

Ormos Mihály – Veress Attila

# A felsőoktatás számviteli beszámolásának átfogó vizsgálata és egy javaslat

**ÖSSZEFOGLALÓ:** A hazai állami felsőoktatási intézmények alapvetően pénzforgalmi szemléletű számviteli eljárásai, beszámolóí szemléletükben erősen eltérnek a vállalkozásokra vonatkozó szabályoktól. Ezzel szemben az angolszász országokban és az EU-tagállamok többségében e két szektor egyaránt teljesítésszemléletet alkalmaz. Tanulmányunkban a felsőoktatási intézmények gazdasági vezetői és hallgatói körében végzett felmérésünkkel arra a kérdésre keressük a választ, hogy kik a hazai felsőoktatási beszámoló valódi címzettjei és mi az ő információigényük. Igazoljuk, hogy a teljesítésszemlélet alkalmazása jobban szolgálná az érintettek információs igényeit. Új modellt dolgozunk ki, amely a jelenleg alkalmazott, alapvetően pénzforgalmi szemléletű nyilvánításokból sajátos, általunk meghatározott korrekciók segítségével egy, a teljesítmény mérésére alkalmas, a vállalati szférában is alkalmazott eredménykimutatáshoz hasonló beszámoló mellékletet eredményez.

**KULCSSZAVAK:** felsőoktatási intézmények, közszektor, számvitel, teljesítésszemlélet, pénzforgalmi szemlélet

**JEL-kód:** H83

**D**olgozatunkban áttekintjük és összehasonlítjuk a magyar és az angolszász egyetemek könyvvezetési és beszámolási kötelezettségével kapcsolatos szabályozást, a gyakorlati eljárásokat. Mindeközben arra a kérdésre keressük a választ, milyen eltéréseket mutat a magyar és az angolszász egyetemek beszámolójából nyerhető információk köre, és milyen mértékben javította a beszámolóból nyerhető információk hasznosíthatóságát az elmúlt évtizedekben végbemenő fejlődés. Megállapítjuk, hogy a magyar felsőoktatási intézmények beszámolója – szemben az angolszász országok egyetemeinek beszámolójával – komoly eltéréseket mutat a vállalati szférában alkalmazott elhatárolásalapú számviteli beszámolókhöz képest, mivel Magyarországon alapve-

tően pénzforgalmi szemléletet tükröz a nyilvánítás.

Megvizsgáljuk, 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 keressük a választ, hogy *kik is a hazai felsőoktatás számviteli beszámolójának a valódi címzettjei (felhasználói)*. A felmérés az állami egyetemek és főiskolák gazdasági vezetőinek kiküldött kérdőívek alapján készült. A mindösszesen 28 intézmény gazdasági vezetőinek válaszai közül 25-öt dolgoztuk fel, amelyeket összehasonlítottunk az angolszász országokban végzett kutatások eredményeivel. Ezek alapján egyértelműsíthető, hogy hazánkban az egyetemek és főiskolák számviteli beszámolójának legfőbb címzettje az irányító szerv, szemben az angolszász országokkal, ahol a beszámolóban közölt adatokban

*Levelezési e-cím:* ormos@finance.bme.hu  
ssatti@pszfb.bgf.hu

az intézmény hallgatói és dolgozói (tanárok, kutatók és egyéb alkalmazottak) a leginkább érdekelték. Azt is megvizsgáltuk, hogy *az egyetemek és főiskolák hallgatói milyen mélységben érdeklődnek az intézmények számviteli beszámolójában közölt adatok iránt*. Elemzésünk során arra jutottunk, hogy hazánkban e pillanatban még nem jelentkezik valós versenytényezőként a felsőoktatási intézmény pénzügyi helyzete, bár az elmúlt években hallgatói oldalról észlelhetően javult a számviteli adatok fontosságának megítélése. Kulcskérdésként kezeltük, hogy *a vállalkozások számviteli beszámolójához hasonló eredményszemléletű beszámoló vajon jobban szolgálná-e a világos és a transzparens tájékoztatást*. Az egyetemek és főiskolák gazdasági vezetőinek körében készült kérdőíves felmérésünk 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 intézményeknél is indokolt lenne a számviteli beszámolót a számviteli törvényben nevesített számviteli alapelvekkel összhangban eredményszemléletben készíteni.

Tanulmányunkban egy olyan eredménykimutatás-modellt vázolunk fel, amely az esetleges eredményszemléletű számvitel közszférában történő bevezetéséig lehetőséget adhat a teljesítmény és a hatékonyság teljesítményeszméletű mérésére, valamint az eredménykimutatásban közölt adatok alapján összehasonlíthatóvá válik az egyetemek és a vállalkozási szféra szereplőinek eredményessége.

## SZÁMVITELI BESZÁMOLÁS A FELSŐOKTATÁSBAN

Hazánkban az állami felsőoktatási intézmények számviteli beszámolójukat a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (számviteli törvény) által definiált keretszabályok és az államháztar-

tás szervezeti beszámolási és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól szóló 249/2000. (XII. 24.) kormányrendeletben (áhsz) definiált sajátos szabályok alapján készítik. A maradványérdekeltségű gazdálkodás és a pénzforgalmi szemléletű elemi költségvetés összeállításához szükséges adatszolgáltatás miatt az intézmények a vagyoni és pénzügyi helyzetükre kiható gazdasági eseményekről a kettős könyvvitel rendszerében módosított teljesítésszemléletű nyilvántartást vezetnek. Az egyetemek és főiskolák beszámolási kötelezettségüknek az éves költségvetési beszámoló, a szűkebb tartalmú féléves költségvetési beszámolók és a negyedéves mérlegjelentések elkészítésével tesznek eleget. Az éves költségvetési beszámoló tartalmazza a könyvviteli mérleget, az elemi költségvetéssel azonos formában és szerkezetben elkészített pénzforgalmi jelentést, a költségvetési tartalék tevékenységenkénti levezetését bemutató előirányzat-maradvány kimutatását és a kiegészítő mellékletet. A vállalati gyakorlatban meglehetősen gyakori, hogy a gazdálkodók a beszámoló kiegészítő mellékletében részletes, mutatószámokra épülő elemzést adnak a vállalkozás megelőző időszaki gazdálkodásáról, teljesítményéről. A hazai felsőoktatási intézmények által kötelezően készítenő intézményfejlesztési tervekben is megjelenik a teljesítményértékeléshez kapcsolódó mutatók bemutatásának igénye a fenntartó részéről, de a mutatókhoz kapcsolódó elvárások egyelőre tisztázatlanok, így azokat az egyes intézmények saját hatáskörben állapíthatják meg. Jelenleg tehát a hazai egyetemek és főiskolák kiegészítő melléklete nem tartalmaz egységes indikátorstruktúra szerinti elemzést, ami biztosíthatná az intézmények gazdálkodási teljesítményének összehasonlíthatóságát. Megállapíthatjuk továbbá, hogy a kiegészítő információk túl részletesek, bonyolultak és nehezen értelmezhetők nem szakemberek számára. Pedig a mutatószámrendszerek előnye vitathatatlan, hiszen néhány értékbe tömörítve átfogó és vilá-

