcsolódóan.

A *technikai számlákat* különféle átvezetések könyvelésénél alkalmazzák a költségvetési szervek.

4.7. A felsőoktatási intézmények számlarendje

4.7.1. A 249/2000. (XII.24.) számlarenddel kapcsolatos kiemelt előírásai

Az államháztartás viteléhez és az államháztartás mérlegének összeállításához szükséges információkat tartalmazó elemi költségvetési beszámolók tartalmi azonosságát a 249/2000. kormányrendelet 9. számú melléklete szerinti „államháztartás szervezetei számlakerete” biztosítja. Az államháztartás szervezeteinek - a módosított teljesítés szemléletű

könyvvezetéséhez szükséges - számlakerete a 9. számú mellékletben foglaltak szerint a könyvviteli számlák számát és megnevezését (számlakeret-tükör), valamint a számlaosztályok tartalmára vonatkozó előírásokat is tartalmazza. *A felsőoktatási intézményeknek tehát számlarendjüket a 9. számú mellékletben meghatározottak figyelembevételével kell összeállítani, úgy, hogy a főkönyvi elszámolásból a Ftv. szerinti rendelkezésére bocsátott vagyonra vonatkozó adatok elkülönítetten rendelkezésre álljanak.* [Áhsz. 47. § (6)]

Az állami felsőoktatási intézményeknek tehát a kormányrendelet 9. számú mellékletében megtalálható számlakeret alapján olyan számlarendet köteles készíteni, amely szerinti könyvvezetés a Sztv. vonatkozó rendelkezéseiben és e rendeletben előírt elemi költségvetési beszámoló készítését maradéktalanul biztosítja. Az államháztartás szervezetei a 9. számú melléklet szerinti könyvviteli számlák további tagolásával vagy a könyvviteli számlákhoz kapcsolódó analitikus nyilvántartások vezetésével köteles gondoskodni arról, hogy az elemi költségvetési beszámoló adatait a valóságnak megfelelően, áttekinthetően alátámassza. A költségvetési szervek számára kötelezően előírt, alkalmazandó főkönyvi számlák alszámla mélységig tagoltak, de az alszámlák a sajátos igények (pl.: a beszámoló egyes részeinek adat igénye, illetve a vezetői információs igények) kielégítése céljából tovább tagolhatók, illetve azokat tovább kell tagolni. Az alszámlák további tagolását a költségvetési szerv saját elhatározása szerint végezheti, de legalább oly módon kell a számlákat részletezni, hogy abból a költségvetési beszámoló minden sora kitölthető legyen.

Az analitikus nyilvántartások - ideértve az egyéb kiegészítő és részletező számviteli nyilvántartásokat is - formáját, tartalmát, azok vezetésének módját, a kapcsolódó főkönyvi nyilvántartásokkal való egyeztetést és annak dokumentálását az államháztartás szervezete saját hatáskörben szabályozza. A főkönyvi számla és az analitikus nyilvántartás kapcsolatának szabályozása keretében kell rögzíteni az analitikus nyilvántartások adataiból készült összesítő bizonylatok (feladások) elkészítésének határidejét.

Az államháztartás szervezetének vezetője felelős a számlarend összeállításáért, folyamatos karbantartásáért, a naprakész könyvvezetés helyességéért. A felsőoktatási intézmények esetében a számlarend elkészítéséért, módosításáért, és a Szenátus elé terjesztéséért az intézmény rektora a felelős.

A költségvetési szerveknek számlarendjüket úgy kell kialakítani, hogy a számviteli nyilvántartásuk információt szolgáltasson:

- az egyes feladatok ellátásához teljesíthető kiadások, valamint a teljesítendő várható bevételek előirányzatáról és az azokban bekövetkezett változásokról,
- az éves költségvetési előirányzatok teljesítéséről, ezen belül
    - a bevételi pénzforgalom alakulásáról, és
    - a kiadási pénzforgalom alakulásáról

két csoportosítás szerint: egyrészt a bevételek és kiadások fajtája, neme (közgazdasági osztályozás) szerint, másrészt a bevételek és kiadások tevékenységenként, szakfeladatonként (funkcionális osztályozás szerint),

- az eszközök és források állományáról, állományuk változásáról,
- az éves gazdálkodást jellemző előirányzat alakulásról.

4.7.2. A felsőoktatási intézmények számlakeretének felépítése és a főkönyvi könyvelés alaplogikája

A 9. számú mellékletben meghatározott számlatükör számlaosztályait az alábbi táblázat mutatja.

3. számú táblázat: A felsőoktatási intézmények számlaosztályainak tartalma

1. Számlaosztály	Befektetett eszközök
2. Számlaosztály	Készletek, Követelések, Értékpapírok
3. Számlaosztály	Pénzügyi elszámolások
4. Számlaosztály	Források
5. Számlaosztály	Kiadások előirányzata és előirányzat teljesítése (közgazdasági osztályozás szerint)
6. Számlaosztály	Közvetett (általános) kiadások
7. Számlaosztály	Tevékenységek kiadási előirányzata és előirányzat teljesítése (funkcionális osztályozás szerint)
8. Számlaosztály	-
9. Számlaosztály	Bevételek előirányzata és az előirányzat teljesítése (közgazdasági és funkcionális osztályozás szerint)
0. Számlaosztály	Nyilvántartási számlák

Forrás: Saját összeállítás

A költségvetési szervek számlakeretének felépítése decimális számrendszerű, a négy számlasoros elméletre épül. Az egységes számlakeret tagozódása:

- számlaosztályok,
- a számlaosztályokon belül számlacsoportok,
- a számlacsoportokon belül számlák,
- a számlákon belül alszámlák,
- az alszámlákon belül részletező számlák.

A négyszámlasoros elmélet (eszközszámlák, forrásszámlák, költségszámlák, eredményszámlák vezetése) a költségvetési szerveknél sajátosan értelmezhető, mert nem költséget, hanem kiadásokat számolnak el, valamint nem eredményszámlákat alkalmaznak, hanem bevétel számlákon könyvelnek. Ettől függetlenül a költségvetési szervek számlatükrében jól elhatárolhatók az eszközökhöz és forrásokhoz kapcsolódó állományi számlák (mérleg számlák), a kiadási és bevétel számlák (előirányzat teljesítési számlák vagy forgalmi számlák), valamint az előirányzat teljesítési számlákat kiegészítő előirányzat számlák.

Az 1-4. számlaosztályok számlacsoportjainak egy része az állományi számlákon kívül olyan számlákat is tartalmaz, amelyek a folyó évi kiadási és bevételi előirányzatok és azok teljesítésének elszámolására szolgálnak. Az egyes mérlegcsoportokhoz kapcsolódó számlacsoportok számlái alapján meghatározhatók:

- a mérlegcsoport mérlegtételeinek mérlegértéke (állományi számlák egyenlege alapján),
- a mérlegcsoportokhoz kapcsolódó kiadási előirányzatok és azok teljesítése: például az immateriális javak, tárgyi eszközök vásárlására-, az állampapír vásárlására-, a kölcsönök nyújtására-, a korábban felvett kölcsönök törlesztésére fordítható előirányzatok és a kapcsolódó tényleges kifizetések (kiadási előirányzat számlák-, illetve a kiadási előirányzatok teljesítési számlák alapján),
- a mérlegcsoportokhoz kapcsolódó bevételi előirányzatok és azok teljesítése: például az állampapírok értékesítéséből, beváltásából-, a nyújtott kölcsönök törlesztéséből, a felvett kölcsönökből várható bevételi előirányzatok és a kapcsolódó tényleges bevételek (bevételi előirányzat számlák-, illetve a bevételi előirányzatok teljesítési számlák egyenlege alapján).

Az 5. Kiadások előirányzata és előirányzat teljesítése (közgazdasági osztályozás szerint) számlaosztály a folyó kiadások jóváhagyott előirányzatát és a ténylegesen teljesített kiadások főkönyvi elszámolását tartalmazza olyan bontásban, ahogy a költségvetési szerv kiadásait az elemi költségvetésben megtervezte. A költségvetés végrehajtásának bemutatására készülő beszámoló szerkezetében igazodik a költségvetéshez, ezért a könyvvitel, amely a beszámolót hivatott alátámasztani, olyan részletezésben és csoportosításban kell, hogy rögzítse a gazdasági eseményeket (kiadásokat és bevételeket), hogy abból a beszámoló minden sora kitölthető legyen. Éppen ezért a kiadásokat előre meghatározott bontásban kell könyvelni. A felhalmozási kiadásokat az 1. számlaosztályban, a rövid lejáratú befektetések kiadásait a 2. számlaosztályban, a nem végleges kiadásokat a 3. számlaosztályban, a folyó, vagyis az intézmény működésére fordított kiadásokat az 5. számlaosztályban kell könyvelni. Az 5. számlaosztályban a folyó kiadások elszámolására alkalmazott számlacsoportok bontása megfelel a költségvetési szervek költségvetésben tervezett kiadások csoportosításának. Külön számlacsoportban kell rögzíteni a személyi juttatások (51-52. számlacsoportok), a munkaadókat terhelő járulékok (53. számlacsoport), a dologi kiadások (54-56. számlacsoportok), az egyéb folyó kiadások (57. számlacsoport), a szociálpolitikai ellátások és egyéb juttatások, a társadalombiztosítási pénzbeli ellátások (58. számlacsoport) és a különféle elszámolások (59. számlacsoport) *előirányzatát és azok teljesítését*. Az 5. számlaosztály számláinak év végi egyenlege a pénzforgalmi jelentés megfelelő kiadási sorában kell, hogy szerepeljen.

A kiadások egy részéről a kifizetéskor nem lehet megállapítani, hogy melyik szakfeladattal (tevékenységgel) kapcsolatban merültek fel. Ezeket a kiadásokat a felsőoktatási intézmények a 6. Közvetett (általános) kiadások számlaosztályban számolhatják el. A számlaosztályban kimutatott közvetett (általános) kiadásokat azok felmerülésének helye szerint kell csoportosítani, és ezen csoportosításnak megfelelően megnyitott számlákra kell elszámolni. A számlaosztályban elszámolt kiadások félévkor illetve az év végén felosztásra kerülnek azokra a szakfeladatokra, amelyek érdekében a kiadások felmerültek. A felosztás módját, az alkalmazott mutatókat, a vetítési alapokat a költségvetési szerv határozza meg. A felosztás módszerét az intézményi sajátosságok figyelembe vételével kell kidolgozni.

A kiadásokat az előzőekben bemutatottaknak megfelelően a kiadás fajtája, neme vagyis közgazdasági tartalma szerint könyvelni kell. A felhalmozási kiadásokat az 1. számlaosztályban, a rövid lejáratú befektetések kiadásait a 2. számlaosztályban, a nem végleges kiadásokat a 3. számlaosztályban az intézmény működési kiadásait pedig az 5. számlaosztályban kell könyvelni. A költségvetési szerveknek kiadásaikat

szakfeladatonkénti (tevékenységenkénti) tagolásban is könyvelni kell. A szakfeladatonkénti könyvelés a 7. Tevékenységek kiadási előirányzata és előirányzat teljesítése (funkcionális osztályozás szerint) számlaosztályban történik. A 7. számlaosztály számláin a közvetlen kiadások előirányzatai és azok teljesítései kerülnek könyvelésre. Ebben a számlaosztályban kell könyvelni azokat a kifizetéseket, amelyekről a felmerülés pillanatában megállapítható, hogy mely szakfeladat érdekében merültek fel. A költségvetési szervek tehát kiadásaikat „duplán" könyvelik: közgazdasági osztályozás és funkcionális osztályozás szerint. A 7. számlaosztályban könyvelt kiadásoknak tartalmazniuk kell valamennyi, az 1-5. számlaosztályokban elszámolt kiadást. A 7. számlaosztályban a főkönyvi számlák rendszerére nincs kötelező előírás, mert minden költségvetési szerv tevékenységéből következően más és más szakfeladatot lát el. Az állami felsőoktatási intézmények 7. számlaosztályának számlái alapján megállapítható az alaptevékenység (felsőfokú szakképzés, szakirányú továbbképzés, alapképzés, mesterképzés) kiadásainak előirányzata és azok teljesítése.

A bevételeket a kiadásokhoz hasonlóan kétféle osztályozásnak megfelelően kell könyvelni. A bevételeket közgazdasági osztályozás szerint az 1-2. és a 4. számlaosztályok, valamint a 91-98. számlacsoportok számláin kell elszámolni. A bevételek funkcionális osztályozásának megfelelő elszámolása pedig a 9. számlaosztályban a 99. számlacsoportban történik. A 99. számlacsoport számláihoz a szakfeladatokat hasonlóan kell hozzárendelni, mint a 7. számlaosztály számláihoz. Az állami felsőoktatási intézmények 99. számlacsoport számlái egyenlege alapján megállapítható az alaptevékenység (felsőfokú szakképzés, szakirányú továbbképzés, alapképzés, mesterképzés) bevételeinek előirányzata és azok teljesítése. A 99. számlacsoportban funkcionális osztályozás szerint könyvelt bevételi előirányzatok és azok teljesítése valamennyi – az 1-2., a 4. számlaosztályban és a 91-98. számlacsoportokban közgazdasági osztályozás szerint könyvelt – előirányzatot és ténylegesen teljesített bevételt kell, hogy tartalmazzák. Az 1-2. számlaosztályok olyan bevételeket tartalmaznak, amelyek korábban kiadásként (például kölcsön nyújtásként) merültek fel és azok visszatérültek. A 4. számlaosztályban olyan jellegű bevételek számolhatók el (felvett hitelek, átvett pénzeszközök), amelyeket egyszer a költségvetési szervnél a 9. számlaosztályban elszámoltak bevételként, de végleges kiadást nem teljesítettek abból, mert átadták, így mint átvett pénzeszközök és felvett hitelek, kölcsönök jelennek meg a költségvetési szervnél. A 91-98. számlacsoportok a klasszikus értelemben vett közgazdasági osztályozás szerint részletezve tartalmazzák a bevételekhez kapcsolódó főkönyvi számlákat. A 91-98.

számlacsoportban kell elszámolni a működéssel kapcsolatosan befolyt, beszedett bevételeket, a felhalmozási, tőkebevételeket és az ezekhez kapcsolódó általános forgalmi adó bevételeket, a kapott támogatásokat, az államháztartás egyes alrendszereinek sajátos bevételeit és a pénzforgalom nélküli bevételeket.

A 0. számlaosztály tartalmazza a befektetett eszközök, a készletek és a pénzügyi elszámolások nyilvántartási számláit és ellenszámláit. A számlaosztályban könyvelt tételek nincsenek hatással a költségvetési szerv vagyonára, ezért azokat a könyvviteli mérlegben nem lehet szerepeltetni.

4.8. A költségvetési beszámoló részei és a legfontosabb összefüggések

4.8.1. Könyvviteli mérleg

Az államháztartás szervezetei könyvviteli mérlegének tagolását és tételeinek részletezését a 249/2000. évi kormányrendelet *1. számú melléklete* tartalmazza. Az államháztartási szervezetek könyvviteli mérlege szerkezetében és tartalmában is számtalan hasonlóságot mutat a vállalkozások mérlegével. „A könyvviteli mérlegben az államháztartás szervezete tulajdonában lévő, a rendelkezésére, használatára bocsátott, kezelésébe adott, az államháztartás szervezetének működését szolgáló eszközöket - a bérbevett eszközök kivételével -, valamint az eszközök forrását kell kimutatni. [12. §]” – Felépítését tekintve tehát a költségvetési beszámoló mérlege ugyanúgy az eszközöket és az eszközök forrásait állítja szembe egymással, azonban a működési sajátosságokból következően olyan mérlegfőcsoportok, mérlegcsoportok is tartalmaz, amelyek nem szerepelnek a vállalkozások mérlegében, vagy az eltérő működési sajátosságok miatt teljesen más tartalommal bírnak. A következőkben a költségvetési beszámoló könyvviteli mérlegének fentebb említett speciális mérlegcsoportjait mutatom be.

4.8.1.1 Egyéb aktív és passzív pénzügyi elszámolások

A **költségvetési egyéb aktív pénzügyi elszámolásként** kell kimutatni a könyvviteli mérlegben azokat a *függő kiadásokat*, amelyek az adott időszakban nem számolhatók el véglegesen a költségvetési előirányzat terhére kiadásként, továbbá a költségvetési gazdálkodáshoz közvetlenül nem kapcsolódó, de az államháztartás szervezete eseti

feladatával összefüggő *átfutó kiadásokat*, valamint a *kiegyenlítő kiadásokat*. [Áhsz. 22. § (7)]

A *költségvetési függő kiadás* olyan kifizetés, amely az államháztartás szervezete alap-, illetve vállalkozási tevékenységével kapcsolatban merült fel, de a kifizetés pillanatában a végleges kiadási jogcímen nem kerülhet elszámolásra az azonosításhoz szükséges feltételek hiánya miatt, vagy a kiadás bizonyítottan a következő évi költségvetést terheli, valamint amelyről a keletkezés pillanatában ismert, hogy az nem az államháztartás szervezetét terhelő kifizetés, illetve az téves pénzügyi teljesítés miatt keletkezett. Itt kell kimutatni a következő évi költségvetést terhelő előrehozott és kifizetett személyi juttatások nettó összegét is. [Áhsz. 22. § (8)] Költségvetési függő kiadásként tehát olyan tételeket kell elszámolni,

- amelyekről a felmerüléskor még nem lehet megállapítani, hogy milyen ellenszámlával kell a nyilvántartásba venni, mert az azonosításhoz szükségek feltételek még nincsenek meg,
- amely kiadások bizonyítottan a következő évi költségvetést terheli (ilyen kifizetés a következő évi költségvetést terhelő előrehozott személyi juttatások kifizetése is), valamint
- amelyekről a keletkezés pillanatában ismert, hogy az nem az államháztartás szervezetét terhelő kifizetés, illetve az téves pénzügyi teljesítés miatt keletkezett.

A *költségvetési átfutó kiadás* olyan kifizetés, amely az államháztartás szervezete alap-, illetve vállalkozási tevékenységének ellátásához közvetve kapcsolódik, ideiglenes vagy lebonyolítás jellegű kiadás. Itt kell kimutatni a munkavállalóknak adott munkabérelőlegeket, valamint az utólagos elszámolásra nyújtott különböző előleget, valamint a szállítóknak adott előlegeket (a beruházási előlegek kivételével) is. [Áhsz. 22. § (9)] Itt kell kimutatni a személyi juttatásokkal kapcsolatos átfutó kiadásokat, az államháztartás által folyósított, megelőlegezett társadalombiztosítási és családtámogatási ellátásokat. Utólagos elszámolásra nyújtott előlegek az üzemanyag előleg, a különböző kis értékű beszerzésekre adott előleg, a kiküldetési előleg, stb.

A *költségvetési kiegyenlítő kiadás* olyan kifizetés, amely az államháztartás szervezete költségvetési elszámolási körbe tartozó pénzeszköz számlái (pénztár, betétkönyv, pénzforgalmi számlái, illetve előirányzat-felhasználási keretszámlái) egymás közötti kiadási pénzforgalmának technikai elszámolására szolgál. [Áhsz. 22. § (10)] A költségvetési kiegyenlítő kiadás főkönyvi számla közbeiktatásával kell elszámolni többek között

- a készpénzbefizetést a bankszámlára,
- a keretszámlák közötti átvezetéssel kapcsolatos gazdasági műveleteket.

A **költségvetésen kívüli aktív pénzügyi elszámolások** között kell kimutatni azokat a kiadásokat, amelyek az idegen pénzeszközök között szereplő pénzforgalmi számlák (pénztár, betétkönyv) kiadási pénzforgalmával kapcsolatban merültek fel. [Áhsz. 22. § (11)] Olyan kiadásokat kell itt elszámolni, amelyek pénzfelhasználásként a költségvetési szervnél idegen pénzeszközöknél (pl.: lakásépítési számla, letétek). Ez az összeg nem része a vállalkozási maradványnak.

Költségvetési egyéb passzív pénzügyi elszámolásként kell kimutatni a könyvviteli mérlegben azokat a *függő bevételeket*, amelyek az adott időszakban nem számolhatók el véglegesen költségvetési bevételként, továbbá a költségvetési gazdálkodáshoz közvetlenül nem kapcsolódó, de az államháztartás szervezete eseti feladatával összefüggő *átfutó bevételeket*, valamint a *kiegyenlítő bevételeket*. [Áhsz. 26. § (8)]

Költségvetési függő bevétel olyan bevétel, amely az államháztartás szervezete alap-, illetve vállalkozási tevékenységével kapcsolatban merült fel, de a keletkezése pillanatában végleges bevételi jogcímen nem kerülhet elszámolásra az azonosításhoz szükséges feltételek hiánya miatt, továbbá, amelynek felmerülésekor, jóváírásakor a bevétel jogcíme ismeretlen, illetve amely téves elszámolás miatt keletkezett. [Áhsz. 26. § (9)] Ilyen tételek lehetnek:

- téves jóváírás az előirányzat-felhasználási keretszámlán,
- az egyeztetés előtti nem azonosítható bevétel.

A *költségvetési átfutó bevétel* olyan bevétel, amely az államháztartás szervezete alap-, illetve vállalkozási tevékenységének ellátásához közvetve kapcsolódik, átmeneti vagy lebonyolítás jellegű. Itt kell kimutatni a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás során a vevőktől kapott előlegeket és az utólagos elszámolásra átvett pénzeszközök összegét is. [Áhsz. 26. § (10)] Olyan feladatok bevételeit kell itt elszámolni, amelyek a költségvetési szerv tevékenységével közvetett kapcsolatban vannak, valamint itt kell kimutatni az előlegként kapott pénzösszegeket is.

A *költségvetési kiegyenlítő bevétel*, olyan bevétel, amely az államháztartás szervezete költségvetési elszámolási körbe tartozó pénzeszköz számlái (pénztár, betétkönyv, pénzforgalmi számlái, illetve előirányzat-felhasználási keretszámlái) között történő

bevételi pénzforgalom technikai elszámolására szolgál. [Áhsz. 26. § (11)] A költségvetési kiegyenlítő bevétel főkönyvi számla közbeiktatásával kell elszámolni többek között

- a készpénzfelvételt a bankszámláról,
- a keretszámlák közötti átvezetéssel kapcsolatos gazdasági műveleteket.

A **költségvetésen kívüli passzív pénzügyi elszámolások** között kell kimutatni azokat a bevételeket, amelyek az idegen pénzeszközök között szereplő pénzforgalmi számlákon (pénztárban, betétkönyvben) kerültek jóváírásra. [Áhsz. 26. § (12)] Olyan bevételeket kell itt elszámolni, amelyeket a Kincstár nem az előirányzat-felhasználási keretszámlán írt jóvá hanem idegen pénzeszközök kezelésével kapcsolatosan keletkeztek (pl.: lakásvásárlás munkáltatói támogatása, letétek). Ezt az összeget az előirányzat-maradvány és a vállalkozási maradvány megállapításánál nem kell figyelembe venni.

