

Pavlik Livia

# Önköltségszámítás az államháztartási számvitel új szabályozási keretei között

## Sajátosságok a felsőoktatásban

**ÖSSZEFOGLALÓ:** Az elmúlt év végén a kormány elfogadta az új felsőoktatási stratégiát. A „fokozatváltás” azonban nem csak a felsőoktatásban került meghirdetésre, ötödik sebességbe kapcsolt a költségvetési szervek számviteli rendszerét érintő szabályozás is 2014. január 1-jével. Megjelent a költségvetési szektorban az eredményszemléletű számvitel, amely nagymértékben képes elősegíteni a felsőoktatási stratégiában megfogalmazott célok elérését, azaz egy teljesítménymérésen alapuló, menedzsmentszemléletű irányítási modell kialakításának információs bázisát teremtheti meg. A lehetőség most már adott, kérdés, hogy a szektor mennyiben tud élni az új szabályozásból adódó információöbbllettel az intézményrendszer irányítása során. A 4/2013-as kormányrendelet megteremtette az önköltségszámítás zárt számviteli információs bázison alapuló kialakításának lehetőségét, és ezáltal lehetővé válik egy-egy időszak kibocsátott teljesítményének tényleges erőforrás-felhasználáson alapuló mérése. A tanulmány a szabályozási környezet sajátosságain túl foglalkozik az önköltségszámítás elméleti és módszertani kérdéseivel, így a különböző önköltségtartalmak cél szerinti definiálásával, illetve az általános költségek felosztási lehetőségeinek értékelésével is.

**KULCSSZAVAK:** államháztartási számvitel, eredményszemléletű számvitel, önköltségszámítás, felsőoktatás, költségallokáció, költségszerkezet  
**JEL-KÓD:** M41

A felsőoktatás finanszírozása, a közpénzek hatékony felhasználása megköveteli a szektorban létrejött teljesítmények megfelelő mérését és értékelését. A pénzforgalmi könyvvizetés mellett erre nem igazán van meg a lehetőség, hiszen elkölteni a rendelkezésre álló pénzüsszeget lehet, ami lehet akár sok is, akár kevés is a kibocsátott output mennyiségéhez és minőségéhez viszonyítva egyaránt. Az elköltött pénz nem tükrözi vissza a létrejött teljesítmény erőforrásigényét, azaz a pénzforgalmi számvitel nem képes a teljesítmények bekerülési értékének a mérésére. Mindennek a lehetősége

teremtődött meg az elmúlt év során az új jogszabályi környezetben.

## A JOGSZABÁLYI KÖRNYEZET VÁLTOZÁSA

2014. január 1-jétől életbe lépett az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. (I. 11.) számú kormányrendelet (a továbbiakban: új Áhsz), amely alapvetően megváltoztatja a számvitel rendjét. A módosított pénzforgalmi szemléleten alapuló kettős könyvvizetés mellett megjelenik a teljesítés elvét szem előtt tartó úgynevezett „üzemgazdasági” szemlélet, ennek köszönhetően jelentősen módosul

Levelezési e-cím: livia.pavlik@uni-corvinus.hu

a könyvvizetés rendje, valamint a beszámoló felépítése és tartalma.

### A számviteli rendszer változásának hatása az önköltségszámításra

A felsőoktatás finanszírozása terén már jó néhány évvel ezelőtt megfogalmazódott az önköltségen alapuló feladatfinanszírozás igénye, amely a közpénzek hatékonyabb felhasználását teszi lehetővé.

A pénzforgalmi könyvvizetés nem volt alkalmas arra, hogy az utókalkulált tényleges önköltségszámításnak a számviteli adatokon alapuló bázisát adja, hiszen a pénzforgalmi könyvvizetés a tényleges kiadásokat, azaz a cash-flow változással járó hatásokat tekinti gazdasági eseménynek, miközben a költségek egzakt megjelenítésével nem foglalkozik. Ebből a megállapításból egyértelműen következik, hogy a kiadás és a költség számviteli értelemben nem egymás szinonimái, hanem önálló tartalommal bíró fogalmak. Természetesen igaz, hogy minden költség egyben kiadást is jelent a szervezet számára, de ezek időbeli megjelenésüket tekintve eltérő üzleti időszakokra eshetnek, amely egy-egy időszak teljesítményének a megítélése szempontjából jelentős torzító hatással bírhat.

Költség alatt egy adott időszakban létrejött teljesítmény érdekében ténylegesen felhasznált erőforrások (anyag, humán erőforrás, tartós eszközök, igénybe vett szolgáltatások stb.) pénzben kifejezett értékét értjük. A kiadások időbeli teljesítése azonban megelőzheti a költségfelmerülést, például ez történik a kifizetett erőforrások későbbi időszakban való felhasználásakor. Ellenkező esetben a kiadás követheti is az adott teljesítmény létrejötté szempontjából érintett időszakot, például a beszerzett anyagot a kifizetését megelőzően használjuk fel a tevékenység érdekében. Ebben az esetben az anyag értékét nem a kiadás időszakában,

hanem egy korábbi időszakban létrejött teljesítmény önköltségébe kell figyelembe venni.

A pénzforgalmi könyvvizetés mellett tehát előfordulhat, hogy egy-egy időszakban létrejövő teljesítmény háttérben nem feltétlenül az annak elérése érdekében ténylegesen felhasznált erőforrások értéke áll. A teljesítés elvén alapuló számviteli rendszerek keretein belül a költségek és a kiadások elkülönült számviteli elszámolása alapvető elvárás. A költségek eltérő időszakban való megjelenését az időbeli elhatárolások kezelik. Az aktív és a passzív időbeli elhatárolások a költségeket – felmerülésük tényleges időpontjától függetlenül – ahhoz az időszakhoz „terelik”, amely időszak teljesítménye szempontjából azokat figyelembe kell venni.

A számvitel szabályozásának módosítása 2014. január 1-jétől megteremtette a költségvetési szektorban is az önköltségszámítás számviteli nyilvántartások bázisán alapuló elvégzésének lehetőségét és egyben kötelezővé is tette a használatát. Mindemellett természetesen továbbra is szükséges az előirányzatok, a kötelezettségvállalások, a kiadások és a bevételek teljesülésének nyomon követése pénzforgalmi szemléletben is. Ezért joggal nevezhetjük a költségvetési szektor jelenleg érvényben lévő számviteli rendjét a kétszer kettős könyvvizetés rendszerének. Jelenleg még a 2x2 néha öt, vagyis tanulja még a szakmát a jogalkotó és a jogalkalmazó is, amit az év eleji gyakori jogszabályváltozások is alátámasztanak. Összességében azonban elmondható, hogy a 4/2013-as kormányrendelet jelentős lépést tett a költségvetési szektor intézményei tényleges teljesítményének mérhetősége irányába.

