

# **Szent István Egyetem**

**Gazdaság- és Társadalomtudományi Kar**

**Gazdálkodás és Szervezéstudományok Doktori Iskola**

## **A teljesítés szemlélet érvényesülése a hazai felsőoktatási intézmények számvitelében**

**DOKTORI ÉRTEKEZÉS TÉZISFÜZET**

**Témavezető: Dr. Zéman Zoltán**

**Veress Attila**

**2011.**

# 1. A TÉMA AKTUALITÁSA

Évről-évre egyre nagyobb verseny folyik a hallgatókért a hazai felsőoktatási intézmények között. A napjainkra kialakult kvázi piaci viszonyok között egyre inkább időszerűvé válik az egyetemek és főiskolák számviteli szabályozásának áttekintése. A dolgozat első fejezete a felsőoktatási intézmények finanszírozási sajátosságait mutatja be az elmúlt néhány évtizedben Európában és a világ számos országában végrehajtott reformok során kikristályosodott finanszírozási modellek alapján. A második fejezetben a magyar állami egyetemek számviteli információs rendszerét tárom fel a kapcsolódó jogszabályok gyűréjében. Itt részletesen bemutatom, hogy a magyar szabályozás egy sajátos „módosított teljesítés” szemléletű könyvvizetésre épülő, alapvetően pénzforgalmi szemléletű beszámolót ír elő. Ez némileg ellentmond annak az általános elvárásnak, hogy a számviteli információk könnyedén összehasonlíthatók kell, hogy legyenek. A fejezet valójában nem több mint a jelenleg hatályos szabályozás részletesebb áttekintése különös hangsúlyt helyezve a számviteli alapelvek felsőoktatási számviteli érvényesülésére, valamint a felsőoktatási beszámoló alapvető tartalmára. Annak érdekében, hogy világosan lássunk, bemutatom, hogy miként valósul meg a számviteli beszámolás a más országok felsőoktatási intézményeiben, amelyből azt a következtetést tudom levonni, hogy az elhatárolás alapú számvitel alkalmazása ezen a területen is teret hódított az elmúlt évtizedekben. Ez az utóbbi megállapítás már csak azért is kiemelten fontos, mert bár öt-tíz évvel ezelőtt csak annyit mondhattunk volna, hogy az angolszász országok előszeretettel térnek át a teljesítés szemléletű számvitel alkalmazására a költségvetési szervek, felsőoktatási intézmények számvitelében, azonban az utóbbi évtizedben a kontinentális európai országok is ez irányba haladnak. Vitathatatlan ugyan, hogy az átállás minden esetben komoly megpróbáltatásokkal, tranziensekkel járt, amelynek erőforrásigénye sem volt csekély. Dolgozatomban felépíték egy – a módosított teljesítés szemléletű nyilvántartásra épülő – olyan eredménykimutatást, amely nem igényli az elhatárolás alapú számviteli nyilvántartásra való átállást, ugyanakkor olyan beszámoló mellékletet eredményez, amely az elhatárolás alapú beszámolóval összemérhetővé teszi a felsőoktatási intézmények beszámolóját. Ennek köszönhetően lehetőség nyílik a teljesítmények összevetésére és a valós pénzügyi helyzet megítélésére. Ahhoz, hogy mindez megvalósulhasson, áttekintem a magyar közszférában alkalmazott számviteli eljárásokat, feltárom a számviteli nyilvántartásokból és a közszféra beszámolójából nyerhető információk körét. A következő lépésben a felsőoktatási intézmények tevékenységének elemzését követően az intézményi sajátosságok

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

## 2. A KUTATÁS CÉLJAI

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

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

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

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

### **3. A KUTATÁS HIPOTÉZISEI**

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

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

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

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

## 4. ANYAG ÉS MÓDSZER

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

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

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

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

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

## 5. EREDMÉNYEK

Dolgozatomban felépítetek egy – a közsférában alkalmazott módosított teljesítés szemléletű nyilvántartásra épülő – olyan eredménykimutatást, amely nem igényli az eredményszemléletű számviteli nyilvántartásra való átállást, ugyanakkor olyan beszámoló mellékletet eredményez, amely az elhatárolás alapú beszámolóval összemérhetővé teszi a felsőoktatási intézmények beszámolóját. Ennek köszönhetően lehetőség nyílik a teljesítmények összevetésére és a valós pénzügyi helyzet megítélésére.