gos információt nyújthat a gazdálkodás alapvető kérdéseiben. Nem véletlen talán az sem, hogy nemzetközi szinten sok helyen találkozhatunk ilyenekkel.

*Smith* (1995) a mutatószámokra épülő teljesítményértékelési eljárásokat veszi górcső alá az Egyesült Királyságban. Komoly kritikát fogalmaz meg, hiszen sokan fűztek nagy reményeket e mutatószámrendszerek teljesítménynövelő hatásához, de legtöbb esetben megfélekedtek ezek költségeiről, amelyek a bevezetésükhöz, illetve általuk nem mért folyamatok bevételkieséséhez kapcsolódnak. Kiemeli a hatalmi harc eredményeként megszülető, a döntéshozók által gyakran képviselt intézményekre vonatkozó mutatószámrendszerek általános diszfunkcionalitását. Az ilyen normatívák „teljesítménykénti” megfogalmazása – különösen, ha a forrásallokációban is szerepe van – komoly motivációs hatást gyakorolhat, azaz e lépéssel nyilvánvalóan a gazdálkodás és a működés apró részleteit is befolyásolni tudjuk.

*Modell* (2004) az állami szektorban alkalmazott stratégiai, célorientált többdimenziós teljesítménymérést célzó mutatószámrendszereket, mint például a Balanced Score Card (BSC-) rendszert mutatja be, amelyek egyre nagyobb mértékben jelennek meg a költségvetési szervek gazdálkodási gyakorlatában. A teljesítmény mérésének alapvető kérdéseit feszegetve elismeri, hogy ezek működési szinten fejtik ki hatásukat, ami sokkal szerencsésebb, mint a kizárólag az intézményi vezetésre ható és sokszor centralizált gazdálkodást eredményező pénzügyi kontroll.

A számviteli elszámolásokat, a prezentált információk tartalmát, formáját, struktúráját meghatározó – számviteli törvényben nevesített – számviteli alapelvek áhsz szerinti újraértelmezése miatt a felsőoktatási intézmények beszámolója komoly eltéréseket mutat a vállalati beszámolókhöz képest. A vállalkozásokra vonatkozó szabályok szerint az összemérés elve az adott időszak teljesítményét állítja a számviteli

elszámolások középpontjába, ahol az adott időszak eredményének meghatározásakor a tevékenységek adott időszaki teljesítéseinek elismert bevételeit és a bevételeknek megfelelő költségeit (ráfordításait) kell számításba venni, függetlenül a pénzügyi teljesítéstől. Az áhszben újraértelmezett összemérés elve alapján az időszak ráfordításaként a tényleges kiáramlott pénzkidadásokat, bevételként a ténylegesen befolyt (beszedett) bevételeket és a pénzforgalom nélküli bevételeket kell a könyvvitelben elszámolni. Az újraértelmezett összemérés elve alapján tehát a költségvetési szervek gyakorlatában – a pénzforgalmi szemlélet következtében – az eredmény (maradvány, pénzforgalmi eredmény) a tényleges bevételek és kiadások különbözeteként értelmezhető. Talán az egyik legnagyobb problémáról van itt szó, hiszen ez az elv nemcsak a beszámolóról szól, hanem a gazdálkodás elvi háttérét 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 hozzátesszük, hogy az államháztartási törvény kimondja: a költségvetési szervek olyan tevékenységet nem indíthatnak, amelyek veszteségesek, akkor világossá válik a pénzforgalmi szemlélet alapvető hibája. Hiszen emiatt még egy olyan projekt, tevékenység vagy beruházás megkezdésétől is ódzkodik az intézmény vezetése, amely egyébként már első évében is pozitív eredményt produkálna elhatárolás alapon kalkulálva. A felsőoktatási intézmények beszámolója költségvetési évről készül, azaz kizárólag a naptári évben befolyt pénzösszegeket lehet bevételként és a ténylegesen teljesített kifizetéseket lehet kiadásként elszámolni, szemben az összemérés elvének klasszikus értelmezésével, ahol a bevételeknek, a költségeknek és a ráfordításoknak ahhoz az időszakhoz kell kapcsolódnuk, amikor azok gazdaságilag felmerültek. Ebből következően az állami felsőoktatási

intézmények sajátos gazdálkodási környezetébe az időbeli elhatárolás elve sem adaptálható.

Összességében megállapítható, hogy az állami egyetemek és főiskolák hazánkban az elhatárolásalapú, eredményszemléletű számvitel alkalmazása helyett egy speciális pénzforgalmi szemléletben készülő beszámolási formát követnek.