4.8.1.2 Saját tőke

Saját tőkeként kell kimutatni a központi költségvetési szervek által kezelt vagyon, illetve egyéb jogszabály alapján az államháztartás szervezete tulajdonát képező vagyon eszközeinek a forrását, amely korábbi költségvetési vagy egyéb felhalmozásból, juttatásból képződött, illetve folyamatos tőkeváltozásból ered. A saját tőke részeként kell kimutatni a piaci értékelésből származó értékhelyesbítéssel azonos összegű értékelési tartalékot is. [Áhsz. 24. § (1)] A saját tőke *tartós tőkéből*, *tőkeváltozásból* és *értékelési tartalékból* tevődik össze. [Áhsz. 24. § (2)]

Tartós tőkeként kell szerepeltetni a jogszabály vagy az alapító (irányító) szerv által tartósan a tevékenység ellátáshoz tulajdonba, illetve kezelésbe adott eszközök forrását (ide nem értve a költségvetési előirányzat terhére rendelkezésre bocsátott pénzeszközöket). [Áhsz. 24. § (3)] A könyvviteli mérlegben negatív előjelű tartós tőke nem mutatható ki. A tartós tőke csak megszűnéskor, átszervezéskor (összevonás, beolvasztás, kiválás, megosztás, szétválás) változhat. Már működő államháztartás szervezete tartós tőkéje átszervezés során akkor növekedhet, amennyiben az alapító (irányító) szerv a közfeladat ellátáshoz további eszközöket (ide nem értve a költségvetési előirányzat terhére rendelkezésére bocsátott pénzeszközöket) is rendelkezésre bocsát. [Áhsz. 24. § (4)]

Tőkeváltozásként kell kimutatni az eszközök finanszírozására szolgáló 2010. január 1-je után, illetve az alapítást (átszervezést) követően képződött forrásokat, illetve forráscsökkenéseket. [Áhsz. 24. § (5)]

A tőkeváltozást növeli:

- a folyó évi költségvetés, előirányzat-maradvány terhére teljesített kiadásokból származó befektetett eszközök növekedése,
- központi beruházások,
- az eszközök tartós forrásának növelésére felhasznált egyéb idegen pénzeszközök,
- a készletek, a követelések, a kötelezettségek állományának növekedése,
- a saját kivitelezésű beruházás, felújítás értéke,
- a gazdasági társaságba bevitt vagyontárgyak létesítő okiratban meghatározott értéke,
- a térítés nélkül átvett eszközök bekerülési értéke,
- a terven felüli értékcsökkenés visszaírása, az értékvesztés visszaírása
- a befektetett eszközök piaci értéken történő értékeléséből,
- stb.

A tőkeváltozást csökkenti:

- a készletek, a követelések, a kötelezettségek állományának csökkenése,
- a terv szerinti értékcsökkenés,
- a terven felüli értékcsökkenés, az értékvesztés, behathatatlan követelések leírása,
- készletek felhasználása, selejtezése,
- készletek, befektetett eszközök értékesítése,
- a gazdasági társaságba bevitt vagyontárgyak nyilvántartás szerinti értéke,
- térítés nélkül átadott vagyontárgyak értéke,
- stb.

Értékelési tartalékként kell kimutatni a piaci értékelés alapján meghatározott értékhelyesbítés összegét. Az értékelési tartalék és az értékhelyesbítés csak és kizárólag egymással szemben és azonos összegben változhat. Az értékelési tartalék terhére a saját tőke más elemeit nem lehet növelni, annak terhére kötelezettség nem teljesíthető. [Áhsz. 24. § (7)]

4.8.1.3 Tartalékok

Tartalék képezhető a jóváhagyott pénzmaradványból, előirányzat-maradványból és a vállalkozási maradványból. [Áhsz. 25. § (1)]

A költségvetési év költségvetési tartalékaként kell kimutatni az előirányzat-maradványt, amely a módosított előirányzatok és azok teljesítésének különbözete. A ténylegesen felhasználható előirányzat-maradványt a 249/2000. kormányrendeletének 3. számú melléklete szerint kell megállapítani. [Áhsz. 25. § (2)]

4. számú ábra: Összefüggés az előirányzat-maradvány kimutatás és a könyvviteli mérlegben kimutatott tartalék között

Előirányzat-maradvány kimutatás

Megnevezés	Sorszám	
C. Kiadási megtakarítás (túllépés) (A-B)	11	3. Költségvetési kiadási megtakarítás
F. Bevételi lemaradás (túlteljesítés) (E-D)	22	4. Költségvetési bevételi lemaradás
G. Kiadási megtakarítás, bevételi lemaradás különbsége (C+F)	23	
8. Alaptevékenység előző év(ek)ből származó, tárgyévre jóváhagyott (felhasználható) előirányzat maradványa	29	5. Előirányzat-maradvány I. Költségvetési tartalékok összesen
J. Felhasználható összes előirányzat-maradvány (I+8)	30	E) TARTALÉKOK összesen

Forrás: Saját összeállítás

Vállalkozási tartalékként kell kimutatni a vállalkozási tevékenység adott költségvetési évben befolyt szakfeladaton elszámolt bevétele, pénzforgalom nélküli bevétele és a bevételek teljesítése érdekében felmerült valamennyi tárgyévi kiadása - ideértve a befektetési célú finanszírozási műveletek hatását is - különbözetének összegében megállapított vállalkozási maradványból képzett tartalékot (az alaptevékenységre felhasznált, az előző év(ek)ben, illetve a tárgyévben képződött vállalkozási maradvány kivételével). A könyvviteli mérlegben vállalkozási tartalékon belül elkülönítve kell kimutatni a tárgyévben képzett és a korábbi években képződött, még fel nem használt vállalkozási tartalékot. [Áhsz. 25. § (3)]

4.8.2. Pénzforgalmi jelentés

A pénzforgalmi jelentés - az elemi költségvetéssel azonos formában és szerkezetben - tartalmazza az eredeti és módosított bevételi és kiadási előirányzatokat, a ténylegesen befolyt (beszedett) bevételeket, a pénzforgalom nélküli bevételeket, a ténylegesen teljesített kiadásokat, a pénzforgalmat tevékenységenként és azon belül főbb jogcímenként. A pénzforgalmi jelentésben, illetve a pénzforgalmi kimutatásban a bevételeket és a

kiadásokat bruttó módon kell szerepeltetni (kivéve az egyéb aktív és passzív pénzügyi elszámolásokat, a továbbadási célú bevételeket, továbbá a forgatási célú finanszírozási műveletekhez tartozó kiadásokat és bevételeket). [Áhsz. 38. § (5)]

Pénzforgalom nélküli bevétel a költségvetési évet megelőző évben (években) teljesített bevétel maradványából a költségvetési évben igénybe vett összeg, amely származhat költségvetési vagy vállalkozási tartalékból. [Áhsz. 38. § (9)]

A költségvetési beszámoló pénzforgalmi jelentés része tehát a költségvetésben meghatározott bevételi és kiadási előirányzatokat, valamint ezek teljesítését tükrözi. Ez a beszámoló rész képezi az Országgyűlés elé terjesztendő zárszámadásnak, amelyben számot adnak a költségvetési szervek arról, hogy az éves költségvetésben – a feladataik ellátásához – rendelkezésre bocsátott, jóváhagyott előirányzatokat miként használták fel. A pénzforgalmi jelentés a költségvetés szerkezeti rendjének megfelelően tájékoztatást ad a fejezetenkénti és költségvetési címenként, valamint bevételi és kiadási jogcímek szerint elért bevételekről és kiadásokról, azoknak az előirányzatokkal való egybevetésével a költségvetés teljesítéséről. Az állami költségvetési szervek a pénzforgalmi jelentés készítési kötelezettségüknek különböző űrlapok kitöltésével tesznek eleget. Űrlapot kell kitölteni a kiadásokról és a bevételekről közgazdasági osztályozás szerinti megbontásban és külön űrlapon kell bemutatni a tevékenységekre összesített kiadásokat és bevételeket is.

A pénzforgalmi jelentés jellemző tartalmi követelményei a következők:

- az elemi költségvetéssel azonos formában és szerkezetben kell elkészíteni, így lehetővé teszi a folytonosság és az összemérés elvének érvényesülését;
- tartalmazza az eredeti előirányzatot, a módosított előirányzatot és az előirányzatok teljesítését. A pénzforgalmi jelentésből így kitűnik, hogy milyen előirányzatoknál és milyen összegben került sor módosításra, valamint tájékoztatást ad a tervvel (módosított tervvel) szembeni tényleges teljesítésről;
- szakfeladatonként – azon belül főbb jogcímenként – a pénzforgalom vizsgálatára ad lehetőséget.

A következő táblázat a pénzforgalmi jelentés és a főkönyvi könyvelés kapcsolatát mutatja be:

4. számú táblázat: A pénzforgalmi jelentés és a főkönyvi könyvelés kapcsolata

PÉNZFORGALMI JELENTÉS	KAPCSOLÓDÓ FŐKÖNYVI SZÁMLÁK
Kiadásokhoz kapcsolódó űrlapok	
• Eredeti előirányzat	1-5. számlaosztályok kiadási előirányzat számlái
• Módosított előirányzat	
• Teljesítés	1-5. számlaosztályok kiadási előirányzat teljesítési számlái
Bevételekhez kapcsolódó űrlapok	
• Eredeti előirányzat	1-2., 4. és 9. számlaosztályok bevételi előirányzat számlái
• Módosított előirányzat	
• Teljesítés	1-2., 4. és 9. számlaosztályok bevételi előirányzat teljesítési számlái

Forrás: Saját összeállítás

4.8.3. Előirányzat-maradvány kimutatás

Az előirányzat-maradvány kimutatás a könyvviteli mérlegben kimutatott költségvetési tartalék keletkezését mutatja be, a módosított előirányzatok és azok teljesítése különbözeteként. [Áhsz. 38. § (11)]

Az előirányzat-maradvány kimutatás tartalmazza azokat a módosító tételeket, amelyek figyelembevétele után állapítható meg a költségvetési tartalék. [Áhsz. 39. § (1)]

Az állami felsőoktatási intézmények kincstári körbe tartozó költségvetési szervek, gazdálkodásuk „eredményét” az előirányzat-maradványt a költségvetési beszámoló Áhsz. 3. számú melléklete szerinti előirányzat-maradvány alakulása kimutatásban kell bemutatniuk. Az előirányzat-maradvány a következő egyszerűsített összefüggés alapján határozható meg:

A. Kiadási előirányzat

B. Kiadási előirányzat teljesítése

C. Kiadási megtakarítás (A – B)

D. Bevételi előirányzat

E. Bevételi előirányzat teljesítése

F. Bevételi lemaradás (túlteljesítés) (E – D)

ELŐIRÁNYZAT-MARADVÁNY (C + F)

A korábban az egyszerűsített összefüggés alapján levezetett előirányzat-maradvány összegét a kormányrendelet 3. számú melléklete szerinti előirányzat-maradvány kimutatás 23. sorszámú G. Kiadási megtakarítás, bevételi lemaradás különbsége sor mutatja. Ezt a megállapított összeget további tételekkel kell korrigálni, hogy a ténylegesen előirányozható, és azt követően felhasználható előirányzat-maradvány összege (30. sor J. Felhasználható összes előirányzat-maradvány) megállapításra kerülhessen. Korrigálni (növelni) kell a korábbi évekből származó előirányzat-maradvány fel nem használt részével (29. sor 8. Alaptevékenység előző év(ek)ből származó, tárgyévre jóváhagyott (felhasználható) előirányzat maradványa), vagyis azzal a maradványrésszel, amelyet a költségvetési szerv az előző év(ek) gazdálkodása során ért el, de azt a következő évi feladatai finanszírozásához tartalékolja. Ha a költségvetési szerv vállalkozási tevékenységet is folytat, akkor a vállalkozási tevékenység eredménye felhasználható az alaptevékenység ellátására, így a 24. soron az 5. Vállalkozási maradványból alaptevékenység ellátására felhasznált összeggel korrigálni (növelni) kell a 23. sorszámú G. Kiadási megtakarítás, bevételi lemaradás különbsége sort. A költségvetési szervet jogszabály alapján meg nem illető központi költségvetés központosított bevételét képező összeget (26. sor), valamint a költségvetési szervet meg nem illető összeget (27. sor) negatív előjelű korrekcióként szerepelnek az előirányzat-maradvány kimutatásban. Az előzőekben vázolt korrekciók után a 30. soron a J. Felhasználható összes előirányzat-maradvány már a felhasználható előirányzat-maradványt mutatja a kimutatás, amelyet a felügyeleti szerv jóváhagyását követően lehet felhasználni.

Az előirányzat-maradvány a 99. Bevételek funkcionális osztályozás szerinti elszámolása számlacsoporthoz, valamint a 71-72. Alaptevékenységek kiadási előirányzata és kiadási előirányzatának teljesítése számlacsoportokhoz kapcsolódó főkönyvi számlák záró egyenlegének átvezetését követően is megállapítható. A 71-72. számlacsoportok számláinak év végi záró egyenlege a 425. Költségvetési kiadási megtakarítás (többlet) elszámolása számlára, a 99. számlacsoport év végi záró egyenlege pedig a 426. Költségvetési bevételi többlet (lemaradás) elszámolása számlára kerül átvezetésre. Az átvezetést követően a 425. Költségvetési kiadási megtakarítás (többlet) elszámolása számla egyenlege az előirányzat-maradvány kimutatás C. Kiadási megtakarítás (túllépés) sorával (11. sor) egyező összeget, a 426. Költségvetési bevételi többlet (lemaradás) elszámolása

számla pedig az F. Bevételi lemaradás (túlteljesítés) soron (22. sor) kimutatott összeget kell, hogy mutassa.

Az előirányzat-maradvány kimutatás és a főkönyvi könyvelés kapcsolatát a következő táblázat mutatja:

5. számú táblázat: Az előirányzat-maradvány kimutatás és a főkönyvi könyvelés kapcsolata

ELŐIRÁNYZAT-MARADVÁNY KIMUTATÁS	**KAPCSOLÓDÓ FŐKÖNYVI SZÁMLÁK**
A. Kiadási előirányzat	71. Alaptevékenységek költségvetési kiadási előirányzata számlacsoport számlái
B. Kiadási előirányzat teljesítése	72. Alaptevékenységek költségvetési kiadási előirányzatának teljesítése számlacsoport számlái
C. Kiadási megtakarítás (túllépés)	425. Költségvetési kiadási megtakarítás (többlet) elszámolása számla
D. Bevételi előirányzat	991. Alaptevékenységek költségvetési bevételi előirányzata számla alszámlái, részletező számlái
E. Bevételi előirányzat teljesítése	992. Alaptevékenységek költségvetési bevételi előirányzatának teljesítése számla alszámlái, részletező számlái
F. Bevételi lemaradás (túlteljesítés)	426. Költségvetési bevételi többlet (lemaradás) elszámolása számla
G. Kiadási megtakarítás, bevételi lemaradás különbsége	425. Költségvetési kiadási megtakarítás (többlet) elszámolása számla és a 426. Költségvetési bevételi többlet (lemaradás) elszámolása számla összevont egyenlege

Forrás: Saját összeállítás

4.9. Összegzés

Kutatásaim alapján megállapítottam, hogy a felsőoktatási intézmények beszámolója komoly eltéréseket mutat a vállalati szférában összeállított beszámolókhoz képest. A Sztv.-ben nevesített számviteli alapelvek Áhsz.-ben történt sajátos újraértelmezésének köszönhetően az állami felsőoktatási intézmények számviteli beszámolója alapvetően pénzforgalmi szemléletet tükröz.

5. ANYAG ÉS MÓDSZER

Az állami felsőoktatási intézmények számviteli szabályozását szakirodalmi feldolgozás alapján értékeltem. Először áttekintem a hazai egyetemek és főiskolák könyvvezetésével és beszámolókészítésével kapcsolatos szabályozás forrásait: a kapcsolódó törvényeket, rendeleteket és utasításokat. A Budapest Gazdasági Főiskola gazdálkodási folyamatainak megismerését követően feltérképeztem az intézmény számviteli információs rendszerét: az alkalmazott szoftvert, a számvitelen dolgozó munkatársak napi feladatait, a főkönyvi könyvelés és az analitika kapcsolatát, a belső szabályzatokat, a beszámolókészítés folyamatát és az elmúlt évek számviteli beszámolóját. Ezt követően – a témához kapcsolódó nemzetközi folyóiratok és szakkönyvek alapján – vizsgáltam a felsőoktatási intézmények finanszírozási sajátosságait szerte a világban, az angolszász országok felsőoktatási intézményei esetében alkalmazott számviteli eljárásokat, a számviteli beszámolók tartalmát, a beszámolók valódi címzettjeit és azok információs igényét.

Az eredményszemléletű számvitel alkalmazásának szükségességét az állami egyetemek, főiskolák körében a nemzetközi kutatási eredmények és a saját kérdőíves felmérésem alapján végzett empirikus vizsgálattal igazoltam. Kérdőíves felméréssel vizsgáltam, hogy a klasszikus számviteli alapelveknek megfelelő eredményszemléletben készülő számviteli beszámoló a felsőoktatási intézmények esetében is jobban megalapozná-e a beszámoló felhasználóinak döntéseit. A kérdőíves felmérést az állami egyetemek és főiskolák gazdasági vezetőinek körében végzem el.

Kérdőíves felméréssel igazoltam, hogy az állami felsőoktatási intézmények számviteli beszámolójában közölt információk jelenleg nem jelentkeznek, mint valós versenytényezők a felsőoktatásban. Az állami felsőoktatási intézmények gazdasági vezetőinek körében végzett kérdőíves felmérés alapján először meghatároztam az állami egyetemek és főiskolák számviteli beszámolójának lehetséges felhasználói körét. Az empirikus vizsgálatom eredményeit az angolszász országokban hasonló témában végzett kutatások eredményeivel hasonlítottam össze. Egy másik kérdőíves felmérés során az állami egyetemek és főiskolák legfőbb „vevőit”: a hallgatókat kérdeztem arról, hogy mennyire tartják fontos szempontnak az intézmények számviteli beszámolójában közölt információkat az intézmény megválasztásakor és természetesen az eredmények ebben a

kérdéskörben is szembeállításra kerültek a nemzetközi szakirodalomban fellelhető eredményekkel.

Modellezéssel igazoltam, hogy az állami egyetemek és főiskolák alapvetően pénzforgalmi nyilvántartásaiból nyerhető adatok és különböző korrekciók segítségével összeállítható egy a teljesítmény mérésére alkalmas eredménykimutatás. Az eredménykimutatás modell javaslat megalkotása három fő lépésből áll:

- Először a felsőoktatási intézmények gazdálkodási sajátosságaihoz leginkább illeszkedő eredménykimutatás séma került meghatározásra.
- Második lépésben a javasolt eredménykimutatás sémában definiált bevétel és ráfordítás (költség) sorokhoz rendeltem a kormányrendeletben meghatározott számlatükör kapcsolódó számláit.
- Harmadik lépésben a pénzbevételek és kiadások teljesítés szemléletű bevételre és ráfordításra történő átforgatásához szükséges korrekciókat határoztam meg.

6. MODELLJAVASLAT AZ EREDMÉNYSZEMLÉLETŰ SZÁMVITEL KIALAKÍTÁSÁRA A MAGYAR FELSŐOKTATÁSBAN

A szakirodalmi kutatásom során bizonyítottam, hogy a felsőoktatási intézmények alapvetően pénzforgalmi szemléletet tükröző számviteli beszámolója jelentős eltérést mutat a vállalkozások eredményszemléletű beszámolójához képest. A gazdálkodási sajátosságok, valamint a költségvetési beszámolók elemi költségvetéshez illesztésének megvalósíthatósága miatti eltérő szabályozás a Sztv.-ben nevesített alapelvek Áhsz.-ben történt újraértelmezésén keresztül valósul meg. Mindezek alapján a költségvetési beszámolókon keresztül valóban megtörténik az elszámoltatás, de valószínűsíthetően a költségvetési beszámolók állami költségvetésen kívüli egyéb címzettjei számára a költségvetési beszámolóban közölt szerteágazó információk nehezen értelmezhetők, ráadásul számos elemzés igazolja, hogy az eredményszemléletű számvitel a közszférában megalapozza a jobb tervezést, a pénzügyi irányítást, a döntéshozatalt és új utat nyit a gazdasági teljesítmény, a hatékonyság mérhetőségének (Ormos, Veress, 2011a).