A felsőoktatási intézmények a Nemzeti Erőforrás Minisztérium által – költségvetési kiutalás útján - rendelkezésre bocsátott pénzeszközből, előirányzat-keretből szerzik be a működéshez szükséges eszközöket, fizetik ki a dolgozók személyi juttatásait, a különböző igénybe vett szolgáltatásokat, vagyis teljesítik előirányzataikat. Az egy adott költségvetési évre megállapított előirányzatok alapján történő gazdálkodás miatt könyvvezetésük során a klasszikus eredményszemléletű könyvvezetés költség és bevétel előírás fogalmai nem érvényesülnek, a kiadásokat és bevételeket a felmerüléskor, a kiadás, illetve bevétel teljesítésének pillanatában könyvelik. A közsféra módosított teljesítés szemléletű kettős könyvviteli nyilvántartásban tehát sem időben, sem pedig értékben nincs eltérés a kiadás és költség, valamint a bevétel és bevételi előírás között, ráadásul a bevételek és a kiadások kormányrendeletben definiált jogcímei sem minden esetben mutatnak tartalmi azonosságot a vállalkozások eredménykimutatásának bevételeivel, ráfordításaival (költségeivel). Mindezek alapján egyértelműsíthető, hogy egy a vállalkozási szféra eredménykimutatásához hasonló kimutatás elkészítése a felsőoktatási intézmények számára – a vállalkozások és a közsféra eltérő szemléletű könyvvezetése miatt – a módosított teljesítés szemléletű nyilvántartásból nyerhető adatok a vállalkozások eredménykimutatásában definiált bevétel- és ráfordítás (költség) sorokhoz történő illesztését követően számos korrekciót igényel. Az eredménykimutatás megfelelő bevétel- és ráfordítás (költség) soraihoz történő illesztés a költségvetési szervek meghatározott főkönyvi számláinak egyenlege alapján történik. Magyarországon az államháztartás viteléhez és az államháztartás mérlegének összeállításához szükséges információkat tartalmazó elemi költségvetési beszámolók tartalmi azonosságát a 249/2000. kormányrendelet 9. számú melléklete szerinti „államháztartás szervezetei számlakerete” biztosítja. Az államháztartás szervezeteinek - a módosított teljesítés szemléletű könyvvezetéséhez szükséges - számlakerete a 9. számú mellékletben foglaltak szerint a



könyvviteli számlák számát és megnevezését (számlakeret-tükör), valamint a számlaosztályok tartalmára vonatkozó előírásokat is tartalmazza. A költségvetési szervek – és így az állami egyetemek és főiskolák – a tevékenységük során előforduló gazdasági eseményeket tehát egységesen ugyanazon a kormányrendeletben meghatározott főkönyvi számlákon kell, hogy könyveljék. Ebből következően a közsféra eredménykimutatás modelljében a főkönyvi kivonat adatállományának a modellben definiált bevétel és ráfordítás (költség) sorokhoz történő illesztése minden költségvetési szervre egységesen paraméterezhető. A fentebb vázoltaknak megfelelően az eredménykimutatás modell megalkotása három fő lépésben történik. Először a felsőoktatási intézmények eredménykimutatás sémája kerül meghatározásra. Második lépésben az eredménykimutatásban definiált bevétel és ráfordítás (költség) sorokhoz rendeltem a kormányrendeletben meghatározott számlatükör kapcsolódó számláit. Harmadik lépésben pedig a pénzbevételek és kiadások teljesítés szemléletre történő átforgatáshoz szükséges korrekciókat határozom meg. A dolgozatban felépített eredménykimutatás összeállítása lényegesen egyszerűbb, mint egy önálló teljesítés szemléletű nyilvántartás és a jelenleg hatályos eljárások alapján történő nyilvántartás párhuzamos vezetése. Persze ez nem azt jelenti, hogy a dolgozatban vázolt eredménykimutatás-modell végérvényesen helyettesítené a közsféra összemérés elvű nyilvántartásra való átállását, azonban ez a jelen körülmények között nagy valószínűséggel a közeljövőben nem történik meg. Véleményem szerint e kettősség feloldására nyújthat valamelyest megoldást a fent vázolt modell.

