

Pavlik Livia

Verseny és controlling a közszféra egy fontos szegmensében, a felsőoktatásban

ÖSSZEFOGLALÓ: A controlling szerteágazó területei közül a tanulmány a pénzügyi, valamint a költség- és eredménycontrolling – mint a versenyző piaci környezetben működő szervezetek sikeres irányításában és a hatékony döntéshozatali mechanizmusokban nélkülözhetetlen menedzsmentet támogató eszközök – szerepét vizsgálja a hazai közszférában. Az alapkérdés, hogy a közösségi feladatokat ellátó szervezetek életében mennyiben van jelen a piaci verseny, amelyre akár a stratégiai, akár az azt megvalósító taktikai, illetve operatív menedzsmentfunkciók és a controlling kialakításával szükséges és lehetséges válaszolni. A felsőoktatás területén egyértelműen elmondható, hogy hazai és nemzetközi viszonylatban egyaránt élesedő piaci verseny hatására elindultak azok a folyamatok, amelyek mind ágazati, mind az intézmények szintjén növekvő hangsúlyt helyeznek a stratégiaalkotás szerepére, a tervezésre és a szervezeti, azon belül a controlling szerepét erősítő szervezeti egység szintű teljesítméymérésre. Az is megállapítható, hogy a controllingeszközök vezetését támogató szerepében a költségvetés pénzforgalmi számvitele még mindig domináns szerepet játszik az eredmény szemléletű számvitelhez képest, amelynek háttérében a profitorientált vállalkozások és a költségvetés alapján gazdálkodó szervezetek gazdálkodási sajátossága, valamint a két gazdálkodói kör eltérő tulajdonosi szemlélete áll.

KULCSSZAVAK: pénzügyi controlling, költség- és eredménycontrolling, keret- és előirányzat-gazdálkodás, eredmény szemléletű számvitel, módosított teljesítési elven alapuló pénzforgalmi számvitel, költségvetés-tervezés

JEL-kód: M41

A hatékony állam szerepéről, a kormányzati funkciók gazdaságos ellátásának követelményéről egyre hangsúlyosabban beszélünk, miközben a jogszabályoknak megfelelő, az alapító okiratban meghatározott szabályos feladatellátás továbbra is a költségvetési szektor egésze számára meghatározó jelentőséggel bír. Általános elvárásként kerül megfogalmazásra a költségvetési szervek gazdálkodásával szemben a tartozásállomány csökkentése, az adatszolgáltatás,

könyvvezetés pontossága, és az intézményi előrejelzések megbízhatósága. (Banai, 2016)

A VERSENY ÉS A MENEDZSMENTSZEM- LÉLET ERŐSÖDÉSE A SZABÁLYOZOTTSÁG FOKOZÓDÓ ÚTVESZTŐJÉBEN

Az állami szerepvállalás bonyolult folyamaton és összetett szervezetek működésén keresztül valósul meg, a rendelkezésre álló erőforrások korlátozottak, így az átlátható gazdálkodás

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

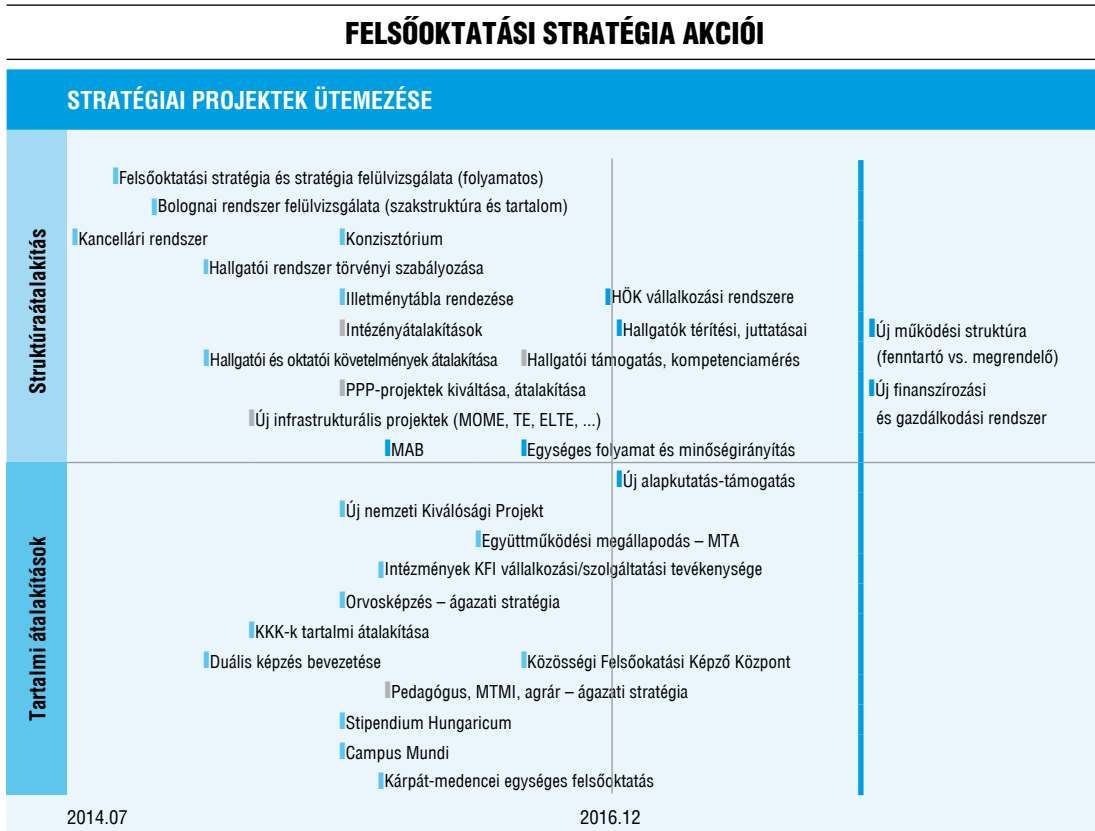
a szervezetek vezetői és az erőforrásokat biztosító érdekhordozói csoportok számára is növekvő jelentőséggel bír. (Szekeres – Ecsegi, 2014) Természetesen az ellátandó közfeladatok területén nagyon jelentősek a különbségek a feladat jellege és a működés piaci környezete szempontjából egyaránt. *„A közigazgatás hagyományos irányzata szerint az intézmények célja és eszközei kívülről adott (alapító okiratokban és jogszabályokban megfogalmazott), és a teljesítményértékelés is legfeljebb ezt, vagyis a szabályok betartását szolgálhatja (bürokratikus kontroll). Mivel ellátási területükön gyakran monopolpozíciót élveznek, esetükben az üzleti szervezeteknél megszokott versenystratégiák sem értelmezhetők. Nem nehéz belátni, hogy a hagyományosan is többféle tulajdonosi struktúrában működő, inkább az alapítók és a professzorok szellemisége által befolyásolt, semmint a szabálykövetésben jeleskedő felsőoktatási szervezetek mára még messzebbre kerültek ettől a sematikus képtől.”* (Drótos, 2010) A kérdés 2016-ban, hogy milyen messzire került a felsőoktatás a hagyományos bürokratikus kontrolltól, és mennyiben jelent meg a hazai és a nemzetközi versenynek egyaránt kitett állami felsőoktatási ágazatban és az intézményekben a menedzsmentszemlélet, és mindez milyen viszonyban áll az elvárt szabálykövetéssel. Továbbá a kérdést folytathatjuk, miszerint a hatékony és szabálykövető vezetést mennyiben képes támogatni az operatív controlling eszköztára akár eredmény szemléletű, akár pénzforgalmi alapokon.

Két év telt el a Fokozatváltás a felsőoktatásban című ágazati stratégia 2014. december 22-i elfogadását követően, valamint három év az eredmény szemléletű számviteli rendszer költségvetési gazdálkodási körben való bevezetése óta. Az ágazati stratégia 15 évre ad iránymutatást, célkitűzéseket és feladatokat határozva meg, amelyek a versenyképes és teljesítményelvű hazai felsőoktatás kialakítása érdekében szükségesek. A stratégia minden-

képpen „hiánypótlónak” mondható, még ha megfogalmazódtak is álláspontok, amelyek szerint nem rendelkezik a „jó stratégiai terv ismérveivel”. (Barkonyi, 2014) A koncepció főbb célkitűzései az intézményrendszeren belüli és kívüli együttműködés és versenyhelyzet megteremtése, a munkaerő-piaci elvárásokhoz igazodó képzési struktúra kialakítása, a tudományos kiválóságon alapuló világszínvonalú felsőoktatás megteremtése, a gazdaság innovációs képességét támogató egyetemi kutatási háttér kialakítása, valamint mind ezek megvalósítását biztosítani képes intézményrendszer létrehozása. (Palkovics, 2016) A stratégiahoz rendelt akciókat és azok megvalósítását mutatja az 1. ábra.