Ez a megoldás ugyan nem egyedi, de egyáltalán nem tekinthető általánosnak. A piacgazdaságok és tőkepiacok kibontakozásával a pénzforgalmi szemléletmódot felváltotta az összemérés elvére épülő elhatárolásalapú, eredményszemléletű számvitel, amelyet több helyen már az intézményi, költségvetési szektorra is alkalmaznak (Fekete, 2009). A magyar rendszer sajátos, hiszen a vállalatok és a költségvetési intézmények számviteli elszámolásaik során eltérő eljárásokat alkalmaznak. Ennek következtében a vagyon és az eredmény pénzforgalmi szemléletben történő prezentálása a szokásos elemzési technikákkal sokszor kezelhetetlen. *Pallot* (1992) mutat rá, hogy az állami erőforrásokkal történő gazdálkodás részletei iránt egyre növekvő információigény komoly befolyást gyakorol a költségvetési szektor számviteli gyakorlatára. Írásában a rendelkezésre álló erőforrások részletesebb és világosabb bemutatása mellett érvel, és az elhatárolásalapú számvitel társadalmi elfogadottsága alapján vezeti le, hogy a költségvetési szervek elszámolási gyakorlatának is e módszertant kellene tükröznie. A nemzetközi szintű összehasonlítás érdekében *Broadent* és *Guthrie* (1992) az intézményi szektorra egy alternatív számviteli sajátosságokat tükröző, egységes és a teljesítményt előtérbe helyező számviteli rendszert javasol. Különös súlyt kölcsönöz mindennek az intézményi szektor teljesítményére vonatkozó ciklikusságot feltáró empirikus vizsgálatuk.

A felsőoktatási intézmények tevékenységi körétől eltérő költségvetési szervek beszámolási kötelezettsége és az elhatárolás alapú számvitel kapcsolatát tárgyalja *Carnegie* és *West*

(2003), akik kutatásaik során múzeumokra és könyvtárakra koncentrálnak. E szektorban a vállalkozási tevékenység erősen háttérbe szorul, így az időbeli elhatárolásalapú számvitel előnyei nem, viszont ennek összetettsége komolyan érezteti hatását. A szerzők elismerik, hogy az olyan intézményeknél, ahol jellemző a több éven áthúzódó gazdasági események sorozata, ott a vállalati beszámolási rendszer nagyobb hozadéka meghaladják ennek költségeit, azonban – kritikusan közelítve a költségvetési szervekhez – általános állításuk szerint nem szerencsés az új-zélandi vagy ausztrál megoldás, ahol kifejezetten az elhatárolásalapú számviteli elszámolásokat részesítik előnyben. Annak ellenére állítják ezt, hogy *Potter* (2002) egy évvel korábbi írásában részletesen kifejti: az Ausztráliában bevezetett „új” számviteli eljárások komoly előrelépést jelentettek a költségvetési intézmények gazdálkodásában és az általuk publikált információk értehetőségében.

*Barton* (2005) szerint a vállalati szektorban használt számviteli eljárások egy az egyben történő alkalmazása az államháztartás szervezeteinél könnyen eredményezhet félreérthető adatokat. A számviteli rendszerek fejlesztésekor az arra hivatott testületnek<sup>1</sup> minden esetben a számviteli adatok „megrendelőinek”, felhasználóinak igényeiből kell kiindulniuk. Ausztráliában az elhatárolásalapú számviteli beszámolásra történő áttéréskor ezt nem hagyták figyelmen kívül, így az AAS 29 és az AAS 31<sup>2</sup> 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 igazoltnak látja, hogy az összemérés elvének alkalmazása a szektor hatékonyságát növelte, illetve ezen adatok iránt érdeklődők tájékozottságát a prezentáció nagyban segítette.

Hasonlóan alapvető kérdés, hogy vajon az állam által alapított felsőoktatási intézmények tényleg a közjavak részének tekinthető-e. Ha

megfigyeljük egyetemeink, főiskoláink működését, akkor rá kell döbbernünk, hogy működésük tekintetében a gazdasági társaságokhoz hasonlóan a szűkös erőforrásokért való küzdelem, a hatékonyság, a teljesítmény a jellemző rájuk, a kibocsátás növelése érdekében történő viselkedési mintákat vesznek fel. Ez pedig pont olyan, mint a vállalati gazdálkodás során tapasztalható viselkedés, ahol az üzemgazdasági szemlélet elengedhetetlen. Nagy és Robb (2008) egy új fogalmat vezetnek be, amikor az egyetemokről mint vállalatokról „corporate university” elnevezéssel beszélnek. 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 leghatékonyabballokálása során már nem egyszerű közjószág előállítóként, hanem versengő vállalatként jelennek meg. Hozzá kell mindehhez tennünk, hogy a társadalmi szerepvállalás – mint új irány – az elmúlt évtizedekben nagy hatást gyakorol a vállalatok magatartására, miközben a felsőoktatási intézmények éppen az ellenkező irányba haladnak, így a távolság a két intézménytípus között folyamatosan csökken.

Ezek alapján a két szektor teljesen eltérő beszámolási gyakorlata nehezen értelmezhető, bár látnunk kell, hogy a költségvetési szervek beszámolási kötelezettségének struktúrájában 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. Állításuk szerint az 1993-ban induló neoliberális gazdaságpolitikai hatások új típusú felelősséget raktak az intézményvezetők vállára, a meghozott döntésekhez komoly háttér-információra van szükségük, lényegében menedzseri, vezetői döntésekről lévén szó, mindez nem nélkülöz-

heti a 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.

Guthrie (1998) megállapítja, hogy Ausztráliában az elhatárolásalapú számvitelre történő átállás szignifikáns változást eredményezett: a deficit, a hitelek, kölcsönök, kötelezettségek, a működési vagy üzleti eredmény, az eszközök fogalmai új tartalmat nyertek, mindez az intézmények gazdálkodási képességét is gyökeresen megváltoztatta. Broadbent (1999) a nemzetközi összehasonlítások során tapasztalt információs határvonalak értelmezéséhez a kulturális különbségek aspektusaira hívja fel figyelmünket.