A Könyvvizsgálók Európai Szövetsége, a FEE rendszeres időközönként napirendre tűzi a közszféra beszámolási, ellenőrzési rendszerének áttekintését, elemzi az európai tagállamokban kialakult helyzetet. A korábbi felmérések, amelyek helyzetjelentést adtak a beszámolási elvek alkalmazásáról Európában, jelezték, hogy tovább folytatódik az eredményszemléletű számvitel térnyerése a pénzforgalmi számvitellel szemben a közszférában. A FEE 2007-2008 folyamán újabb felmérést végzett és vitaanyagot tett közzé, amelyben elemezte az eredményszemléletű számvitel közszférában történt bevezetésének hatásait Európában, és amelyhez 26 országból kaptak információt. A szakmai szövetség arra kereste a választ, hogy az eredményszemléletű számvitel bevezetése a közszférában alapvető reformot jelent-e vagy sem. A felmérésben és az elemzésben érintett 26 országból 15-nél már kormányzati szinten teljes mértékben vagy részlegesen alkalmazzák az eredményszemléletű számvitelt. A legelső volt Spanyolország (1983), de a ’90-es évek elejétől hasonló döntést hozott Portugália, Svédország és Hollandia. Időrendben következett Olaszország (1997), Finnország (1998), majd 2000-ben az Egyesült Királyság. Az utóbbinál időközben döntés született az IFRS-ek bevezetéséről a központi kormányzat szintjén a 2009. április 1-jénét követő pénzügyi évtől kezdődően. Több lépcsőben történt az áttérés Dániában, ahol a teljes bevezetést és a központi költségvetés költségalapú tervezését (2005 és 2007) kísérleti időszak előzte meg. A régebbi

uniós tagállamok közül Franciaország csak 2006-ban tért át teljesen az új számvitel alkalmazására. Az Európai Unióhoz nemrégiben csatlakozott országok közül Lettország 2003-tól, Románia 2006-tól, Szlovákia 2008-tól, Litvánia 2009-től, Csehország 2010-től tért át az eredményszemléletű számvitel alkalmazására központi fejezetek szintjén, Ausztria pedig 2013-at jelölte meg bevezetési dátumként egy korábbi nyilatkozatában. A közszféra nemzetközi számviteli szabályozásában tehát egyre gyakrabban találkozunk eredményszemléletű megközelítéssel, sőt az uniós tagállamok közül többségben vannak azok, ahol a központi fejezet szintjén már áttértek az eredményszemléletű számvitel alkalmazására.[19]

Hazánkban az eredményszemléletű számvitel bevezetésére tett első kísérlet a 2010. január 1-ei hatállyal módosított Áhsz.-ben megjelent „Az elkülönített eredményszemléletű könyvvezetés és beszámoláshoz" kapcsolódó előírás (44/B. bek. – 44./P bek.) volt. A kormányrendelet értelmében azoknak az államháztartási szervezeteknek, amelyeknek az államháztartásról szóló 1992. évi XXXVIII: törvény 100/I. §-ának (3) és (10) bekezdése szerint üzemgazdasági (eredmény)szemléletű könyvvezetési és beszámolási kötelezettsége is keletkezik, elkülönített éves eredményszemléletű költségvetési beszámolót is kellett volna készíteni, de egy későbbi módosítást követően a szabályozás hatályát vesztette. Az „elképzelés" alapján az érintett államháztartási szervezeteknek a módosított teljesítés szemléletű könyvvezetéssel alátámasztott „normál" költségvetési beszámolón felül a Sztv.-ben definiált alapelvek eredeti értelmezésének figyelembevételével, teljesítés szemléletű könyvvezetéssel alátámasztott elkülönített éves eredményszemléletű költségvetési beszámolót is készíteniük kellett volna. Az éves eredményszemléletű költségvetési beszámoló részeként a költségvetési beszámoló könyvviteli mérlegétől és kiegészítő mellékletétől eltérő szerkezetű és tartalmú mérleget és kiegészítő mellékletet, valamint eredménykimutatást kellett volna készíteni. Az átmeneti szabályozás alapján a tevékenység során előforduló gazdasági események egy részét pótlólag teljesítés szemléletben is könyvelni kellett volna (és itt az „is"-en van a hangsúly), ráadásul a költségvetési beszámolóhoz kapcsolódó kötelező űrlapok kitöltése mellet még egy vállalati típusú beszámolót is el kellett volna készíteni. Valószínűsíthetően a hatályon kívül helyezés egyik fő oka az eredményszemlélet – fentebb vázolt – bevezetésével együtt járó többletmunka, valamint a szükséges informatikai fejlesztések nem csekély költsége és az

[19] Az eredményszemléletű számvitel a helyi önkormányzatoknál szélesebb körben és régebben használatos. Az 1990-es évek végére már a legtöbb uniós tagállamban a regionális, helyi önkormányzatok szintjén a számviteli beszámoló már nem pénzforgalmi szemléletben készül.

elszámolásokhoz kapcsolódó adminisztráció növekedése lehetett. A gondolat pedig mindenképp életre való, hiszen a pénzforgalmi szemlélet valójában az intézmények adott időszakra jellemző pénzköltésén és annak szerkezetén túl nem sokat mond, ráadásul a közszféra kifejezetten sokrétű az egészségügytől, a kulturális intézményeken át a felsőoktatásig igen sokszínű tevékenységek jelennek meg. Ezek jellemzői teljesen eltérőek, ahogy gazdálkodásuk is. Egy felsőoktatási intézmény vezetése akadémiai években gondolkodik (szeptembertől augusztusig), bevételei és ráfordításai nem a naptári évhez igazodnak, így a naptári évre vetített pénzforgalmi szemlélet komoly torzításokat eredményez. Persze más ágazatokban a beszámolási időszak nem feltétlenül jelent problémát mégis az információk értelmezése nehézkes, ha az adott időszaki bevételeket nem az ezek érdekében történő erőforrás felhasználásokkal állítjuk szembe. Nem véletlen talán, hogy az angolszász országokban már a költségvetési szervek is a vállalkozói szféra által alkalmazott eljárásokat alkalmazva állítják össze beszámolójukat (Ormos, Veress, 2011b).

Dolgozatom következő részében bemutatom és igazolom, hogy az elkülönített eredményszemléletű költségvetési beszámoló – hatékonyság mérhetőségének szempontjából – legértékesebb részét jelentő eredménykimutatása a „kiegészítő" teljesítmény szemléletű könyvvezetés nélkül, a hatályos jogszabályok alapján vezetett nyilvántartások és a költségvetési beszámoló meghatározott sorai alapján is összeállítható. Amely többlet kapacitások igénybevétele, informatikai fejlesztések nélkül is lehetőséget nyújt egy teljesebb kép kialakítására. A következőkben az állami felsőoktatási intézmények egy lehetséges eredménykimutatás sémáját vázolom fel, amely során mind a tartalmi, mind az elvi összeállítás menete is kifejtésre kerül.

6.1. Eredménykimutatás a módosított teljesítés szemléletű számviteli nyilvántartásokból

A felsőoktatási intézmények a Nemzeti Erőforrás Minisztérium által – költségvetési kiutalás útján - rendelkezésre bocsátott pénzeszközből, előirányzat-keretből szerzik be a működéshez szükséges eszközöket, fizetik ki a dolgozók személyi juttatásait, a különböző igénybe vett szolgáltatásokat, vagyis teljesítik előirányzataikat. Az egy adott költségvetési évre megállapított előirányzatok alapján történő gazdálkodás miatt könyvvezetésük során a klasszikus eredményszemléletű könyvvezetés költség és bevétel előírás fogalmai nem

érvényesülnek, a kiadásokat és bevételeket a felmerüléskor, a kiadás, illetve bevétel teljesítésének pillanatában könyvelik. A közszféra módosított teljesítés szemléletű kettős könyvviteli nyilvántartásban tehát sem időben, sem pedig értékben nincs eltérés a kiadás és költség, valamint a bevétel és bevételi előírás között, ráadásul a bevételek és a kiadások kormányrendeletben definiált jogcímei sem minden esetben mutatnak tartalmi azonosságot a vállalkozások eredménykimutatásának bevételeivel, ráfordításaival (költségeivel). Mindezek alapján megállapítható, hogy egy a vállalkozási szféra eredménykimutatásásához hasonló kimutatás elkészítése a felsőoktatási intézmények számára – a vállalkozások és a közszféra eltérő szemléletű könyvvezetése miatt – a módosított teljesítés szemléletű nyilvántartásból nyerhető adatok a vállalkozások eredménykimutatásában definiált bevétel- és ráfordítás (költség) sorokhoz történő illesztését követően számos korrekciót igényel. Az eredménykimutatás megfelelő bevétel- és ráfordítás (költség) soraihoz történő illesztés a költségvetési szervek meghatározott főkönyvi számláinak egyenlege alapján történik. Magyarországon az államháztartás mérlegének összeállításához szükséges információkat tartalmazó elemi költségvetési beszámolók tartalmi azonosságát a 249/2000. kormányrendelet 9. számú melléklete szerinti „államháztartás szervezetei számlakerete” biztosítja. Az államháztartás szervezeteinek - a módosított teljesítés szemléletű könyvvezetéséhez szükséges - számlakerete a 9. számú mellékletben foglaltak szerint a könyvviteli számlák számát és megnevezését (számlakeret-tükör), valamint a számlaosztályok tartalmára vonatkozó előírásokat is tartalmazza. A költségvetési szervek – és így az állami egyetemek és főiskolák – a tevékenységük során előforduló gazdasági eseményeket tehát egységesen ugyanazon a kormányrendeletben meghatározott főkönyvi számlákon kell, hogy könyveljék. Ebből következően a közszféra eredménykimutatás modelljében a főkönyvi kivonat adatállományának a modellben definiált bevétel és ráfordítás (költség) sorokhoz történő illesztése minden költségvetési szervre egységesen paraméterezhető. A fentebb vázoltaknak megfelelően az eredménykimutatás modell megalkotása három fő lépésben történik. Először a felsőoktatási intézmények eredménykimutatás sémája kerül meghatározásra. Második lépésben az eredménykimutatás modellben definiált bevétel és ráfordítás (költség) sorokhoz rendelem a kormányrendeletben meghatározott számlatükör kapcsolódó számláit. Harmadik lépésben pedig a pénzbevételek és kiadások teljesítés szemléletre történő átforgatáshoz szükséges korrekciókat határozzuk meg. Itt jegyezném meg, hogy az 1980-as években, amikor hazánkban a költségvetési szervek „majdnem” teljesítés szemléletben költségeket „is” könyveltek egy szakmai fórum a majdnem

eredményszemléletű nyilvántartások és meghatározott korrekciók segítségével egy jól szerkesztett modellben (kimutatásban) vezette le az adott időszakot jelentő pénzforgalmat (Szamkóné, 1985).

6.2. A 2000. évi C. törvény szerinti eredménykimutatásról álatlánosságban

Az eredménykimutatás a vállalat teljesítményáramlását követő kimutatás. Kifejezi, hogy a vállalat a többi gazdasági szereplőtől elvont erőforrásokat milyen eredményesen használta fel (Pálinkó, Szabó, 2006). Az eredményt egyébként, mint a saját vagyon egy időszak alatti változását is definiálhatjuk (Kozma, 2001). Az eredménykmutatás az adott időszakban – a múltbeli bekerülési értéken nyilvántartott eszközökkel – létrehozott eredmény kimutatása (Borbély, 2007). A Sztv. szerinti eredménykimutatás olyan számviteli okmány, amely egy adott időszakra vonatkozóan, a törvényben meghatározott szerkezetben, összevontan és pénzértékben kifejezve tartalmazza a tárgyévi mérleg szerinti eredmény levezetését (Sztanó, Simon, 2008).

A Sztv. megteremti a gazdálkodók működéséről, vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről szóló megbízható és viszonylag egységes információs rendszer kialakításának lehetőségét. Az eredménykimutatás az információs rendszer részeként a vállalkozási tevékenység jövedelemtermelő képességéről közvetít információkat a felhasználók felé. Az eredménykimutatás célja tehát egyrészt a beszámoló felhasználóinak (tulajdonosok, potenciális befektetők, menedzsment, hitelezők, meglévő és leendő partnerek, munkavállalók, egyéb érdekeltek) tájékoztatása az üzletmenet sikerességéről, a jövedelmi helyzetről és annak változásáról (Szakács, 2009), másrészt a mérlegben a saját tőke részeként kimutatott mérleg szerinti eredmény keletkezésére, módosítására ható főbb tényezők forgalmi adatokból történő levezetése (Pál et al., 2008). Az eredménykimutatásból nyerhető információk objektivitását a számviteli alapelvek, az értékelésre vonatkozó törvényi előírások és a Sztv. 2. és 3. számú mellékletében kijelölt egységes szerkezet biztosítja. Az eredménykimutatás tartalmilag a vállalkozó mérleg szerinti eredményének levezetését, az eredmény keletkezési forrásait, a keletkezésre ható fő tényezőket (a bevételeket és ráfordításokat, az adófizetési kötelezettséget, az osztalékhoz, részesedéshez igénybe vett eredménytartalékot, a jóváhagyott osztalékot, részesedést) tartalmazza, a mérleg szerinti eredmény összetevőit, annak kialakulását

mutatja be (Vajna, Kodenko, 2011). Az eredménykimutatás a teljesítés szemlélet alapján meghatározott eredményt mutatja be és nem a tényleges pénzbevételek és pénzkiadások különbözetét. Az adott időszakban befolyó és az onnan kiáramló pénzeszközökről a cash-flow kimutatás ad tájékoztatást (Veit, 2005). Az éves beszámolót készítőknek a kiegészítő melléklet részeként a Sztv. 7. számú melléklete szerinti cash-flow kimutatást kell készíteniük. Meg kell azonban jegyezni, hogy a cash-flow ebben a formájában és évente egy alkalommal nem elégíti ki a pénzáramlással kapcsolatos információs igényeket (Borbély, 2007). A mérleg szerinti eredmény formai szempontból elméletileg háromféle elrendezésben vezethető le (lépcsőzetes, mérlegszerű és soros formában), de a Sztv. alapján az eredménykimutatás kétféle szerkezetben készíthető. A vállalkozások túlnyomó része az angolszász országokban alkalmazott fokozatos (lépcsőzetes) szerkezetű eredménykimutatást készít. Ebben az eredménykimutatásban az adott időszak bevételei és ráfordításai tevékenységfajták szerint részletezettek, és az adott tevékenységhez tartozó bevételek és ráfordítások egymás alatt kerülnek bemutatásra. A kontinentális Európában elterjedt mérlegszerű (kétoldalas) szerkezetben készített eredménykimutatásban az adott időszak bevételei és ráfordításai szintén tevékenység fajtánként részletezettek, de az adott tevékenységhez kapcsolódó bevételek és ráfordítások nem egymás alatt, hanem egymás mellett kerülnek bemutatásra. Mindkét szerkezetű eredménykimutatásban az egyes tevékenységek eredménye a kapcsolódó bevételek és ráfordítások különbségeként meghatározásra kerül. A tevékenység eredményét az „A” változatú (lépcsőzetes szerkezetű) eredménykimutatásban közvetlenül a bevételek és a ráfordításokat követően, a „B” változatú eerdménykimutatásban a tevékenység eredményétől függően a ráfordítás oldalon (nyereség esetén) vagy a bevétel oldalon (nyereség esetén) kell kimutatni. A Sztv. 2. és 3. számú melléklete alapján az eredménykimutatás „A” lépcsőzetes és „B” mérlegszerű elrendezésben készíthető. Elméletileg a soros forma is kivitelezhető lenne, hiszen a számviteli törvény 2. és 3. számú mellékletében megadott sémák tételei tovább tagolhatók és új tételek felvehetők, de soros eredménykimutatást hazánkban - jelenleg - egyetlen vállalkozó sem készít (Siklósi, Veress, 2011a). A mérlegszerű elrendezést követő „B” változatú eredménykimutatás talán jobban „olvasható”, de lévén, hogy mérlegszerű eredménykimutatás csak 2001. január 1-től készíthető, a korábbi gyakorlatot követve majdnem minden vállalkozás az „A” változatú eredménykimutatást készíti (Siklósi, Veress, 2011b). A bevételek és ráfordítások (adófizetési kötelezettség nélkül) a Sztv. eredménykimutatásának tartalmi besorolását tekintve alapvetően háromfélék lehetnek:

- a vállalkozás főtevékenységével (üzemi (üzleti) tevékenységgel) kapcsolatos bevételek és ráfordítások,
- a pénzügyi tranzakciók (pénzügyi műveletek) bevételei és ráfordításai,
- a vállalkozási tevékenységtől független (rendkívüli) bevételek és ráfordítások.

Mindezek alapján a Sztv. erdménykimutatása alapvetően három tevékenység eredményét mutatja. A fő profil eredményességéről, az üzletmenet sikerességéről az *üzemi (üzlet) tevékenység eredménye* tájékoztat. A pénzügyi tranzakciók bevételeinek és ráfordításainak a különbözetét a *pénzügyi műveletek eredménye* mutatja. A rendszeres üzletmeneten kívül eső, a szokásos vállalkozási tevékenységhez közvetlenül nem kapcsolódó gazdasági események eredményét a *rendkívüli eredmény* mutatja. A három kiemelt tevékenység eredményének összevonása, valamint az eredmény keletkezésére ható további kiemelt tényezők (adófizetési kötelezettség, eredménytartalék igénybevétele osztalékra, részesedésre, jóváhagyott osztalék, részesedés) eredménykimutatásban történő szerepeltetése eredményeként az eredménykimutatás a következő összesítő sorokat, *eredménykategóriákat* tartalmazza:

Eredménykategóriák:
A/ Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye
B/ Pénzügyi műveletek eredménye
C/ Szokásos vállalkozási eredmény (A+B)
D/ Rendkívüli eredmény
E/ Adózás előtti eredmény (C+D)
F/ Adózott eredmény
G/ Mérleg szerinti eredmény

Az első két primer eredménykategória (üzemi (üzleti) tevékenység eredménye és pénzügyi műveletek eredménye) összege a szokásos vállalkozási tevékenység eredménykategóriáját jelöli ki. A *szokásos vállalkozási eredmény* a vállalkozás szokásos üzletmenetével kapcsolatos bevételek és ráfordítások különbözetét mutatja (Kozma, 2001). A szokásos vállalkozási tevékenység eredménye és a szokásos üzletmeneten kívül eső bevételek és ráfordítások különbözeteként meghatározható rendkívüli eredmény összege az eredményfelosztás kiinduló pontját jelentő adózás előtti eredményt határozza meg. Az *adózás előtti eredmény* vállalkozás összes bevételének és ráfordításának (kivéve társasági adó) különbözetét mutatja. Az *adózott eredmény* a tárgyévi adózás előtti eredmény és a tárgyévre megállapított társasági adó különbözete. A *mérleg szerinti eredmény* a tárgyévben realizált adózott eredményből a tulajdonosok által a vállalkozásban visszahagyott vagyonrész. A mérleg szerinti eredmény keletkezésére ható fő tényezők

előre meghatározott tartalmi elrendezését, az eredménykimutatás áttekinthetőségét tehát a Sztv. 70. § (2) bekezdésében kijelölt *eredménykategóriák* teremtik meg. Itt fontos megjegyezni, hogy a magyar szabályok a bevételeket fajtánként említik, addig az IFRS szabályai az általános fogalmak mellett, azzal nem ellentétesen ügyletek elszámolási sajátosságainak bevételekre gyakorolt hatásával foglalkoznak (Matukovics, 2006). Az IFRS szabályai alapján a megszűnt tevékenységgel kapcsolatos bevételeket és ráfordításokat elkülönítve kell kimutatni az eredménykimutatásban (Pál, 2006). Az eredménykimutatás eredménykategóriáihoz tartozóan a hazai szabályozás tételesen kijelöli a kapcsolódó bevételeket és ráfordításokat (költségeket), ezzel szemben a US GAAP szabályai alapján a fő kategóriák alatti részletezése, sorai tetszés szerint alakíthatók (Szirmai, Matukovics, 2005).

Az eredménykimutatás üzemi (üzleti) tevékenységének eredménye a 71. § (1) bekezdése alapján két módszerrel állapítható meg (vezethető le):

- összköltség eljárással és
- forgalmi költség eljárással (Nagy, 1993).

Ennek megfelelően hazánkban két módszerrel azon belül kétféle szerkezetben („A” és „B”), azaz 2*2 változatban készíthető el az eredménykimutatás a Sztv. 2. és 3. számú mellékletében meghatározott szerkezetben. Az 1. IAS megengedi az ún. összköltség eljárásra és a forgalmi költség eljárásra épülő eredménykimutatás összeállítását is, de az IAS nem szabályozza olyan kötötten, szigorúan az eredménykimutatás szerkezetét, mint a számviteli törvény (Majoros, 2010). Mivel a vállalkozóknak elméletileg célszerűségi szempont alapján kellene eredménykimutatás módszert és szerkezetet választaniuk, ezért a törvény lehetőséget ad annak megváltoztatására (Sztanó, Veress, 2007). Ilyen esetben viszont

- az előző évi adatokat a tárgyévi „új” változatú eredménykimutatás előző évi oszlopának kedvéért azonos szerkezetben kell bemutatni, ezzel biztosítva az összehasonlíthatóságot,
- a változtatás okát (például profilváltás, a tulajdonosok felé történő adatszolgáltatási követelmények változása stb.) pedig a kiegészítő mellékletben indokolni kell.

A két módszer között alapvető különbség a saját vállalkozásban létrehozott teljesítményekkel (immateriális javakkal, tárgyi eszközökkel, készletekkel, nyújtott szolgáltatásokkal) kapcsolatos erőforrás felhasználások megjelenítésében van (Pál et al., 2007, Siklósi et al., 2007). Az összköltség eljárással készülő eredménykimutatás költségei

a tárgyévben felhasznált összes erőforrás pénzben kifejezett értékét mutatják, a forgalmi költség eljárással készülő eredménykimutatásban viszont kizárólag az árbevétel érdekében közvetlenül vagy közvetetten felmerült költségek kerülnek kimutatásra, függetlenül attól, hogy azok a tárgyévben, vagy a tárgyévet megelőző évben jelentkeztek (Kardos et al., 2007). Az összköltség eljárással készülő eredménykimutatás az eredményt az adott időszak kibocsátásának korrigált bevételeinek (árbevétel + aktivált saját teljesítmények értéke) és a saját teljesítményekkel kapcsolatos összes tárgyévi költségeinek (költségnemek) különbözeteként állapítja meg. A forgalmi költség eljárásra épülő eredménykimutatás szerinti levezetés a kibocsátás árbevételével szembe a kibocsátással kapcsolatos közvetlen ráfordításokat (értékesítés elszámolt közvetlen önköltsége) és a kibocsátáshoz közvetlenül nem kapcsolható ráfordításokat (értékesítés közvetett költségei) állítja (Mitró, Fridrich, 2008). AZ 1. IAS alapján a vállalkozás ugyanúgy, mint a Sztv, alapján választhat, hogy a költségeit a természetük vagy az elszámolhatóságuk szerint csoportosítja-e. Kikötés azonban – mint a magyar számviteli törvényben is -, hogy a költségnemek szerinti csoportosítást (legalább) a kiegészítő mellékletnek tartalmaznia kell (Borbély, 2007). A két módszer szerinti eredmény meghatározás közötti összefüggés a következő lesz (Baricz, 2006):

Költségnemek

<u>- Aktivált saját teljesítmények értéke</u>

=Értékesítés elszámolt közvetlen önköltsége

+ Értékesítés közvetett költségei

A költségnemek (termelési költségek) és az értékesítési költségek közötti egyensúlyt az aktivált saját teljesítmények értéke biztosítja, azaz a létrehozott teljesítményértéket az aktivált saját teljesítmények értéke a forgalmazott teljesítmények bekerülési értékére korrigálja. A két módszer a hozamoknál az aktivált saját teljesítmények értékében tér el egymástól, a ráfordítások esetében pedig a két költségkategória tartalmi eltérése jelenik meg különbözetként (vagyis az éves összes felmerült és éves összes értékesítési költség differenciája (Tóth, 2010). Mindezek alapján összefoglava az összköltség eljárással készítet eredménykimutatás

- a tárgyidőszakban felmerült összes költség (költségnemek) bemutatását hangsúlyozza, függetlenül, hogy azok „megtérültek”-e vagy sem,
- az egyes időszakok költségeinek költségnemenkénti összehasonlítását – részletező információk nélkül is – lehetővé teszi,

- a hozamok oldaláról nemcsak az értékesített produktum árbevételét, hanem a tárgyévi termelés (szolgáltatás) teljesítményt határozza meg (Sztanó et al., 2008, Siklósi, 2009).

Ezzel szemben a forgalmi költség eljárással készített eredménykimutatás

- az értékesítés árbevételével szembe az értékesítés költségeit állítja,
- lehetővé teszi a jövedelmezőség mérését (Bíró et al., 2007),
- az értékesítés közvetett költségeit a főbb funkciók szerint is részletezi (értékesítési, forgalmazási költségek, igazgatási költségek, egyéb általános költségek).