Az ágazati stratégia mellett az intézmények elkészítették a középtávú, azaz 5 évre előre tekintő Intézményfejlesztési Terveiket, amelyet a fenntartó 2016. májusban fogadott el. Az Intézményfejlesztési Tervek egyrészt az intézmények célrendszerének és akcióinak rögzítését és elfogadását célozzák, másrészt az átalakított intézményirányítási modell szerint az intézmények vezetésében jelenlévő rektor és kancellár tevékenységének komplex minősítésében is szerepet játszanak. További változást jelentett az ágazat intézményeinek döntéshozatali mechanizmusában a Konzisztórium megjelenése, amelynek alapvetően a stratégiai döntések megalapozásában van deklarált szerepköre. Ennek keretében az 5 tagú konzisztórium – három külső taggal, a rektor és a kancellár részvételével – előzetes egyetértési jogot gyakorol kiemelten az Intézményfejlesztési terv, a költségvetés, az éves beszámoló, a vagyongazdálkodási terv, valamint a gazdálkodó szervezet alapítása vagy abban való részesedés szerzése esetén.

A fenntartói értékelés szerint az állami felsőoktatási intézmények új irányítási rendszere működik, azonban finomhangolásokra mindenképpen szükség van, amelynek során olyan motivációs rendszert szükséges kialakítani,



Forrás: Palkovics, 2016

amely erősíteni képes a rektorok és a kancellárok együttműködési készségét, valamint szükséges összehangolni a konzisztórium és a kancellár tevékenységét. Szélesíteni és mélyíteni kell az intézményekről rendelkezésre álló információk körét, amelyek az intézményi sajátosságokhoz illeszkedő, de elvi szinten egységes irányelveken nyugvó adatszolgáltatásokon, riportokon alapulva szolgálják ki a fenntartói, azaz tulajdonosi információs igényeket. (Palkovics, 2016) Ezen a ponton kerül megfogható közelségbe a fenntartói, mint tulajdonosi elvárás a jelen tanulmány szűken vett fókuszával, azaz a controlling témakörével. A könyvvezetés pontossága és az ezen alapuló adatszolgáltatások teljesítése szigorú elvárás a költségvetési szervekkel és így a felsőoktatási intézményekkel szemben is, annak érdekében,

hogy államháztartási szinten teljesíthetők legyenek az évközi költségvetési prognózisokkal szembeni elvárások, az államháztartási adatok publikálhatók, az adósságállomány nyomonkövethető legyen, és az EU felé az ország képes legyen a kötelező adatszolgáltatások teljesítésére. (Banai, 2016)

Az ágazat működésének szabályosságát az Állami Számvevőszék a 2009–2013. időszakra kiemelten vizsgálta, amelyről 2015-ben adta ki jelentéseit, és 2016-ban az intézkedési tervek megvalósításának utóellenőrzésére került sor. A felsőoktatásban működő intézmények tekintetében elmondható, hogy a tevékenységük jellegéből, a vonatkozó jogszabályok tartalmából adódóan a 2015. évi integritásfelmérés megállapította, hogy a korrupciós veszélyeztetettség növelő tényezőként van-

nak jelen a közbeszerzések, az európai uniós pályázatok, a díjköteles szolgáltatások létezése és az ezekhez kapcsolódó díjak saját hatáskörben való meghatározásának joga, az ingatlan-vagyon hasznosítása, valamint a tulajdonosi részesedések létezése. A korrupciós veszélyeztetettséget nagymértékben csökkenteni képes tényező maga az ÁSZ-ellenőrzések léte, emellett a rendszerszerű kockázatelemzés kialakítása, a szervezeten belüli közérdekű bejelentők védelmére vonatkozó belső szabályozás kialakítása, az ajándékok, utaztatás, meghívások elfogadásának feltételrendszerének, valamint a külső szakértelem igénybevételének megfelelő szabályozása. (Warvasovszky, 2016) Az ÁSZ célkitűzése, hogy az ellenőrzések során szerzett tapasztalatok széles körben hasznosuljanak, és ennek az ellenőrzések során feltárt „jó gyakorlatok” bemutatásával, a jelentések transzparenciájával, az ellenőrzések megállapításainak intézkedési tervbe foglalásával és ezek utóellenőrzésével kívánunk eleget tenni. Jelen tanulmány írása során már elérhető néhány felsőoktatási intézmény utóellenőrzéséről szóló jelentés, amelyekből általánosságban az olvasható ki, hogy – ugyan különböző mértékben, de – minden intézményben jelentős lépések születtek a 2009–2013 időszakban feltárt hiányosságok felszámolására az ellenőrzések lezárását követően rendelkezésre álló 2015–2016-os időszakban. (ÁSZ, 2016) Ugyanakkor nem lehet hátradólni, hiszen a szabályos működés a mindenkori jogszabályi környezetnek való megfelelést követeli meg. A folyamatosan változó jogi környezet folyamatos kihívást jelent az intézményrendszer minden tagja számára. Intézményi oldalról mindenképpen elmondható, hogy a gyakran változó jogszabályi háttér egy komoly kockázatonövelő és versenyképességet csökkentő tényező. Az állandó változásban lévő jogi környezet az intézményi belső szabályozás terén állandó készenléteket, folyamatos szabályzatkalkotási és -módosítási feladatot jelent, amely egyben komoly erőforrás-

lekötéssel jár együtt. Nincs mód és lehetőség stabil, jól szabályozott folyamatok kialakítására, amely nem csupán a szervezet szabályos, hanem egyben hatékony működésének is az egyik legfontosabb előfeltételét jelenthetné. A szabályok átláthatatlan pókhálója, az operatív működés egyre apróbb részletekbe menő bürokratikus kontrollja sajnos a Fokozatváltás a felsőoktatásban című ágazati stratégiában célként megfogalmazott hazai és nemzetközi versenyképességet, az innovativitást nagyban veszélyezteti, az adminisztratív korlátok a már-már mindenre kiterjedő engedélyeztetési mechanizmusokon, az évek óta fennálló eszközbeszerzési tilalmakon keresztül a szervezetek működését nagymértékben béklyóba köti.

Vajon mennyiben képes a kettős, azaz pénzforgalmi és eredményszemléletű alapokra ültethető operatív controlling, mint módszertani eszközök összessége az erős piaci versenykörnyezetben és egyben az állandóan változó túlszabályozott keretek között hatékony vezetéstámogató eszköz lenni?

A MENEDZSMENTET TÁMOGATÓ CONTROLLINGESZKÖZÖK

A controlling szerteágazó területei támogatják a vezetést a stratégiai és operatív feladatainak hatékony megvalósításában. A felsőoktatás területén maradvá aktuálisan beszélhetnénk a stratégiai controlling eszközéről is, hiszen az elmúlt időszakban mind ágazati, mind intézményi szinten megfogalmazásra került a küldetés, a jövőkép, amelynek során helyzetértékelést végzett mind a fenntartó, mind az intézményi kör. Ennek során a szereplők feltárták a jövőben rejlő lehetőségeket, alkalmazva a stratégiaalkotásban támogatást nyújtó módszertanokat, mind SWOT-elemzés, PEST-elemzés stb. A felsőoktatásban zajló stratégiaalkotás aktualitásának ellenére a jelen tanulmány az operatív controllingeszközök

ágazatban betöltött szerepét vizsgálja, amelyek közül kiemelt hangsúlyt kap a számviteli információs rendszerbe mélyen beágyazható pénzügyi controlling és a költség- és eredménycontrolling területe.

A téma további lehatárolásaképpen – a jelentőségét nem vitatva – nem kívánunk kitérni a humánerőforrás controllingterületére, amely szintén nagyon izgalmas téma lehetne, ha a kötelező adatszolgáltatásokon (például FIR) túl az egyéni teljesítményértékelés fontosságára és a motivációs szerepére gondolunk. A nemzeti felsőoktatásról szóló 2011. évi CCIV. törvény (a továbbiakban: Nftv.) 12.§ (2) ec) pontjában kimondja, hogy a szenátus fogadja el a minőség és a teljesítmény alapján differenciáló jövedelemelosztás elveit. A hazai felsőoktatási intézmények egy szűkebb körében már kialakításra és elfogadásra kerültek azon szabályzatok, amelyek a teljesítményt középpontba helyező, egyéni motivációt növelő jövedelmezési rendszer bevezetését célozzák. Nem kíván a tanulmány a beruházások és projektek controllingjával foglalkozni, miközben hangsúlyozzuk ezek jelentőségét, hiszen elengedhetetlen, hogy fenntartható struktúrák jöjjenek létre a beruházási tevékenységek eredményeképpen és a projektek keretében. A beruházások és a projektek nagy részének a háttérben pályázati források állnak, amelyek esetében kiemelkedően fontos szempontként kezelendő, hogy a jelenleg rendelkezésre álló források hosszú távú hasznosulása valósuljon meg. A megtérülés kérdésköre, az indikátorok meghatározása és folyamatos nyomon követése áll a controlling ezen területének a középpontjában. A megtérülés meglehetősen speciálisan megfogható tényező, miután a felsőoktatásban megvalósuló beruházások és projekttevékenységek nagy részére igaz, hogy nehezen mérhető a közvetlenül a projekthez kapcsolódó jövőbeni pénzáramlás, amely a megtérülés számítása során nélkülözhetetlen becsült érték. Gondoljunk egy kutatási célú beruházásra, ahol az

eszköz használata például az orvosképzést és az egészségügyi ellátást szolgálja, azaz nem közvetlen piacképes termék létrehozásáról és az abból származó árbevételről lehet a beruházás megvalósulását követően beszélni. Folytathatnánk a sort, hogy a controlling mely területeire nem tér ki a tanulmány, bár vitathatatlanul fontos szerepet játszik a hatékony és sikeres vezetés jó minőségű információkkal való kiszolgálásában, de ezen a ponton rátérnénk a tanulmány témájaként meghatározott controllingterületekre.