## **6. ÚJ ÉS ÚJSZERŰ EREDMÉNYEK (TÉZISEK)**

1. Rámutattam arra, hogy a hazai felsőoktatási intézmények számviteli beszámolója alapjaiban eltér az angolszász országok egyetemeinek esetében alkalmazott számviteli elvek alapján készülő beszámolóktól. A hazai szabályozás az európai országok többségében kialakult irányokat sem követi, amit a nemzetközi rendszer megkövetelne.
2. Bizonyítottam, hogy a költségvetési szervek és így az állami felsőoktatási intézmények meglévő módosított teljesítés szemléletű nyilvántartása és bizonyított korrekciók alkalmazásának segítségével összeállítható egy vállalkozói szféra eredménykimutatásával konzisztens kimutatás. A modell hozzájárul az intézmények hatékonyságának méréséhez és összehasonlíthatóságot biztosít más piaci szereplők eredmény szemléletű beszámolóival.
3. Felhívtam a figyelmet arra, hogy a számviteli alapelvek a költségvetés alapján gazdálkodó szervek beszámolási és könyvvezetési kötelezettségéről szóló 249/2000. (XII. 24.) számú kormányrendeletben történő újraértelmezése alapján történő szabályozás és a potenciális hallgatók, mint a felsőoktatási intézmények legfőbb vevőinek alacsony pénzügyi-számviteli műveltsége miatt az állami egyetemek és főiskolák számviteli beszámolójában közölt információk e pillanatban még nem jelentenek valós versenytényezőt a felsőoktatásban.
4. Vizsgálatommal bizonyítottam, hogy a vállalati szféra esetében – a 2000. évi C. törvényben nevesített és értelmezett számviteli alapelvekkel összhangban – alkalmazott eredmény szemléletű számviteli beszámoló – a felsőoktatásban napjainkra kialakult piaci viszonyok diktálta elvárásoknak megfelelően – a hazai állami egyetemek és főiskolák esetében is jobban biztosítaná a világos és transzparens tájékoztatást.

## 7. KÖVETKEZTETÉSEK

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

miatt az állami egyetemek és főiskolák számviteli beszámolójában közölt információk e pillanatban még nem jelentenek valós versenytényezőt a felsőoktatásban.

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

## 8. ÖSSZEFOGLALÁS

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

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

## 8.1. SUMMARY

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

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



## 9. PUBLIKÁCIÓS JEGYZÉK

### 1. Tudományos könyv, könyvrészlet

Számviteli törvény alkalmazása (Szerk.: Dr. Sztanó Imre ) Verlag Dashöfer Szakkiaadó, Budapest 2001. ISBN 963 931 3106 (kapcsos könyvek)

Korom Erik – Ormos Mihály – Veress Attila: Bevezetés a számvitel rendszerébe, Akadémia kiadó, 2006. ISBN 963 058 2155 (500 oldal)