6.3. Felsőoktatási intézmények eredménykimutatásának sémája megválasztása

Hazánkban a vállalkozások eredménykimutatásukat két módszerrel (összköltség eljárás, forgalmi költség eljárás) és módszerenként két formában (az angolszász országokban alkalmazott lépcsőzetes „A" változat, a kontinentális Európában elterjedt kétoldalas „B" változat) készíthetnék, mégis a legtöbb vállalkozás „hagyományos" lépcsőzetes szerkezetben készített összköltség eljárású eredménykimutatást tesz közzé beszámolójában. Ennek egyik oka, hogy a klasszikus szemlélet alapján alapvetően termelő, esetleg szolgáltató tevékenységet végző vállalkozásokra szabott forgalmi költség eljárással készített eredménykimutatás összeállítása lényegesen több „előkészületet" (évközi számviteli feladatot) igényel. A második ok, hogy a forgalmi költség eljárással készített eredménykimutatásban közölt adatok lényegesen több információt árulnak el a vállalkozások jövedelmi helyzetéről és éppen ezért még azok a vállalkozások is legtöbbször összköltség eljárással készített eredménykimutatást tesznek közzé, amelyek a vezetői információs igények végett forgalmi eredménykimutatást is készítenek belső használatra. Harmadik ok, hogy a hazai szabályozásnak megfelelően a beszámoló részeként forgalmi költség eljárású eredménykimutatást publikáló vállalkozásoknak a kiegészítő mellékletükben „amúgy is" be kell mutatniuk az összköltség eredménykimutatás forgalmi költség eljárású eredménykimutatástól eltérő sorait (költségnemek és aktivált saját teljesítmények). Végül érdemes megjegyezni, hogy Magyarországon a számvitelről szóló első törvény megalkotásától egészen az újrakodifikált 2000. évi C. törvény hatályba lépéséig a Sztv. hatálya alá tartozó gazdálkodók kizárólag lépcsőzetes szerkezetben készíthették eredménykimutatásukat, így a mérlegszerű elrendezésű „B" változatú eredménykimutatásnak hazánkban nincsenek hagyományai. A felsőoktatási intézmények eredménykimutatás sémájának megalkotásakor a költség-haszon elvével összhangban azt a

szempontot is figyelembe kellett vennem, hogy a főkönyvi számlák Áhsz. szerinti kötelezően előírt tagolása is egy összköltség eljárással készített eredménykimutatás összeállítását támogatja, hiszen a kormányrendeletben kijelölt főkönyvi számlák – a meglévő számlakeret átrendezése és egyéb kiegészítő könyvelések nélkül is - a Sztv.-ben meghatározott összköltség eredménykimutatás megfelelő bevételeihez és ráfordításaihoz (költségeihez) illeszthetők. A felsőoktatási intézmények számára javasolt eredménykimutatás tehát alapvetően a Sztv.-ben meghatározott összköltség eljárású lépcsőzetes szerkezetben készített eredménykimutatással megegyezik, de a gazdálkodási és egyéb sajátosságok figyelembe vételének megfelelően vannak olyan sorok, amelyek csak tartalmi pontosításokkal értelmezhetők (Ormos, Veress, 2011c). A leghangsúlyosabb pontosítások a költségvetési évben a tevékenység ellátása, a teljesített szolgáltatásnyújtás elismert ellenértékeként minősíthető az irányító szervtől kapott (járó) támogatások, támogatásértékű bevételek, államháztartáson kívülről átvett pénzeszközök árbevételként történő definiálása és az ellátottakkal kapcsolatos ráfordítások egyéb ráfordítások közötti nevesítése lennének.

6.4. Az eredménykimutatás és a kormányrendeletben meghatározott számlatükör kapcsolata

A költségvetési szervek - az Áhsz. 9. számú melléklete alapján - a gazdasági műveletek rögzítésére állományi számlákat, előirányzat számlákat, előirányzat teljesítési számlákat és technikai számlákat használnak. Az állományi számlák év végi egyenlege az eszközök és források könyvviteli mérlegbe bekerülő állományi értékét mutatja, az előirányzat számlákon a feladatok ellátásához jóváhagyott kiadási- és bevételi előirányzatokat, valamint azok módosításait, az előirányzat teljesítési számlákon a jóváhagyott (módosított) kiadási és bevételi előirányzatok teljesítéseit (kiadásokat és pénzbevételeket) kell könyvelni, a technikai számlák pedig különféle technikai átvezetésekre alkalmazzák.

A dolgozatomban bemutatásra kerülő eredménykimutatás bevételeinek és ráfordításainak (költségeinek) meghatározásához első lépésben a bevétel- és ráfordítás (költség) sorokhoz illeszkedő előirányzat teljesítési számlákon könyvelt bevételeket és kiadásokat kellett hozzárendelni. Magyarországon az Áhsz. értelmében a bevételeket és a kiadásokat is kétféle osztályozás szerint kell könyvelni: közgazdasági tartalom alapján (a költségek neme, fajtája szerint) és funkcionálisan (szakfeladatonként). Az eredménykimutatás modell

összeállítása a bevételek és kiadások közgazdasági osztályozás szerinti könyvelésénél használt előirányzat teljesítési számlák alapján történik, mivel a Sztv. összköltség eljárású eredménykimutatásában a bevételek és ráfordítások (költségek) nem tevékenységenként, hanem közgazdasági tartalom alapján vannak meghatározva. Közgazdasági osztályozás szerint mind a bevételi-, mind a kiadási előirányzatok teljesítése több számlaosztályban kerül könyvelésre. Az 1-2. számlaosztályokban kell könyvelni az olyan bevételeket, amelyek korábban kiadásként (például kölcsön nyújtásként, állampapír[20] vásárlásként) merültek fel és azok visszatérültek. A 4. számlaosztályban bevételi előirányzat teljesítésként kell könyvelni a felvett hiteleket, kölcsönöket, valamint az átvett pénzeszközök egy részét is. A 9. számlaosztályban a működéssel összefüggésben beszedett, befolyt bevételeket, a felhalmozási és tőkebevételeket és az ezekhez kapcsolódó általános forgalmi adó bevételeket, a kapott támogatások egy részét, az egyéb sajátos bevételeket, és a pénzforgalom nélküli bevételeket kell elszámolni. A felhalmozási kiadásokat az 1. számlaosztályban, a rövid lejáratú befektetések kiadásait a 2. számlaosztályban, a nem végleges kiadásokat a 3. számlaosztályban, a hitelek és kölcsönökkel kapcsolatos visszafizetéseket a 4. számlaosztályban, a folyó, vagyis az intézmény működésére fordított kiadásokat az 5. számlaosztályban kell könyvelni. A költségvetési szervek eredménykimutatáshoz kapcsolódó előirányzat teljesítési számlák a 9. számlaosztály bevételi előirányzat teljesítési-; az 5. számlaosztály kiadási előirányzat teljesítési-; a 4. számlaosztály támogatásértékű bevételekhez, előző évi támogatásokhoz, államháztartáson kívülről kapott végleges pénzeszközátvételekhez kapcsolódó előirányzat teljesítési-; a 3. számlaosztály működési és felhalmozási célú támogatásértékű kiadások előirányzatának teljesítési-, valamint az államháztartáson kívülre történő a működési és felhalmozási célú pénzeszközátadás előirányzatának teljesítési-; és végül a 2. számlaosztály értékpapír értékesítéshez kapcsolódó bevételi előirányzat teljesítési számlái[21].

A közszféra módosított teljesítés szemléletű könyvvezetése során a pénzforgalmat érintő gazdasági eseményeket (előirányzatok teljesítését) folyamatosan kell könyvelni, az egyéb gazdasági eseményeket a megtörténtük után, de legkésőbb a tárgynegyedévet követő hónap

[20] Magyarországon az állami egyetemek és főiskolák kizárólag állampapírba fektethetik szabad pénzeszközeiket.

[21] A Sztv. értelmében az értékpapír tranzakciókkal kapcsolatos értékesítések eredményhatását nettó módon kell beállítani az eredménykimutatásban, de az általunk javasolt sémában a tranzakciók viszonylag kis száma miatt a bruttó elszámolás elvének megfelelően az eladott állampapírokért kapott bevételek a 2. számlaosztály bevételi előirányzat teljesítése számlái alapján a pénzügyi műveletek bevételei között, az értékesített (beváltott) állampapírok könyv szerinti értékét pedig a pénzügyi műveletek ráfordítási között kell kimutatni.

15. napjáig. A pénzmozgással nem járó, de egyébként a vállalkozói számvitelben eredményt érintő gazdasági eseményeket saját tőkét érintően tőkeváltozásként kell elszámolni és az ilyen gazdasági események egy részét a költségvetési beszámoló „kedvéért” az 59. Különféle elszámolások számlacsoport számláin is könyvelni kell. Ebben a számlacsoportban - a módosított teljesítés szemléletnek megfelelően – kell könyvelni a terv szerinti értékcsökkenési leírást, a terven felüli értékcsökkenést és annak visszaírását, az értékvesztéseket és azok visszaírásait, a behajthatatlan követeléseket, a külföldi pénzértékre szóló eszközökkel és kötelezettségekkel kapcsolatos fordulónapi értékelésből adódó árfolyamkülönbségeket, a térítés nélkül átadott, selejtezett, hiányzó, megsemmisült eszközök könyv szerinti értékét. Az eredménykimutatás összeállításához az előirányzat teljesítési számlák mellett tehát az 59. Különféle elszámolások számlacsoport számláit is fel kell használni.

6.5. Az eredménykimutatás korrekciós tételei

Mivel a kormányrendeletben újraértelmezett összemérés elve alapján az időszak ráfordításaként a tényleges kiadásokat, bevételként a ténylegesen befolyt (beszedett) bevételeket és a pénzforgalom nélküli bevételeket kell a könyvvitelben elszámolni, a felsőoktatási intézmények eredménykimutatása közvetlenül nem állítható össze az intézmény főkönyvi adatállománya alapján. Ezzel magyarázható, hogy eredménykimutatás modellemhez kapcsolódóan olyan korrekciókat határoztam meg, amely korrekciók – az előirányzat teljesítési számlák és az 59. Különféle elszámolások számlacsoport számláinak eredménykimutatás megfelelő bevétel és ráfordítás (költség) sorhoz illesztését követően – a pénzforgalmi kategóriákat (pénzbevételeket és kiadásokat) teljesítés szemléletre forgatják át. A korrekciók öt jól elkülöníthető csoportba rendezhetők.
A költségvetési évben az alapvetően pénzforgalmi szemlélet miatt bevételként el nem számolt, teljesített, de pénzügyileg még nem realizált értékesítéshez kapcsolódó bevételek az értékesítéshez kapcsolódó követelések főkönyvi kivonatban vagy az analitikában megtalálható állománya alapján meghatározhatók és az eredménykimutatás kapcsolódó bevétel sorait teljesítés szemléletű kategóriára igazíthatják (korrekciók 1: követelések nettó[22] záró állománya (+)). Az 5. számlaosztályban könyvelt eszközvásárlásokhoz, igénybe vett szolgáltatásokhoz kapcsolódó a költségvetési év fordulónapjáig még ki nem

[22] A nettó itt a fizetendő általános forgalmi adót nem tartalmazó záró állományt jelenti.

egyenlített kötelezettségek nettó[23] záró állományával az eredménykimutatás – átforgatást megelőzően még kiadást jelentő – kapcsolódó ráfordítás (költség) sorait kell korrigálni (korrekciók 2: kötelezettségek nettó záró állománya (+)). A korrekciós tételt jelentő kötelezettségek a főkönyvi kivonatból vagy az analitikából meghatározhatók. Mivel az időbeli elhatárolás elve a naptári évre készülő költségvetés teljesítéséről összeállított elemi költségvetési beszámoló miatt az államháztartás szervezeténél nem alkalmazható az eredménykimutatás bevétel és ráfordítás (költség) soraihoz kapcsolódó időbeli elhatárolásokat ki kell kalkulálni és belső bizonylat alapján az eredménykimutatás meghatározott sorához hozzá kell csatolni (korrekciók 3: időbeli elhatárolásokhoz kapcsolódó korrekciók (+)/(−)). A készletbeszerzésre történő kifizetések az 5. Számlaosztály megfelelő kiadási előirányzat teljesítési számlájára kerülnek könyvelésre. A főkönyvi számla záró egyenlege a költségvetési évben vásárolt készletekre kifizetett összegeket mutatja, ezért a főkönyvi számla záró egyenlege a költségvetési év végén raktáron lévő készletek beszerzésére fordított kiadásokat is tartalmazza. A vásárolt készletek fordulónapi záró állományával tehát csökkenteni kell a kapcsolódó ráfordítás (költség) sor értékét (korrekciók 4: vásárolt készletek záró állománya (−)). A költségvetési szervek gazdálkodása során előfordulhatnak olyan pénzmozgással nem járó, eredményre ható gazdasági események, amelyeket saját tőkét érintően tőkeváltozásként el kell elszámolni, de a hatályos kormányrendelet értelmében az 59. Különféle elszámolások számlacsoport számláin nem kell könyvelni. Az ilyen gazdasági események hatását a 4. Tőkeváltozás főkönyvi számlához kapcsolódó részletes analitikából való külön kigyűjtés alapján lehet az eredménykimutatásba beállítani (korrekciók 5: egyéb korrekciók (+)/(−)).

6.6. A felsőoktatási intézmények eredménykimutatásának bevételei és ráfordításai (költségei)

Értékesítés nettó árbevétele a felügyeleti szervtől kapott (járó) támogatások, támogatásértékű bevételek, államháztartáson kívülről átvett pénzeszközök, amelyek a költségvetési évben a tevékenység ellátása, a teljesített szolgáltatásnyújtás elismert ellenértékeként minősíthetők, valamint a működési bevételek egy része. Ilyen működési bevételek a költségtérítéses képzésekhez kapcsolódó bevételek, könyvtári szolgáltatás

[23] A nettó itt a levonható előzetesen felszámított általános forgalmi adót nem tartalmazó záró állományt jelenti.

díjai, kollégiumi díjak, egyetemi, főiskolai jegyzetek értékesítésből származó bevételek, kutatásokból, innovációkból fakadó bevételek, különböző továbbszámlázott közvetített szolgáltatások, stb. Egyéb bevételek a működési célra kapott (jóváhagyott) támogatások, a felhalmozási célra, költségek, ráfordítások ellentételezésére kapott (jóváhagyott) támogatások, az értékesített immateriális javak, tárgyi eszközök bevételei, a visszaírt értékvesztés, a visszaírt terven felüli értékcsökkenés, kapott (járó) késedelmi kamatok, valamint a különféle egyéb bevételek. Egyéb ráfordítás a működési célra adott (jóváhagyott) támogatás[24], az értékesített immateriális javak, tárgyi eszközök könyv szerinti értéke, az értékvesztés, a terven felüli értékcsökkenés, tárgyévet terhelő késedelmi kamatok és a különféle egyéb ráfordítások. Pénzügyi műveletek bevételei a kapott kamatok, kamat-jellegű bevételek, a befektetésekből származó osztalék (részesedés), a külföldi pénzértékre szóló eszközökkel és kötelezettségekkel kapcsolatos árfolyamnyereség, az állampapír értékesítésből (beváltásból) származó bevételek és a pénzügyi műveletek egyéb bevételei. Pénzügyi műveletek ráfordításai a külföldi pénzértékre szóló eszközökkel és kötelezettségekkel kapcsolatos árfolyamveszteség, az értékesített (beváltott) állampapírok könyv szerinti értéke és a pénzügyi műveletek egyéb ráfordításai. Az állami egyetemek és főiskolák a 2005. évi CXXXIX. törvény a felsőoktatásról alapján hiteleket, kölcsönöket nem vehetnek fel, ezért a pénzügyi műveletek ráfordításai között a kamatráfordítás nem értelmezhető. Rendkívüli bevételek a felhalmozási célra kapott (jóváhagyott) támogatás, gazdasági társaságba alapításkor vagy tőkeemeléskor bevitt vagyontárgyak létesítő okiratban meghatározott értéke, térítés nélkül kapott eszközök piaci étéke, valamint az egyéb rendkívüli bevételek. Rendkívüli ráfordítások a felhalmozási célra adott (fizetendő) támogatás, gazdasági társaságba alapításkor vagy tőkeemeléskor bevitt vagyontárgyak könyv szerinti értéke, térítés nélkül átadott eszközök könyv szerinti értéke, valamint az egyéb rendkívüli bevételek. Az eredménykimutatás többi sora az állami egyetemek és főiskolák esetében a Sztv.-ben meghatározott tartalom alapján értelmezhető.

6.7. Az eredménykimutatás javasolt sémája

A lentebb vázolt eredménykimutatás összeállítása lényegesen egyszerűbb, mint egy önálló teljesítés szemléletű nyilvántartás és a jelenleg hatályos eljárások alapján történő

[24] Az államháztartásról szóló 1992. évi XXXVIII: törvény alapján az állami felsőoktatási intézmények csak kivételes esetben adhatnak támogatást.

nyilvántartás párhuzamos vezetése. Persze ez nem azt jelenti, hogy a dolgozatban bemutatott eredménykimutatás-modell végérvényesen helyettesítené a közszféra összemérés elvű nyilvántartásra való átállását, azonban ez a jelen körülmények között nagy valószínűséggel a közeljövőben nem történik meg. Véleményem szerint e kettősség feloldására nyújthat valamelyest megoldást a lentebb vázolt modell. Érdekességképpen említést érdemel, hogy vannak olyan országok, ahol a közszféra egyes szintjein kétfajta rendszer is működhet (működhetett) egymás mellett (Lengyelország, helyi önkormányzatok szintje), és van ahol választási lehetőség van (Olaszország, helyi önkormányzatok szintje). Figyelemreméltó Németország példája, ahol egyes tartományok a pénzforgalmi szemlélet megtartása mellett döntöttek, mások annak módosított formáját vagy az elhatárolás-alapon nyugvó rendszert vezeték be.

A kutatási munkám során a felsőoktatási intézmények számára meghatározott eredménykimutatás sémája a következő:

a. Értékesítés nettó árbevétele a főkönyvi kivonat adatállománya alapján 911. Közhatalmi bevételek 912. Intézményi működéshez kapcsolódó egyéb bevételek 913. Intézmények egyéb sajátos bevételei 914. Továbbszámlázott (közvetített) szolgáltatások bevételei 94. Központi költségvetésből kapott költségvetési támogatás 4612. Előző évi központi költségvetési kiegészítések, visszatérülések előirányzatának teljesítése 4622. Előző évi egyéb költségvetési kiegészítések, visszatérülések előirányzatának teljesítése 463. Előző évi előirányzat-maradvány, pénzmaradvány átvétele
b. Értékesítés nettó árbevételéhez kapcsolódó vevőkövetelés nettó záró állománya
c. Értékesítés nettó árbevételéhez kapcsolódó aktív időbeli elhatárolások
d. Értékesítés nettó árbevételéhez kapcsolódó passzív időbeli elhatárolások
I. Értékesítés nettó árbevétele (a + b + c – d)
01. Saját termelésű készletek állományváltozása
02. Saját előállítású eszközök aktivált értéke
II. Aktivált saját teljesítmények értéke (01 + 02)
e. Egyéb bevételek a főkönyvi kivonat adatállománya alapján 5933. Terven felüli értékcsökkenés visszaírása 5952. Értékvesztés visszaírása 931. Tárgyi eszközök, immateriális javak értékesítése 464. Működési célú, támogatásértékű bevételek elszámolása 471. Működési célú pénzeszközátvétel az államháztartáson kívülről
f. Egyéb bevételekhez kapcsolódó vevőkövetelés nettó záró állománya
g. Egyéb bevételekhez kapcsolódó aktív időbeli elhatárolások
h. Egyéb bevételekhez kapcsolódó passzív időbeli elhatárolások
III. Egyéb bevételek (e + f + g – h)
i. Anyagköltség a főkönyvi kivonat adatállománya alapján 54. Készletbeszerzések

j. Anyagköltséghez kapcsolódó szállítói tartozás nettó záró állománya
k. Anyagköltséghez kapcsolódó aktív időbeli elhatárolások
l. Anyagköltséghez kapcsolódó passzív időbeli elhatárolások
m. Anyag készletek záró állománya
03. Anyagköltség (i + j – k + l – m)
n. Igénybe vett szolgáltatások értéke a főkönyvi kivonat adatállománya alapján 551. Kommunikációs szolgáltatások 552. Különféle szolgáltatási kiadások 553. Vásárolt közszolgáltatások 562. Kiküldetés, reprezentáció, reklám kiadások 563. Egyéb dologi kiadások 564. Számlázott szellemi tevékenység kiadása
o. Igénybe vett szolgáltatások értékéhez kapcsolódó szállítói tartozás nettó záró állománya
p. Igénybe vett szolgáltatások értékéhez kapcsolódó aktív időbeli elhatárolások
q. Igénybe vett szolgáltatások értékéhez kapcsolódó passzív időbeli elhatárolások
04. Igénybe vett szolgáltatások értéke (n + o – p + q)
r. Egyéb szolgáltatások értéke a főkönyvi kivonat adatállománya alapján 556. Pénzügyi szolgáltatások kiadásai
s. Egyéb szolgáltatások értékéhez kapcsolódó szállítói tartozás nettó záró állománya
t. Egyéb szolgáltatások értékéhez kapcsolódó aktív időbeli elhatárolások
u. Egyéb szolgáltatások értékéhez kapcsolódó passzív időbeli elhatárolások
05. Egyéb szolgáltatások értéke (r + s – t + u)
v. Eladott áruk beszerzési értéke a főkönyvi kivonat adatállománya alapján
w. Eladott áruk beszerzési értékéhez kapcsolódó szállítói tartozás nettó záró állománya
06. Eladott áruk beszerzési értéke (v + w)
x. Eladott (közvetített) szolgáltatások értéke a főkönyvi kivonat adatállománya alapján 554. Továbbszámlázott (közvetített) szolgáltatások államháztartáson belülre 555. Továbbszámlázott (közvetített) szolgáltatások államháztartáson kívülre
y. Eladott (közvetített) szolgáltatások értékéhez kapcsolódó szállítói tartozás nettó záró állománya
07. Eladott (közvetített) szolgáltatások értéke (x + y)
IV. Anyagjellegű ráfordítások (03 + 04 + 05 + 06 + 07)
z. Bérköltség a főkönyvi kivonat adatállománya alapján 51-52. Személyi juttatások számlacsoport kapcsolódó számlái
aa. Bérköltséghez kapcsolódó passzív időbeli elhatárolások
08. Bérköltség (z + aa)
bb. Személyi jellegű egyéb kifizetések a főkönyvi kivonat adatállománya alapján 51-52. Személyi juttatások számlacsoport kapcsolódó számlái
cc. Személyi jellegű egyéb kifizetésekhez kapcsolódó passzív időbeli elhatárolások
09. Személyi jellegű egyéb kifizetések (bb + cc)
dd. Bérjárulékok a főkönyvi kivonat adatállománya alapján 53. Munkaadókat terhelő járulékok
ee. Bérjárulékokhoz kapcsolódó passzív időbeli elhatárolások
10. Bérjárulékok (dd + ee)
V. Személyi jellegű ráfordítások (08 + 09 + 10)
VI. Értékcsökkenési leírás