TERVEZÉS ÉS BESZÁMOLÁS PÉNZÜGYI ÉS EREDMÉNYSZEMLÉLETBEN

A költségvetési szervek számviteli információs rendszere 2014. január 1-jétől nagymértékben megváltozott, amelynek során a korábbi módosított pénzforgalmi szemléleten alapuló számviteli rendszer (a továbbiakban: költségvetési számvitel) mellett beépült a versenyszférára jellemző realizációs elven alapuló számviteli megközelítés (a továbbiakban: eredményszemléletű számvitel) a kettős könyvvezetés zárt, integrált rendszerébe. Ez a kettős megközelítés a controllingnak is szélesebb teret biztosít, mivel nem csupán a pénzügyi controlling számára, de a költség- és teljesítményméréshez, azaz a tevékenység eredményességének a megítéléséhez szükséges adatok is megbízható módon, a bizonylati elveknek megfelelően állnak rendelkezésre a számviteli információs rendszerben. Azonban mindennek ellenére 2017-ben, három költségvetési év elteltével még mindig elmondható, hogy a hangsúly mind a tervezésben, mind a beszámolásban – bár szélesedik a szerepe az eredményszemléletű számvitelen alapuló beszámolási formáknak is – a költségvetési számvitelen nyugszik, azaz a pénzügyi controlling vezetést támogató funkciói 2017-ben is markánsabban vannak jelen, mind az eredményszemléletű teljesítménymérés. Azonban fontos kiemelni, hogy bár a tervezésben és

a vezetői riportokban alapvetően a pénzforgalmi szemlélet dominál, de az eredmény szemléletű számvitel területén az önköltségszámítás jelentősége folyamatosan növekszik. Ennek a felsőoktatás tekintetében kiemelt hangsúlyt ad a képzések önköltségének intézményfinanszírozásban betöltött szerepe.

A pénzügyi controllingról általában elmondhatjuk, hogy középpontjában a stratégiával összhangban lévő pénzügyi tervezés, a pénzügyi tervek megvalósítását szolgáló operatív irányítás, a szervezet pénzügyi teljesítményének értékelése áll. A működés pénzszükségletére és pénzfedezetére, azaz a pénzforgalmi tervek elkészítésére, valamint a likviditásmenedzsmentre helyezi a hangsúlyt. (Bordáné, 2001)

Ha elmozdulunk a tisztán versenykörnyezetből a költségvetési szektor irányába, akkor a pénzügyi controlling területén egy szigorú előirányzat- és keretgazdálkodás – mint sajátosság – jelenik meg mind az államháztartás egésze, mind a költségvetési szervek és azok szervezeti egységei tekintetében. Természetesen a költségvetési szervek oldaláról közelítve a szervezeten belül, azaz a felelős gazdálkodás elvének mentén működő szervezeti egységek szintjén értelmezhető a controlling, mint vezetést támogató eszközrendszer. Ha azonban „madártávlatból” közelítünk, akkor az állam – mint tulajdonos – szemszögéből nézve akkor is „controllingról” beszélhetünk, amikor a költségvetési szervekre, mint az államháztartás részét képező „szervezeti egységekre” gondolunk. Az államháztartás költségvetésének megalapozása és a terv teljesülése szempontjából az állam, mint „tulajdonosmenedzser” a vállalati menedzserhez hasonlóan hasznos és megbízható információkat igényel a „szervezeti egységekről”, azaz a költségvetési szervekről, amely információs igényét természetesen jogszabályi háttérrel alapozza meg.

A 2. ábrán összefoglaltuk, hogy milyen tervezési és beszámolási kötelezettségeknek kell eleget tenni a költségvetési szektorban, illetve a költségvetési szervek – és ezen belül a felső-

oktatási intézmények – milyen módon alapozzák meg a controllingeszközök használatával a hatékony gazdálkodásukat a versenyképesség növelése érdekében.

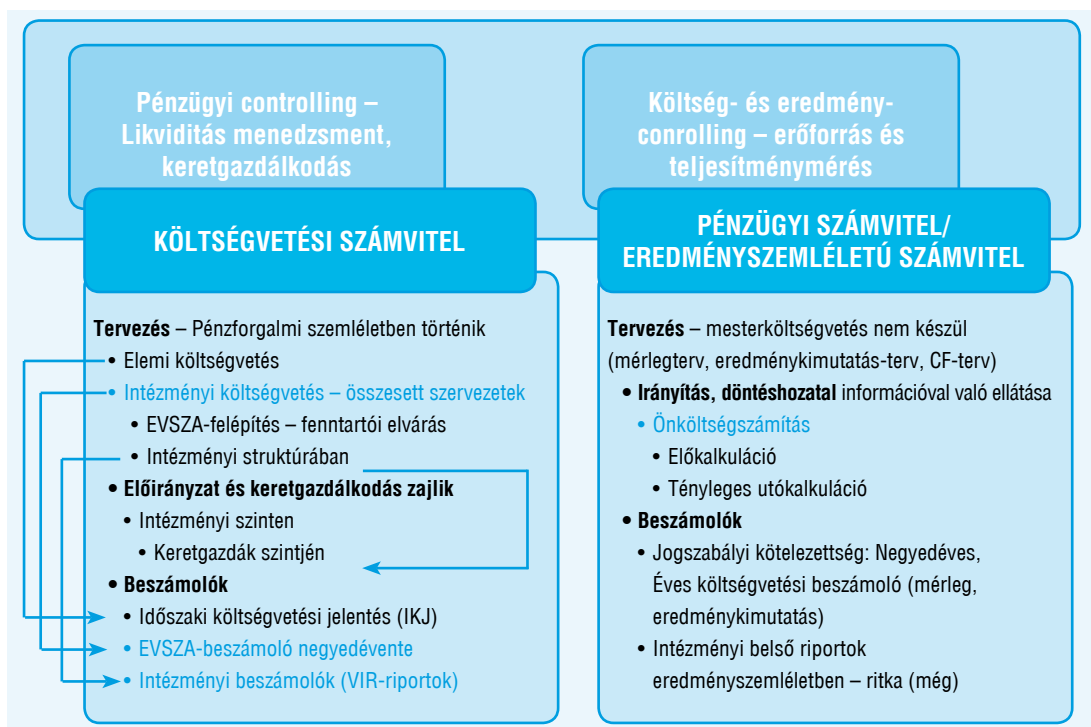
Tervezés

Elmondható, hogy a költségvetési szervek esetében alapvetően pénzforgalmi szemléletű a tervezés, amely az államháztartás központi költségvetésének alapelveiből vezethető le. Egy top-down típusú tervezésről beszélhetünk, amennyiben az államháztartás központi költségvetéséből kiindulva a fenntartói döntésen keresztül a szervezet egészének elemi költségvetését tervezzük meg. Természetesen az elemi költségvetés, amely előirányzatoknak (rovarend) megfelelően tartalmazza a bevételeket és a kiadásokat, nem alkalmas egy összetett szervezet – mint amilyenek általában a felsőoktatási intézmények – hatékony működését a tervezésen keresztül támogatni. (Lásd 3. ábra)

Az intézményi „belső” költségvetések (a továbbiakban: intézményi költségvetés) hivatottak a szervezeti felépítésnek megfelelően a vezetést támogatni. A vezetés terén a hazai állami fenntartású felsőoktatási intézmények tekintetében az alapvető azonosság a duális vezetés, amelynek keretében az Nftv. által szabályozott módon a rektor és a kancellár között megosztott a munkáltatói és a kötelezettségvállalási jogkör, amelyeket a két vezető a szervezeten belül delegálhat. A szervezeti felépítés, valamint a főbb jogkörök delegálásának mélysége és szélessége határozza meg, hogy a felelősségi elven alapuló decentralizált gazdálkodás milyen konkrét működési-gazdálkodási modellt hoz létre az adott intézményen belül.