Dr Siklósi Ágnes-Veress Attila: Könyvvezetés és beszámolóképzés (Saldo 2011) – (A Mérlegképes könyvelői képzés „Számvitel-elemzés”, a Pénzügyi-számviteli ügyintéző „Könyvvezetés és beszámoló készítés”, valamint a Vállalkozási ügyintéző „Könyvvezetési és pénzforgalmi nyilvántartások” tantárgyának tankönyve) ISBN 963 638 3688 (557 oldal)

Kardos-dr. Sztanó-Veress: A vezetői számvitel alapjai-Saldo-2007. ISBN 963 638 2407 (280 oldal)

Dr. Siklósi Ágnes – Veress Attila: Pénzügyi számvitel II- A beszámolóképzés, Perfekt Zrt., Budapest 2011. ISBN 978-963-394-661-9 (404 oldal)

### 2. Tudományos folyóiratok

Ormos M., Veress A. (2011). „Felsőoktatási beszámolás az angolszász országokban”, Számvitel, Adó és Könyvvizsgálat, szeptemberi szám, az újságcikk levonata mellékelve (275. o-278. o.)

Ormos M., Veress A. (2011). „Eredmény- versus pénzforgalmi szemlélet a közszférában ~ az eredményszemléletre történő átforgatás egy modellje”, Számvitel, Adó és Könyvvizsgálat, decemberi számba elfogadva, befogadó nyilatkozat mellékelve

Ormos M., Veress A. (2011). „Accounting of Universities in Post Communist Economies in Contrast of the Anglo-saxon system: the Case of Hungary”, Business and Management Review szeptemberi számban jelenik meg, elfogadásra került, befogadó nyilatkozat mellékelve

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

Ormos M., Veress A. (2011) "Accounting of budgetary organizations in Hungary ~a possible accrual model", Acta Agraria Debreceniensis (Debreceni Egyetem Agrártudományi Közlemények), befogadó nyilatkozat mellékelve

### **3. Tudományos konferencia előadás kiadványban megjelentve**

Ormos M., Veress A. (2011). „A felsőoktatási beszámolás nemzetközi áttekintése”, Erdei Ferenc VI. Tudományos Konferencia „Válságkezelés A Tudomány Eszközeivel”, 2011. augusztus 25-26. Kecskemét, konferencia kiadvány megjelenőben

Ormos M., Veress A. (2011). „A magyar felsőoktatás számviteli szabályozása”, Erdei Ferenc VI. Tudományos Konferencia „Válságkezelés A Tudomány Eszközeivel”, 2011. augusztus 25-26. Kecskemét, konferencia kiadvány megjelenőben

Ormos M., Veress A. (2011). „Accounting of Universities in Post Communist Economies in Contrast of the Anglo-saxon system: the Case of Hungary”, Szentpétervári konferencia, befogadó nyilatkozat mellékelve

Ormos M., Veress A. (2011). „Accounting of Public Universities in Hungary ~ a Possible Accrual Model”, 5th. Accounting and Audit Convergence Convention, 2011. 09. 21-23., Cluj Napoca, Transylvania, Romania, befogadó nyilatkozat mellékelve

### **4. Szakkönyv, könyvrészlet**

Könyvelési ABC (Szerk.: Dr. Sztanó Imre) Verlag Dashöfer Szakkiadó, Budapest 2001. ISBN 963 852 7986 (kapcsos könyvek)

Sztanó-Korom-Veress: Példatár a vezetői számvitelhez. Ár-Túr 2004. ISBN 963 214 433 (219 oldal)

Korom-Veress: Bevezetés a számvitelbe Tesztek, Gyakorló feladatok, Vizsgafeladatok-Novoschool-2004 (297 oldal)

A számvitel és az adózás aktuális kérdései (A könyvviteli szolgáltatást végzők kötelező továbbképzéséhez)-Novoschool-2004. ISBN 963 216 5969

Veress Attila: Vizsgázók könyve (Számvitel és elemzésből)-Novoschool-2004. ISBN 963 214 9963 (210 oldal)