### Az eredmény meghatározása és az önköltségszámítás sajátossága az Áhsz keretein belül

A 4/2013-as kormányrendelet a 2000. évi, a számvitelről szóló törvény 47. §-a (2) bekezdésének b) pontjával ellentétben az előzetesen

felszámított le nem vonható általános forgalmi adót nem tekinti az eszközök bekerülési értékének részeként és ebből következően a költségek között sem jelenik meg költségnövelő tényezőként az adó összege. A kormányrendelet értelmében a le nem vonható áfát közvetlenül eredményt terhelő tételként, azaz ráfordításként kell elszámolni a 84. számlacsoporton belül, a különféle egyéb ráfordítások között.<sup>1</sup>

Mindez az eredménymeghatározás és az önköltségszámítás terén is kérdést vet fel. A jogalkotó kimondott célja volt, hogy az államháztartáson belül is érvényesüljön az üzemgazdasági szemlélet, azaz a teljesítés elvén alapuló eredmény (realizált eredmény) meghatározása, amely az összemérés elvét veszi alapul. Ennek értelmében valamely időszakban értékesített (kibocsátott) teljesítmények bevételeivel szemben az ezen teljesítmények elérése érdekében felmerült ráfordításoknak kell megjelenie, mint eredményt csökkentő tétel, azaz ráfordítás. Abban az esetben, ha az erőforrások (eszköz, szolgáltatás) beszerzése során felmerülő és az intézmény által le nem vonható általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) rögtön az eredmény terhére kerül elszámolásra, sérülhet az összemérés elve. Az igénybe vett szolgáltatások esetében ez nem vetődik fel problémaként az eredmény meghatározása szempontjából, de az eszközbeszerzések (tárgyi eszköz, immateriális jószág, és ritkán a készletek) esetében már komoly hatással bírhat. Ha a tárgyi eszközök vagy az immateriális javak beszerzését tekintjük példaként, akkor az áfa eredménytorzító tényező, hiszen ezen eszközök hosszú távon szolgálják az intézmény tevékenységét, amely az értékcsökkenésük több időszakon át történő elszámolásának köszönhetően több éven keresztül érezteti az eredményre gyakorolt hatását. Azonban ezen eszközök beszerzésekor le nem vonható áfa rögtön a beszerzés évében eredményt terhelő ráfordításként jelenik meg.

Az önköltségszámítás területén is komoly kérdést vet fel – és sajátos kezelésmódot igényel

– a le nem vonható áfa azonnali ráfordításkénti elszámolása. Egyrészt az adott időszak szempontjából elszámolt költségeken túlmenően, az azokhoz kapcsolódó le nem vonható áfa összegét is be kellene építeni az önköltségbe, amely az Áhsz szerint a számviteli elszámolásokban nem a költségek, hanem a ráfordítások között található. Ez akár még technikai kérdésnek is tűnhet, hiszen a költségeken túlmenően a ráfordítások között elszámolt áfát is hozzá kell venni az önköltséghez. Azonban az már komoly elszámolási nehézségeket vet fel, hogy a tárgyi eszközök és immateriális javak beszerzésekor le nem vonható áfa kezelésére milyen megoldást válasszunk. Az elvi megoldás szerint ezt az áfaösszeget meg kellene osztani azon időszakok között, amely időszakokat az adott eszköz amortizációja érint. Azonban ez nagyon nehézkes és komoly adminisztrációs terhet ró az önköltségszámításra, arról nem is beszélve, hogy így az önköltség- és az eredményszámítás elvi összefüggései is sérülnek. Továbbá meg kell említeni, hogy erre a szabályozás nem is ad lehetőséget, hiszen definiálja a bekerülési érték tartalmát, továbbá a beszámoló részeként elkészítendő, a Költségekről és megtérült költségekről szóló kimutatás sem tekinti az önköltség részének a le nem vonható áfát. Ha mindehhez hozzáteszünk, hogy a költségvetési szervezetek jellemzően adómentes szolgáltatást végeznek, akkor nyilvánvaló, hogy egy jelentős nagyságrendben megjelenő eredményt befolyásoló tételről beszélünk. Úgy gondoljuk, hogy az Áhsz-t módosítani kellene és a számviteli törvény előírásait követve a le nem vonható áfát a bekerülési érték részeként lenne szükséges elszámolni.

Az előzőekben a le nem vonható áfa Áhsz-beli sajátos kezelését emeltük ki, azonban ez a problémakör kiterjeszhető, hiszen a számviteli törvényhez képest az Áhsz más tételek esetében is a közvetlen eredmény terhére történő elszámolást írja elő, azaz jelentős mértékben csökkentette az eszközök bekerülési értékének a tartalmába figyelembe veendő tételeket.<sup>2</sup>

## AZ ÖNKÖLTSÉGSZÁMÍTÁS ELMÉLETI KÉRDÉSEI

A számviteli rendszer jogszabályi háttere egy-egy gazdálkodó (vállalkozás, költségvetési szerv stb.) pénzügyi számviteli rendszerének kötelező jellegű kereteit határozza meg. A szervezet hatékony működése azonban a pénzügyi számvitelben megjelenő információkon túlmutató információigénnyel bír, amelyet a szervezetek vezetői számviteli rendszerének a „testreszabott” kialakításával lehet biztosítani. Ezen a területen már sokkal kisebb mértékben lehet a kötelező jellegű, szervezeten kívülről meghatározott előírásokat megfogalmazni. A vezetői számvitel egyik markáns területét alkotja a költségszámvitel és az önköltségszámítás, amelyet nagymértékben meghatároz a szervezet által végzett tevékenység jellege, szervezeti felépítése, a szervezeten belüli döntési mechanizmusok, a jogok és a felelősségi körök rendszere. Úgy is fogalmazhatunk, hogy legyen akár milyen jól felkészült gazdasági szakembergárda a jogalkotói körben, az „üzem pontos ismerete nélkül” nem tud hatékonyan működő vezetői információs rendszert és azon belül megfelelő valóság-tartalommal bíró önköltségszámítást kialakítani. Amit célként meg lehet fogalmazni – annak a jogos információigénynek érdekében, hogy egy-egy tevékenységi területen, ágazaton belül összehasonlítható önköltségadatok álljanak rendelkezésre – az nem tud mélyebb és részletesebb lenni, mint egy „ágazati iránymutatás”, amely a tartalmi kereteit határozza meg a konkrétan elvégzendő önköltségszámítás módszertani kérdéseinek.

„A vezetői számvitel céljának, tárgyának és feladatának bemutatásakor feltétlenül meg kell említenünk a vezetői számviteli munka során követendő három legfontosabb irányelvet. (Horngren et al., 2006, 11. oldal) Egyrészt következetesen alkalmazni kell a költség-haszon összemérés elvét, azaz az előállított

információ haszna haladja meg az előállítás költségét. Másrészt törekedni kell arra, hogy minél erőteljesebben megjelenjenek a magatartási és szakmai szempontok, összefüggések. A vezetői számviteli munka során tehát figyelembe kell venni az egyének és a szervezetek magatartását, reakcióit az egyes számviteli eljárásokra, módszerekre (például költségallokáció, teljesítménymérés), illetve a technikai megvalósítás, a vezetés igényeihez legjobban igazodó tartalommal, formában és időzítéssel történő információ-előállítás és -továbbítás lehetőségeit. Harmadrészt a „különböző célokra különböző költség” elvének érvényesítését kell kiemelnünk, amely arra hívja fel a figyelmet, hogy a különböző döntési situációkban különböző döntési modellekben gondolkodunk, az egyes modellek pedig eltérő költség fogalmakkal dolgoznak. Ez természetesen a költség fogalmán túl valamennyi számviteli fogalomra kiterjeszhető, azaz a döntési modellekkel konzisztens számviteli információk előállítására kell törekedni.” (Bosnyák et al., 2010, 16–17. oldal)

### A költségviselő költség-szerkezete – a költségallokáció jelentősége

Mindenekelőtt a költségviselőt szükséges azonosítani, vagyis azt a létrehozott teljesítményt (terméket, szolgáltatást), amely valamely szereplő számára pozitív hasznosságot hordoz, azaz a felsőoktatási intézmény számára bevételtermelő képességgel rendelkezik.