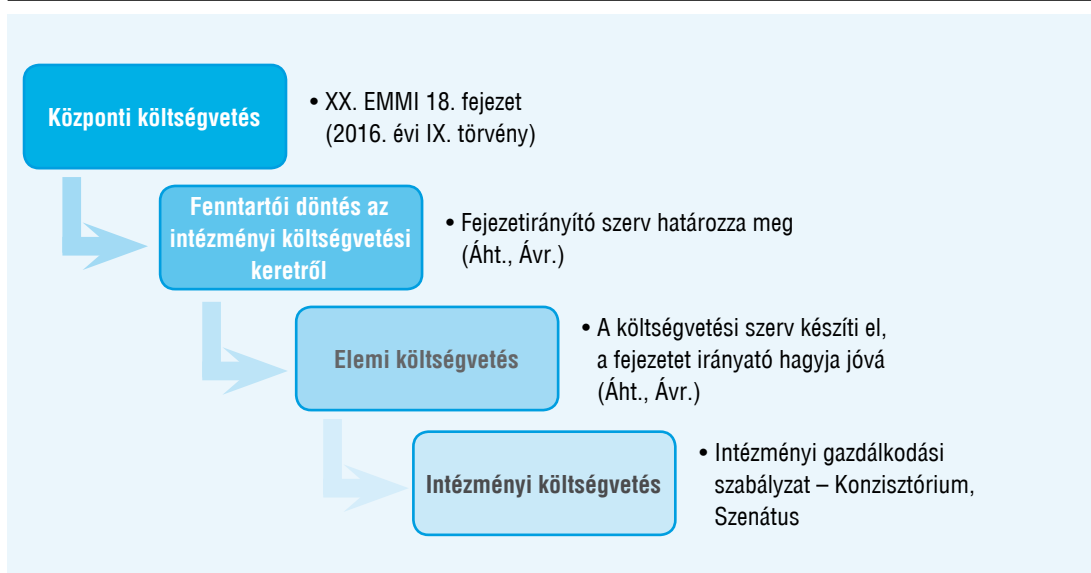
Az intézményi költségvetések kialakítása során teljes szabadságot biztosít a jogszabály, azonban 2015-től fenntartói jogkörben eljárva egy Egységes Vezetői Számviteli Adatszolgáltatás (EVSZA) került kialakításra, amelynek

TERVEZÉS ÉS BESZÁMOLÁS



Forrás: saját szerkesztés

TOP-DOWN TERVEZÉS



Forrás: saját szerkesztés

keretében az Nftv. által meghatározott főbb szervezeti egység típusokra¹ tagoltan minden állami felsőoktatási intézmény köteles költségvetési tervet és ennek megvalósulását nyomon követő negyedéves beszámolót készíteni és megküldeni a fenntartó felé. Az így összeállítandó EVSZA szerinti költségvetési terv, illetve az ennek megfelelően elkészítendő negyedéves EVSZA-beszámoló igazodik az adott felsőoktatási intézmény szervezeti felépítéséhez, hiszen az Nftv. szerinti szervezeti egységtípusok alábontásaként megjelenhetnek az adott intézmény konkrét szervezeti egységei és lehetővé válik egy egységes, ugyanakkor az egyes intézmények szervezeti felépítésének különbségét kezelni képes struktúrájú terv- és beszámoló típus összeállítása.

Az eredményszemléletnek megfelelő tervezésre, azaz mérlegterv, eredménykimutatás-terv összeállítására nincs jogszabályi kötelezettség, és ismereteink szerint – bár 2014-től ennek elvi lehetősége megvan – az állami felsőoktatási intézmények egyikének belső szabályzatában sem látunk erre példát. Ennek hátterében mindenképpen meghúzódik az állami tulajdonosnak a magántulajdonossal szembeni eltérő érdekeltsége, amely a vagyona vonatkozóan markáns különbséget mutat. A magánszférában működő vállalkozások tulajdonosai alapvetően érdekeltek a vagyona és azon belül is a működésből származó saját tőke növekedésében, amely a befektetett tőke adózott eredményen keresztül megtérülését jelenti osztalék, vagy a részesedés piaci értékének növekedésén keresztül, illetve a működés bővítését biztosíthatja, amennyiben a sajáttőke-növekményt a tulajdonosok a vállalkozásban hagyják. A mérlegterv a befektetési és finanszírozási döntések eszköz-forrás hatásainak előrevetítésén keresztül mutat rá a pénzügyi egyensúly megteremtésének kérdéseire. (Bordáné, 2001) A várható hozamok és ráfordítások tervezése valósul meg az eredménykimutatás tervben. A mérleg és eredménykimutatás tervet a cash-flow terv

egészíti ki, és így áll össze a vállalkozások mesterköltségvetése. (Oliver – Horngren, 2010) A mesterköltségvetést természetesen szerteágazó résztervek, mint értékesítési terv, termelési terv, beszerzési terv, logisztikai terv, bérterv és továbbiak támasztanak alá. (Bosnyák et al., 2010) Könnyen belátható, hogy a tulajdonosi érdekeltségből adódóan az állami fenntartású felsőoktatási intézményeknél – még ha a közszférán belül leginkább versenykörnyezetnek kitett ágazatról is beszélünk – sem érhető tetten a *for profit* szektor eredménynövekedésében és azon keresztül a saját vagyona növekedésében érdekelt tulajdonosi szemlélet. Az elsődleges fókusz az éves költségvetés teljesülésére, a likviditás fenntartására és ezen keresztül az adósságállomány elkerülésére helyeződik.

Beszámolási kötelezettség

A 2. ábra szemlélteti az előzőekben bemutatott tervezési feladatokhoz kapcsolódó beszámolási kötelezettségeket, amely alapján láthatjuk, hogy beszámolás tekintetében az elemi költségvetés nyomon követését szolgálja az időszaki költségvetési jelentés (a továbbiakban: ikj), amely az állam, mint tulajdonos számára jelent az államháztartási költségvetés teljesülése szempontjából „controllinginformációt”. A költségvetési szerv, azaz a felsőoktatási intézmények gazdálkodását azonban csak részben tudja támogatni az ikj.

A vezetői feladatokat az intézményi költségvetés alakulását mutató intézményi pénzügyi beszámolók, riportok tudják támogatni. A vezetői információs rendszer keretében megfelelő módon felépített riportok szükségesek ahhoz, hogy a tényleges folyamatok alakulását a tervekkel folyamatosan összehasonlítva, a tervtől való eltéréseket elemezve megalapozhatók legyenek a szükséges vezetői beavatkozások, illetve a vezetői döntések.

A fenntartó az intézményekben, azon belül azok szervezeti egységeinél ténylegesen végbe-

menő folyamatok pénzügyi hatásait az EVSZA szerinti költségvetési terv nyomán követésével, azaz a tervvel azonos struktúrában negyedévente elkészítendő EVSZA-riportokon keresztül monitorozza.

A SZÁMVITELI INFORMÁCIÓS RENDSZERBE INTEGRÁLT PÉNZÜGYI, VALAMINT KÖLTSÉG- ÉS EREDMÉNYCONTROLLING

A költségvetési szervek számviteli rendszere integráltan alkalmas a folyamatok gazdasági hatásait pénzforgalmi szemléletben, valamint ered-

ményszemléletben lekövetni. Ebbe az integrált rendszerbe a külső, jogszabályi követelményeken túlmenő szempontrendszerek építhetők be a belső, a vezetéshez szükséges információs igények kielégítése céljából. Természetesen megfelelő informatikai támogatás nélkül ez manapság már elképzelhetetlen, vagyis jól felépített integrált gazdálkodási rendszerekre van szükség egyrészt az államháztartás információs igényének kielégítése, másrészt a hatékony vezetés jó minőségű információkkal való ellátása érdekében. A 4. ábra a külső érdekhordozók, valamint a vezetést kiszolgáló pénzügyi, valamint költség- és eredménycontrolling szem-

4.ábra

SZÁMVITELI INFORMÁCIÓS RENDSZERBE INTEGRÁLT CONTROLLING

Rendszerezési szempontok	Gazdasági esemény hatása felmerülésekor		Rendszerezési szempontok	Gazdasági esemény hatása felmerüléskor		
	Kiadás/Bevétel			Költség	Ráfordítás	Eredmény-szemléletű bevételek
Fajtája	Rovatrend szerint (K1–K9., B1–B8) 05...(3) 003 + COFOG 09...(3) 005 + COFOG Főkönyv: 0-ás számlaosztály – zárt rendszer: együttes egyenleg nulla (kettős megfigyelés)		Fajtája	Elsődlegesen Költségnem – (főkönyv: 5-ös számlaosztály) Másodlagosan – 2017. január 1-től nem kötelező. Ha választja a szervezet, akkor 591. Költségnem átvezetési számlával szemben • Közvetlen költségek – Főkönyv: 7-es szla • Közvetett költségek – Főkönyv: 6-os szla	Főkönyvben: 81–83. Költségek átvezetése alapján 84. Egyéb ráfordítások 85. Pénzügyi műveletek ráfordításai	Főkönyvben: 9. Eredmény-szemléletű bevételek 91. Tevékenység er. sz. bev. 92. Egyéb eredm. szeml. bev. 93. Pénzügyi műv. er. sz. bev.
COFOG (2018. január 1-től változik)	Főkönyvben a 003 és 005 nyilvántartási ellenszámlák alábontásával.		 Szakfeladat	2017. január 1-től a vezetői információs rendszer igényeinek megfelelően szabadon alakítható ki a közvetett költségek és a közvetlen költségek rendszerezése.	Áhsz. 6. számú melléklet: Összköltség-eljárás alapuló eredménykimutatás Áhsz. 7. számú melléklet: Költségek és megterhelt költségek kimutatása	
Controlling • szervezeti felépítés leképezése – szervezetkód, tevékenységek, költséghelyek meghatározása – témaszámok.	Kötelezettségvállaló költségvetés teljesítése a szigorú keretgazdálkodás feltételeinek megfelelően.		Controlling • szervezeti felépítés leképezése – szervezetkód, tevékenységek, költséghelyek meghatározása – témaszámok.	Controlling 7-es számlaosztályhoz kapcsolódóan a tevékenységeknek megfelelő bontás 6-os számlaosztálybeli költséghelyek további bontása a szervezeti felépítésnek, a költségfelosztás során használt vetítési alapoknak figyelembevételével.	Controlling Ráfordítások alábontása • képzésekre, kutatásokra stb., • költséghelyekre, • szervezetkódra (a költséghely hierarchiában).	Controlling Bevételek alábontása • képzésekre, kutatásokra stb., • költséghelyekre, • szervezetkódra.