5931. Terv szerinti értékcsökkenési leírás
ff. Egyéb ráfordítások a főkönyvi kivonat adatállománya alapján 373. Működési célú támogatásértékű kiadások elszámolása 381. Működési célú pénzeszközátadás államháztartáson kívülre 5932. Terven felüli értékcsökkenés 5951. Értékvesztés elszámolása 596. Behajthatatlan követelés hitelezési vesztesége 598. Hiányzó, kiselejtezett, megsemmisült eszközök kivezetéséhez kapcsolódó pénzforgalom nélküli kiadások 571. Különféle költségvetési befizetések 572. Adók, díjak, egyéb befizetések 58. Szociálpolitikai ellátások és egyéb juttatások, társadalombiztosítási pénzbeli ellátások
gg. Egyéb ráfordításokhoz kapcsolódó rövid lejáratú kötelezettségek nettó záró állománya
hh. Egyéb ráfordításokhoz kapcsolódó aktív időbeli elhatárolások
ii. Egyéb ráfordításokhoz kapcsolódó passzív időbeli elhatárolások
jj. Értékesített immateriális javak és tárgyi eszközök nettó értéke
VII. Egyéb ráfordítások (ff + gg – hh + ii + jj)
A/ Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye (I + II + III – IV – V – VI – VII)
kk. Pénzügyi műveletek bevételei a főkönyvi kivonat adatállománya alapján 597. Külföldi pénzértékre szóló követelések, kötelezettségek, befektetett pénzügyi eszközök és értékpapírok év végi értékelésének árfolyam-különbözete (ha nyereség) 574. Realizált árfolyamveszteségek 916. Kamatbevételek 933. Pénzügyi befektetések bevételei 29. Értékpapírok
ll. Pénzügyi műveletek bevételéhez kapcsolódó aktív időbeli elhatárolások
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei (kk + ll)
mm. Pénzügyi műveletek ráfordításai a főkönyvi kivonat adatállománya alapján 597. Külföldi pénzértékre szóló követelések, kötelezettségek, befektetett pénzügyi eszközök és értékpapírok év végi értékelésének árfolyam-különbözete (ha veszteség) 573. Kamatkiadások 574. Realizált árfolyamveszteségek 917. Realizált árfolyamnyereség 918. Központi költségvetés államadóssággal kapcsolatos kamatbevételei 29. Értékpapírok
nn. Pénzügyi műveletek ráfordításaihoz kapcsolódó passzív időbeli elhatárolások
IX. Pénzügyi műveletek ráfordításai (mm + nn)
B/ Pénzügyi műveletek eredménye (VIII – IX)
C/ Szokásos vállalkozási eredmény (A + B)
oo. Rendkívüli bevételek a főkönyvi kivonat adatállománya alapján 465. Felhalmozási célú, támogatásértékű bevételek elszámolása 472. Felhalmozási célú pénzeszközátvétel államháztartáson kívülről
pp. Térítés nélkül átvett, többletként fellelt eszközök piaci értéke
qq. Apportba adott eszközök létesítő okiratban meghatározott értéke
rr. Elengedett kötelezettségek értéke
ss. Rendkívüli bevételekhez kapcsolódó passzív időbeli elhatárolások
X. Rendkívüli bevételek (oo + pp + qq + rr – ss)
tt. Rendkívüli ráfordítások a főkönyvi kivonat adatállománya alapján

374. Felhalmozási célú támogatásértékű kiadások elszámolása 382. Felhalmozási célú pénzeszközátadás államháztartáson kívülre 598. Térítés nélkül átadott eszközök-, apportba adott eszközök kivezetéséhez, térítés nélkül nyújtott szolgáltatásokhoz kapcsolódó pénzforgalom nélküli kiadások 575. Követelés elengedés, tartozásátvállalás
uu. Rendkívüli ráfordításokhoz kapcsolódó aktív időbeli elhatárolások (-)
vv. Apportba adott eszközök nyilvántartás szerinti értéke (+)
XI. Rendkívüli ráfordítások (tt – uu + vv)
D/ Rendkívüli eredmény (X – XI)
E/ Adózás előtti eredmény (C + D)

7. AZ EMPIRIKUS VIZSGÁLATOK EREDMÉNYEI

Hazánkban és egyébként túlnyomó részén a világnak továbbra is a számviteli beszámoló képezi a pénzügyi jellegű adatszolgáltatás gerincét. Kutatásom során ezért kérdésként kezeltem, hogy az egyes érintettek, akik a beszámoló adatait döntésük meghozatalához felhasználnák, hazánkban hasonlóképp, mint sok helyen a világban igényt tartanak-e a sorolt adatokra. Először arra kerestem a választ, hogy kik is valójában a hazai egyetemek és főiskolák számviteli beszámolójának a valódi címzettjei (felhasználói). A felmérés az állami egyetemek és főiskolák gazdasági vezetőinek kiküldött kérdőívek alapján készült. A kutatási eredményeimet összehasonlítottam az angolszász országokban lefolytatott hasonló irányba mutató kutatások eredményeivel. Az elvégzett kutatás eredményei alapján egyértelműsíthető, hogy hazánkban az egyetemek és főiskolák számviteli beszámolójának legfőbb címzettje az irányító szerv, szemben az angolszász országokkal, ahol a beszámolóban közölt adatokban az intézmény hallgatói és dolgozói (tanárok, kutatók és egyéb alkalmazottak) lennének a legérdekeltebbek. Azt is vizsgáltam, hogy az egyetemek és főiskolák hallgatói, akik egyébként a nemzetközi kutatási eredmények alapján az egyetemi beszámolók egyik legfőbb címzettjei milyen mélységben érdeklődnek az intézmények számviteli beszámolójában közölt adatokban. Deduktív elemzésem során arra jutottam, hogy hazánkban szemben az angolszász országokkal e pillanatban még nem jelentkezik, mint valós versenytényező a felsőoktatási intézmény pénzügyi helyzete, bár az elmúlt években hallgatói oldalról észlelhetően javult a számviteli adatok fontosságának megítélése. Kulcskérdésként kezeltem, hogy a vállalkozások számviteli beszámolójához hasonló eredményszemléletű beszámoló nem szolgálná-e jobban a világos és a transzparens tájékoztatást. Az egyetemek és főiskolák gazdasági vezetőinek körében készült kérdőíves felmérésem egyértelműen igazolja, hogy az állami egyetemek és főiskolák számviteli beszámolója – jelenlegi formájában és tartalmában – nem elégíti ki az összes lehetséges címzett információs igényét , valamint azt is, hogy az állami intézmények esetében is indokolt lenne a számviteli beszámolót a Sztv.-ben nevesített számviteli alapelvekkel összhangban eredményszemléletben készíteni.

A kutatási témám logikai tengelyéhez kapcsolódó legfontosabb kérdések esetében az állami egyetemek és főiskolák gazdasági vezetőinek véleményét is kikértem. Kutatási eredményeim a 28 állami felsőoktatási intézménynek kiküldött kérdőívek közül a 25 darab

visszaküldött kérdőív kiértékelésén alapulnak. A kérdőív első részében a számviteli beszámoló potenciális felhasználóit soroltam fel. A potenciális címzettek között 100 pontot kellett szétosztani úgy, hogy az egyes felhasználói körök közül az kapja a legtöbb pontot, amely a gazdasági vezetők véleménye alapján a leginkább érdekelt az állami egyetemek és főiskolák számviteli beszámolójában közölt információkban. A részfelmérés ötletét egy új-zélandi szerző 90-es évek végén készített kutatása adta. Coy és szerzőtársai (1997) többek között azt az alapvető kérdést teszik fel a felsőoktatási intézmények éves beszámolóival kapcsolatosan, amely megkerülhetetlen minden számviteli információs rendszer esetében, hogy kik lesznek az éves beszámoló felhasználói. A kérdést 1978 óta 14 írásban dolgozták fel, amelyek öt országot érintettek (lásd az összefoglaló táblázatot később). Ezek leginkább monográfiák voltak, amelyek túlnyomó részét valamelyik szabályalkotó testület készített, de van köztük jó néhány tudományos értekezés is. Módszertanát tekintve inkább dedukciót alkalmaznak, az induktív megközelítés meglehetősen ritka. Fenti szerzők munkájuk során az indukciót választották, amelynek keretén belül összesen 32 felsőoktatási intézményhez kapcsolódóan vizsgálódtak Új-Zélandon. Átlagosan a finanszírozási struktúrája az intézményeknek a következőképp alakult (a 80 ezer full-time equivalent hallgatót felölelő országra): az állami költségvetés 1,25 milliárd dollárral támogatja a felsőoktatást, tandíjbevételük 300 millió dollárt tesz ki, a teljes átlagos intézményi költségvetés további 20%-a úgynevezett tavaszi tandíj[25]. Az 1984-es finanszírozási reformot követően az intézményektől az állami költségvetés megköveteli a saját bevétel szerzését is, amelynek elhanyagolható része érkezik kölcsönök, hitelek formájában, valamint fontos tény, hogy itt a szponzorok támogatási volumene is elenyésző[26]. Mindebből közvetlenül adódik, hogy náluk a hitelezői információszolgáltatási szükségesség háttérbe szorul, azonban mindez csak addig igaz, amíg a költségvetés garanciát vállal az intézmény kötelezettségeiért, amelyben az intézményi autonónia jegyében komoly változások várhatók. Ha fentieket összerakjuk, akkor bátran állíthatjuk, hogy az új-zélandi felsőoktatási rendszer egészen hasonlatos a magyarhoz, ezért az eredményeim a fejezet későbbi részében az új-zélandi eredményekkel is összevetésre kerülnek. A következő táblázatban az állami egyetemek és főiskolák számviteli beszámolójának lehetséges címzettjei (felhasználói) mellett a gazdasági vezetők által szétosztott 100 pont összesített átlagait láthatjuk, természetesen százalékos formában.

[25] Ez 1984-ben csak még 5% volt.
[26] Szemben a sorolt tanulmányokban említett USA és UK felsőoktatási gyakorlattal.

6. számú táblázat: Az állami egyetemek és főiskolák számviteli beszámolójának lehetséges címzettjei (felhasználói) az állami egyetemek és főiskolák gazdasági vezetőinek véleménye alapján

Az állami egyetemek és főiskolák számviteli beszámolójának lehetséges címzettjei (felhasználói)	
1. Kutatók és elemzők	6,00 %
2. Hallgatók	3,00 %
3. Média	1,20 %
4. Irányító szerv (állam)	67,07 %
5. Beszállítók 1 („normál” szállítók)	2,60 %
6. Beszállítók 2 (kutatási és oktatási tevékenységgel kapcsolatos szállítók)	3,20 %
7. „Leendő” munkaadók (vállalati szféra, közszféra)	0,80 %
8. Egyetemek főiskolák alkalmazottjai (nem oktatók!)	7,80 %
9. Oktatók	6,73 %
10. Egyéb címzettek (felhasználók)	1,60 %

Forrás: Saját összeállítás

Egy további kérdés lehetne, hogy az egyes szereplők milyen jellegű információkat kívánnak meg döntéshozataluk segítéséhez. A számviteli információkkal szemben általánosan támasztott követelményként a teljesség, a világosság és az összehasonlíthatóság szokott megjelenni. Ez utóbbi kettő azonban bizonyára magyarázatra szorul, mivel hazánkban alig néhány tíz embert találunk csak, akik hazai költségvetési szervek számviteli sajátosságait behatóan ismerik, e tételekben eligazodnak. A felmérésből egyértelműen kiderül, hogy az állami egyetemek és főiskolák számviteli beszámolójának legfőbb címzettje az irányító szerv. A lehetséges egyéb címzettek közül az egyetemek főiskolák alkalmazottjai (nem oktatók!), az oktatók, a beszállítók, a kutatók és elemzők nagyjából azonos mélységben, de természetesen az irányító szervvel összehasonlítva elhanyagolható mértékben érdekeltek a beszámolóban közölt információkban. A táblázatban felsorolt többi címzett számára (hallgatók, média, „leendő” munkaadók, egyéb címzettek) - az összesített eredmények ismertében – az egyetemek és főiskolák számviteli beszámolójában megtalálható adatoknak nagyon csekély az információs értéke. Az alapvetően pénzforgalmi szemléletben készülő hazai költségvetési beszámoló ismeretében az eredmények nem meglepőek, de ha az eredményeket a nemzetközi felmérésekkel összevetjük érdekes következtetésekre juthatunk. Coy et al. kutatási eredményeit a következő táblázat szemlélteti.

7. számú táblázat: Az információ címzettjeinek súlya a nemzetközi kutatások alapján

Információ címzettjei[27]	A 14 kutatás átlaga	Coy et al (1997) empíriája
Egyetemi, főiskolai polgárok	21,26 %	34 %
Partner egyetemek, főiskolák / versenytársak	1,45 %	11 %
Választott és kinevezett személyek	28,50 %	23 %
Forrást nyújtók, támogatók	20,77 %	10 %
Egyetemen kívüli polgárok	9,66 %	13 %
A nyilvánosság, elemzők, sajtó	18,36 %	8 %

Forrás: Saját összeállítás

Egyetemi, főiskolai polgárok. A felsőoktatási intézmények polgárait a következő csoportokba sorolják a kutatások: oktatók, kutatók, intézmény vezetők, szolgáltatás vevői (hallgatókkal együtt), nem oktató, kutató alkalmazottak. Az egyik legfontosabb csoportnak a szolgáltatás vevőit tekintjük, hiszen az intézmény bevételei bármilyen finanszírozási struktúrát feltételezünk, erős korrelációt mutatnak a hallgatók számával. A hallgatóság döntéseit ma hazánkban legcsekélyebb mértékben járja át a választott intézmény gazdasági helyzetének vizsgálata, elemzése. Nehezen elfogadható, de még a szülői döntéshozatalban is csekély mértékben jelenik meg a az intézmény pénzügyi stabilitása. Valójában a kérdéskör fellelhető de csak implicit módón befolyásolja a döntéshozatalt, hiszen a költségvetési biztos intézménybe delegálása a sajtón keresztüli hírverés negatív befolyást gyakorol a választásra, azonban az explicit számviteli adatok tanulmányozására lényegében egyáltalán nem kerül sor. Furcsa ez, hiszen, ha végiggondoljuk, akkor a hallgató által megszerezhető tudás nem kis részben múlik az intézmény pénzügyi helyzetén. Bizonyára érdemes lenne vizsgálni, hogy évente mekkora árbevételt realizál kutatásokból, ehhez milyen erőforrások, kapacitások állnak rendelkezésre. Sokat mondó adat, hogy az intézmény az oktatók, kutatók személyi jellegű ráfordításai, esetleg átlagos javadalmazási adatok, a kiegészítő mellékletben ennek elvei, ha vannak, az esetleges exkluzív szerződések léte. Ebből indirekt módon látható válik, hogy az intézmény oktatói gárdája milyen mértékben képes főállására koncentrálni, esetleg az exkluzív szerződések értelmében mennyire kell neki. A hallgatói döntés hosszútávra határoz meg sok mindent, ha csak arra a 3-7 évre gondolunk, amit a felsőoktatási intézmény fala közt tölt, akkor is. Nem lehet mindegy, hogy olyan felsőoktatási intézménybe iratkozunk be, amelynél egy-

[27] Ezek részletezését lásd a következő táblázatban

egy új számítógép beszerzése gondot jelent, egy levél postázásához bélyeggel ellátott borítékot kérnek a hallgatótól. Mindez természetesen tükröződik majd a hallgatókkal kapcsolatos tevékenységben is. Ha az intézményi gazdálkodás ilyen helyzetet mutat, akkor erről nem tudni, ezt fel nem ismerni, felelőtlenség. Vitathatatlan, hogy hazánkban mindez még erősen háttérbe szorul, hiszen a hallgatóság intézményválasztási szempontjai között a pénzügyi helyzet felmérése nem szerepel, inkább az intézmény hírnevére, a diploma értékére és egyéb szubjektív szempontokra koncentrál. E tényezők azonban ugyan korrelálnak a gazdasági helyzettel, azonban több éves eltolódás van a változók között, így hiába a jó hírnevű intézmény, ahol a következő öt évben alacsony színvonalú felszereltség mellet, az új kutatási eredményeket nem követő oktatóktól hallgathatnak órákat. Ezt látszik igazolni az a kérdőíves kutatási eredmény, amelyet a Budapesti Gazdasági Főiskola nappali tagozatos hallgatói között végeztem el. Az első kérdőíves kutatás 2007-ben készült, a másodikat 2011-ben készítettem. 2007. évben 153, 2011. évben 188 hallgatót szondáztattam meg két lényeges kérdéskörben. Az első kérdés arra vonatkozott, hogy az általam felsorolt szempontok mennyire voltak fontosak az intézmény kiválasztásakor. A második kérdésnél arra voltam kíváncsi, hogy az előre megadott szempontokat mennyire tartják fontosnak egy főiskolai, egyetemi képzésnél. A 2007-es eredmények tanúsága szerint amikor azt a kérdést tettem fel a hallgatóknak, hogy „Amikor az intézményünk képzése mellett döntött, mekkora súllyal szerepeltek az alábbiak? Értékeljen 1-től 5-ig! (1: teljesen érdektelen volt, 5: döntő érv volt)” a hallgatóság az iskola bevételeinek nagysága lényegében majdnem érdektelennek vélte, átlaga 1,15 lett, az intézmény éves számviteli beszámolójában közölt adatokat is érdektelennek ítélték, amikor átlagosan 1,51-re értékelték. Az eredmények alapján az intézmény kiválasztásakor a főiskola pénzügyi helyzete szintén nem volt egyáltalán meghatározó érv, amit az 1,59-es értékelés is jól mutat. Hipotézisemnek megfelelt a válaszokban megjelenő „neves intézmény” 4,37-es és az „ezt tartják a legjobbnak” 4,15-ös értékkel szerepeltetése. Azaz összességében állítom, hogy a nappali tagozatos hallgatók körében is elkeserítő számviteli műveltségi helyzet állapítható meg 2007-ben. A következő táblázat a feldolgozott 2007. évi és 2011. évi kérdőívek első kérdéskörhöz kapcsolódó összesített eredményeit mutatja.

8. számú táblázat: A hallgatók véleménye az egyes ismérvekről az felsőoktatási intézmények kiválasztásakor

Kérdések	**2007**		**2011**	
	átlag	**szórás**	**átlag**	**szórás**
1. Neves egyetem/főiskola	4,37	0,83	4,27	0,82
2. Iskola bevételeinek nagysága	**1,15**	**0,42**	**1,89**	**0,96**
3. Kiváló oktatói gárda	3,73	1,05	3,60	1,05
4. Az iskola kutatási eredményei	1,95	0,92	2,35	1,13
5. Ezt tartják a legjobbnak	4,15	1,04	4,11	0,87
6. Éves számviteli beszámolója jó volt	**1,51**	**1,03**	**1,97**	**1,12**
7. Kedvező időbeosztás	3,78	1,35	2,87	1,12
8. Értékarányos tandíj	3,73	1,16	2,60	1,29
9. Intézmény pénzügyi helyzete	**1,59**	**0,84**	**2,52**	**1,13**
10. Kapcsolatrendszeri lehetőség	2,83	1,30	3,75	1,07

Forrás: Saját összeállítás

Megjegyzendő, hogy a négy évvel később készített felmérés eredményei szignifikánsan eltérnek a 2007. évi eredményektől. Az iskolai bevételeinek nagyságát már átlagosan 1,89-re, az éves számviteli beszámoló fontosságát 1,97-re, a pénzügyi helyzetet 2,52-re értékelték. A 2011. évi eredmények még mindig alacsony „számviteli műveltséget” jeleznek, de a 2007. évi eredményekkel való összehasonlítás alapján elmondható, hogy a hallgatók körében az intézmény kiválasztásakor a számviteli adatok már nagyobb jelentőséggel bírnak, azaz valószínűsíthetően a számviteli információk szükségessége és fontossága hazánkban is egyre inkább beépülni látszik a köztudatba. Megjegyzem hipotézisemnek 2011. évben is megfelelt a válaszokban megjelenő „neves intézmény” 4,27-es és az „ezt tartják a legjobbnak” 4,11-es értékkel szerepeltetése.

Amikor azt a kérdést tettem fel a hallgatóknak, hogy „Mennyire értékeli fontosnak az alábbiakat egy ilyen jellegű képzésnél? Nem az intézmény kiválasztásakor, hanem általánosságban! (1: lényegtelen, 5: nagyon fontos)” a hallgatóság a magas bevételek fontosságát 2007. évben 1,68-ra, 2011. évben már 2,84-re értékelte. Ugyanúgy a világos éves számviteli beszámoló fontosságának megítélése is „kedvező” irányba változott (2007. évben 1,9, 2011. évben 2,55). Az összesítő táblázatból az is kiderül, hogy a megkérdezettek véleménye szerint egy egyetemi és főiskolai képzés esetében is az oktatók és a diploma értéke azok a szempontok, amelyek leginkább meghatározóak. Ráadásul e szempontok megítélésének esetében a vélemények sem nagyon oszlanak meg, hiszen e szempontokhoz tartozó szórások is jóval az átlagos szórás alatt maradtak. A következő

táblázat a feldolgozott 2007. évi és 2011. évi kérdőívek második kérdéskörhöz kapcsolódó összesített eredményeit mutatja.

9. számú táblázat: A hallgatók véleménye az egyes ismérvekről a felsőoktatási intézményekkel kapcsolatosan általánosságban

Kérdések	**2007**		**2011**	
	átlag	**szórás**	**átlag**	**szórás**
1. Oktatók	4,85	0,36	4,52	0,83
2. Oktatási segédanyagok	4,61	0,63	4,28	0,79
3. Gyakorlatorientáltság	4,51	0,75	4,51	0,66
4. Magas bevételek	**1,68**	**0,85**	**2,84**	**0,97**
5. Magas követelményszint	3,98	0,82	3,97	0,76
6. Vizsgák korrektsége	4,56	0,55	4,29	0,93
7. Infrastrukturális háttér	3,68	1,08	3,55	0,99
8. Szervezettség	3,95	1,00	3,88	0,96
9. Szolgáltatások széleskörűsége	3,66	0,94	3,73	0,89
10. Diploma értéke	4,76	0,54	4,73	0,57
11. Hallgatói létszám	3,20	0,98	3,41	0,96
12. Menedzsment műveltség kialakítása	3,63	1,09	3,20	0,91
13. Kialakítható kapcsolatrendszer	3,44	1,07	4,06	0,88
14. Külföldi egyetemek részvétele	2,51	1,21	3,41	1,05
15. Világos éves számviteli beszámoló	**1,90**	**1,02**	**2,55**	**1,09**

Forrás: Saját összeállítás

Hasonlóan a pénzügyi ismeretekhez e téren is komoly és gyorsütemű változásokra számíthatunk, de összességében állítom, hogy a hallgatók oldaláról a számviteli adatok fontosságának megítélése hazánkban még jóval elmarad a Coy és szerző társai által vizsgált öt országbeli megítélésétől. Ez egyaránt igaz az adott felsőoktatási intézmény kiválasztásakor, valamint általánosságban is.