Első megközelítésben ez nem tűnik nehéz kérdésnek, hiszen a felsőoktatás teljesítményét az oktatási és a kutatási teljesítmény testesíti meg. Az oktatási teljesítményen belül viszonylag könnyen tudunk további, egymástól elkülöníthető költségviselőket megkülönböztetni, hiszen az egyes képzési programok, mint önálló „termékek” jelennek meg a felsőoktatás kínálati palettáján, amelyekkel szemben törvényi

elvárás is a képzési és kimeneti követelmények megfogalmazásán keresztül az elkülöníthetőség, ha csak a képzések szaktávolságának a követelményét is vesszük alapul. Vagyis alapvetően és elsősorban a képzési programok jelentik a felsőoktatási intézmények egyedi, egymástól elkülöníthető költségviselőinek halmazát, amelyek a hallgatók számára, mint a felsőoktatás által kínált „termékek” jelennek meg.

A felsőoktatásban elengedhetetlen a munkaerő-piaci elvárásokkal, valamint a nemzetközi tendenciákkal lépést tartó oktatási teljesítmény érdekében a kutatási tevékenység folytatása is. Azonban a kutatási tevékenységnek – mint önálló költségviselőnek – az azonosítása már nehezebb feladatot jelent, hiszen a „felsőoktatási piacon” sok esetben nem közvetlenül értékesíthető „termékről” van szó, hanem jellemzően az oktatáson keresztül megtérülő teljesítménynek tekinthető. Természetesen léteznek közvetlenül bevételstervezéssel együtt járó kutatási tevékenységek, amelyek jellemzően a K+F+I-kategóriába sorolhatók. Ezeknek a kutatási projekteknek az önálló költségviselőként való azonosítása nem jelenthet nehézséget. Az alap- és az alkalmazott kutatások azonban nem tekinthetők tipikusan a piac által közvetlenül elismert tevékenységnek, így joggal vetődik fel a kérdés ezek finanszírozási forrását érintően, amely természetesen hatással van a képzés – mint költségviselő – azon önköltségtartalmának a meghatározására, amelyet a felsőoktatás finanszírozásának alapjául szükséges kimunkálni.

Mindezek alapján már körvonalazódni látszik az első megoldásra váró kérdés: a kutatási tevékenység milyen területeit lehetséges önálló költségviselőként kezelni, amelyek háttérben önálló finanszírozási források állhatnak, és milyen arányban szükséges a kutatásoknak a szigorúan vett képzési költségeken belül megtérülnie.

Mielőtt ennek a kérdéskörnek a mélységeibe belemennénk, tekintsük át a költségviselők és a költségek elszámolhatóság módja szerinti

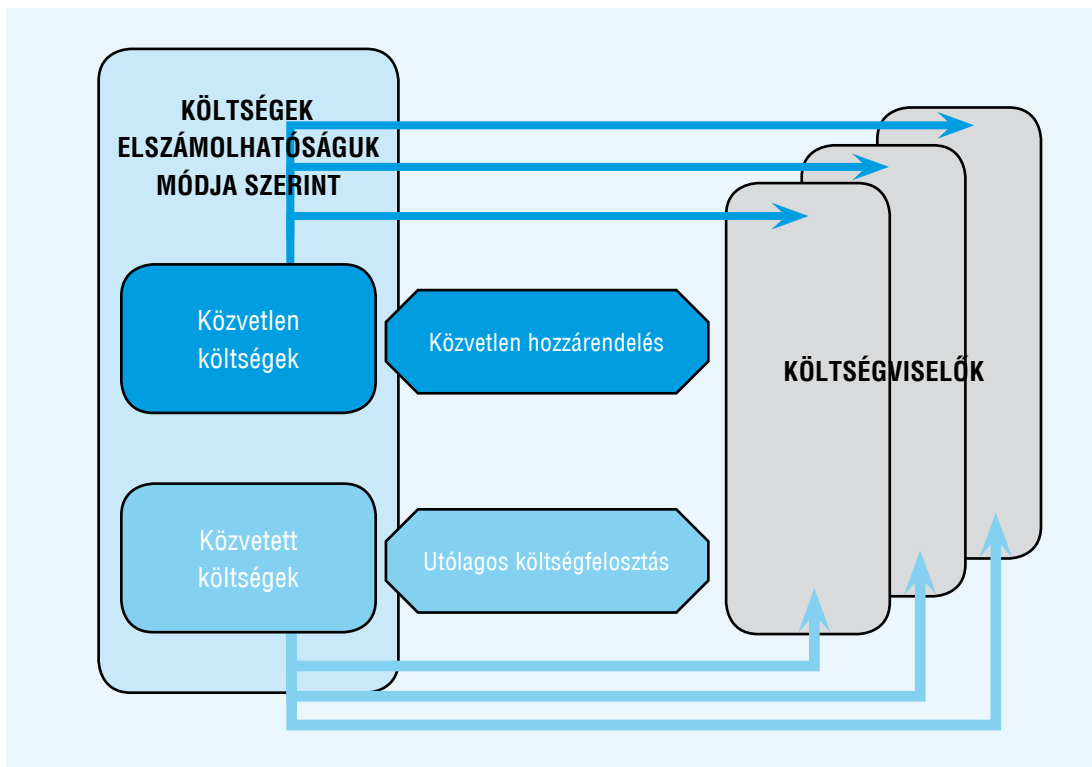
rendezésének szükségességét és módszertani háttérét annak érdekében, hogy megértsük, a költségviselők kijelölésének milyen szerepe van az önköltségszámítás szempontjából. Az 1. ábra szemlélteti a költségek és a költségviselők kapcsolatát.

A költségek azon körét, amely az adott szervezet szempontjából közvetlenül valamely költségviselőjének létrehozása érdekében merül fel, közvetlen költségeknek tekinthetjük. Az önköltségszámítás szempontjából ezek jelentik azon költségeket, amelyeknek az elszámolása a felmerülésük pillanatában azonosítható módon rögtön megtörténik egy adott költségviselő terhére.

A közvetett költségek költségviselőkre való utólagos elszámolása azonban már komoly módszertani kérdéseket vet fel. Nem mindegy, hogy a közvetett költségeket milyen módon figyeljük meg és különítjük el egymástól. Az is fontos, hogy az elkülönített közvetett költségekhez milyen viszonyítási alapokat (vetítési alapokat, költségjellemzőket) választunk és mérünk azért, hogy a közvetett költségeket utólag minél nagyobb pontossággal és kisebb becslésbeli pontatlansággal – ha lehetséges –, ok-okozati elv mentén tudjuk a költségviselőkre elszámolni. Természetesen minél nagyobb az adott szervezetnél az összköltségen belül a közvetett költségek aránya, annál nagyobb hangsúly helyeződik a közvetett költségek megfigyelésének és utólagos felosztásának módszertani kérdéseire, hiszen annál nagyobb az önköltség költségfelosztásból adódó pontosságának vagy éppen pontatlanságának a lehetősége.

Ha figyelembe vesszük, hogy a felsőoktatási intézményekben a személyi jellegű költségek szinte teljes mértékben közvetett költségnek tekinthetők – vagyis közvetlenül nem lehet a felmerülő személyi jellegű költségeket képzési programokra terhelni –, akkor ezzel az összköltségnek mintegy 40–50 százalékról fogadtuk el, hogy közvetett költség.