A Könyvvizsgálók Európai Szövetsége, a FEE rendszeres időközönként napirendre tűzi a közsféra 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 eredmény szemléletű számvitel térnyerése a pénzforgalmi számvittel szemben a közsférában. A FEE 2007–2008 felmérése alapján vitaanyagot tett közzé, amelyben elemezte az eredmény szemléletű számvitel közsférában történt bevezetésének hatásait Európában, 26 országból kapott információk alapján. A szakmai szövetség arra kereste a választ, hogy az eredmény szemléletű számvitel bevezetése a közsférában 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 eredmény szemléletű számvitelt. A legelső volt Spanyolország (1983), de az 1990-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 (Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok International Financial Reporting Standards) bevezetéséről a központi kormányzat szintjén a 2009. április 1-jét 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.<sup>3</sup>

Összességében állíthatjuk, hogy az angolszász országokban és az európai uniós tagállamok többségében a felsőoktatási intézményeknél a számviteli információ szolgáltatása jelentős hasonlóságokat mutat a vállalatok által prezentált információkkal. A kiegészítő információk, amelyek általában mutatószámokra épülnek, komoly különbségeket mutatnak, ám bár igen nagy valószínűséggel e tételek súlya a legnagyobb a gazdálkodás motivációja tekintetében. A hazai költségvetési intézményekre vonatkozó számviteli szabályozás jelenleg még komoly eltéréseket mutat a bemutatott nemzetközi gyakorlathoz képest, hiszen a költségvetési gazdálkodásban lényegesnek tekinthető

elem a kiemelt előirányzatonkénti elszámolás. A hazai számviteli beszámoló jelenleg az állami költségvetés tervezési és beszámolási rendszeréhez igazodik. Így valóban megtörténik az elszámoltatás, de a költségvetési beszámolók állami költségvetésen kívüli egyéb címzettjei számára a költségvetési beszámolóban közölt szerteágazó információk nehezen értelmezhetők. Ráadásul számos elemzés igazolja, hogy az eredményszemléletű, elhatárolásalapú, az összemérés elvét előtérbe helyező számvitel a közszférában is jobban megalapozza a tervezést, a pénzügyi irányítást, a döntéshozatalt, és új utat nyit a gazdasági teljesítmény, a hatékonyság mérhetőségének (Ormos – Veress, 2011a).

## A FELSŐOKTATÁSI SZÁMVITEL FELHASZNÁLÓI ÉS INFORMÁCIÓS IGÉNYE

E fejezetben azt vizsgáljuk, hogy az egyes érintettek – akik a beszámoló adatait döntésük meghozatalához felhasználnák igényt tartanak-e a beszámolóban közölt adatokra. A felmérés az állami egyetemek és főiskolák gazdasági vezetőinek kiküldött kérdőívek alapján készült. A mindösszesen 28 intézmény gazdasági vezetőinek válaszai közül 25-öt dolgoztuk föl, amelyeket összehasonlítottunk az angolszász országokban végzett kutatások eredményeivel.

Kérdőíves kutatásunk első részében a számviteli beszámoló potenciális felhasználóit soroltuk 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 felmérést *Coy és szerzőtársai* (1997) munkája inspirálta. Ők többek között azt az alapvető kérdést vizsgálják, hogy kik az éves beszámoló valós felhasználói. A kérdést 1978 óta 14 írásban dolgozták fel,

amelyek öt országot érintettek (lásd az összefoglaló táblázatot később). A szerzők összesen 32 felsőoktatási intézményhez kapcsolódóan vizsgáldtak Új-Zélandon. Az intézmények (80 ezer nappali tagozatosnak megfelelő hallgatói létszám) finanszírozási struktúrája a következőképp alakult: az állami költségvetés 1,25 milliárd dollárral támogatja a felsőoktatást, tandíjbevételek 300 millió dollárt tesz ki, a teljes átlagos intézményi költségvetés további 20 százaléka úgynevezett tavaszi tandíj.<sup>4</sup> 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.<sup>5</sup> Mind ebből közvetlenül adódik, hogy náluk a hitelezői információszolgáltatás szükségessége háttérbe szorul, mindez azonban csak addig igaz, amíg a költségvetés garanciát vállal az intézmény kötelezettségeiért, amelyben az intézményi autonómia jegyében komoly változások várhatók.

Az új-zélandi felsőoktatási rendszer egészen hasonló a magyarhoz, ezért eredményeink az új-zélandi eredményekkel is összevetésre kerülnek. Az 1. táblázatban az állami egyetemek és főiskolák számviteli beszámolójának lehetsé-

ges címzettjei (felhasználói) mellett a gazdasági vezetők által szétosztott 100 pont összesített átlagait láthatjuk.

További kérdés, hogy az egyes szereplők milyen jellegű információkat kívánnak megdöntéshozataluk segítéséhez. A számviteli információkkal szemben általánosan támasztott követelmények közül a legfontosabbak a teljesség, a világosság és az összehasonlíthatóság elvének érvényesülése. 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 alkalmazottai (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 ismeretében – 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 felmérések-

1. táblázat

**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 (kutatói és oktatási tevékenységgel kapcsolatos szállítók)	3,20
7. „Leendő” munkaadók (vállalati szféra, közsztéra)	0,80
8. Egyetemek főiskolák alkalmazottjai (nem oktatók!)	7,80
9. Oktatók	6,73
10. Egyéb címzettek (felhasználók)	1,60

Forrás: saját szerkesztés

kel összevetjük, akkor érdekes következtetésekre juthatunk. Coy et al. és az említett 14 kutatás (Anthony, 1978; USA, FASB, 1980; USA, CICA, 1980; Kanada, Drebin et al., 1981; USA, Jones et al., 1985; USA, Sucliffe, 1985; Ausztrália, GASB, 1987; USA, CVCP, 1989; Egyesült Királyság, Engstrom – Fountain, 1989; USA, AARF, 1990; Ausztrália, Likierman, 1992; Egyesült Királyság, NZSA, 1987; 1991; 1993) eredményeit a 2. táblázat szemlélteti.