A számvitel és az adózás aktuális kérdései (A könyvviteli szolgáltatást végzők kötelező továbbképzéséhez)-Novoschool-2005. ISBN 963 218 2693 (84.-127. oldal)

Baloghné-Korom-Siklósi-Simon-Sztanó-Veress: Pénzügyi számvitel II. – A beszámoló összeállítása Szerk.: Csuka Tünde Perfekt ZRt., Budapest 024-II/2006. ISBN 963 394 631 (367. oldal)

A számvitel és az adózás aktuális kérdései (A könyvviteli szolgáltatást végzők kötelező továbbképzéséhez)-Novoschool-2006. ISBN 963 867 7945 (30.-83. oldal)

Nemzetközi számvitel Tankönyv (IFRS-ek rendszere)-MKVKOK-2006. ISBN 963 869 8918 (92.-100. oldal, 130.-137. oldal, 305.-348. oldal)

Korom-Siklósi-Simon-Veress: Feladatgyűjtemény a számvitel alapjaihoz (Szerk.: Siklósi Ágnes) Perfekt Kiadó ZRt. 2006 (264 oldal)

Siklósi Ágnes – Sisa Krisztina – Veress Attila (2007): Számvitel – Elemzés Vizsgatípusú dolgozatok és megoldások a mérlegképes könyvelői szakvizsgához 1. kötet, Novoschool Kht., Budapest, ISBN 963 867 7983 (276 oldal)

Pál-Sisa-dr. Ujvári-Veress: A számvitel és az adózás aktuális kérdései (A könyvviteli szolgáltatást végzők kötelező továbbképzéséhez)-Novoschool-2007. ISBN 963 867 7990 (148.-189. oldal)

Siklósi-dr. Sztanó-dr. Sztanóné-Veress: A számvitel időszerű kérdései (A könyvviteli szolgáltatást végzők kötelező továbbképzéséhez)-Perfekt-2007. ISBN 963 394 7159 (49.-119. oldal, 195.-243. oldal)

Baloghné-Kardos-Miklósyné-Siklósi-Sisa-Veress: Feladatgyűjtemény a könyvvezetési ismeretekhez-Saldo-2007. ISBN 963 638 2193 (191 oldal)

Kardos-Miklósyné-Sisa-Veress: Példatár a vezetői számvitel alapjaihoz-Saldo-2007. ISBN 963 638 2414 (204 oldal)

Pál-dr. Ujvári-Veress: A számvitel és az adózás aktuális kérdései (A könyvviteli szolgáltatást végzők kötelező továbbképzéséhez)-Novoschool-2008. ISBN 963 876 5628 (46-54. oldal, 66.-74. oldal, 152.-155. oldal)

Könyvviteli szolgáltatást végzők kötelező továbbképzése vállalkozási szak – 2008- PENTA UNIÓ, ISBN 963 866 3764 (21.-35. oldal, 58.-76. oldal, 122.-133. oldal, 180.-188. oldal)

Siklósi Ágnes – Sisa Krisztina – Veress Attila (2008): Számvitel – Elemzés Vizsgatípusú dolgozatok és megoldások a mérlegképes könyvelői szakvizsgához 2. kötet, Novoschool Kht., Budapest, ISBN 963 876 5611 (252 oldal)

Siklósi Ágnes– Veress Attila (2008): Gazdasági események kontírozása A-tól Z-ig SALDO. Budapest, ISBN 963 638 2650 (377 oldal)

Siklósi Ágnes– Veress Attila: Pénzügyi számvitel példatár PERFEKT ZRt., Budapest 2009. ISBN 963 394 7609 (442 oldal)

Könyvviteli szolgáltatást végzők kötelező továbbképzése vállalkozási szak – 2010- PENTA UNIÓ, ISSN 2061-6953 (25.-48. oldal)

Siklósi-dr. Sztanó-dr. Sztanóné-Veress: A számvitel időszerű kérdései (A könyvviteli szolgáltatást végzők kötelező továbbképzéséhez)-Perfekt-2010. ISBN 963 394 7821 (51.-113. oldal)