## KÖLTSÉGALLOKÁCIÓ



Forrás: Bosnyák et al., 2010, 42. oldal

A másik meghatározó költségelem a személyi mellett a dologi költségek (anyag, igénybevett szolgáltatás stb.) csoportja, amely ugyancsak nagyrészt közvetettnek tekinthető. A Budapesti Corvinus Egyetem dologi jellegű kiadásainak a megoszlását mutatja az 1. táblázat.

Jól látható, hogy a dologi jellegű kiadásoknak is mindössze egy töredéke (7 százalék) jelenik meg közvetlenül a képzéseken.

Ezek alapján a költségek elszámolhatóság módja (közvetlen és közvetett költségek) szerinti csoportosításából jól látható, hogy a felsőoktatásban komoly kihívással találjuk magunkat szemben az önköltségszámítás módszertani kérdéskörét illetően. A közvetett költségek nagyon magas aránya a nem megfelelően kialakított allokációs rendszeren, valamint az esetlegesen nem megfelelően megválasztott költségjellemzőkön – mint a felosztás

alapjaul szolgáló paramétereken – keresztül komoly torzítást okozhat a képzések önköltségének a meghatározásában.

### Az önköltségszámítás és a költségallokáció módszertani kérdései

Természetesen a közvetett költségeknek sokféle szempontú megfigyelésére van lehetőség, és a költségszámítási és költségallokációs módszerek nagyban különböznek egymástól a tekintetben is, hogy milyen vetítési alapokat választanak a közvetett költségek felosztása során. Sok szempont befolyással bír arra, hogy egy-egy szervezeten belül melyik költségszámítási rendszert célszerű választani. Léteznek egyszerűbb, hagyományos költségszámítási megoldások, amelyek viszonylag kevés kate-

## DOLOGI KIADÁSOK MEGOSZLÁSA A FELMERÜLÉSÜK SZERINT

Megnevezés	Megoszlás (%-ban)
Üzemeltetés, informatika, könyvtár, igazgatási-gazdasági terület, egyéb szolgáltató funkciók	83
ebből: PPP	48
Képzések közvetlen dologi kiadásai	7
Pályázatok terhére elszámolt dologi kiadások	7
Beruházások	1
Kutatás-fejlesztés dologi kiadása	1
Hallgatói előírányzatok terhére elszámolt dologi kiadások	1
<b>Összesen</b>	<b>100</b>

Forrás: BCE, 2011–2014. év első félévi időszakának Intézményi Pénzügyi Beszámolóí alapján

góriába, jellemzően költséghelyekre gyűjtik a közvetett költségeket és ezeket relatíve kisszámú, mennyiségorientált vetítési alap segítségével osztják fel a költségviselőkre. Ezek a vetítési alapok jellemzően a kibocsátott teljesítmények valamely naturáliában mérhető mennyiségét, vagy a tevékenység létrehozásában részt vevő erőforrások felhasznált mennyiségét veszik alapul (hallgatói létszám, közalkalmazotti létszám, alapterület stb.).

Emellett természetesen léteznek precízebb módszertani megoldások, mint például az *activity based costing* eljárás, amely a költségviselő létrehozása érdekében elvégzendő tevékenységeket azonosítja és ezen tevékenységekhez rendelt gyűjti a költségeket. Minden egyes tevékenységhez önálló tevékenység-költségokozót keres, amelynek mérésén és a költségviselő által ezekből igénybe vett mennyiség keresztül méri az egyes költségviselőknél a tevékenységek iránti igényét, és ily módon a tevékenységekhez kapcsolódó költségekből a költségviselőre elszámolandó költséget (például kari tanulmányi iroda költségei esetében a hallgatói kérelmek száma, vagy a beszerzési tevékenység költségei esetében a lebonyolított közbeszerzések és egyedi beszerzési igények száma stb.) (Braun et al., 2010)

A költségszámítási rendszer kialakítása során ugyanakkor nagyon fontos a korábban már említett alapelvek egyikének hangsúlyozása, nevezetesen a költség-haszon elv érvényre juttatása, ami azt várja el, hogy az előállított információ haszna nem lehet kisebb, mint az információ előállításának a költsége. Vagyis természetesen olyan költségszámítási rendszert szükséges kialakítani, amelyen keresztül az önköltség-meghatározása során addig megyünk el az adat pontosságának a skáláján, amíg az önköltség-számítási rendszer fenntartása nem kerül többbe, mint az a tény, hogy esetleg nem „mértni pontosságú” a költségviselő önköltsége.

Különböző tartalmú önköltségről beszélünk attól függően, hogy a közvetlen költségeken túlmenően a közvetett költségek mely körét tartalmazza a meghatározandó önköltség-kategória. Természetesen különböző döntési szituációkban, különböző tartalmú önköltség szolgál a helyes döntés alapjául. Például a rövid és a hosszú távú döntések, vagy a teljes kapacitáskihasználtság, illetve a szabad kapacitások fennállása esetén is más és más tartalmú önköltség mellett szükséges a döntések megalapozása.

A 2. ábra a különböző önköltség-kategóriák felépítését mutatja, amelynek fogalmi

első megközelítésre távolállónak tűnhetnek a felsőoktatástól és egy kicsit a termelőszektor sajátosságait vetik fel, azonban ezeket a fogalmakat nagyon könnyen értelmezhetjük a felsőoktatási intézmények körében is.

Ha a képzéseket – mint költségviselőket – azonosítottuk, hozzuk közelebb a felsőoktatáshoz az előző ábra gyártási költségkategoriját. A termelőcégeknél ebbe a kategóriába sorolhatjuk azokat a termék-előállítással szoros kapcsolatban álló költségeket a közvetlen költségeken túl, amelyek a termék létrehozásával viszonylagos fizikai közelségbe hozhatók, de közvetlenül mégsem rendelhetők hozzá. Ebbe a körbe tartozhatnak az „üzemi területen” felmerülő, de igazgatásinak és az értékesítést közvetlenül szolgálóknak nem tekinthető költségek.

A felsőoktatás területén mindenképpen ebbe a körbe sorolhatók az oktatáshoz kapcsos-

lódo humánerőforrás bér- és járulékköltségei, amelyeket a képzési szerkezet alapján jellemzően nem tudunk egy-egy képzési programhoz közvetlenül hozzárendelni.

A gyártási költségek körébe tartozónak tekinthetjük a képzésekhez szükségszerűen kapcsolódó