*Egyetemi, főiskolai polgárok.* A felsőoktatási intézmények polgárait a következő csoportokba sorolják a kutatások: oktatók, kutatók, intézményvezetők, szolgáltatás vevői (hallgatókkal együtt), nem oktató, kutató alkalmazottak. Az egyik legfontosabb csoportnak a szolgáltatás vevőit tekintjük, hiszen az intézmény bevételei – bármilyen finanszírozási struktúrát feltételezünk is – 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 az intézmény pénzügyi stabilitása. Valójában a kérdéskör fellelhető, de csak implicit módon befolyásolja a döntéshozatalt, hiszen a költségvetési felügyelő intézménybe delegálása a sajtón keresztüli tájékoztatás némi befolyást gyakorol a választásra, azonban az explicit számviteli adatok tanulmányozására lényegében egyáltalán nem kerül sor. Furcsa ez, hiszen, ha végiggondoljuk, akkor a

hallgató által megszerzhető 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 az oktatók, kutatók személyi jellegű ráfordításainak nagysága, az átlagos javadalmazás, ennek elvei, 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 hosszú távra 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 iratkozik-e be, amelynél egy-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, hibának tűnik. 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 koncentráll. E tényezők ugyan korrelálnak a gazdasági helyzettel, azonban többéves időbeli eltolódás

2. táblázat

**AZ INFORMÁCIÓ CÍMZETTJEINEK SÚLYA A NEMZETKÖZI KUTATÁSOK ALAPJÁN, %**

Információ cíMZettjei	A 14 kutatás átlaga <sup>6</sup>	Coy et al. (1997) empiriája
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 szerkesztés



van a változók között, így hiába a jó hírnevű intézmény, ha a következő öt évben alacsony színvonalú felszereltség mellett, 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 végeztünk. Az első kérdőíves kutatás még 2007-ben készült, a következő 2011-ben. 2007-ben 153, 2011-ben 188 hallgatót kérdeztünk meg két lényeges kérdéskörben. Az első kérdés arra vonatkozott, hogy az általunk definiált szempontok mennyire voltak fontosak az intézmény kiválasztásakor. A második kérdés pedig arra, hogy az előre megadott szempontokat mennyire tartják fontosnak egy főiskolai, egyetemi képzésnél. A 2007-es eredmények tanulsága szerint, amikor azt a kérdést feszegettük: „Amikor az intézmény 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 nagyságát 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. Hipotéziseinknek megfelelt a válaszokban megjelenő „neves intézmény” 4,37-es, és az „ezt tartják a legjobbnak” 4,15-ös értékkel szerepeltetése. Az az összességében állítjuk, hogy a nappali tagozatos hallgatók körében is elkeserítő szintű számviteli információk iránti igény állapítható meg 2007-ben. A 3. táblázat a feldolgozott 2007. évi és a 2011. évi kérdőíves első kérdéskörhöz kapcsolódó összesített eredményeit mutatja.

A négy évvel később készített felmérés eredményei szignifikánsan eltérnek a korábbi eredményeinktől. Az intézmény 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 „pénzügyi érdeklődést” 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.

3. táblázat

### A HALLGATÓK VÉLEMÉNYE AZ EGYES ISMÉRVEKRŐL A FELSŐOKTATÁSI INTÉZMÉNYEK KIVÁLASZTÁSÁKOR

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 szerkesztés

Amikor azt a kérdést tettük fel a hallgatóknak: „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-ben 1,68-ra, 2011-ben már 2,84-re értékelt. Ugyanúgy a világos éves számviteli beszámoló fontosságának megítélése is pozitív irányba változott (2007-ben 1,9, 2011-ben 2,55). Az összesítő táblázatból az is kiderül, hogy a megkérdezettek véleménye szerint egy egyetemi és főiskolai képzésnél is az oktatók és a diploma értéke azok a szempontok, amelyek leginkább meghatározók. Ráadásul e szempontok megítélésénél a vélemények sem nagyon oszlanak meg, hiszen e szempontokhoz tartozó szórások is jóval az átlagos szórás alatt maradtak. A 4. táblázat a 2007. és 2011. évi feldolgozott kérdőívek második kérdéskörhöz kapcsolódó összesített eredményeit mutatja.

Mindezek alapján állíthatjuk, hogy a hallgatók oldaláról a számviteli adatok fontosságának

megítélése hazánkban még jóval elmarad a Coy és szerzőtársai (1997) által vizsgált öt ország hallgatóinak megítélésétől. Ez egyaránt igaz az adott felsőoktatási intézmény kiválasztásakor, valamint általánosságban is.

Az 5. táblázatban Coy-ék empiriáját és a saját eredményeinket állítjuk szembe egymással úgy, hogy az egyes lehetséges címzetteknel az összehasonlíthatóság kedvéért összevonásokat is alkalmazunk. Az „egyetemi, főiskolai polgárok” kategóriába soroljuk a kérdőívben felsorolt lehetséges címzettek közül a hallgatókat, az oktatókat és az egyetemek főiskolák alkalmazottjait (nem oktatókat!); a „forrást nyújtók, támogatók” csoportba az irányítót és az összes szállítót; míg a „nyilvánosság, elemzők, sajtók” között vesszük 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 prezentáljuk.

4. táblázat

**A HALLGATÓK VÉLEMÉNYE AZ EGYES ISMÉRVEKRŐL A FELSŐOKTATÁSI INTÉZMÉNYEKKEL KAPCSOLATOSAN ÁLTALÁNOSÁGBAN**

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 széles körűsége	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. Menedzsmentműveltség 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 szerkesztés

**AZ INFORMÁCIÓ CÍMZETTJEINEK SÚLYA A NEMZETKÖZI KUTATÁSOK  
ÉS A SAJÁT EREDMÉNYEK TÜKRÉBEN, %**

Információ címzettjei	Új-Zéland, Coy et al. (1997)	Magyarország
Egyetemi, főiskolai polgárok	34	17,53
Forrást nyújtók, támogatók	10	72,87
A nyilvánosság, elemzők, sajtó	8	7,20
Egyéb címzettek (felhasználók)	47	2,40

Forrás: saját szerkesztés

Bár az új-zélandi felsőoktatási rendszer valóban hasonló vonásokat mutat a hazaival, az eredmények mégis teljesen mások a két országánál. 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) a legérdekeltebbek, de komoly információs igény mutatkozik az intézmény vezetői, a törvényhozás és a képviselők oldaláról is. A nyilvánosság, az elemzők és a sajtó kategóriájában 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 különbségének köszönhetőek. A költségvetési szervek, azon belül is a felsőoktatási intézmények számviteli eljárásai, beszámolásra vonatkozó szabályai – szemben az angolszász és ma már az európai uniós gyakorlattal – szemléletükben erősen eltérnek a

vállalkozásokra vonatkozó szabályoktól. Ebből következően még azok a szereplők is, akik esetleg ismerik az elhatárolásalapú 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 százalék 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 vezetőknek kiküldött kérdőív második részében az esetleges teljesítésszemléletű, eredményszemléletű számvitel létjogosultságával, valamint a jelenlegi számviteli beszámolóval és a beszámolóban közölt adatok információs értékével és azok hasznosításával kapcsolatosan fogalmaztunk meg állításokat, amelyeket ötfokozatú skála alapján kellett értékelni (1 – egyáltalán nem értek egyet az állítással,... 5 – teljes mértékben egyet értek az állí-

tással). A 6. táblázat a kérdőívben megtalálható állításokat és a kapcsolódó átlagpontokat (átlagot) és a szórást mutatja.