Oktató, kutató, valamint nem oktató, kutató alkalmazottak esetében is ritkán merül fel az intézményi gazdálkodás kérdése. Azok, akik nem vezetőként dolgoznak az intézményben leginkább csak arra koncentrálnak, hogy szűkebb érdekcsoportjaik pénzügyi helyzete kielégítő legyen. Abban az esetben, ha probléma merül fel akkor is a legritkább, hogy objektív, elemző felmérés alapján próbálják orvosolni a helyzetet.

Az intézményi vezetők körében a felső vezetőket leszámítva az intézmény pénzügyi, vagyoni helyzete ritkán meghatározó tétel, így a fentieket leszámítva nem sok figyelem koncentrálódik rá. Pontosabban az éves költségvetés allokációja során az egyes szervezeti egységeket képviselők saját pozíciójuk erősítése érdekében kétségtelenül informáltakká kívánnak válni, de az allokációs alku vagy algoritmus meghatározását követően, már eltűnik az érdeklődés.

Furcsa módon a kutatási eredményeket szemlélve az egyetemi, főiskolai polgárok lényegében a legfontosabb érintteti körből, az érdektelenek kategóriájába tolódnak át, ami a számviteli információkat illeti. Végigjárva azt a kört többen hangsúlyozták, hogy többször szerették volna átnézni a beszámolókat, de ezt nem találták hozzáférhetőnek.

Partner egyetemek, főiskolák / versenytársak. Más intézmények alkalmazottai tekintetében átlagosan nem meghatározó körről (bár az új-zélandi kutatás során 10%-ban tekintettük érintettnek, ami nem alacsony érték) van szó. Mégis érdekes, hogy más intézmények beszámolóiról kérdezve a felsőoktatási dolgozókat, nem sikerült egyetlen olyan emberrel sem találkozni, aki ilyet a kezében tartott volna már. Bár a kérdés elhangzásakor többen hangsúlyozták, hogyha hozzáférhető lenne szívesen belepillantanának.

Választott és kinevezett személyek, testületek. Őket a kutatások során a következő csoportokba sorolhatjuk: akkreditációs bizottság, tanácsadó testületek tagjai, kormányzat és törvényhozás, képviselők, intézményi bizottságok tagjai. A kutatási eredmények alapján ezek a személyek a legfőbb megrendelői a számviteli adatoknak. Vitathatatlan, hogy bármelyik szereplőre is tekintünk a fentiek közül, mivel az intézményhez kapcsolódó döntéseket hoz ehhez elengedhetetlen teljes körű, világos, valósághű összehasonlítható információ. A valódi kérdés itt az, hogy e testületek tagjai milyen mértékben képesek értelmezni a számviteli információs rendszer által produkált adathalmazt. Coy és szerzőtársainak elkeserítő tapasztalataik vannak e tekintetben. Különböző bizottságokban ülve, hallgatva az ott elhangzó ismeretköröket érdekes, hogy a számviteli információk feldolgozásához szükséges szakmai háttér valójában egyáltalán nem áll rendelkezésre, mi több a költségvetési szervek speciális szabályai még azok számára is ismeretlen képet eredményezett akik egyébként a számviteli információs rendszerben korábban már jártasságot szereztek. Mindez azért meglepő, mert a megalapozott döntésekhez elengedhetetlen volna az intézmények pénzügyi, vagyoni helyzetének, teljesítményének és esetleges jövedelemtermelő képességének ismerete.

Forrást nyújtók, támogatók. Olyanokra gondolhatunk itt, mint a szponzorok, a befektetők, partnerek, szakmai szervezetek, szállítók és hitelezők. A teljes 14 kutatást szemlélve ez a csoport kifejezetten nagy 20%-ot meghaladó súlyban érdekelt az információkban, még Új-Zéland tekintetében is 10%-os súllyal (Coy et al., 1997)

találkoztunk. A hitelfelvételi lehetőséggel az egyetemek, főiskolák, legfeljebb a PPP[28] programok keretein belül éltek[29], amelyek viszont a könyvekben nem szerepelnek. Így a hitelezők, mint érdekcsoport e pillanatban nem megjeleníthetők, ha mégis megjelenne ilyen, az állami felsőoktatási intézményért az állami költségvetés nagy valószínűséggel egy konszolidációs eljárás keretében bizton segítséget nyújtana. Donorok, szponzorok nagy számban jelennek meg a felsőoktatási intézmény körül, de ezek leginkább az állam által létrehozott szervezetek, amelyeknek elsődleges feladata éppen az, hogy az állami felsőoktatásnak, az ott folyó kutatásnak megrendeléseket nyújtson. Befektetők még meglehetősen ritkán jelennek meg a hazai felsőoktatási intézmények környezetében, azonban tisztán kell látnunk, ha a nemzetközi tendenciák nem állnak meg a határon, akkor valóban elképzelhető, hogy a felsőoktatási intézmények komoly bevételre számíthatnak szellemi termékeik spin-off vállalatokon keresztüli értékesítésében. Azonban ettől ma még távol állunk, így ezen érdekcsoport sem valós. A szakmai szervezet súlya a kutatás szerint meglehetősen alacsony, azonban a fentebb már említett leginkább államilag finanszírozott szakmai szervezetek hazánkban igen nagy súlyt képviselnek az intézményi finanszírozásban, így őket, mint valódi érdekelteket semmiképp sem vethetjük el. Érdekes, hogy a kormányzat és törvényhozás a kutatások során nem, mint forrásnyújtó jelent meg, hanem a Választott és kinevezett személyek, testületek kategóriájába sorolták. Hazánkban értelemszerűen mindkét körben érdemes megemlíteni a kormányzatot, mint egy különleges befektetőt, pontosabban a felsőoktatási intézmény tulajdonosát, aki e funkciója mellet szabályozóként is működik. Valójában hazánkban kizárólag az ő érdekeit veszi figyelembe a számviteli szabályozás, és furcsamód ezen érdek nem a szakmailag felelős fenntartó igényeihez igazodik, hanem a pénzügyminisztérium munkáját segítendő az államháztartási adatokat tömörítő beszámolási formát adja meg kötelezően teljesítendőként. Összességében, ahogy a beszámoló felépítésénél már láthattuk is a fente említett célon kívül mást, nem tud szolgálni, így valójában a felügyeletet ellátó minisztérium sem tud túl sokat kezdeni az éves beszámolóval.

Egyetemen kívüli polgárok, mint a tanácsadók, más nyomásgyakorló csoportok, szolgáltatás vevői (nem hallgatók). E körök nem képviselnek túl nagy súlyt az érdekeltek

[28] Private Public Partnership

[29] Amely eladósodottság szerződéses feltételeiből adódóan a könyvekben évről évre, mint igénybevett szolgáltatások költségei jelennek meg, azaz hiába a tartalom elsődlegessége a formával szemben, a cél itt az államháztartási egyensúly fenntartása érdekében, hogy ezek semmiképp se jelenhessenek meg, mint hosszú lejáratú kötelezettségek.

köréből, legalábbis a kutatási eredmények szerint, mégis érdemes néhány szót szólni róluk. Már csak azért is, mert a szolgáltatások vevői – itt kifejezetten nem a hallgatókra gondolunk, hanem kutatási, speciális oktatási tevékenységek, valamint szolgáltatások megrendelőire gondolunk – egyre növekvő mértékű bevételeket eredményeznek a felsőoktatási piacon. Meg kell jegyezzük, hogy e megrendelések nagy része olyan állami szabályozásnak köszönhetők, mint az innovációs járulék[30] vagy a szakképzési hozzájárulás[31], amelyek költségvetési befizetése helyett a gazdálkodó egységek élnek a törvények adta lehetőségekkel, és leginkább a felsőoktatási intézmények oktatási és kutatási kapacitásait kihasználva adnak megrendeléseket. E megrendelések hosszú távú kapcsolatokat hoznak létre, amelyek mérlegelésénél elengedhetetlen információ az intézmény hosszú távú pénzügyi stabilitása. Ennek mérlegelésére e pillanatban még ritkán kerül sor, ám többször előfordul, hogy a megrendelő saját szemével kíván megbizonyosodni a rendelkezésre álló erőforrások állapotáról, korszerűségéről, valós rendelkezésre állásáról. Sok esetben könnyíthetné meg az intézmény dolgát, ha ezek az információk auditált formában akár szervezeti egységenkénti bontásban rendelkezésre állhatnának. Az adatok ugyan nehézkesen hozzáférhetők, azonban annak struktúrája, a vállalati beszámolót értő szakember számára is nehezen értelmezhető.

A nyilvánosság, elemzők, sajtó kategóriába az újságírók, általában véve a nyilvánosság, a kutató elemzők valamint a szavazók és adófizetők tartoznak. Az e kategóriában szereplő rétegek különös szereplői a felsőoktatási piacnak. A nemzetközi kitekintés szerint nem elhanyagolható részét képezik az információk felhasználóinak. Ennek ellenére csak szélsőséges esetekben emlékezik meg a nyilvánosság valamely felsőoktatási intézmény nehéz pénzügyi helyzetéről, mondhatnánk azt is, hogy komoly botrány szükséges ahhoz, hogy egy intézmény beszámolója a hasábokra kerüljön. Ez önmagában nem volna probléma, azonban a közvélemény tájékoztatása általában mellőzi a valós gazdasági helyzetet értékelő számviteli kimutatásokat, így amikor ítéletet alkotunk az intézmények gazdálkodásának jóságáról leggyakrabban fél-információk alapján tesszük.

A következő táblázatban Coy empíriáját és a saját eredményeimet állítottam szembe egymással úgy, hogy az egyes lehetséges címzettek esetében az összehasonlíthatóság kedvéért összevonásokat is alkalmaztam. Az „egyetemi, főiskolai polgárok” kategóriába

[30] Kutatási és Technológiai Innovációs Alapról szóló 2003. évi XC. törvény.
[31] A szakképzési hozzájárulásról és a képzés fejlesztésének támogatásáról szóló 2003. évi LXXXVI. törvény.

soroltam a kérdőívemben felsorolt lehetséges címzettek közül a hallgatókat, az oktatókat és az egyetemek főiskolák alkalmazottjait (nem oktatókat!). A „forrást nyújtók, támogatók” csoportba soroltam az irányítót és az összes szállítót. A „nyilvánosság, elemzők, sajtók” között vettem figyelembe a kutatókat és elemzőket, valamint a médiát. A besorolást a későbbi Coy és szerzőtársai által 14 országra kiterjedően készített kutatás összesített eredményeit tartalmazó táblázat lehetséges fő címzettjeinek alcsoportjainak megfelelően készítettem.

10. számú táblázat: Az információ címzettjeinek súlya a nemzetközi kutatások és a saját eredményeim tükrében

Információ címzettjei[32]	Coy et al (1997) empíriája	Saját eredményeim
Egyetemi, főiskolai polgárok	34 %	17,53 %
Forrást nyújtók, támogatók	10 %	72,87 %
A nyilvánosság, elemzők, sajtó	8 %	7,2 %
Egyéb címzettek (felhasználók)	47 %	2,4 %

Forrás: Saját összeállítás

Bár az új-zélandi felsőoktatási rendszer valóban sajátos vonásokat mutat a hazai felsőoktatási rendszerrel, az eredmények mégis teljesen mások a két ország esetében. A hazai eredmények alapján a beszámoló legfőbb címzettje az irányító szerv (a sajátos összevonásokat figyelembe véve a forrást nyújtó, a támogató). Ezzel szemben az új-zélandi felmérés eredményei szerint a számviteli beszámolóban közölt adatok tekintetében az intézmény hallgatói és dolgozói (tanárok, kutatók, egyéb alkalmazottak) lennének a legérdekeltebbek, de komoly információs igény mutatkozik az intézmény vezetői, a törvényhozás és a képviselők oldaláról is. A nyilvánosság, az elemzők és a sajtó esetében közel azonos eredmények születtek a két kutatás során. Mivel az új-zélandi eredmények nagyjából megegyeztek a 14 egyéb más országokban készített felmérések eredményeivel, ezért mindenképpen felvetődik a kérdés, hogy az egyetemek és főiskolák számviteli beszámolójának legfőbb ismerői (egyetemek és főiskolák gazdasági vezetői) megkérdezésén alapuló hazai felmérés eredményei miért térnek el ilyen mértékben a nemzetközi eredményektől. Az eltérő eredmények valószínűsíthetően leginkább az eltérő számviteli szabályozási környezetnek és a számviteli információk hangsúlybeli különbségéből adódnak. A költségvetési szervek, azon belül is a felsőoktatási intézmények számviteli eljárásai, beszámolásra vonatkozó szabályai – szemben az angolszász gyakorlattal - szemléletükben erősen eltérnek a vállalkozásokra vonatkozó szabályoktól.

[32] Ezek részletezését lásd a következő táblázatban

Ebből következően még azok a szereplők is, akik esetleg ismerik az elhatárolás alapú vállalati beszámolót az állami egyetemek és főiskolák számviteli beszámolójában közölt adatokat nehezen vagy egyáltalán nem tudják értelmezni. A hazai felmérésből az is kiderült, hogy a jelenlegi szabályozás alapján készített számviteli beszámoló az intézmény vezetőinek sem szolgáltat érdemi információt, hiszen a megkérdezettek véleménye alapján az egyéb címzettek (és ehhez a felhasználói körhöz tartoznának az intézmény vezetői is) mindösszesen 1,6 % súlyaránynak megfelelően érdekeltek a beszámolóban közölt adatokban. A hazai állami egyetemek és főiskolák számviteli beszámolójában közölt információk tehát leginkább az irányító (állam) információs igényét elégítik ki szemben az angolszász gyakorlattal, ahol a kutatási eredmények alapján elmondható, hogy a beszámolóban közölt információknak az irányítón (finanszírozókon) túl egyéb más jelentős címzettjei is vannak. A gazdasági vezetők körében végzett kutatásom és a Coy és szerzőtársai által készített kutatás eredményei alapján elmondható, hogy hazánkban az állami egyetemek és főiskolák számviteli beszámolójában közölt információk a nemzetközi kutatások alapján felrajzolható valódi címzettek körét nem elégíti ki. Hazánkban a valódi címzettek jelentős része nem ismeri a vállalati beszámolótól eltérő szemléletű költségvetési beszámolót, ráadásul a költségvetési beszámolóban közölt adatok leginkább az állam oldaláról történő elszámoltatást készítik csak elő.

11. számú táblázat: A felsőoktatási intézmények éves beszámolója címzettjei 14 tanulmányt feldogozva 1978-tól (Coy et al., 1997)

szerző	Anthony	FASB	CICA	Derbin et al.	Jones et al.	Sutcliffe	GASB	CVCP	Engstrom	AARF	Likierman	NZSA	NZSA	NZSA		
publikálás időpontja	1978	1980	1980	1981	1985	1985	1987	1989	1989	1990	1992	1987	1991	1993	Σ	arány
felmérés földrajzi elhelyezkedése	USA	USA	Kanada	USA	USA	Ausztrália	USA	UK	USA	Ausztrália	UK	Új-Zéland	Új-Zéland	Új-Zéland		
Egyetemi, főiskolai polgárok																
oktatók, kutatók	x	x	x	x		x		x	x		x	x	x	x	11	**79%**
intézmény vezetők	x	x	x	x		x		x	x		x	x	x	x	11	**79%**
szolgáltatás vevői (hallgatókkal együtt)		x	x	x	x	x	x	x		x	x	x	x		11	**79%**
nem oktató, kutató alkalmazottak	x	x	x	x		x		x	x		x	x	x	x	11	**79%**
Partner egyetemek, főiskolák / versenytársak																
más intézmények alkalmazottai								x	x		x				3	**21%**
Választott és kinevezett személyek																
akkreditációs bizottság		x							x	x		x	x	x	6	**43%**
tanácsadó testületek tagjai		x	x	x	x	x	x	x			x	x	x	x	11	**79%**
kormányzat és törvényhozás	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	14	**100%**
képviselők	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	14	**100%**
intézményi bizottságok tagjai	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	14	**100%**
Forrást nyújtók, támogatók																
donorok, szponzorok	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	14	**100%**
befektetők, partnerek	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	14	**100%**
szakmai szervezetek		x													1	**7%**
szállítók és hitelezők	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	14	**100%**
Egyetemen kívüli polgárok																
tanácsadók		x				x	x								3	**21%**
alumni			x					x							2	**14%**
más nyomástgyakorló csoportok					x	x	x				x				4	**29%**
szolgáltatás vevői (nem hallgatók)		x	x	x	x	x	x	x			x	x	x	x	11	**79%**
A nyilvánosság, elemzők, sajtó																
újságírók		x	x	x	x	x	x	x			x	x	x	x	11	**79%**
általában a nyilvánosság			x					x	x		x	x	x		6	**43%**
kutató elemzők		x			x	x	x		x		x	x	x	x	9	**64%**
szavazók és adófizetők	x	x	x	x	x	x	x	x			x	x	x	x	12	**86%**

A gazdasági igazgatóknak kiküldött kérdőív második részében az esetleges teljesítés szemléletű, eredmény szemléletű számvitel létjogosultságával valamint a jelenlegi számviteli beszámolóval és a beszámolóban közölt adatok információs értékével és azok hasznosításával kapcsolatosan fogalmaztam meg állításokat, amelyeket ötfokozatú skála alapján kellett értékelni (1 – egyáltalán nem értek egyet az állítással,…, 5 – teljes mértékben egyet értek az állítással). A következő táblázat a kérdőívben megtalálható állításokat és a kapcsolódó – a feldolgozott kérdőívek alapján számított – átlagpontokat (átlagot) és a szórást mutatja.

12. számú táblázat: Az állami egyetemek és főiskolák gazdasági vezetőinek véleménye az eredményszemléletű számvitel szükségességéről

Állítások	**átlag**	**szórás**
1. Szükséges lenne az időbeli elhatárolások kalkulációja (például egy költségtérítéses képzés esetében)	4,20	1,26
2. Szükség lenne a teljesítés szemléletű bevételek és ráfordítások előre meghatározott jogcímek szerinti meghatározására	3,67	1,54
3. Az összemérés-, az időbeli elhatárolás elvének megfelelő eredmény ismerete fontos indikátora lehetne az intézmény működésének	3,33	1,40
4. A jelenlegi számviteli beszámoló leginkább az elemi költségvetés összeállítását segíti	2,73	1,33
5. Valószínűsíthetően a jelenlegi beszámolóban közölt információk előállításnak költsége nincs arányban az azokból nyerhető információk hasznosíthatóságával, még az állam, mint „fő címzett” oldaláról sem	4,00	1,07
6. A könyvvezetésben és a számviteli beszámoló elkészítésében résztvevők nagyobb része nincs tisztában a beszámolóban közölt információk felhasználási lehetőségével	3,20	1,08
7. Szükség lenne a vállalati beszámoló eredménykimutatásához hasonló kimutatására, mely segítségével az állami egyetemek és főiskolák (és természetesen az egyéb költségvetési szervek) eredményessége összehasonlítható lenne a vállalkozások eredményességével	3,33	1,59
8. A pénzforgalmi szemlélet kiválóan szolgálja a költségvetés összeállítását, és az elemi költségvetéssel történő összevetést, nem mond azonban semmit a hatékonyságról, az erőforrásokkal történő gazdálkodás jóságáról	3,80	1,26
9. Napjainkban egyre nagyobb harc folyik a hallgatókért az egyetemek és főiskolák között, tehát kialakultak a piaci viszonyok	4,40	1,18
10. A felsőoktatási intézmények és a közszféra pénzügyi helyzetét, gazdálkodását feltáró, bemutató számviteli információk összeállításában nem kizárólag a fenntartó igényei kellene, hogy megjelenjenek	4,27	1,22
11. Érzésem szerint az egyes felsőoktatási intézmények beszámolóit még a fenntartó sem veti össze rendszeresen egymással.	3,73	1,16
12. A felsőoktatási intézmények által közölt számviteli információk csak nehézkesen vethető össze egy a vállalkozási szféra szabályai szerint összeállított beszámolóval.	4,60	0,74

Forrás: Saját összeállítás

A megkérdezettek a teljesítés szemléletű, eredmény szemléletű számvitel szükségességét elismerik, hiszen a témában megfogalmazott állítások felét hármas és négyes, a másik felét pedig négyes és ötös pontérték között értékelték. Maximálisan egyetértenek azzal az állítással, hogy a felsőoktatási intézmények számviteli beszámolója csak nehézkesen vethető össze a vállalati beszámolóval. Bár a számviteli törvényben nevesített számviteli alapelvek kapcsolódó kormányrendeletben történt újraértelmezésén keresztül megvalósuló szabályozásnak egyértelmű következménye az állítás, mégis meglepő, hogy a gazdasági vezetők által is elismert kialakult piaci viszonyok között az egyetemek és főiskolák számviteli beszámolója – jelenlegi formájában és tartalmában – nagyban eltér a vállalati beszámolóktól. Egyértelműen szükségességét érzik az időbeli elhatárolások kalkulációjának, támogatnák a teljesítés szemléletű bevételek és ráfordítások előre meghatározott jogcímek szerinti meghatározását és elismerik, hogy az alapvetően pénzforgalmi költségvetési beszámoló nem sokat mond a hatékonyságról és az erőforrásokkal történő gazdálkodás jóságáról. Mindezen felsorolt eredmények háttérvilágításában teljesen egyértelmű lett volna, hogy egy az állami egyetemek és főiskolák eredményességét közvetítő eredménykimutatást a teljesítés szemlélet köré felépített egyéb állításokhoz hasonló mértékben támogatják majd. Megjegyzem az értékelés még e kérdés esetében is inkább támogató, elfogadó, de az eredménykimutatás szükségességéhez kapcsolódó állítás értékeléséhez kapcsolódó 3,33-as átlag a hasonló irányban megfogalmazott állításokhoz kapcsolódó átlagok alatt maradt. Ráadásul az állítás magas szórása jelzi, hogy a vélemények e kérdéskörben oszlanak meg a leginkább. Ennek valószínűsíthetően két fő oka van. A 249/2000. kormányrendeletben megfogalmazott korábbi elképzelés alapján a költségvetési szerveknek a normál költségvetési beszámolón kívül egy teljesítés szemléletű könyvvezetéssel alátámasztott eredményszemléletű beszámolót és természetesen az eredményszemléletű beszámoló részeként eredménykimutatást is kellett volna készíteni. Mint azt a dolgozat korábbi részében is említettem a kétféle könyvvezetéshez és kétféle beszámoló elkészítéséhez kapcsolódó szabályozás sosem lépett hatályba. Feltehető, hogy a megkérdezettek egy része az eredménykimutatás felvetésének gondolatát az eredeti elképzelés szerinti szabályozás óriási többletmunka vonzata miatt nem tudta elfogadni. A másik esetleges ok az lehet, hogy a jelenlegi költségvetési beszámoló felépítésétől egy teljesítés szemléletű eredménykimutatás rész jelen pillanatban még teljesen idegen. A teljesítés szemléletű, eredmény szemléletű számvitel köré felépített egyéb más állítások átlaga alatti értékelés ellenére a válaszadók többsége a vállalati beszámoló eredménykimutatásához hasonló

kimutatás felvetésének gondolatát négyes, illetve ötös pontszámmal értékelte. A megkérdezettek majdnem teljes mértékben egyetértenek azzal, hogy az állami felsőoktatási intézmények és a közszféra pénzügyi helyzetét, gazdálkodását feltáró, bemutató számviteli információk összeállításában nem kizárólag az irányító igényei kellene, hogy megjelenjenek. A kérdőíves felmérés alapján az is kiderül, hogy a gazdasági vezetők véleménye alapján a jelenlegi beszámolóban közölt információk előállításának költsége nincs arányban az azokból nyerhető információk hasznosíthatóságával, még az állam, mint „fő címzett" oldaláról sem. Ez különösen azért érdekes, mert az eredmények azt mutatják, hogy a véleményezők szerint az állami egyetemek és főiskolák számviteli beszámolóit még az irányító sem veti rendszeresen össze egymással. Mindezek alapján állítható, hogy az állami egyetemek és főiskolák számviteli beszámolójához illeszkedő űrlapokon közölt szerteágazó adatok – amelyek előkészítése és összeállítása minden intézmény esetében komoly apparátust igényel – valószínűsíthetően az elemi költségvetés elkészítésén kívül más irányba nem kerül hasznosításra.