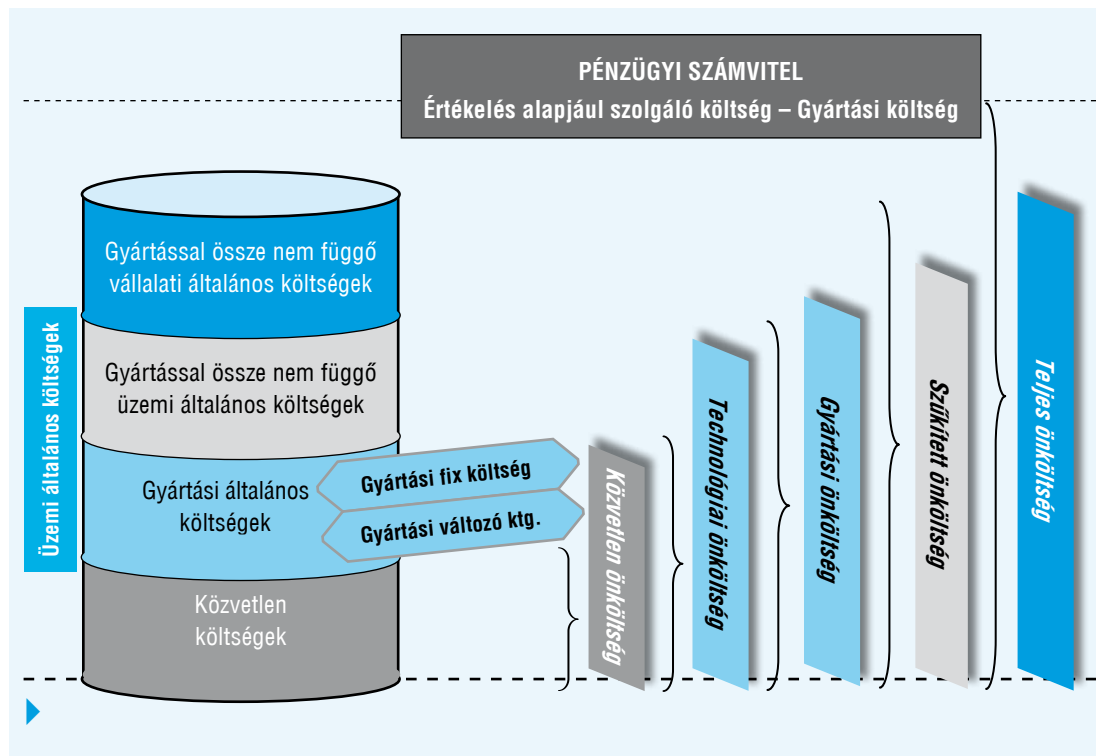
- laboratóriumi,
- könyvtári és
- informatikai szolgáltatások
- stb.<sup>3</sup>

anyag-, bér-, járulék-, amortizációs és minden egyéb költségeit is.

Ez utóbbi közvetett költségfajták egy részét azonban már az oktatás humánerőforrás költségeitől elkülönítve, azaz nem a felsőoktatási intézmények szervezeti gerincét adó karok szintjén szükséges megragadni. A költségmegfigyelés szervezeti egységei szempontjából

2. ábra

## ÖNKÖLTSÉG-KATEGÓRIÁK



Forrás: Bosnyák et al., 2010, 85. oldal



a könyvtári és az informatikai szolgáltatásokat a sajátos jellegükből adódóan is célszerű a szervezetben belül elkülöníteni. Ezeket a régi klasszikus szakmai terminológiával a „főüzemek” mellett létező „társüzemeknek” tekintetjük, amelyek elengedhetetlenek a szervezet által kibocsátandó teljesítmények létrehozása érdekében. A „főüzem” alatt természetesen az oktatást biztosító karokat, a „társüzemekben” belül a már említett könyvtári és informatika egységeken túl az üzemeltetést, mint egy másik jelentős költséghelyet tartom szükségesnek elkülöníteni. Ezeket az egységeket együttesen belső szolgáltató egységeknél is tekinthetjük, amelyek természetesen önálló bevételek elérésére is képesek. A könyvtár nyújthat szolgáltatást a külső piaci szereplők számára piaci alapon, vagy működhet például közkönyvtárként is, amely önálló finanszírozási csatornán (állami támogatás) keresztül kaphat forrást, a közkönyvtári funkciót mint önálló költségviselő költségeit alapul véve. Az informatikai szolgáltatásoknál is rendelkezésre állhat olyan szabad kapacitás, amelynek a piaci alapú hasznosítása szóba jöhet. Hasonló módon az ingatlan-infrastruktúra szabad kapacitásainak hasznosításából származó bevétel is hozzájárulhat az infrastruktúra fenntartási költségeinek megtérüléséhez annak érdekében, hogy a szervezetben belül a képzési programok által viselendő költségek kisebbek, azaz a képzés önköltsége alacsonyabb legyen és minél kisebb mértékben tartalmazzon kihasználatlan szabad kapacitáshoz kapcsolódóan felmerülő fix költségeket.

Ezen a ponton előjön az önköltségszámításhoz kapcsolódóan a kapacitáskihasználtság kérdésköre. A szabad kapacitások hasznosítása mellett megtérülő változó és természetesen fix költségek csökkenteni képesek a szervezet standard portfóliójába tartozó költségviselők – azaz a felsőoktatás területén maradvány képzési programok – által viselendő költségek nagyságát.

A továbbiakban ezeket a költséghelyeket

szolgáltató költséghelyeknek fogom nevezni, amelyeknek az adott időszakban felmerült költségeiből a költségviselőknek (képzéseknek) a szolgáltató költséghely egyéb jogcímen (például piaci alapon) elérhető bevételekkel csökkentett költségeit szükséges viselniük.

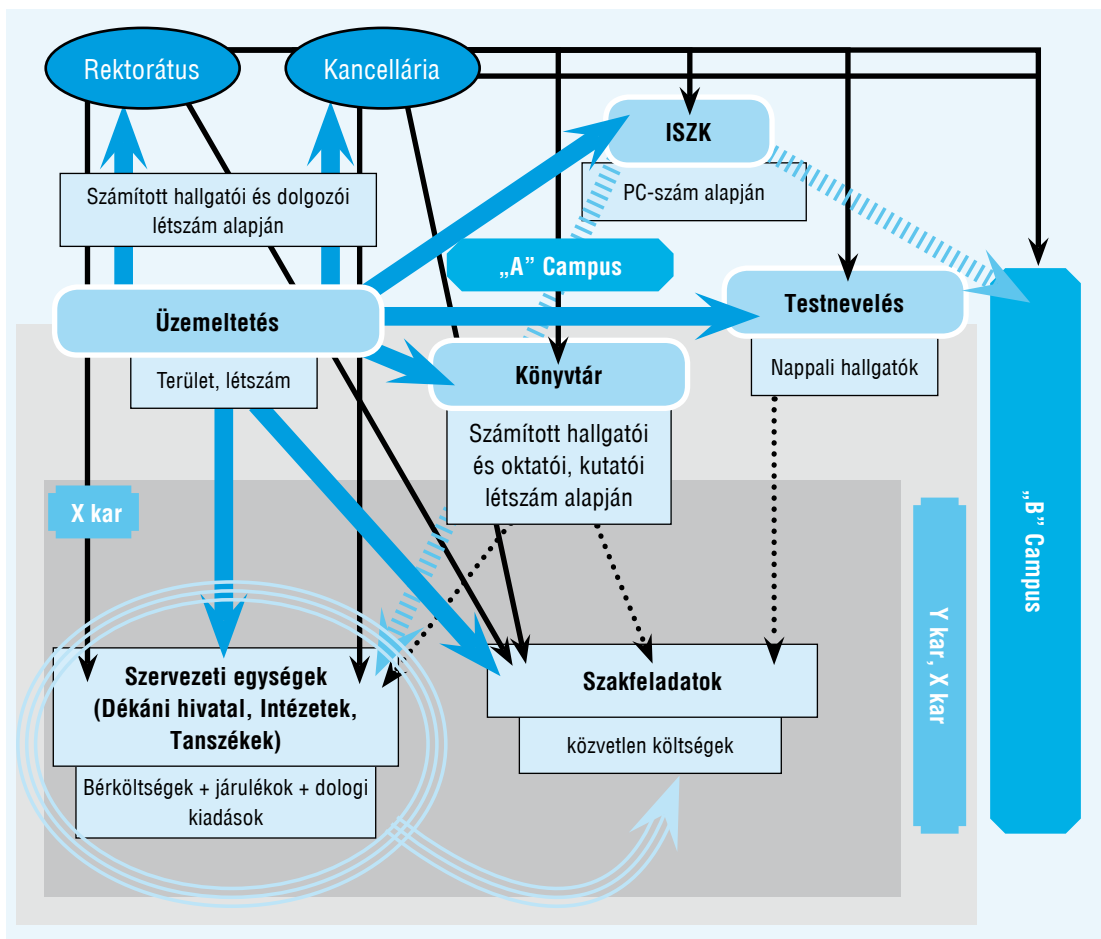
Ha a költségviselők teljes önköltségtartalmáig szeretnénk eljutni, akkor a közvetlen, és a már említett közvetett kari és szolgáltató egységek költségein – azaz a „gyártási önköltségen” – túl szükséges az igazgatási és egyéb adminisztrációs területeken felmerülő közvetett költségeknek is az önköltségbe való beépítése. (Atrill – McLaney, 2010) A 2. ábrára visszatérve és azt a felsőoktatási intézmények sajátosságai szerint vizsgálva a „gyártással össze nem függő üzemi általános költségek” alatt a kari tanulmányi és gazdasági adminisztrációt, míg a „gyártással össze nem függő vállalati általános költségek” körébe a Campus-szintű adminisztrációs költségeket, a Rektori irányítás, a Rektori Hivatal és a Gazdasági szervezet költségeit sorolhatjuk be. Ezeket a közvetett költségeket, a nevesített költséghelyeken összegyűjtve és meghatározott vetítési alapok használata mellett lehet a képzési programokra, mint költségviselőkre elszámolni. Ezen költséghelyeket nevezzük költségközpontoknak vagy funkcionális egységeknek a továbbiakban. A 3. ábra áttekintő jelleggel bemutatja, hogy egy, több campusból álló, campusonként több kart átfogó és a karokon belül többféle oktatási programot megvalósító szervezetben milyen költségallokációs mechanizmus mellett lehet a költségeket a költségviselők irányába áramoltatni.