A megkérdezettek a teljesítésszemléletű, eredményszemléletű számvitel szükségességét elismerik, hiszen a témában megfogalmazott állítások felét hármás 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 újraértelme-

zésén 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 teljesítésszemléletű 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 gaz-

6. táblázat

**AZ ÁLLAMI EGYETEMEK ÉS FŐISKOLÁK GAZDASÁGI VEZETŐINEK VÉLEMÉNYE  
AZ EREDMÉNYSZEMLELETŰ SZÁMVITEL SZÜKSÉGESSÉGÉRŐL**

Állítások	átlag	szórás
1. Szükséges lenne az időbeli elhatárolások kalkulációja (például egy költségtérítéssel kapcsolatos képzésnél)	4,20	1,26
2. Szükség lenne a teljesítésszemléletű 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 kimutatásra, amely 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 jószágáról	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 szerkesztés

dalkodás jóságáról. Mindezen felsorolt eredmények alapján teljesen egyértelműnek tűnt, hogy az állami egyetemek és főiskolák eredményességét közvetítő eredménykimutatást a teljesítésszemplélet köré felépített egyéb állításokhoz hasonló mértékben támogatják majd. Megjegyezzük, hogy az értékelés még e kérdésnél 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 állításhoz kapcsolódó pontszámok 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 eredmény-szemléletű beszámolót és az eredmény-szemléletű beszámoló részeként eredménykimutatást is kellett volna készíteni. Mint azt a dolgozat korábbi részében is említettük 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 többletmunkavonzata miatt nem tudta elfogadni. A másik esetleges ok az lehet, hogy a jelenlegi költségvetési beszámoló felépítésétől egy teljesítésszemléletű eredménykimutatás rész jelen pillanatban még teljesen idegen. A teljesítésszemléletű 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 intézménynél komoly apparátust igényel – valószínűsíthetően az elemi költségvetés elkészítésén kívül máshol nem hasznosulnak.

## AZ EREDMÉNYSZEMLELETRE TÖRTÉNŐ ÁTFORGATÁS EGY MODELLJE

Magyarországon az eredmény-szemléletű számvitel bevezetésére tett első kísérlet a 2010. január 1-jei hatállyal módosított áhsz-ben megjelent „Az elkülönített eredmény-szemléletű könyvvezetés és beszámolóhoz” kapcsolódó előírás (44/B. bekezdés – 44./P bekezdés) 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 eredmény-szemléletű költségvetési beszámolót is kellett volna készíteni, de egy későbbi módosítást követően a szabályozás hatályát veszítette.

Az „elképzelés” alapján az érintett államháztartási szervezeteknek a módosított teljesítés-szemléletű könyvvezetéssel alátámasztott

„normál” költségvetési beszámolón felül a számviteli törvényben definiált alapelvek eredeti értelmezésének figyelembevételével, teljesítésszemléletű 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. Valószínűsíthetően a hatályon kívül helyezés egyik fő oka az eredményszemlélet bevezetésével együtt járó többletmunka, valamint a szükséges informatikai fejlesztések nem csekély költsége, továbbá az elszámolásokhoz kapcsolódó adminisztráció növekedése lehetett. A gondolat pedig mindenképp életrevaló, 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 erőforrásfelhasználásokkal állítjuk szembe. Nem véletlen talán, hogy az angolszász országokban már a költségvetési szervek is a vállalkozói szféra által alkalmazott eljárásokat alkalmazva állítják össze beszámolójukat (Fekete, 2009; Ormos és Veress, 2011b)

A következőkben bemutatjuk, hogy az állami felsőoktatási intézmények számára – a „ki-

egészítő” teljesítményszemléletű könyvvezetés nélkül – a hatályos jogszabályok alapján vezetett nyilvántartásokból, megfelelő korrekciók segítségével összeállítható egy, a vállalati szféra eredménykimutatásával konzisztens beszámoló melléklet. [A közszférára vonatkozó javaslatunkat (Ormos – Veress, 2011c) már megfogalmaztuk.]

### Eredménykimutatás a módosított teljesítésszemléletű számviteli nyilvántartásokból

A közszféra módosított teljesítésszemléletű kettős könyvviteli nyilvántartásában 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 mindig mutatnak tartalmi azonosságot a vállalkozások eredménykimutatásának bevételeivel, ráfordításaival (költségeivel). Mindezek alapján egyértelműsíthető, hogy egy, a vállalati szféra eredménykimutatásához hasonló kimutatás elkészítése az állami felsőoktatási intézmények számára – a vállalkozások és a közszféra eltérő szemléletű könyvvezetése miatt – a módosított teljesítésszemléletű nyilvántartásból nyerhető adatok a vállalkozások eredménykimutatásában definiált bevétel- és ráfordítás (költség-) sorokhoz történő illesztését követően számos korrekciót igényel. A költségvetési szervek a tevékenységük során előforduló gazdasági eseményeket egységesen ugyanazon az áhsz 9. számú melléklete szerinti számlakeretben meghatározott főkönyvi számlákon könyvelik. Ebből következően a közszféra eredménykimutatás modelljében a főkönyvi kivonat adatállományának a modellben definiált bevétel és ráfordítás (költség-) sorokhoz történő illesztése minden intézményre egységesen paraméterezhető. Az eddigiekben vázoltaknak megfelelően eredménykimutatás mo-

dellünk megalkotása három fő lépésben történik. Először az eredménykimutatás sémáját határozzuk meg. Második lépésben az eredménykimutatásban definiált bevétel és ráfordítás sorokhoz rendeljük a kormányrendeletben meghatározott számlatükör kapcsolódó számláit. Harmadik lépésben pedig a pénzbevételek és kiadások teljesítésszámleletre történő átforgatásához szükséges korrekciókat határozzuk meg.