Forrás: saját szerkesztés

pontjából legfontosabb információs igényeket foglalja össze.

A 4. ábrán körülhatárolt „fekete doboz” a szervezet belseje, azaz a controlling területe, ahol a felelősségi elveknek megfelelően kialakított decentralizált szervezet irányításához szükséges információk létrehozása történik, azonban mielőtt ebbe beletekintenénk nézzük meg a „fekete dobozt” körülvevő környezetet.

A „fekete dobozon” kívül a jogszabályi környezetnek² megfelelő számviteli információs rendszer működik, amelynek keretében egyrészt a pénzforgalmi alapokon rögzített kiadások és bevételek jelennek meg a rovatrendhez igazodva, másrészt a megfelelő kormányzati funkcióhoz (a továbbiakban: COFOG) rendelt. Mindez a nullás számlaosztályban, mint egy önmagában zárt rendszerben valósul meg.³ Természetesen a kiadások és bevételek elszámolásához kapcsolódik az előirányzatok és a kötelezettségvállalások nyilvántartása is.

Az eredményszemléletű számvitel logikája alapján történik a gazdasági folyamatok leképezése az 1–9. számlaosztályban. A költségelszámolás kötelezően költségnemek szerinti az 5-ös számlaosztályban, és 2016. december 31-ig ehhez a 4/2013-as kormányrendeletben meghatározottak szerint, egy kötelező szakfeladatonkénti és költséghelyi költségelszámolás társult. 2017. január 1-jétől megszűnt a szakfeladati rend, és a 4/2013-as kormányrendelet értelmében a 6-os és 7-es számlaosztály a vezetői információs igényeket alapul véve szabadon alakítható ki. A 2016. december 31-ei fordulónappal megszűnt az Éves beszámolóban a szakfeladatokra irányuló Költségek és megtérült költségek elnevezésű beszámoló főrész.

A költségeken kívüli eredményt csökkentő tételek, azaz a Ráfordítások a 8-as számlaosztályban, az eredményszemléletű bevételek pedig a 9-es számlaosztályban kerülnek elszámolásra. Ezen számviteli logikai rendnek megfelelően az Éves beszámolóban Összkölt-

ség eljáráson alapuló eredménykimutatás összeállítása kötelező.

Alapvetően eddig a szervezet egészére koncentráltunk, amikor a külső információs igények kielégítéséről beszéltünk a számviteli információs rendszer tartalmát áttekintve. A vezetés azonban – beletekintve a „fekete dobozba” – a mindennapokban nem a szervezet egészének szintjén zajlik, hanem a felelős vezetők irányításával a szervezet különböző pontjain, ahol a vezetői döntéshozatalt hasznos és releváns információkkal szükséges kiszolgálni. Vagyis a gazdasági folyamatokat mind pénzforgalmi, mind eredményszemléletben a szervezet különböző szervezeti egységeihez és az általuk végzett tevékenységekhez kell rendelni, ami további dimenziókban való megfigyelését igényli az előbb már említett kiadás/bevétel, költség/ráfordítás/eredményszemléletű bevétel kategóriáknak.⁴ Az integrált informatikai rendszerek különböző paraméterekkel, kódokkal tudják a különböző megfigyelési szempontokat lekövetni, amelyek lehetnek például a szervezet felépítése tekintetében szervezetkódok, funkcióterületek stb., a tevékenységek viszonylatában témaszámok, munkaszámok stb., a használt gazdálkodási rendszer informatikai megoldásaitól, elnevezéseitől függően. Jelen tanulmányban a továbbiakban a szervezeti egységeket szervezeti kódokkal, a tevékenységeket és a szervezet egyéb kiadásokkal, költségekkel, ráfordításokkal és bevételekkel érintett területeit témaszámokkal illetjük.

A költségvetési szervek számviteli információs rendszere szempontjából az egyik kiemelt terület a keretgazdálkodás, amely pénzforgalmi alapokon nyugszik, míg a másik az ellátott tevékenység eredményességének megfigyelése, amelynek alapja az eredményszemléletű bevételek és a költségek megfelelő nyomon követése és ehhez kapcsolódóan az önköltségszámítás rendszere. Előljáróban hangsúlyozandó, hogy bár összefüggés van a keretgazdálkodás és az önköltségszámítás között, amennyiben

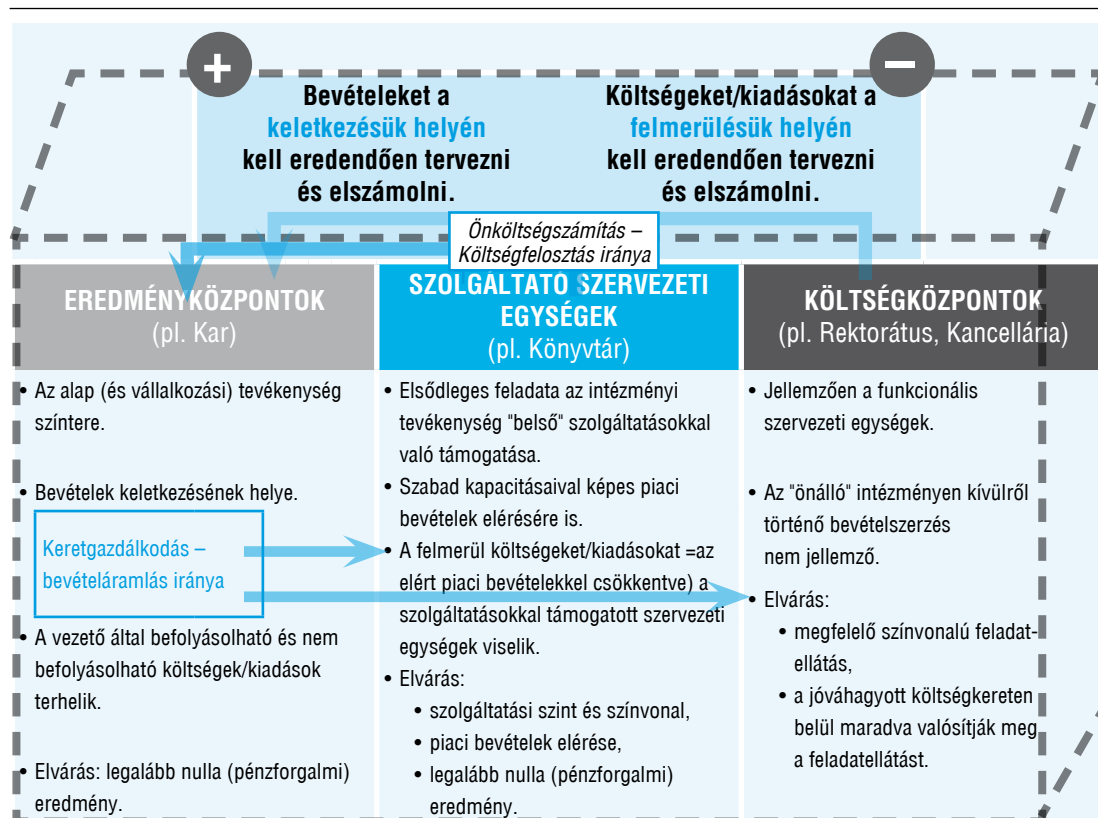
minden költség előbb utóbb kiadásként is megjelenik, azonban mind logikájában, mind tartalmában másként kell közelíteni a keretgazdálkodás által elvárt követelményekhez és az önköltségszámítás témaköréhez. Ez a gyakorlati szakemberek számára is komoly kihívást jelent, azonban a feladat az elvek következetes alkalmazásával a megfelelően kialakított integrált rendszerekben jól megoldható.

A felelősségi elven alapuló decentralizált gazdálkodás keretében az egyik legfontosabb alapvetés, hogy a szervezeti egységek eltérő célokkal és feladatokkal jönnek létre a szervezet egészének versenyképes működése érdekében, és ezt a controlling területén megfelelően kell kezelni. Az 5. ábra a különböző szervezeti egység típusokat és azok főbb jellemvonásait tartalmazza. (Anthony et al., 2009)

Az 5. ábra a felelősségi elven alapuló decentralizált gazdálkodás egyik legfontosabb alapvetését tartalmazza, amelynek alkalmazása elengedhetetlen ahhoz, hogy a szervezeti egységek valós teljesítményét meg tudjuk határozni. Az alapelv értelmében a bevételeket a szervezeten belül azon szervezeti egységnél kell eredendően tervezni és ténylegesen elszámolni, amely szervezeti egység által végzett tevékenységhez kapcsolódik, azaz a bevétel keletkezésének helyén. A kiadásokat és a költségeket pedig a felmerülésük helyén kell megtervezni és elszámolni, azaz minden szervezeti egységben az ott végzett tevékenységek erőforrásigényét szükséges számba venni. Ennek során válik lehetővé, hogy a szervezeti egységek vezetői szempontjából elkülöníthető a vezető által befolyásolható és nem befolyásolható,

5. ábra

SZERVEZETI EGYSÉGEK FAJTÁI ÉS JELLEMZŐI



Forrás: saját szerkesztés

azaz a felelősségi körébe tartozó, illetve nem tartozó, de mégis általa viselendő kiadások/bevételek, valamint költségek/ráfordítások/eredményszemléletű bevételek köre.