A képzés teljes önköltségének kalkulációs sémáját a 2. táblázat szerint határozhatjuk meg.

Természetesen az adott felsőoktatási intézmény működési sajátosságaiból adódóan további kalkulációs tényezők épülhetnek be a kalkulációs sémába.

A kalkulációs séma nem fejezi ki azt a korábban már említett fontos szempontot, hogy

**KÖLTSÉGALLOKÁCIÓ – TELJES KÖLTSÉG**



Jelmagyarázat:

- 1. lépés:
- 2. lépés:
- 3. lépés:
- 4. lépés:
- 5. lépés:

Forrás: saját szerkesztés

a képzésre elszámolt költségeknek mennyiben szükséges a szervezetnél megvalósuló kutatási tevékenység költségeit is magukba foglalni. Ellenkező oldalról megfogalmazva: a felmerülő költségek mennyiben rendelhetők hozzá valamely kutatási tevékenységhez, mint önálló bevételt generáló vagy a fenntartó által

önálló csatornán keresztül támogatott költségviselőhöz?

Az önálló bevételszerzéssel együtt járó kutatási tevékenység nagyságrendjét a későbbi fejezetpontok empirikus adatai alapján kívánjuk elemezni az általunk vizsgált tudományterületekre vonatkozóan. Ezzel előrevetítve azt az

**A KÉPZÉSI PROGRAMOK KALKULÁCIÓS SÉMÁJA**

Képzés közvetlen anyagköltsége
Képzés közvetlen igénybe vett szolgáltatások miatti költsége
Képzés közvetlen bérköltsége
Képzés közvetlen járulékköltsége
Képzés értékcsökkenési leírás
<b>Képzés közvetlen önköltsége</b>
Képzésre felosztott kari szintű anyag és igénybe vett szolgáltatások költségei
Képzésre felosztott oktatói/kutatói bérköltség
Képzésre felosztott oktatói/kutatói bérek járulék költsége
Képzésre felosztott üzemeltetési költségek
Képzésre felosztott könyvtári költségek
Képzésre felosztott informatikai szolgáltatások költségei
Képzésre felosztott egyéb oktatási és kutatási tevékenységet támogató költséghely költségei
<b>Korrigált közvetlen költség („gyártási költség”)</b>
Képzésre felosztott igazgatási, adminisztrációs és a gazdasági szervezet költségei
<b>Képzés teljes költsége</b>

Forrás: saját szerkesztés

állításunkat, hogy az egyes tudományterületeken eltérő a kutatási tevékenység azon része, amely képes önálló bevételi csatornákon keresztül megtérülni és így az oktatási tevékenységtől elkülöníthető, önálló költségviselőként értékelésre kerülni.

### Az önköltség, mint a finanszírozás bázisa

A közpénzek hatékony felhasználása a normatívákon alapuló finanszírozásról a feladatalapú finanszírozásra való áttéréssel nagymértékben javítható. A felsőoktatásban 2010-ben történtek az első elmozdulások az önköltségen alapuló finanszírozás irányába. A 2012. szeptember 1-jén és azt követően induló alap- és mesterképzések esetében az 50/2008. (III. 14.) kormányrendelet a felsőoktatási intézmények képzési, tudományos célú és fenntartói normatíva alapján

történő finanszírozásáról kiegészült a 2. számú melléklettel, amelyben az egyes képzési területek iránymutató képzési költségkeretei (ezer forint/fő/év) kerültek meghatározásra. Ezeket a költségkereteket a felsőoktatási intézmények 2010. év végén meghatározott és a fenntartó felé eljuttatott képzési önköltség adatai alapján határozta meg a jogalkotó. Azonban ezen önköltségadatoknak a valós gazdasági tartalma egyes képzések esetén nagyban megkérdőjelezhető. Ennek egyik oka, hogy nem került pontosan definiálásra az önköltségadat felhasználásának célja. Nem volt és még ma sem ismert, hogy mi a fenntartó felsőoktatásra vonatkozó részletes finanszírozási koncepciója.

Visszaulva a korábbi bekezdések egyikeben található idézetre, „különböző célokra különböző költség” meghatározására van szükség. Az önköltségtartalom a közvetlen önköltségtől a teljes önköltségig különböző, a közvetlenül az adott költségviselőre elszámolt

költségeken kívül a tevékenység létrehozása érdekében elengedhetetlenül felmerülő közvetett költségeket tartalmazhat, attól függően, hogy milyen döntési helyzetben kell az önköltségre vonatkozó információt felhasználni. Mivel jelenleg az önköltségről, mint a finanszírozás alapját jelentő tényezőről beszélünk, rögtön felvetődik a vezetői számvitel által információval alátámasztandó árazás kérdésköre. Egészen más a döntés alapjául szolgáló önköltségtartalom a rövid távú és a hosszú távú, illetve a standard portfólióban lévő teljesítmények (termékek, szolgáltatások) és a speciális, egyedi vevői megrendelésekhez kapcsolódó árazási szituációkban. (Weetmann, 2010) Tovább árnyalja a képet a kapacitáskihasználtság kérdésköre, hiszen a teljes kapacitáskihasználtság vagy éppen a létező szabad kapacitások léte is befolyásolja, hogy a helyes döntéshozatal érdekében milyen tartalom mellett építsük fel az önköltséget, amely a termék, szolgáltatás árazásának az alapjául szolgálhat. (Atrill – McLaney, 2010)

A felsőoktatás finanszírozása terén további sajátosságot jelent, hogy a finanszírozást, vagyis az árképzést nonprofit alapon kell kialakítani. Az önköltségen alapuló finanszírozás során az önköltség helytelen meghatározása, például alulértékelése nem az árban kalkulált esetleges haszon csökkenését okozza első lépésben, hanem rögtön az alulfinanszírozást hozza magával, amely azonnal a működési problémák megjelenését és likviditási elégtelenséget okoz.