A felsőoktatási intézmények számára általunk javasolt eredménykimutatás alapvetően megegyezik a számviteli törvényben meghatározott összköltség eljárású lépcsőzetes szerkezetben készített eredménykimutatással, de a gazdálkodási és egyéb sajátosságok figyelembevételének megfelelően vannak olyan sorok, amelyek csak tartalmi pontosításokkal értelmezhetők.

*A költségvetési szervek eredménykimutatásához kapcsolódó előirányzat teljesítési számlái:*

- 9. számlaosztály: bevételi előirányzat teljesítési számlák;
- 5. számlaosztály: kiadási előirányzat teljesítési számlák;
- 4. számlaosztály: támogatásértékű bevételekhez, előző évi támogatásokhoz, államháztartáson kívülről kapott végleges pénzeszközátvételekhez kapcsolódó előirányzat teljesítési számlák;
- 3. számlaosztály: működési és felhalmozási célú támogatásértékű kiadások előirányzatának teljesítési számlái,
- valamint az államháztartáson kívülre történő a működési és felhalmozási célú pénzeszközátadás előirányzatának teljesítési számlái,
- 2. számlaosztály: értékpapír-értékesítéshez kapcsolódó bevételi előirányzat teljesítési számlák<sup>7</sup>;
- és végül az 59. *Különféle elszámolások* számlacsoport számlái.

Eredménykimutatás modellünkhöz kapcsolódóan olyan korrekciókat határozunk 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 teljesítésszámleletre forgatják át. A korrekciók öt jól elkülöníthető csoportba rendezhetők:

- követelések nettó<sup>8</sup> záró állománya (+) (korrekció 1),
- kötelezettségek nettó<sup>9</sup> záró állománya (+) (korrekció 2),
- időbeli elhatárolásokhoz kapcsolódó korrekciók (+)/(-) (korrekció 3),
- vásárolt készletek záró állománya (-) (korrekció 4), és az
- egyéb korrekciók (+)/(-) (korrekció 5).

Az előzőekben vázolt eredménykimutatás összeállítása lényegesen egyszerűbb, mint egy önálló teljesítésszámleletű nyilvántartás és a jelenleg hatályos eljárások alapján történő nyilvántartás párhuzamos vezetése. Persze ez nem jelenti azt, hogy ez a megoldás végérvényesen helyettesíthetné a közszféra összemérés elvű számviteli nyilvántartásra való átállását. Azonban ez jelen körülmények között nagy valószínűséggel a közeljövőben nem történik meg. E kettősség feloldására véleményünk szerint az általunk vázolt modell valamelyest megoldást nyújthat.

## Összefoglaló megjegyzések

Összességében megállapíthatjuk, hogy a magyar felsőoktatási intézmények beszámolója komoly eltéréseket mutat a vállalati szférában alkalmazott elhatárolásalapú számviteli beszámolókhöz képest. Ezzel szemben az angol-szász és az EU-országok többségében a felsőoktatási intézmények számviteli információszolgáltatása jelentős hasonlóságokat mutat a vállalatok által prezentált információkkal. A kiegészítő információk, amelyek általában mutatószámokra épülnek, számos különbséget mutatnak, ámbar igen nagy valószínűséggel e tételek súlya a legnagyobb a gazdálkodás moti-

vációja tekintetében, ennek megfelelően ezen eltérések elfogadhatók. Láthattuk, hogy a teljesítésszempléltre történő átállás igen költséges, és komoly tranzienseket okoz, amely elgondolkodtatja a szabályalkotókat.

Empirikus vizsgálatainkkal igazoltuk, hogy az információk legfőbb felhasználói köre eltér az angolszász országokban tapasztaltaktól, a hallgatók döntési mechanizmusa nem veszi figyelembe a pénzügyi számviteli adatokat, valamint rávilágítottunk az eredményszempléletű számvitel szükségességére az állami felsőoktatási intézményeknél.

Dolgozatunkban javaslatot teszünk egy olyan átmeneti megoldásra, amelyben érvénye-

sül a teljesítés elvű számviteli megközelítés, mégis a hagyományosan meglévő pénzforgalmi szemléletben vezetett nyilvántartásokra épül. Ennek megfelelően ez a megoldás nem igényel komolyabb informatikai beruházásokat, sem a teljes nyilvántartási rendszer átalakítását, mégis olyan eredménykimutatást eredményez, amely alkalmas a vállalászati szféra által prezentált információkkal való összevetésre.

Mindezeket túl érdemes lenne megvizsgálni, hogy a „jelenlegi” felsőoktatási beszámoló milyen mértékben szolgálja a transzparens és világos tájékoztatást, valamint, hogy az alkalmazott beszámoló milyen mértékben hat a verseny előmozdítására.

## MELLÉKLET

### AZ EREDMÉNYKIMUTATÁS JAVASOLT SÉMÁJA

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, reklámkiadások
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 belülré
555. Továbbszámlázott (közvetített) szolgáltatások államháztartáson kívülré
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. Térítés nélkül átadott eszközök, nyújtott szolgáltatások, hiányzó, kiselejtett, 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)
<b>A/ Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye (I + II + III – IV – V – VI – VII)</b>
kk. Pénzügyi műveletek bevételei a főkönyvi kivonat adatállománya alapján
597. Külföldi pénzügyi eszközök értékelésének árfolyam-különbözete (ha nyereség)
574. Realizált árfolyamveszteségek
916. Kamatbevételek
933. Pénzügyi befektetések bevételei
29. Értékpapírok
ll. Pénzügyi műveletek bevételeihez kapcsolódó aktív időbeli elhatárolások
VIII. Pénzügyi műveletek bevételei (kk + ll)
mm. Pénzügyi műveletek ráfordításai a főkönyvi kivonat adatállománya alapján
597. Külföldi pénzügyi eszközök értékelésének árfolyam-különbözete (ha veszteség)
573. Kamatkidadások
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, nyújtott szolgáltatások, hiányzó, kiselejtett, megsemmisült eszközök kivezetéséhez kapcsolódó pénzforgalom nélküli kiadások, beleértve az apportba adott eszközök nyilvántartás szerinti értékét

575. Követeléselengedés, 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)**

**JEGYZETEK**

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> AAS – Australian Accounting Standard; AAS29 – Számviteli beszámoló minisztériumok esetén (Financial Reporting by Government Departments); AAS31 – Számviteli beszámoló kormányzat esetén (Financial Reporting by Governments)

<sup>3</sup> Az eredményszemléletű számvitel a helyi önkormányzatoknál szélesebb körben és régebben használatos. Az 1990-es évek végére a legtöbb uniós tagállamban a regionális, helyi önkormányzatok szintjén a számviteli beszámoló már nem pénzforgalmi szemléletben készül.