Pál-dr. Ujvári-Veress: A számvitel és az adózás aktuális kérdései (A könyvviteli szolgáltatást végzők kötelező továbbképzéséhez)-Novoschool-2010. ISBN 963 876 5666 (54.-97. oldal)

Siklósi Ágnes– Veress Attila: Gazdasági események kontírozása A-tól Z-ig 2. kiadás SALDO 2010., Budapest, ISBN 963 638 3534 (380 oldal)

Oktatási segédlet a könyvvizsgálók kötelező továbbképzéséhez - MKVKOK 2009 (társszerző)

Dr. Korom Erik - Dr. Siklósi Ágnes – Dr. Simon Szilvia – Veress Attila: Számvitel alapjai példatár, Perfekt Zrt., Budapest, 2010. ISBN 963 394 7760 (284 oldal)

Fülöp-Dr. Kántor-Dr. Pál-Várkonyiné Dr. Juhász-Dr. Musinszki – Dr. Siklósi-Sisa-Veress-Paróczainé dr.-Dr. Nagy: A számvitel és az adózás aktuális kérdései (A könyvviteli szolgáltatást végzők kötelező továbbképzéséhez)-Novoschool-2011. ISBN 963 876 5680 (69.-133. oldal)

Könyvviteli szolgáltatást végzők kötelező továbbképzése vállalkozási szak – 2011- PENTA UNIÓ, ISBN 963 892 1017 (69.-139. oldal)

Dr. Siklósi Ágnes – Veress Attila: Pénzügyi számvitel példatár I-II, Perfekt Zrt., Budapest 2011. ISBN 978-963-394-610-7 (534 oldal)

## **5. Jegyzet, jegyzet részlet**

Korom Erik – Siklósi Ágnes – Veress Attila (2005.): Pénzügyi számvitel – Előadásvázlatok Perfekt Kiadó Rt., Budapest (197 oldal)

Siklósi Ágnes – Veress Attila (2006.): Pénzügyi számvitel – Előadásvázlatok, gyakorló feladatok Perfekt Kiadó Rt., Budapest Fsz.: 304 (232 oldal)

Siklósi Ágnes – Veress Attila (2006.): Pénzügyi számvitel 2.– Előadásvázlatok, gyakorló feladatok Perfekt Kiadó Rt., Budapest (183 oldal)

## **6. Egyéb folyóiratok**

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

Veress A. (2010). „A külföldi pénzügyi eszközök és kötelezettségek fordulónapra vonatkozó értékelésének számviteli összefüggései”, SzámAdó

Sisa K., Ujvári G., Veress A., (2007). „Az ellenőrzés, önellenőrzés számvitele I.” SzámAdó,

Sisa K., Ujvári G., Veress A., (2007). „Az ellenőrzés, önellenőrzés számvitele II.” SzámAdó,

Siklósi Á., Veress A., (2005) „Az immateriális javak és tárgyi eszközök értékelésének néhány kérdése az IAS 36 és a hazai szabályozás alapján”, SzámAdó, Vol. XIV., No. 11.

Siklósi Á., Veress A., (2005) „Az immateriális javak és tárgyi eszközök értékelésének néhány kérdése az IAS 36 és a hazai szabályozás alapján II.”, SzámAdó, Vol. XIV., No. 12.

## **7. Egyéb publikációk**

Korom Erik – Veress Attila: Vezetői számvitel IKTA 2005., multimédiás oktatóanyag

Korom Erik – Veress Attila: Vezetői számvitel multimédiás oktatási anyag (HEFOP 2006)

Sztanó-Veress: Vezetői számvitel e-learninges tananyag (HEFOP 2007)

Siklósi-Veress: Költségvetési szervek számvitele és elemzése e-learninges tananyag (HEFOP 2008)