A képzés önköltségtartalmának, mint a finanszírozás (árképzés) alapjának meghatározása szempontjából nyitott kérdés, hogy a fenntartó mennyiben kívánja a kutatást önálló csatornán keresztül a képzés önköltségétől elkülönített formában finanszírozni.

Míg a korábbi években három jogcímen kaptak a felsőoktatási intézmények állami támogatást (Képzési, Tudományos, Fenntartói) – a Tudományos és a Fenntartói támogatás

jogcímen kapott összeg folyamatos csökkenése mellett –, addig 2014-ben már csak Képzési támogatás címén érkezett az intézményekhez állami támogatás, amely az 50/2008-as kormányrendelet 2. számú melléklete alapján az intézmények által meghirdetett önköltségadatok mentén került meghatározásra. Mindez azt sugallja, hogy a fenntartó oly módon értelmezi az intézmények által közölt önköltségadatot, hogy az olyan típusú teljes önköltség, amelyben az intézmény közvetlen oktatási tevékenységének a költségein túl a piaci (K+F+I), illetve pályázati forrásból megfinanszírozható kutatások költségein felül minden más felmerülő költség figyelembevételre került. Ha a fenntartó ebbe az irányba kívánja hosszú távon kialakítani a finanszírozás formáját, akkor a képzés önköltségébe szükséges az intézmény minden felmerülő költségét figyelembe venni. Mindenképpen megfontolandó azonban, hogy biztosan a hallgatóval a képzés önköltségén keresztül „kell-e” megfinanszíroztatni azon alap- és alkalmazott kutatási tevékenységet, amelynek kimenete – sok esetben – kétséges, amely nem az intézmény kutatási tevékenységét minősíti feltétlenül, hanem az ilyen jellegű kutatások sajátossága, hogy a sikeresség „előre nem borítékolható”. Véleményem szerint a kutatásnak ezt a területét mindenképpen önálló költségviselőként, azaz a képzéstől elkülönítve lenne szükséges értékelni és finanszírozni, amire a fenntartónak elkülönített finanszírozási forrást kellene biztosítania.

## A FELSŐOKTATÁS EGYES TUDOMÁNYTERÜLETEIN A BEVÉTELI ÉS KIADÁSI SZERKEZET EMPIRIKUS VIZSGÁLATA

A finanszírozást alátámasztó önköltség tartalmi meghatározása előtt célszerű empirikus adatok alapján vizsgálni a különböző tudományterületek bevételeinek és kiadásainak

(költségeinek) szerkezetét. Az empirikus vizsgálathoz az adatokat a Budapesti Corvinus Egyetem (a továbbiakban: BCE) 2011. január 1-jétől 2014. június 30-ig terjedő időszakának az adatai biztosítják. Az intézmény különböző karain élelmiszer-mérnöki, kertészmérnöki, agrár-műszaki, gazdaságtudományi és társadalomtudományi képzési területéhez tartozó képzések folynak, így az elemzés során ezekre tudunk megállapításokat megfogalmazni.

### A bevételi szerkezet alakulása a vizsgált tudományterületeken

A 3. táblázatban a BCE karonkénti bevételeinek szerkezetét láthatjuk 2011. január 1–2014. június 30. közötti időszakban. Az adatok a 3,5 év átlagos értékeit mutatják, ami segít kiszűrni a korábban már említett pénzforgalmi alapokon nyugvó számviteli nyilvántartásnak azon sajátosságát, hogy a bevételek nem feltétlenül abban az időszakban realizálódnak

pénzügyileg, mint amely időszakot gazdasági értelemben, azaz a nyújtott szolgáltatás tényleges teljesítését alapul véve megilletik. Az átlag nagymértékben képes ezt az időbeli eltérést kiszűrni és egyben alkalmas arra, hogy azokat a kiugró hatásokat „csillapítsa”, amilyen például az állami támogatás időszakok közti eltéréseiből, vagy éppen egy-egy kiugró pályázati bevételnek köszönhetően adódhat.

Az elmúlt 3,5 év bevételi szerkezetét vizsgálva megállapítható, hogy a gazdálkodástudományi, közgazdaságtudományi és társadalomtudományi területeken az oktatási tevékenységből származó bevételek dominálnak, míg a pályázati források inkább az agrártudományi, a kertészeti és élelmiszer-mérnöki területen járulnak hozzá az erőforrások hasznosításához. Ezt a különbséget természetesen figyelembe kell venni akkor, amikor az egyes tudományterületekhez kapcsolódóan a képzési programok önköltségének a tartalmát meghatározzuk, ahogy erre utaltunk már. A gazdálkodástudományok és a társadalomtu-

3. táblázat

### A BEVÉTELI SZERKEZET ALAKULÁSA 2011–2014. JÚNIUS 30. KÖZÖTT

Bevételek	Élelmiszer-tudományi Kar %	Kertészeti-tudományi Kar %	Tájépítészeti Kar %	Gazdálkodástudományi Kar %	Közgazdaságtudományi Kar %	Társadalomtudományi Kar %
<b>Állami támogatás</b>	<b>58,55</b>	<b>62,33</b>	<b>68,81</b>	<b>42,63</b>	<b>54,76</b>	<b>58,50</b>
<b>Saját bevétel</b>	<b>41,45</b>	<b>37,67</b>	<b>31,19</b>	<b>57,37</b>	<b>45,24</b>	<b>41,50</b>
– ebből oktatás	<b>16,58</b>	<b>11,51</b>	<b>7,74</b>	<b>49,38</b>	<b>40,98</b>	<b>30,41</b>
– ebből pályázati	11,66	22,15	19,31	5,50	3,20	10,25
– ebből K+F	5,39	0,82	0,03	0,83	0,39	0,00
– ebből egyéb számlás	4,04	2,16	2,80	0,30	0,20	0,17
– ebből egyéb	3,77	1,03	1,31	1,36	0,46	0,68
<b>ÖSSZES BEVÉTEL</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

Forrás: saját szerkesztés

dományok terén zajló kutatási tevékenységeknek nagyobb mértékben szükséges az oktatási bevételekben, azaz az oktatás önköltségében megtérülnie. Látható módon sem a pályázati lehetőségeken, sem a közvetlen vállalati K+F+I-megrendeléseken keresztül nem lehet ugyanis az oktatás színvonalának megőrzése érdekében elengedhetetlen kutatások forrásait biztosítani. Hozzá kell tenni, hogy jellemzően ezeken a területeken az alap- és alkalmazott kutatási tevékenység mértéke kicsi, a kutató-

sok nagy része valóban a naprakész ismeretek átadását szolgálja az oktatásban, ami kevésbé alapanyag- és eszközigenyes, és sokkal közvetlenebb megtérülést biztosít az oktatás terén nyújtott szolgáltatáson keresztül, mint a természettudományok területén.