<sup>4</sup> Ez 1984-ben csak még 5 százalék volt.

<sup>5</sup> Szemben az USA és az UK felsőoktatási gyakorlattal.

<sup>6</sup> Anthony (1978), Australian Accounting Research Foundation (1990), Canadian Institute of Chartered Accountants. (1980), Committee of Vice-Chancellors & Principals. (1989), Drebin et al. (1981), Engstrom – Fountain (1989), FASB (1980), Government Accounting Standards Board (1987), Jones et al. (1985), Likierman (1992), New Zealand Society of Accountants (1987, 1991, 1993), Sutcliffe (1985)

<sup>7</sup> A számviteli törvény értelmében az értékpapír-tranzakciókkal kapcsolatos értékesítések eredményhatását nettó módon kell beállítani az eredménykimutatásban, de az általunk javasolt sémában a tranzakciók vi-

szonylag 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 könyvszerinti értékét pedig a pénzügyi műveletek ráfordításai között kell kimutatni.

<sup>8</sup> A nettó itt a fizetendő általános forgalmi adót nem tartalmazó záró állományt jelenti.

<sup>9</sup> A nettó itt a levonható előzetesen felszámított általános forgalmi adót nem tartalmazó záró állományt jelenti.

## IRODALOM

- ANTHONY, R. N. (1978). Financial Accounting in Nonbusiness Organizations, Stamford, CT, *Financial Accounting Standards Board*
- BARTON, A., (2005): Professional Accounting Standards and the Public Sector: a Mismatch. *Abacus*. Vol. 41., Issue 2., pp. 138–158
- BROADBENT, J. – GUTHRIE, J. (1992): Changes in the Public Sector: A Review of Recent Alternative Accounting Research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol 5., No. 2., pp. 3–31
- BROADBENT, J. (1999): 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
- CARNEGIE, G. D. – WEST, B. P. (2003): How Well Does Accrual Accounting Fit the Public Sector? *Australian Journal of Public Administration*. Vol. 62, No. 2, pp. 83–86
- COY, D.– DIXON, K.– BUCHANAN, J.– TOWER, G. (1997): Recipients of Public Sector Annual Reports: Theory And An Empirical Study Compared. *British Accounting Review*. Vol. 29., Issue 2, pp.103–127
- 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*
- EDWARDS, J. R. – COOMBS, H. M. – GREENER H. T. (2002): 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
- 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
- FEKETE I. (2009): Eredményszemléletű számvitel a közszférában. *Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat*. 51. évfolyam, 2. szám, 52–56. oldal
- GUTHRIE, J. (1998): Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality. *Financial Accountability and Management*. Vol. 14, No. 1, pp. 1–19
- 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*.
- 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.), 10–12, oldal, London, Chapman & Hall.
- MODELL, S. (2004): Performance Measurement Myths in the Public Sector: A Research Note. *Fi-*

*nancial Accountability & Management*. Vol. 20., Issue 1., pp. 39–55

NAGY, J. – ROBB, A. (2008): Can Universities be Good Corporate Citizens? *Critical Perspectives on Accounting*. Vol. 19, Issue 8, pp. 1414–1430

ORMOS M. – VERESS A. (2011a): Az állami felsőoktatási intézmények számvitelének hazai szabályozása. *SzámAdó (bvg-orac)*. 20. évfolyam, 7–8. szám, 3–7. oldal

ORMOS M. – VERESS A. (2011b): Felsőoktatási beszámolás az angolszász országokban, *Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat* 53. évfolyam, 9. szám, 397. oldal

ORMOS M. – VERESS A. (2011c): Eredmény- versus pénzforgalmi szemlélet a közszférában: az eredmény szemléletre történő átforgatás egy modellje. *Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat*. 53. évfolyam 11. szám 489. oldal

PALLOT, J. (1992): Elements of a Theoretical Framework for Public Sector Accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 5, No. 2, pp. 38–59

POTTER, B. (2002): Financial Accounting Reforms in The Australian Public Sector: An Episode in Institutional Thinking. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 15 Issue: 1 69–93. oldal

SMITH, P. (1995): 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

SUTCLIFFE, P. (1985): Financial Reporting in the Public Sector: A Framework for Analysis and Identification of Issues, Caulfield, Vic., *Australian Accounting Research Board*

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény,

Az államháztartásról szóló 1992. évi XXXVIII: törvény,

Az államháztartás szervezeti beszámolási és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól szóló 249/2000. (XII. 24.) kormányrendelet

Australian Accounting Research Foundation (1990): Statement of Accounting Concepts No. 2. Objective of General Purpose Financial Reporting, Melbourne

Canadian Institute of Chartered Accountants (1980): Financial Reporting for Non-profit Organizations, Toronto

Committee of Vice-Chancellors & Principals (1989): Statement of Recommended Practice: Accounting in UK Universities, London, Accounting Standards Committee

Financial Accounting Standards Board (1980): Objectives of Financial Reporting by Non-business Organizations, Stamford, CT

Government Accounting Standards Board (1987): Objectives of Financial Reporting. Concepts Statement No. 1, Stamford CT. New Zealand Society of Accountants (1987): Statement of Public Sector Accounting Concepts, Wellington

New Zealand Society of Accountants (1991): A Proposed Framework for Financial Reporting in NZ, Wellington

New Zealand Society of Accountants (1993): Statement of Concepts for General Purpose Financial Reporting, Wellington