8. ÚJ ÉS ÚJSZERŰ EREDMÉNYEK

1. Rámutattam arra, hogy a hazai felsőoktatási intézmények számviteli beszámolója alapjaiban eltér az angolszász országok egyetemeinek esetében alkalmazott számviteli elvek alapján készülő beszámolóktól. A hazai szabályozás az európai országok többségében kialakult irányokat sem követi, amit a nemzetközi rendszer megkövetelne.

2. Bizonyítottam, hogy a költségvetési szervek és így az állami felsőoktatási intézmények meglévő módosított teljesítés szemléletű nyilvántartása és bizonyított korrekciók alkalmazásának segítségével összeállítható egy vállalkozói szféra eredménykimutatásával konzisztens kimutatás. A modell hozzájárul az intézmények hatékonyságának méréséhez és összehasonlíthatóságot biztosít más piaci szereplők eredményszemléletű beszámolóival.

3. Felhívtam a figyelmet arra, hogy a számviteli alapelvek a költségvetés alapján gazdálkodó szervek beszámolási és könyvvezetési kötelezettségéről szóló 249/2000. (XII. 24.) számú kormányrendeletben történő újraértelmezése alapján történő szabályozás és a potenciális hallgatók, mint a felsőoktatási intézmények legfőbb vevőinek alacsony pénzügyi-számviteli műveltsége miatt az állami egyetemek és főiskolák számviteli beszámolójában közölt információk e pillanatban még nem jelentenek valós versenytényezőt a felsőoktatásban.

4. Vizsgálatommal bizonyítottam, hogy a vállalati szféra esetében – a 2000. évi C. törvényben nevesített és értelmezett számviteli alapelvekkel összhangban – alkalmazott eredményszemléletű számviteli beszámoló – a felsőoktatásban napjainkra kialakult piaci viszonyok diktálta elvárásoknak megfelelően – a hazai állami egyetemek és főiskolák esetében is jobban biztosítaná a világos és transzparens tájékoztatást.

9. KÖVETKEZTETÉSEK

- Az angolszász országokban a felsőoktatási intézmények számviteli információ szolgáltatása jelentős hasonlóságokat mutat a vállalatok által prezentált információkkal.
- A hazai állami felsőoktatási intézmények számviteli beszámolója alapjaiban eltér az angolszász országok egyetemeinek esetében alkalmazott számviteli elvek alapján készülő beszámolóktól.
- Az állami felsőoktatási intézmények hazai szabályozása az európai országok többségében kialakult irányokat sem követi, amit a nemzetközi rendszer megkövetelne.
- A költségvetési szervek és így az állami felsőoktatási intézmények meglévő módosított teljesítés szemléletű nyilvántartása és bizonyított korrekciók alkalmazásának segítségével összeállítható egy vállalkozói szféra eredménykimutatásával konzisztens kimutatás.
- Az állami egyetemek-, főiskolák tevékenységét leíró – a vállalkozói szféra eredménykimutatásával konzisztens – kimutatás hozzájárulna az intézmények hatékonyságának méréséhez és összehasonlíthatóságot biztosítana más piaci szereplők eredményszemléletű beszámolóival.
- A 2007. évi kutatási eredményeim alapján igazolást nyert, hogy az intézmény kiválasztásakor a potenciális hallgatók számára a főiskola pénzügyi helyzete nem meghatározó érv.
- A 2011. évi kutatási eredményeim még mindig alacsony „számviteli műveltséget” jeleznek, de a 2007. évi eredményekkel való összehasonlítás alapján elmondható, hogy a hallgatók körében az intézmény kiválasztásakor a számviteli adatok már nagyobb jelentőséggel bírnak, azaz valószínűsíthetően a számviteli információk szükségessége és fontossága hazánkban is egyre inkább beépülni látszik a köztudatba.
- Az állami egyetemek és főiskolák számviteli beszámolójának legfőbb címzettje az irányító szerv.
- A számviteli alapelvek a költségvetés alapján gazdálkodó szervek beszámolási és könyvvezetési kötelezettségéről szóló 249/2000. (XII. 24.) számú kormányrendeletben történő újraértelmezése alapján történő szabályozás és a

potenciális hallgatók, mint a felsőoktatási intézmények legfőbb vevőinek alacsony pénzügyi-számviteli műveltsége miatt az állami egyetemek és főiskolák számviteli beszámolójában közölt információk e pillanatban még nem jelentenek valós versenytényezőt a felsőoktatásban.

- Az állami egyetemek és főiskolák számviteli beszámolójában közölt információk előállításának költsége nincs arányban az azokból nyerhető információk hasznosíthatóságával, még az állam, mint a „fő címzett” oldaláról sem.
- Az állami felsőoktatási intézmények számviteli beszámolója alapvetően pénzforgalmi szemléletet tükröz.
- A hazai felsőoktatási intézmények számviteli beszámolója csak nehézkesen vethető össze a vállalati számviteli beszámolókkal.
- A hazai állami egyetemek és főiskolák számviteli beszámolójában közölt információk a nemzetközi kutatások alapján felrajzolható valódi címzettek körét nem elégíti ki.
- A vállalati szféra esetében – a 2000. évi C. törvényben nevesített és értelmezett számviteli alapelvekkel összhangban – alkalmazott eredményszemléletű számviteli beszámoló – a felsőoktatásban napjainkra kialakult piaci viszonyok diktálta elvárásoknak megfelelően – a hazai állami egyetemek és főiskolák esetében is jobban biztosítaná a világos és transzparens tájékoztatást.

10. ÖSSZEFOGLALÁS

A dolgozatban bemutattam a felsőoktatási intézmények finanszírozási sajátosságait az elmúlt néhány évtizedben Európában és a világ számos országában végrehajtott reformok során kikristályosodott finanszírozási modellek alapján. Feltártam a magyar állami egyetemek számviteli információs rendszerét a kapcsolódó jogszabályok gyűrűjében. Részletesen bemutatattam, hogy a magyar szabályozás egy sajátos „módosított teljesítés" szemléletű könyvvezetésre épülő, alapvetően pénzforgalmi szemléletű beszámolót ír elő. Ez némileg ellentmond annak az általános elvárásnak, hogy a számviteli információk könnyedén összehasonlíthatók kell, hogy legyenek. Összefoglaltam, hogy miként valósul meg a számviteli beszámolás a más országok felsőoktatási intézményeiben, amelyből azt a következtetést tudom levonni, hogy az elhatárolás alapú számvitel alkalmazása ezen a területen is teret hódított az elmúlt évtizedekben. Ez az utóbbi megállapítás már csak azért is kiemelten fontos, mert bár öt-tíz évvel ezelőtt csak annyit mondhattunk volna, hogy az angolszász országok előszeretettel térnek át a teljesítés szemléletű számvitel alkalmazására a költségvetési szervek, felsőoktatási intézmények számvitelében, azonban az utóbbi évtizedben a kontinentális európai országok is ebbe az irányba haladnak. Az átállás minden esetben komoly megpróbáltatásokkal, tranziensekkel járt, amelynek erőforrásigénye sem volt csekély. Modellezéssel építettem fel egy – a módosított teljesítés szemléletű nyilvántartásra épülő – eredménykimutatást, amely nem igényli az elhatárolás alapú számviteli nyilvántartásra való átállást, ugyanakkor olyan beszámoló mellékletet eredményez, amely az elhatárolás alapú beszámolóval összemérhetővé teszi a felsőoktatási intézmények beszámolóját. Ennek köszönhetően lehetőség nyílik a teljesítmények összevetésére és a valós jövedelmi helyzet megítélésére. A dolgozatban bemutatott eredménykimutatás modell az esetleges eredményszemléletű számvitel közszférában történő bevezetéséig lehetőséget adhat a felsőoktatási intézmények esetében a teljesítmény és a hatékonyság mérésére, valamint az eredménykimutatásban közölt adatok alapján összehasonlíthatóvá válik az egyetemek és a vállalkozási szféra szereplőinek eredményessége. Ezen túlmenően az átállással esetleg a két könyvvezetés egyidejű alkalmazásával járó tranziensek és többlet erőforrás igények is elkerülhetők e megoldás esetleges alkalmazásával. Empirikus vizsgálatom arra a kérdésre irányult, hogy vajon az egyes érintettek, akik a beszámoló adatait döntésük meghozatalához felhasználnák, vajon

hazánkban hasonlóképp, mint sok helyen a világban igényt tartanak-e az állami egyetemek és főiskolák számviteli beszámolójában közölt adatokra. Azaz, arra a kérdésre keresem a választ, hogy kik is valójában a hazai egyetemek és főiskolák számviteli beszámolójának a valódi felhasználói. Azt is megvizsgáltam, hogy az egyetemek és főiskolák hallgatói, akik egyébként a nemzetközi kutatási eredmények alapján az egyetemei beszámolók egyik legfőbb címzettjei milyen mélységben érdeklődnek az intézmények számviteli beszámolójában közölt adatok iránt. Kulcskérdésként kezeltem továbbá, hogy a vállalkozások számviteli beszámolójához hasonló eredményszemléletű beszámoló a felsőoktatási intézmények esetében nem szolgálná-e jobban a világos és transzparens tájékoztatást. Ez utóbbi kérdés megválaszolásához a hazai állami felsőoktatási intézmények gazdasági vezetői körében végzett kérdőíves felméréseimet használtam fel, amely mindazonáltal arra a kérdésre is választ adhat, hogy az általam javasolt teljesítés szemléletű modell képes-e többletértékkel szolgálni a számviteli információk felhasználóinak. Kutatási munkám során igazoltam, hogy a hazai felsőoktatási intézmények számviteli beszámolója alapjaiban eltér az angolszász országok egyetemeinek esetében alkalmazott számviteli elvek alapján készülő beszámolóktól, ráadásul a hazai szabályozás az európai országok többségében kialakult irányokat sem követi. Megállapítottam és igazoltam, hogy a vállalati szféra könyvvezetése és beszámolókészítése során alkalmazott, a 2000. évi C. törvényben nevesített és értelmezett számviteli alapelvekkel összhangban, eredményszemléletben készített számviteli beszámoló – a felsőoktatásban napjainkra kialakult piaci viszonyok diktálta elvárásoknak megfelelően – a hazai állami egyetemek és főiskolák esetében is jobban biztosítaná a világos és transzparens tájékoztatást. Empirikus vizsgálattal igazoltam, hogy a számviteli alapelvek a költségvetés alapján gazdálkodó szervek beszámolási és könyvvezetési kötelezettségéről szóló 249/2000. (XII. 24.) számú kormányrendeletben történő újraértelmezése és a potenciális hallgatók, mint a felsőoktatási intézmények legfőbb vevőinek alacsony pénzügyi-számviteli műveltsége miatt az állami egyetemek és főiskolák számviteli beszámolójában közölt információk e pillanatban még nem jelentenek valós versenytényezőt a felsőoktatásban. Egy modell felállításával mutattam rá, hogy a költségvetési szervek és így az állami felsőoktatási intézmények meglévő módosított teljesítés szemléletű nyilvántartása és sajátos korrekciók alkalmazásával összeállítható egy a vállalkozói szféra eredménykimutatásával konzisztens kimutatás, amely alapján mérhetővé válik az intézmények hatékonysága, valamint lehetőséget teremt más piaci szereplők eredményszemléletű beszámolójában publikált adataival való összehasonlítására.

10.1. SUMMARY

In my thesis I have demonstrated the financing characteristics of higher education institutions based on the financing models that crystallized during the reforms implemented in Europe and numerous other countries in the world. I have explored the accounting information system of Hungarian universities with the corresponding legal regulations. I have presented in details that the Hungarian regulations stipulate a unique, 'modified accrual based' financial report, which is fundamentally based on cash basis accounting. However, the regulation states that this is a modified accrual based accounting; actually all records and statements are compiled in cash method. This slightly contradicts the general expectation that accounting records should be easily comparable. I have summarised how the financial reporting-system is implemented in other countries' higher education institutions, which has brought me to the conclusion that the use of accrual based accounting has become dominant in this field in the last few decades. This latter statement is especially important, because while five-ten years ago we could have only said that Anglos-Saxon countries preferred to turn to accrual based accounting in case of central budget organisations and higher education institutions; however in the last decade continental European countries have been tending to do the same. The change of an accounting system came with serious difficulties and transient periods, which created high resource requirements. In my thesis I derive an income statement – based on 'modified accrual based' records – that does not require a switch to accrual based accounting, but provides an additional annex to the financial reports that makes higher education institutions' financial reports comparable with financial reports based on accrual based accounting. This method makes it possible to compare performances and determine the actual financial position of the private and the public sectors. Until the possible introduction of accrual based accounting in the public sector the income statement model presented in the thesis could provide an opportunity to measure performance and efficiency of public higher education institutions and to compare the efficiency of universities to actors of the private sector. Additionally, by possibly applying this solution, transient periods and extra costs due to the simultaneous application of two kinds of bookkeeping are avoidable by the switch. My empirical study aimed at answering the question whether the particular involved persons who would use the data of the financial reports for making their decisions either similarly in Hungary as in other places of the world require data published in the financial reports of state universities and colleges. Thus, the answer I am searching for is who the true users of Hungarian state universities' and colleges' financial reports are. I have also examined how deeply interested the students of universities and colleges, who are among the main addressees of universities' financial reports according to international research, are in the data published in the financial reports of the institutions. Furthermore, the question whether financial reports prepared based on accrual based accounting similarly to the financial reports of enterprises would serve the purpose of clear and

transparent information provision better, I also treated as a key question. In order to answer this latter question, I used my questionnaire survey conducted with the participation of chief financial officers of Hungarian state-owned higher education institutions, which may also answer the question whether the accrual based accounting suggested by me is capable of providing extra information for the users of accounting data. During my research I have proved that the financial report of Hungarian higher education institutions differs fundamentally from the financial reports of Anglo-Saxon countries' universities prepared based on the applied accounting principles, additionally, the Hungarian regulation does not follow the tendencies of the majority of European countries either. I have established and proved that financial reports prepared based on accrual based accounting in accordance with the accounting principles named and defined in Act C of 2000 on Accounting, which is applied in the process of accounting and reporting of the private sector, due to the expectations governed by market conditions that has developed in higher education lately, would ensure clear and transparent information provision better in the case of Hungarian state universities and colleges as well. I have demonstrated with an empirical study that information provided in the financial reports of state universities and colleges do not provide a real competitive factor in higher education as of today, due to the re-interpretation of accounting principles in Government Decree no. 249/2000 (XII. 24.) on the Reporting Obligation of Bodies Operating on Central Budget and the low financial-accounting education of potential students and main customers of higher education institutions. By creating a model, I have demonstrated that by applying the extant modified accrual based accounting system of bodies of the public sector (budgetary agencies) and thus state-owned higher education institutions and specific corrections, a report consistent with the income statement of the private sector can be assembled, based on which the measurement of the institutions' performance becomes possible, and it also creates the opportunity of comparing such reports to financial reports of other market actors based on accrual based accounting.

11. IRODALOMJEGYZÉK

(1.) Albrecht, D.-Ziderman, A (1992): Funding Mechanisms for Higher Education. Financing for Stability, Efficiency and Responsiveness. World Bank, Washington.

(2.) Andor Gy, Bóta G. (2006): Üzletértékelés reálopciós módszerrel. Számvitel Adó Könyvvizsgálat 48:(12) pp. 535-539.

(3.) Andor Gy, Bóta G (2007): A reálopciós modell alkalmazása az üzletértékelésben. Számvitel Adó Könyvvizsgálat 49:(1) pp. 33-38.

(4.) Anthony, R.N. (1978). Financial Accounting in Nonbusiness Organizations, Stamford, CT, Financial Accounting Standards Board. in Coy D., Dixon K., Buchanan J., Tower G.: Recipients Of Public Sector Annual Reports: Theory And An Empirical Study Compared, The British Accounting Review, Vol. 29., Issue 2, pp 103-127., June 1997.

(5.) Aradi Zs.: (2004): Ágazati gazdaságtanok, Debreceni Egyetem

(6.) Australian Accounting Research Foundation. (1990). Statement of Accounting Concepts No. 2. Objective of General Purpose Financial Reporting, Melbourne, Coy D. in Coy D., Dixon K., Buchanan J., Tower G.: *Recipients Of Public Sector Annual Reports: Theory And An Empirical Study Compared*, The British Accounting Review, Vol. 29., Issue 2, pp 103-127., June 1997.

(7.) Baricz R.: Könyviteltan, Aula, Bp. 2006

(8.) Barr, N. (2004): Higher Education Funding. Oxford Review of Economic Policy, Vol. 20. No. 2., 264-283. p.

(9.) Barr N. (2009): A jóléti állam gazdaságtana, Akadémia Kiadó

(10.) Barton A., Professional Accounting Standards and the Public Sector—a Mismatch, Abacus, Vol. 41., Issue 2., pp. 138-158, June 2005.

(11.) Bíró T.-Pucsek J.-Sztanó I. (2007): A vállalkozások tevékenységének komplex elemzése, Perfekt

(12.) Blundell, Richard-Dearden, Lorraine-Goodman, Alissa_Reed, Howard (2000): The Returns to Higher Education in Britain: Evidence from a British Cohort. Economic Journal, 110/461 (february), F82-F99

(13.) Borbély K. (2007): Hosszúra nyúlt átmenet?, PhD. értekezés

(14.) Broadbent J., Guthrie J.: Changes in the Public Sector: A Review of Recent "Alternative" Accounting Research, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol 5., Issue 2., 1992.

(15.) Broadbent, J., The state of public sector accounting research: The APIRA conference and some personal reflections, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 12., Issue 1., pp.: 52-58., 1999

(16.) Canadian Institute of Chartered Accountants. (1980). *Financial Reporting for Non-profit Organizations*, Toronto, Coy D. in Coy D., Dixon K., Buchanan J., Tower G.: *Recipients Of Public Sector Annual Reports: Theory And An Empirical Study Compared*, The British Accounting Review, Vol. 29., Issue 2, pp 103-127., June 1997.

(17.) Carnegie G.D., West B.P.: How Well Does Accrual Accounting Fit the Public Sector?, Australian Journal of Public Administration, Vol. 62, Number 2, pp. 83-86., June 2003.

(18.) Clark B. R. (1997): Common problems and adaptive responses int he univesities of the world: organizing for change. Higher Education Policy, Vol 10. No 3-4. 291-295 p.

(19.) Committee of Vice-Chancellors & Principals. (1989). *Statement of Recommended Practice: Accounting in UK Universities*, London, Accounting Standards Committee. in Coy D., Dixon K., Buchanan J., Tower G.: *Recipients Of Public Sector Annual Reports: Theory And An Empirical Study Compared*, The British Accounting Review, Vol. 29., Issue 2, pp 103-127., June 1997.

(20.) Coy D., Dixon K., Buchanan J., Tower G.: Recipients Of Public Sector Annual Reports: Theory And An Empirical Study Compared, The British Accounting Review, Vol. 29., Issue 2, pp 103-127., June 1997.

(21.) Dill, D. D. (1997): Higher education markets and public policy. Higher Education Policy Vol. 10. No 3-4. 167-185 p.

(22.) Drebin, A.R., Chan, J.L., Ferguson, L.C. (1981). *Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units: A Research Study* (Vols 1 & 2), Chicago, IL., National Council on Government Accounting. in Coy D., Dixon K., Buchanan J., Tower G.: *Recipients Of Public Sector Annual Reports: Theory And An Empirical Study Compared*, The British Accounting Review, Vol. 29., Issue 2, pp 103-127., June 1997.

(23.) Edwards J. R., Coombs H. M. and Greener H. T.: British central government and "the mercantile system of double entry" bookkeeping: a study of ideological conflict Accounting, Organizations and Society, Vol. 27., Issue 7, pp 637-658., October 2002,

(24.) Engstrom, J., Fountain, J.R. (1989). 'College and university financial reporting: A survey of important financial decision makers', *Government Accountants' Journal*, Vol. 38, No. 2, pp. 39–49. in Coy D., Dixon K., Buchanan J., Tower G.: *Recipients Of Public Sector Annual Reports: Theory And An Empirical Study Compared*, The British Accounting Review, Vol. 29., Issue 2, pp 103-127., June 1997.

(25.) Erdős P, Ormos M (2010): Random walk theory and the weak-form efficiency of the US art auction prices. Journal of Banking & Finance 34:(5) pp. 1062-1076.

(26.) Eurydice (2000): Two decades of reform in higher educiation in Europe: 1980 onwards. European Commission, Brüsszel.

(27.) Fekete, I., 2009. Eredményszemléletű számvitel a közszférában. Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat, Vol. 54, No. 2, pp. 52-56.

(28.) Financial Accounting Standards Board. (1980). *Qualitative Characteristics of Accounting Information*, Stamford, CT, Coy D. in Coy D., Dixon K., Buchanan J., Tower G.: *Recipients Of Public Sector Annual Reports: Theory And An Empirical Study Compared*, The British Accounting Review, Vol. 29., Issue 2, pp 103-127., June 1997.

(29.) Geuna, A.-Martin, B. R. (2003): University Research Evaluation and Funding: An International Comparison. Minerva, Vol. 41. 277-304 p.

(30.) Goedegebuure, L.-Kaiser, F.-Maassen, P.-Meek, L.-Van Vought, F. A.-De Weert, E. (1994): International Perspectives on Trends and Issues in Higher Education Policy, International Association of Universities and Pergamon Press, Oxford, 315-348 p.