BEVÉTELALLOKÁCIÓ A KERETGAZDÁLKODÁS, KÖLTSÉGALLOKÁCIÓ AZ ÖNKÖLTSÉGSZÁMÍTÁS TERÜLETÉN

A bevételek keletkezési helyükön való elszámolásából adódik, hogy a szigorú keretgazdálkodás érdekében a bevétellel eredendően nem rendelkező funkcionális, illetve a kiadásaik teljes körét nem fedező bevétellel rendelkező szolgáltató szervezeti egységek működéséhez bevételt szükséges allokálni azon szervezeti egységek irányából, ahol a szervezet egészének tevékenységéből adódóan a bevételek megjelennek. Ezen utóbbiakat nevezhetjük eredményközpontoknak. A felsőoktatási intézmények nagy részében ezek az oktatási szervezeti egységek, amelyek tipikusan kari szervezeti formában jelennek meg (a továbbiakban: karok). A karok bevételeiből a szolgáltató és a funkcionális szervezeti egységek működésének kiadásaihoz való hozzájárulás számításának módját és ebből adódóan a mértékét a felsőoktatási intézmények gazdálkodási szabályzatukban kötelesek rögzíteni. Egy elfogadott, és az önköltségszámítással leginkább szinkronban álló megoldás, ha a szolgáltató és funkcionális szervezeti egységek kiadásaihoz szükséges hozzájárulást az általuk végzett tevékenységeket élvező szervezeti egységek között különböző vetítési alapok segítségével határozzuk meg.⁵ A 6. ábra a bevételallokáció irányát mutatja a Budapesti Corvinus Egyetem egyszerűsített organogramjával szemlélítve.

A 7. ábra már az önköltségszámítás során elvégzendő költségfelosztás irányát mutatja, amelynek során a karokon létrehozott teljesítmények (képzési programok, kutatási tevékenységek) közvetlen költségeihez a szervezet

egyéb pontjain felmerülő közvetett költségeket rendeljük hozzá. Itt tehát költségallokációról beszélünk. Tehát a keretgazdálkodás érdekében a bevételeket kell áramoltatni a szervezetben és így az integrált gazdálkodási rendszerben (jelen esetben a költségvetési számvitelen belül a nullás számlaosztályban a megfelelő szervezeti egységek és azon belül témaszámok között), míg az önköltségszámítás során a közvetett költségek áramlanak a tevékenységek irányába (konkrétan a közvetett költséghelyek költségeinek a felosztása valósul meg a költségviselőkre allokálva a közvetett költségeket).

Mindezen belső allokációkat az integrált rendszerben oly módon szükséges megoldani, hogy az egyéb szempontokat is szem előtt tartjuk. Például a bevételek belső áramlása során nem változhat a bevétel kormányzati funkcióhoz való hozzárendelése, hiszen a bevétel a keletkezésekor a megfelelő COFOG szerint kerül elszámolásra, tehát a keretgazdálkodás érdekében való belső allokációja során a COFOG már nem változhat.

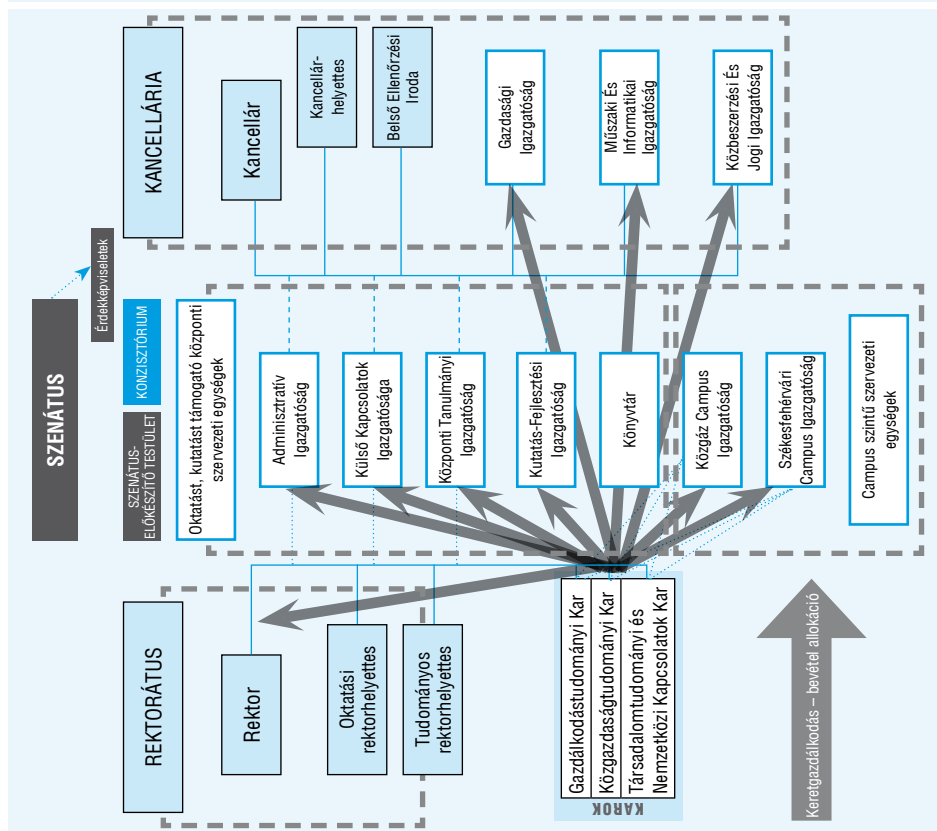
A 8. ábra a közvetett költségek allokációját mutatja az önköltségszámítás során kialakítható önköltségtartalmaknak megfelelően.

A közvetett költségek felosztása során többféle megoldás közül választhatunk, amelyek részben az egyes szervezeti egységek között fennálló belső szolgáltatási kapcsolatoknak, részben az általuk végzett tevékenységeknek megfelelően határozhatók meg. (Pavlik, 2015)

Több megoldási lehetőség közül egyik variáció lehet, amennyiben a szolgáltató egységek egymás számára is nyújtanak szolgáltatást, hogy a közvetett (általános) költségek felosztása során előre meghatározott sorrendet követünk. A költséghelyek költségeinek felosztása során a sorrendben később felosztott költséghelyekről azon költséghelyekre, amelyek költségei a sorrend szerint előbb kerülnek felosztásra, költségvisszaosztás nem történik. A 8. ábrán a fekete pöttyös nyilak ezen kérdésfelvetésre utalnak.