Ennek megfelelően biztosan alátámasztható, hogy tudományterületenként eltérő mértékben kell a képzések önköltség tartalmának kialakításakor meghatározni azt az arányt, amelyet akár a személyi jellegű költségek, akár

4. táblázat

### A KÖLTSÉGSZERKEZET ALAKULÁSA 2011–2014. JÚNIUS 30. KÖZÖTT

Kiadások	Élelmiszer-tudományi Kar %	Kertészettudományi Kar %	Tájépítészeti Kar %	Gazdálkodás-tudományi Kar %	Közgazdaságtudományi Kar %	Társadalom-tudományi Kar %
<b>Képzés közvetlen kiadásai (személyi, dologi stb.)</b>	<b>5,1</b>	<b>4,8</b>	<b>5,9</b>	<b>10,8</b>	<b>16,1</b>	<b>7,6</b>
<b>Kar képzéseinek kari közvetett személyi kiadásai</b>	<b>52,7</b>	<b>53,8</b>	<b>57,2</b>	<b>38,9</b>	<b>58,0</b>	<b>44,4</b>
<b>Átoltatás (+/-)</b>	<b>-0,5</b>	<b>-0,4</b>	<b>1,9</b>	<b>7,1</b>	<b>-16,0</b>	<b>4,7</b>
<b>Kar képzéseinek kari közvetett dologi, felhalmozási kiadásai</b>	<b>15,5</b>	<b>17,2</b>	<b>7,5</b>	<b>7,2</b>	<b>5,8</b>	<b>4,2</b>
<b>Központi szolgáltató egységek fenntartása (kara felosztott közvetett költség)</b>	<b>18,6</b>	<b>15,6</b>	<b>17,0</b>	<b>24,4</b>	<b>26,4</b>	<b>27,1</b>
– ebből: Budai Campus üzemeltetése, könyvtár	15,4	13,0	14,3	0,0	0,0	0,0
– ebből: Pesti üzemeltetés finanszírozása	0,0	0,0	0,0	17,2	19,0	18,9
– ebből Központi Könyvtár	0,0	0,0	0,0	3,7	3,1	4,0
– ebből ISZK	2,4	1,8	1,7	1,9	3,2	2,5
– ebből TSK (pesti/budai)	0,7	0,7	1,0	1,4	1,1	1,6
– ebből Nyomda	0,00	0,00	0,00	0,02	0,01	0,02
<b>Központi funkcionális egységek (költségközpontok) fenntartása</b>	<b>8,6</b>	<b>9,0</b>	<b>10,4</b>	<b>11,6</b>	<b>9,7</b>	<b>12,1</b>
– ebből GMF	4,1	4,3	4,9	5,6	4,6	5,7
– ebből Központ	3,4	3,5	4,1	4,6	3,8	4,7
– ebből egyéb közvetett költség finanszírozása	1,1	1,2	1,4	1,5	1,3	1,7
<b>ÖSSZES KIADÁS</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

Forrás: saját szerkesztés

a dologi költségek terén a képzés önköltségébe beépítünk, és az önköltségen alapuló finanszírozási elvet követve a fenntartóval, illetve az önköltséges képzésben részt vevő hallgatóval közvetlenül megfinanszíroztatni kívánunk.

### A költségszerkezet alakulása a vizsgált tudományterületeken

A, 4. táblázatban a vizsgált 3,5 év átlagában az egyes képzési területek képzéseihez közvetlenül hozzárendelt, illetve a költségallokáció során a képzésekre elszámolt szolgáltató egységek közvetett költségeinek és a gazdasági-igazgatási területhez kapcsolódó úgynevezett funkcionális egységek közvetett költségeinek a megoszlását, azaz a képzések költségszerkezetét láthatjuk.

A táblázatban látható, hogy mindegyik képzési területen nagyon magas a közvetett költségek aránya. A képzésekre közvetlenül elszámolható költségek elenyésző mértékét adják a képzések költségszerkezetének.

A karokon belüli személyi költségek teszik ki a képzések önköltségén belül a legnagyobb arányt, majd a szolgáltató egységekből a képzésekre osztott közvetett költségek és végül a gazdasági és igazgatási területhez kapcsolódó közvetett költségek következnek.

A költségszerkezetet vizsgálva alátámasztható, hogy az egyedi képzési programok önköltségének meghatározását nagyban befolyásolja a közvetett költségek felosztásának módszertana, ahogy ezt korábban már érintettük, hiszen az összköltségen belül nagyon magas arányt képviselnek a képzésre költségfelosztással elszámolandó költségek.

Jelen tanulmányban az egyes képzési területek költségszerkezetét vizsgáltuk és nem térünk ki egy-egy konkrét képzési program önköltségére és költségszerkezetére. A jogszabályi

elvárás a programszintű kalkuláció, amely előírja, hogy egy-egy szervezeti egységen (karon) belül a képzési programokat önálló költségviselőként kezeljék az intézmények, ami természetesen még inkább felveti a költségallokáció során választott módszertan és a költségfelosztásnál használt vetítési alapok (költségjellemzők) jelentőségét.

## ÖSSZEZGÉS

Ahhoz, hogy a fenntartó és az intézmények számára egyaránt megnyugtató, a képzés önköltségén alapuló feladatfinanszírozás valósuljon meg, alapvetően három fő kérdéskörre szükséges megadni a választ.

A kutatás, mint önálló költségviselő meg tud-e jelenni – és milyen mértékben – a felsőoktatási intézmények azonosított tevékenységei körében? Ennek előfeltételét jelentik azok az önálló bevételi csatornák, amelyek a kutatási tevékenységhez hozzárendelhetők és finanszírozhatják az így felmerülő költségeket. Ez a bevétel lehet piaci alapú bevétel, amely alapvetően nem döntési kérdés, hanem sokkal inkább a piaci kereslet által meghatározott. A másik forrás természetesen az állami szerepvállalás a kutatás finanszírozásában, ami viszont már a fenntartó finanszírozási koncepciójában meghatározandó elem.

A következő kihívás egy olyan költségallokációs módszertan kialakítása, amely alkalmas a költségszerkezetben nagyon jelentős arányt képviselő közvetett költségek képzésekre való megfelelő felosztására, figyelembe véve a költség-haszon elvet.

Mindehhez szükség van egy megfelelően kialakított informatikai rendszerre, mert az intézmények szervezeti felépítése, valamint a költségviselők, azaz a képzési programok száma ezt elengedhetetlenné teszi.

---

## JEGYZETEK

- <sup>1</sup> 4/2013-as kormányrendelet 26. § (11) c. pont
- <sup>2</sup> vö. számviteli törvény 47. § és az Áhsz 15–16. §, valamint az Áhsz 1. § (1) 7. pont
- <sup>3</sup> A képzés jellegéből adódóan ebbe a körbe más, itt nem nevesített költségek is megjelenhetnek.

---

## IRODALOM

ATRILL, P. – MCLANEY, E. [2010]: *Management Accounting*. 6th edition. Financial Times Prentice Hall

BOSNYÁK J. – GYENGE M. – PAVLIK L. – SZÉKÁCS K. (2010): *Vezetői Számvitel*. Saldo. Budapest

BRAUN, K. W. – TIETZ, W. M. – JR. HARRISON, W. T. (2010): *Managerial Accounting*. 2nd edition, Pearson Prentice Hall

HORNGREN, C. T. – DATAR, S. M. – FOSTER, G. (2006): *Cost Accounting – A Managerial Emphasis*. 12th edition. Pearson Prentice Hall

WEETMANN, P. (2010): *Management Accounting*. 2nd edition, Financial Times Prentice Hall

## JOGSZABÁLYOK

50/2008. (III. 14.) kormányrendelet a felsőoktatási intézmények képzési, tudományos célú és fenntartói normatíva alapján történő finanszírozásáról

2000. évi C. törvény a számvitelről

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