(31.) Government Accounting Standards Board. (1987). *Objectives of Financial Reporting. Concepts Statement No. 1*, Stamford CT, Coy D. in Coy D., Dixon K., Buchanan J., Tower G.: *Recipients Of Public Sector Annual Reports: Theory And An Empirical Study Compared*, The British Accounting Review, Vol. 29., Issue 2, pp 103-127., June 1997.

(32.) Guthrie J.: Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector - Rhetoric or Reality, Financial Accountability and Management, Vol. 14, Number 1, February 1998, pp. 1-19.

(33.) Hernádi P, Ormos M (2010): Determinants of capital structure and its choice in developing Central and Eastern European countries. In: The 8th INFINITI Conference on International Finance: "International Credit and Financial Market Integration: After the Storm?". Dublin, pp. 1-40.

(34.) Hernádi P, Ormos M (2011): What Managers Think of Capital Structure and How They Act: Evidence from Central and Eastern Europe. In: Aaro Hazak (szerk.) 3rd International Conference on Economies of Central and Eastern Europe: Convergence, Opportunities and Challenges. TallinnTallinn: pp. 1-26.

(35.) Hernádi P, Ormos M (2012): Capital structure and its choice in Central and Eastern Europe. Acta Oeconomica, megjelenés alatt.

(36.) Johnston, B. D. (1998): The financing and Management of Higher Education: A Status Report on Worldwide reforms. World Bank, Washington.

(37.) Jones, D.B., Scott, R.B., Kimbro, L., Ingram, R. (1985). *The Needs of Users of Governmental Financial Reports*, Stamford, CT, Governmental Accounting Standards Board. in Coy D., Dixon K., Buchanan J., Tower G.: *Recipients Of Public Sector Annual Reports: Theory And An Empirical Study Compared*, The British Accounting Review, Vol. 29., Issue 2, pp 103-127., June 1997.

(38.) Kardos – Sztanó – Veress (2007): A vezetői számvitel alapjai, Saldo Zrt.

(39.) Korom E., Ormos M., Veress A.: Bevezetés a számvitel rendszerébe ~ szemlélet és módszertan ~, Akadémiai kiadó, Budapest, 2005.

(40.) Kováts G. (2006): A felsőoktatási finanszírozás modelljei, Közgazdasági szemle, LIII. évf. 919-938 p.

(41.) Kozma A. (2001): Vázlatok a számvitel tanulásához 1. kötet, Keletlombard Kft., Debrecen

(42.) Likierman, A. (1992). 'Financial reporting in the public sector'. In D. Henley, A. Likierman, J. Perrin, I. Lapsley,M. Evans, & J. Whiteoak, (eds.). *Public Sector Accounting and Financial Control* (4th ed.), pp. 10–12, London, Chapman & Hall.

(43.) Majoros György (2010).: A nemzetközi és a magyar számviteli szabályozás tudományos értékelése és modern működtetése a számvitel beszámoltatási rendszerének továbbfejlesztésével, PhD. értekezés

(44.) Matukovics G. (társszerző) et al. (2006): Az IFRS-ek rendszere: a Nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok rendszere: előírások-fogalmak és összefüggések, értelmezési és alkalmazási kérdések, MKVKOK

(45.) Mitró M.-Fridricsh Péter, (2008): Az eredménykimutatás tartalmi előírásainak összefoglalása. In.: Számviteli kézikönyv. Szerk. Unió Kiadó Budapest, 598-649. p.

(46.) Modell S.: Performance Measurement Myths in the Public Sector: A Research Note, Financial Accountability & Management, Vol. 20., Issue 1., Page 39-55., February 2004.

(47.) McMahon, Walter W. (2002): Education and Development: Measuring the Social Benefits, Oxford University Press

(48.) Nagy G. (1993): A számviteli törvény a gyakorlatban: A törvényi szabályozás 1992. évi tapasztalatai

(49.) Nagy J., Robb A.: Can universities be good corporate citizens?, Critical Perspectives on Accounting, In Press, October 2007.

(50.) New Zealand Society of Accountants. (1987). *Statement of Public Sector Accounting Concepts*, Wellington, Coy D. in Coy D., Dixon K., Buchanan J., Tower G.: *Recipients Of Public Sector Annual Reports: Theory And An Empirical Study Compared*, The British Accounting Review, Vol. 29., Issue 2, pp 103-127., June 1997.

(51.) New Zealand Society of Accountants. (1991). *A Proposed Framework for Financial Reporting in NZ*, Wellington, Coy D. in Coy D., Dixon K., Buchanan J., Tower G.: *Recipients Of Public Sector Annual Reports: Theory And An Empirical Study Compared*, The British Accounting Review, Vol. 29., Issue 2, pp 103-127., June 1997.

(52.) New Zealand Society of Accountants. (1993). *Statement of Concepts for General Purpose Financial Reporting*, Wellington, Coy D. in Coy D., Dixon K., Buchanan J., Tower G.: *Recipients Of Public Sector Annual Reports: Theory And An Empirical Study Compared*, The British Accounting Review, Vol. 29., Issue 2, pp 103-127., June 1997.

(53.) Ormos M., Veress A. (2011a). „Az állami felsőoktatási intézmények számvitelének hazai szabályozása”, SzámAdó, július-augusztusi összevont szám

(54.) Ormos M., Veress A. (2011b). „Felsőoktatási beszámolás az angolszász országokban”, Számvitel, Adó és Könyvvizsgálat, szeptemberi szám

(55.) Ormos M., Veress A. (2011c). „Eredmény- versus pénzforgalmi szemlélet a közszférában ~ az eredményszemléletre történő átforgatás egy modellje”, Számvitel, Adó és Könyvvizsgálat, decemberi szám

(56.) Ormos M., Veress A. (2011d). „Accounting of Universities in Post Communist Economies in Contrast of the Anglo-saxon system: the Case of Hungary”, Business and Management Review szeptemberi szám

(57.) Ormos M., Veress A. (2011e). „Accounting of Public Universities in Hungary ~ a Possible Accrual Model”, European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences

(58.) Ormos M., Veress A. (2011f) "Accounting of budgetary organizations in Hungary ~a possible accrual model", Acta Agraria Oebreceniensis (Debreceni Egyetem Agrártudományi Közlemények)
(59.) Ormos M., Veress A. (2011g). „A felsőoktatási beszámolás nemzetközi áttekintése”, Erdei Ferenc VI. Tudományos Konferencia „Válságkezelés A Tudomány Eszközeivel”, 2011. augusztus 25-26. Kecskemét
(60.) Ormos M., Veress A. (2011h). „A magyar felsőoktatás számviteli szabályozása”, Erdei Ferenc VI. Tudományos Konferencia „Válságkezelés A Tudomány Eszközeivel”, 2011. augusztus 25-26. Kecskemét
(61.) Ormos M., Veress A. (2011i). „Accounting of Universities in Post Communist Economies in Contrast of the Anglo-saxon system: the Case of Hungary”, Szentpétervári konferencia
(62.) Ormos M., Veress A. (2011j). „Accounting of Public Universities in Hungary ~ a Possible Accrual Model”, 5th. Accounting and Audit Convergence Convention, 2011. 09. 21-23., Cluj Napoca, Transylvania, Romania
(63.) Pallot J.: Elements of a Theoretical Framework for Public Sector Accounting, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 5 Issue 1. 1992.
(64.) Pál T. (társszerző) et al. (2006): Az IFRS-ek rendszere: a Nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok rendszere: előírások-fogalmak és összefüggések, értelmezési és alkalmazási kérdések, MKVKOK
(65.) Pál T. – Sisa K. – Ujvári G. – Veress A. (2007): A számvitel és az adózás aktuális kérdései (A könyvviteli szolgáltatást végzők kötelező továbbképzéséhez), Novoschool
(66.) Pál T.- Ujvári G. - Veress A. (2008): A számvitel és az adózás aktuális kérdései (A könyvviteli szolgáltatást végzők kötelező továbbképzéséhez), Novoschool
(67.) Pálinkó É-Szabó M. (2006): Vállalati pénzügyek, Typotex
(68.) Pázmándi K.: A gazdasági társaságokról szóló törvényről,
(69.) Potter B.: Financial accounting reforms in the Australian public sector: An episode in institutional thinking, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 15 Issue: 1 pp. 69-93., 2002.
(70.) Semjén A. (2002): Normatív finanszírozás: merre van előre? I-II. Magyar Felsőoktatás 7-8. sz.
(71.) Siklósi Á. – Sztanó I.- Sztanóné – Veress A. (2007): A számvitel időszerű kérdései (A könyvviteli szolgáltatást végzők kötelező továbbképzéséhez), Perfekt Zrt.
(72.) Siklósi Ágnes (2009): Hatékonysági, jövedelmezőségi vizsgálatok és azok számviteli összefüggései az élelmiszeriparban, PhD értekezés
(73.) Siklósi Ágnes-Veress Attila (2011a): Könyvvezetés és beszámolókészítés, Saldo Zrt. – (A Mérlegképes könyvelői képzés „Számvitel-elemzés”, a Pénzügyi-számviteli ügyintéző „Könyvvezetés és beszámoló készítés”, valamint a Vállalkozási ügyintéző „Könyvvezetési és pénzforgalmi nyilvántartások” tantárgyának tankönyve)
(74.) Siklósi Ágnes – Veress Attila (2011b): Pénzügyi számvitel II- A beszámolókészítés, Perfekt Zrt.

(75.) Smith P., On the unintended consequences of publishing performance data in the public sector, International Journal of Public Administration, Vol. 18, Issue 2 & 3., pp. 277-310 1995.
(76.) Sutcliffe, P. (1985). *Financial Reporting in the Public Sector: A Framework for Analysis and Identification of Issues*, Caulfield, Vic., Australian Accounting Research Board.
(77.) Stark A. (2004): A magyar államháztartás rendszere, működése, a nemzetgazdasággal való összefüggése, Debreceni Egyetem
(78.) Szabó M., Szamkó J.: Költségvetési szervek számvitele, Budapest, Perfekt kiadó, 2004.
(79.) Szakács Imre (2009): Számvitel A-tól, Z-ig, Complex kiadó
(80.) Szirmai A.-Matukovics G. (2005): IAS vs US GAAP, Hazai és nemzetközi jogszabályok, szabványmagyarázatok gyűjteménye, Verlag Dashöfer, Budapest
(81.) Sztanó Imre (2007): A számvitel alapjai, Perfekt ZRt.
(82.) Sztanó I.-Veress A. (2007): Vezetői számvitel e-learninges tananyag (HEFOP)
(83.) Sztanó I.-Simon Szilvia (2008): Számviteli fogalmak, Perfekt Zrt.
(84.) Sztanó et al. (2008): Könyvviteli szolgáltatást végzők kötelező továbbképzése vállalkozási szak, PENTA UNIÓ
(85.) Tóth Márk (2010): A magyar számviteli rendszer hatása a számviteli politikára, elméleti modellalkotások, módszertani fejlesztés, PhD értekezés
(86.) Vajna Istvánné Tangl Anita-Kodenko Jekatyerina (2011): Számvitel, Gödöllő
(87.) Vargha Márton Gábor (2009): A felsőoktatási intézmények finanszírozása: trendek és statisztikák elemzése az OECD országokban valamint a Japánban és Magyarországon működő rendszer vizsgálata
(88.) Veit J. (2005): Phd értekezés, Veszprém
(89.) Zéman Z. –Majoros Gy. (2002): Számviteli specialitások, lektorált egyetemi jegyzet, PSZI, Gödöllő
(90.) 2000. évi C. törvény a számvitelről
(91.) Az államháztartásról szóló 1992. évi XXXVIII. törvény
(92.) Az államháztartás működési rendjéről szóló 292/2009. évi (XII. 19.) kormányrendelet
(93.) A költségvetés alapján gazdálkodó szervek beszámolási és könyvvezetési kötelezettségéről szóló 249/2000. évi (XII. 24.) kormányrendelet
(94.) 2003. évi XC. törvény a Kutatási és Technológiai Innovációs Alapról
(95.) 2003. évi LXXXVI. törvény a szakképzési hozzájárulásról és a képzés fejlesztésének támogatásáról
(96.) 2005. évi CXXXIX. törvény a felsőoktatásról

12. MELLÉKLETEK

1. számú melléklet

KÉRDŐÍV AZ ÁLLAMI EGYETEMEK ÉS FŐISKOLÁK GAZDASÁGI VEZETŐNEK A FELSŐOKTATÁSI INTÉZMÉNYEK SZÁMVITELI BESZÁMOLÓINAK LEHETSÉGES CÍMZETTJEIRŐL ÉS AZ EREDMÉNYSZEMLÉLET SZÜKSÉGESSÉGÉRŐL

1. Kutatásunk egyik részterülete az állami egyetemek és főiskolák számviteli beszámolójának hasznosíthatósága. A következő táblázatban a számviteli beszámolók potenciális felhasználóit soroltuk fel. Kérjük, hogy összesen 100 pontot osszanak szét a lehetséges felhasználók között, úgy, hogy az egyes felhasználói körök esetében az a felhasználói csoport kapja a legtöbb pontot, amely az Ön(ök) véleménye alapján a leginkább érdekelt a számviteli beszámolóban közölt információkban! Fontos, hogy a lenti összesen 10 felhasználói csoporthoz hozzárendelt pontszámok összege 100 pont legyen!

Az állami egyetemek és főiskolák számviteli beszámolójának lehetséges címzettjei (felhasználói)	**súlyarány**
1. Kutatók és elemzők	
2. Hallgatók	
3. Média	
4. Irányító szerv (állam)	
5. Beszállítók 1 („normál” szállítók)	
6. Beszállítók 2 (kutatási és oktatási tevékenységgel kapcsolatos megbízók)	
7. „Leendő” munkaadók (vállalati szféra, közszféra)	
8. Egyetemek főiskolák alkalmazottjai (nem oktatók!)	
9. Oktatók	
10. Egyéb címzettek (felhasználók)	

2. Kutatásunk egy másik részterülete az elhatárolás alapú (teljesítés szemléletű, eredmény szemléletű) számvitel létjogosultsága az állami egyetemek és főiskolák esetében. Kérjük Önt (Önöket), hogy a következő állítások mellett található ötfokozatú skála alapján értékelje az egyes állításokat! (1 – egyáltalán nem értek egyet az állítással, …… 5 – teljes mértékben egyetértek az állítással; NT = nem tudom, nem tudom megítélni – ezt X-szel jelölje az NT jel alatt)!

Állítások	**minősítés**	**NT**
1. Szükséges lenne az időbeli elhatárolások kalkulációja (például egy költségtérítéses képzés esetében)	1 2 3 4 5	
2. Szükség lenne a teljesítés szemléletű bevételek és ráfordítások előre meghatározott jogcímek szerinti meghatározására	1 2 3 4 5	
3. Az összemérés-, az időbeli elhatárolás elvének megfelelő eredmény ismerete fontos indikátora lehetne az intézmény működésének	1 2 3 4 5	
4. A jelenlegi számviteli beszámoló leginkább az elemi költségvetés összeállítását segíti	1 2 3 4 5	
5. Valószínűsíthetően a jelenlegi beszámolóban közölt információk előállításnak költsége nincs arányban az azokból nyerhető információk hasznosíthatóságával, még az állam, mint „fő címzett” oldaláról sem	1 2 3 4 5	
6. A könyvvezetésben és a számviteli beszámoló elkészítésében résztvevők nagyobb része nincs tisztában a beszámolóban közölt információk felhasználási lehetőségével	1 2 3 4 5	
7. Szükség lenne a vállalati beszámoló eredménykimutatásához hasonló kimutatására, mely segítségével az állami egyetemek és főiskolák (és természetesen az egyéb költségvetési szervek) eredményessége összehasonlítható lenne a vállalkozások eredményességével	1 2 3 4 5	
8. A pénzforgalmi szemlélet kiválóan szolgálja a költségvetés összeállítását, és az elemi költségvetéssel történő összevetést, nem mond azonban semmit a hatékonyságról, az erőforrásokkal történő gazdálkodás jóságáról	1 2 3 4 5	
9. Napjainkban egyre nagyobb harc folyik a hallgatókért az egyetemek és főiskolák között, tehát kialakultak a piaci viszonyok	1 2 3 4 5	
10. A felsőoktatási intézmények és a közszféra pénzügyi helyzetét, gazdálkodását feltáró, bemutató számviteli információk összeállításában nem kizárólag a fenntartó igényei kellene, hogy megjelenjenek	1 2 3 4 5	
11. Érzésem szerint az egyes felsőoktatási intézmények beszámolóit még a fenntartó sem veti össze rendszeresen egymással.	1 2 3 4 5	
12. A felsőoktatási intézmények által közölt számviteli információk csak nehézkesen vethető össze egy a vállalkozási szféra szabályai szerint összeállított beszámolóval.	1 2 3 4 5	

2. számú melléklet

KÉRDŐÍV A FELSŐOKTATÁSI INTÉZMÉNYEK LEGFŐBB „VEVŐINEK”, A HALLGATÓKNAK AZ ÁLLAMI EGYETEMEK ÉS FŐISKOLÁK SZÁMVITELI BESZÁMOLÓJÁBÓL NYERHETŐ INFORMÁCIÓK FONTOSSÁGÁRÓL

Tisztelt Hallgatók!

Képzésünk oktatásstratégia kialakításával kapcsolatban kérdezzük meg Hallgatóinkat az alábbi kérdőíves formában.
Kérjük, figyelmesen olvassa el, töltse ki az alábbi kérdőívet, majd adja le a tanteremben található kollégánknak!
Köszönjük közreműködését!

1. Kora

☐ <25
☐ 25-30
☐ 30-35
☐ 35-40
☐ 40<

2. Neme

☐ férfi
☐ nő

3. Amikor a intézményünk képzése mellett döntött, mekkora súllyal szerepeltek az alábbiak? Értékeljen 1-től 5-ig! (1: teljesen érdektelen volt, 5: döntő érv volt)

	1	2	3	4	5
Neves egyetem/főiskola	☐	☐	☐	☐	☐
Iskola bevételeinek nagysága	☐	☐	☐	☐	☐
Kiváló oktatói gárda	☐	☐	☐	☐	☐
Az iskola kutatási eredményei	☐	☐	☐	☐	☐
Ezt tartják a legjobbnak	☐	☐	☐	☐	☐
Éves beszámolója jó volt	☐	☐	☐	☐	☐
Kedvező időbeosztás	☐	☐	☐	☐	☐
Értékarányos tandíj	☐	☐	☐	☐	☐
Intézmény pénzügyi helyzete	☐	☐	☐	☐	☐
Kapcsolatrendszer lehetőség	☐	☐	☐	☐	☐

4. Mennyire értékeli fontosnak az alábbiakat egy ilyen jellegű képzésnél (1: lényegtelen, 5: nagyon fontos), illetve előzetes várakozásaihoz képest pozitív vagy negatív irányú csalódást jelentettek-e ezek az Ön számára (-2: komoly csalódást keltett, +2: sokkal jobb, mint vártam)?

	1	2	3	4	5	-2	-1	0	1	2
Oktatók	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Oktatási segédanyagok	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Gyakorlatorientáltság	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Magas bevételek	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Magas követelményszint	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Vizsgák korrektsége	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Infrastrukturális háttér	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Szervezettség	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Szolgáltatások széleskörűsége	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Diploma értéke	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Hallgatói létszám	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Menedzsment műveltség kialakítása	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Kialakítható kapcsolatrendszer	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Külföldi egyetemek részvétele	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Világos éves beszámoló	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐

3. számú melléklet

3. számú melléklet a 249/2000. (XII. 24.) Korm. rendelethez

Előirányzat-maradvány kimutatás előírt tagolása (az alaptevékenység szakfeladataira)

Ezer forintban

Megnevezés	Sorszám	Előző év	Tárgyév
A. Kiadási előirányzat	01		
1. Alaptevékenység működési kiadásai	02		
1/a. Időlegesen szabad kapacitás kihasználását célzó tevékenység működési kiadásai	03		
1/b. Alaptevékenységbe átsorolt vállalkozási tevékenység működési kiadásai	04		
1/c. Egyéb alaptevékenységi feladatok működési kiadásai	05		
2. Alaptevékenység felhalmozási kiadásai	06		
2/a. Időlegesen szabad kapacitás kihasználását célzó tevékenység felhalmozási kiadásai	07		
2/b. Alaptevékenységbe átsorolt vállalkozási tevékenység felhalmozási kiadásai	08		
2/c. Egyéb alaptevékenységi feladatok felhalmozási kiadásai	09		
B. Kiadási előirányzat teljesítése (1 +2)	10		
C. Kiadási megtakarítás (túllépés) (A-B) (±)	11		
D. Bevételi előirányzat	12		
3. Alaptevékenység működési bevételei	13		
3/a. Időlegesen szabad kapacitás kihasználását célzó tevékenység működési bevételei	14		
3/b. Alaptevékenységbe átsorolt vállalkozási tevékenység működési bevételei	15		
3/c. Egyéb alaptevékenységi feladatok működési bevételei	16		
4. Alaptevékenység felhalmozási bevételei	17		
4/a. Időlegesen szabad kapacitás kihasználását célzó tevékenység felhalmozási bevételei	18		
4/b. Alaptevékenységbe átsorolt vállalkozási tevékenység felhalmozási bevételei	19		

4/c. Egyéb alaptevékenységi feladatok felhalmozási bevételei 20
E. Bevételi előirányzat teljesítése (3+4) 21
F. Bevételi lemaradás (túlteljesítés) (E-D) (±) 22
G. Kiadási megtakarítás, bevételi lemaradás különbsége (C+F) (±) 23
5. Vállalkozási maradványból alaptevékenység ellátására felhasznált összeg (+) 24
H. Módosított tárgyévi kiadási megtakarítás (G+5) (±) 25
6. Központi költségvetés központosított bevételét képező összeg (-) 26
7. Költségvetési szervet meg nem illető összeg (-) 27
I. Felhasználható tárgyévi előirányzat-maradvány (H-6-7) 28
8. Alaptevékenység előző év(ek)ből származó, tárgyévre jóváhagyott (felhasználható) előirányzat maradványa (+) 29
J. Felhasználható összes előirányzat-maradvány (I+8) 30
9. Egészségbiztosítási Alapból folyósított pénzeszköz maradványa 31
10. Kötelezettségvállalással terhelt előirányzat-maradvány 32
10/a. Kötelezettségvállalással terhelt működési célú előirányzat-maradvány 33
10/b. Kötelezettségvállalással terhelt felhalmozási célú előirányzat-maradvány 34
11. Szabad előirányzat-maradvány 35
11/a. Működési célú szabad előirányzat-maradvány 36
- Ebből: Tárgyévi forgatási célú pénzügyi műveletek maradványa 37
11/b. Felhalmozási célú szabad előirányzat-maradvány 38
12. Tájékoztató adat: Évvégén a forgatási célú értékpapír állománya 39