6. ábra

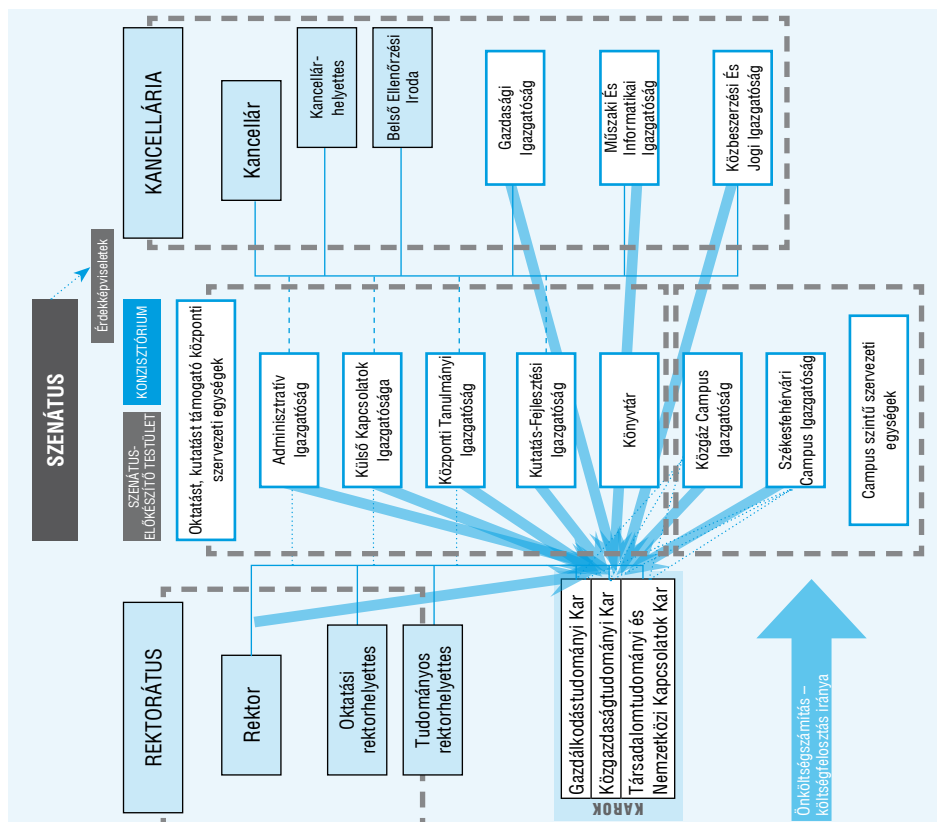
BEVÉTELLALKOZÁS A KERETGAZDÁLKODÁS ÉRDEKÉBEN



Forrás: saját szerkesztés

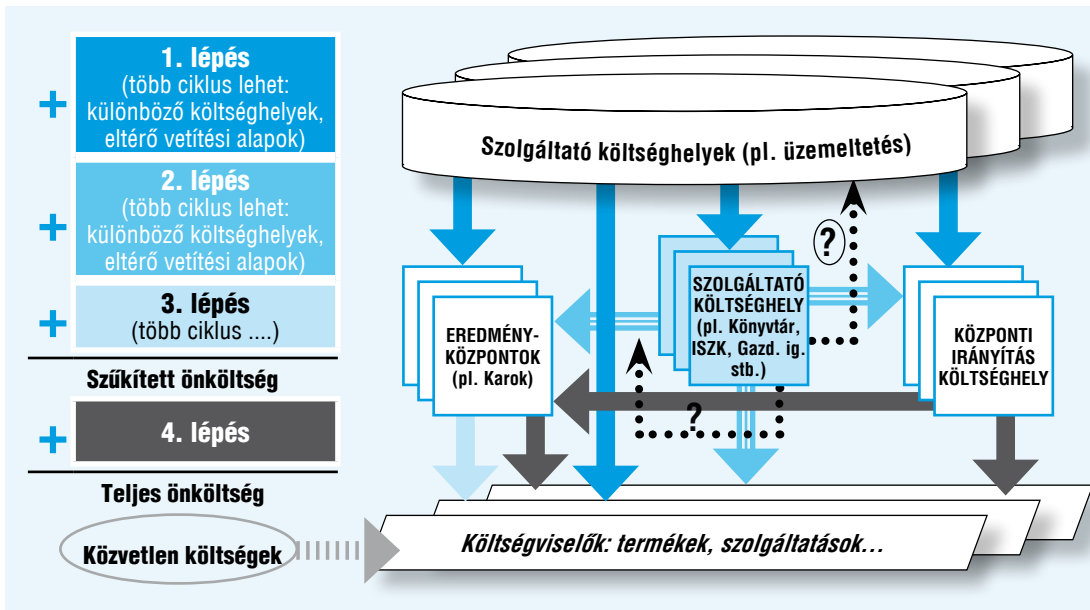
7. ábra

KÖLTSÉGALLOKÁCIÓ AZ ÖNKÖLTSÉGSZÁMÍTÁS ÉRDEKÉBEN



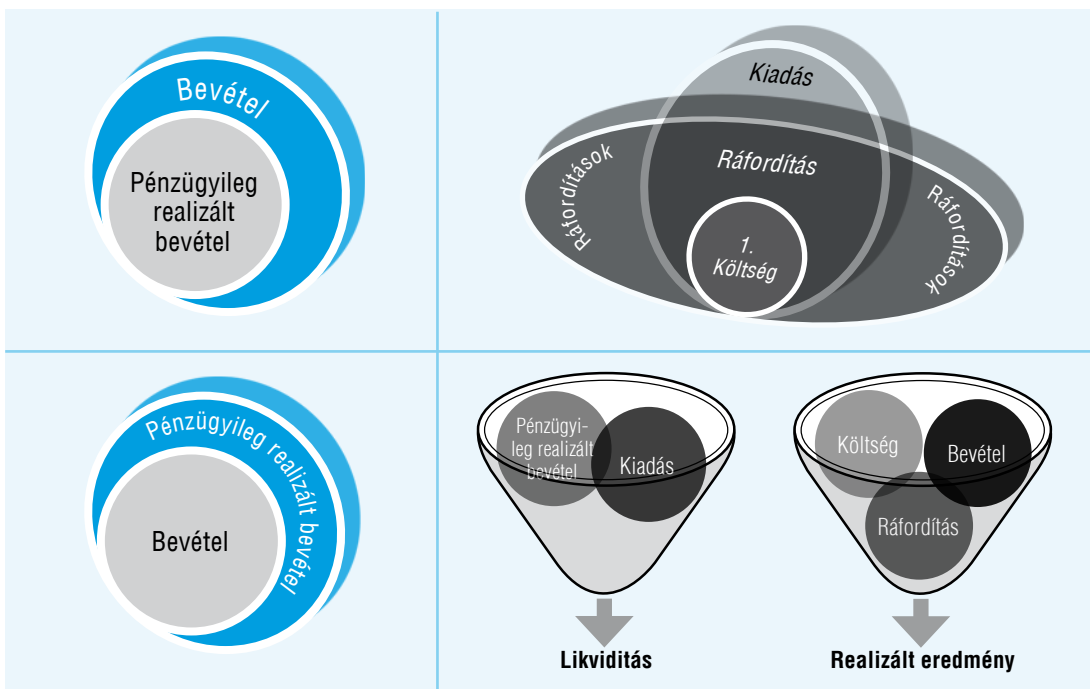
Forrás: saját szerkesztés

TÖBLÉPCSŐS KÖLTSÉGALLOKÁCIÓS FOLYAMAT



Forrás: saját szerkesztés

EREDMÉNSZEMLÉLETŰ BEVÉTEL/PÉNZFORGALMI BEVÉTEL, VALAMINT A KIADÁS/KÖLTSÉG/RÁFORDÍTÁS KAPCSOLATA



Forrás: saját szerkesztés

AZ INTÉZMÉNYFINANSZÍROZÁS ALAPJÁUL SZOLGÁLÓ KÉPZÉSI BEKERÜLÉSI ÉRTÉK

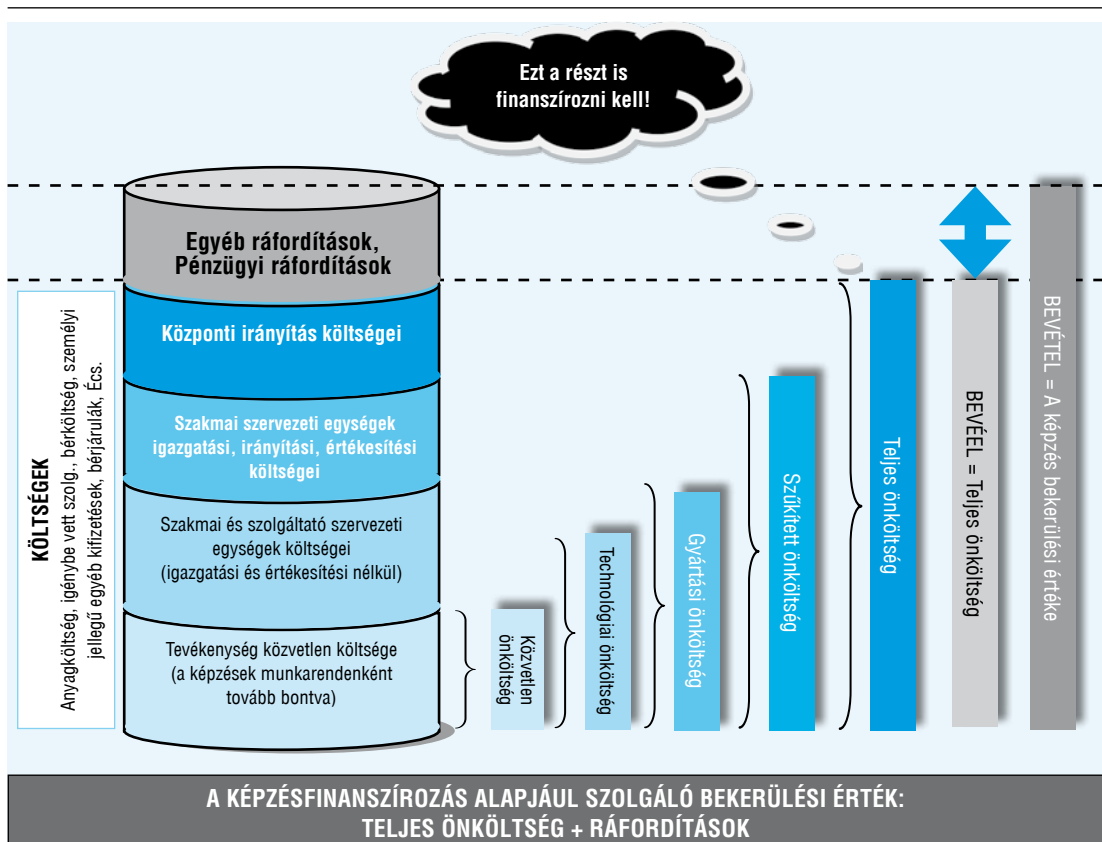
Ezen a ponton egy kitérőt tennénk a felsőoktatás jelenlegi finanszírozási rendszerére utalva, amely szerint az intézmények finanszírozása az adott képzésen tanulmányokat folytató hallgatói létszám alapján az adott képzés költségén történik.^{6, 7} Amennyiben a szabályozást „szó szerint” vesszük és a költség fogalmát az általánosan elfogadott – és a számviteli szabályozásba is beépült – elméleti alapokon közelítjük, akkor az intézmények működését a költségalapú finanszírozás nem tudná fedezni, hiszen a költségeken kívül a működés során olyan ráfordítások is felmerülnek, amelyek költségként

nem kerülnek elszámolásra, azonban kiadást jelentenek. Az eddig használt fogalmak összefüggéseit mutatja a 9. ábra, amelyből jól látható, hogy a kiadások a költségeken túlmutató nagyságrendben merülnek fel.

Az előzőek alapján könnyen belátható, hogy a teljes költség nem lehet megfelelő költségtartalom a finanszírozáshoz, hiszen a ráfordításként felmerülő tételeket is rendezni kell pénzügyileg. Ezen utóbbira egy tipikus – és a jellemzően áfa szempontjából adómentes tevékenységet végző felsőoktatási intézményeknél nagyságrendet jelentő – ráfordítás a vissza nem igényelhető áfa összege. A finanszírozást a „képzés bekerülési értéke” alapján szükséges meghatározni, amely a teljes költségen túlmutató kategóriaként értelmezhető, ahogy ezt a 10. ábra szemlélteti.

10. ábra

A KÉPZÉS FINANSZÍROZÁS ALAPJÁUL SZOLGÁLÓ BEKERÜLÉSI ÉRTÉKE



Forrás: saját szerkesztés

Vagyis terminológiailag nem helyes, amikor a szabályozásban (ön)költség alapú finanszírozásról beszélünk, mert ha ez igaz lenne, akkor finanszírozatlan maradna minden olyan tétel, amely a működés során kiadásként felmerül, de számviteli értelemben nem költségként számlandó el. Az önköltségszámítás a gyakorlatban komoly kihívás az ágazat számára, nem csupán azért, mert a szabályozás nem következetes a terminológiák alkalmazása során, amely jogalkalmazói oldalon joggal nyitott kérdéseket vet fel, hanem azon oknál fogva is, hogy sok esetben „kapcsolt termékek” jelennek meg output oldalon, amelyek esetében az önköltségszámítás önmagában komoly szakmai kihívás. Erre az egyik legjobb példa az orvostudomány, ahol a gyógyító tevékenység és az oktatás szervesen összekapcsolódik a feladat ellátása során, így nehéz különválasztani a képzéshez kapcsolódó és a gyógyító tevékenységhez kapcsolódó költségeket.

PÉLDA A TERVEZÉS ÉS A TÉNYLEGES FOLYAMATOK ELSZÁMOLÁSÁRA A KERETGAZDÁLKODÁST MEGVALÓSÍTÓ, FELELŐSSÉGI ELVEN ALAPULÓ DECENTRALIZÁLT GAZDÁLKODÁS MELLETT

Tegyük fel, hogy valamely felsőoktatási intézmény tervezett adatai a következők szerint alakulnak. A tervezés pénzforgalmi szemléletben történik, és követi a felelősségi elven alapuló decentralizált gazdálkodás alapelvét, miszerint a bevételeket a keletkezésük helyén a kiadásokat a felmerülésük helyén kell megtervezni és elszámolni. (Lásd 1. táblázat)

A tervezett adatokhoz képest természetesen a tényleges gazdasági folyamatok kisebb-nagyobb eltéréssel valósulnak meg. A tényleges elszámolásokat a megfelelő módon kialakított gazdálkodási rendszerben kell rögzíteni úgy, hogy az egyes időszakokról szóló riportok a tervezésnek megfelelő struktúrában, az előzetesen meghatározott, a gazdasági események

valós tartalmának megfelelően egyszerűen ki nyerhetők legyenek a rendszerekből és a vezetői döntéshozatal szempontjából egyértelmű információkat biztosítsanak. A költségvetési szervek a korábbiakban részletezett szempontoknak megfelelően vezetik a költségvetési számvitel és az eredményszemléletű számvitel szerint könyveiket. (Lásd 11. ábra)

A bevételek a keletkezésük helyén, például az „A” kar képzési, kutatási tevékenységeihez kapcsolódóan kerülnek elszámolásra mind az eredményszemléletű, mind a költségvetési számvitelben, valamint a tevékenységek eredményességének mérése érdekében az analitikus részletezettséget biztosító controlling területén. A keretgazdálkodás érdekében a szolgáltató és funkcionális szervezeti egységek számára a költségvetési tervükben elfogadott mértékben hozzájárulást biztosítanak a karok. Ezen szervezeti egységek a működésük finanszírozása érdekében a hozzájárulásokat ütemezetten kapják meg. Az ütemezettség jelenthet havi azonos összegű terhelést és jóváírást a bevételek átcsoportosítása során, amely az időszakosan elkészítendő pénzforgalmi riportokban mutatja az időarányos terv tényleges megvalósulását.⁸ A bevételek átcsoportosítása tulajdonképpen a terveknek megfelelően a megterhelendő eredményközpontok témaszámai és a jóváírandó szolgáltató és funkcionális szervezeti egységek témaszámai között bonyolódnak, úgy hogy közben a kormányzati funkcióknak (COFOG) megfelelő besorolás nem módosul az eredendően keletkezett bevétel jogcíméhez képest. (Lásd 12. ábra)

A költségek és a kiadások elszámolása során is követni kell a jogszabályi előírásokat mind az eredményszemléletű, mind a költségvetési számvitel területén. A kiadások, illetve költségek viszonylatában az egyik jellemző esemény, amely szervezeti egységek közötti allokáció igényel – és eddig még nem esett róla szó – a karok közti oktatási szolgáltatások elszámolása. Mivel jelen esetben valamely képzés érde-

KÖLTSÉGVETÉSI TERV A DECENTRALIZÁLT GAZDÁLKODÁS KERETÉBEN

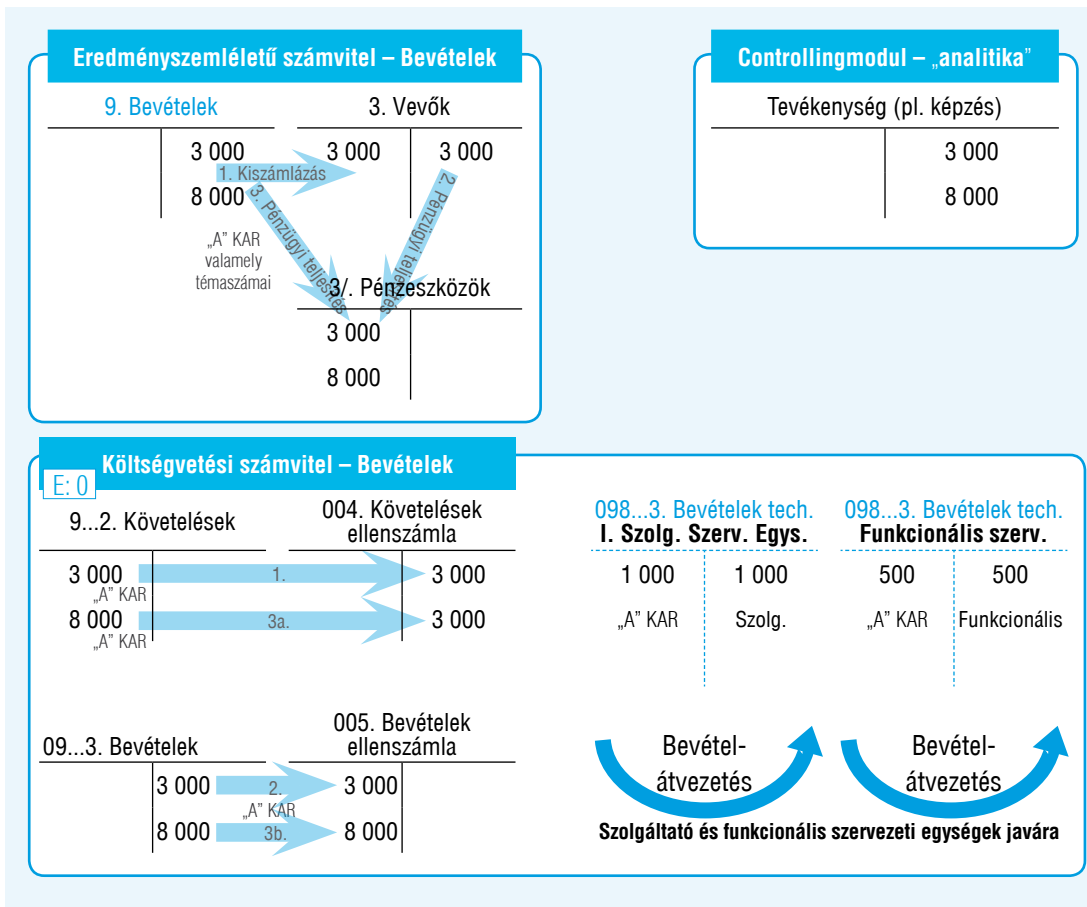
Megnevezés	+ Bevételek a keletkezésük helyén kell eredendően tervezni és elszámolni		- Kiadásokat a felmerülésük helyén kell eredendően tervezni és elszámolni		Terv összesen
	„A” Kar	„B” Kar	I. Szolgáltató szervezet (lehet több)	I. Funkcionális szervezet (lehet több)	
Bevétel	10 000	10 000	500	-	20 500
Kiadás	8 000	8 000	2 500	1 000	19 500
Allokációs mechanizmusok	250 Szolgáltatás nyújtó	-250 Szolgáltatást igénybe vevő	-	-	0
	Belső transzfer				
„Felelősségi szint”	2 250	1 750	-2 000	-1 000	1 000
Allokációs mechanizmusok – I. Szolgáltató szervezet	-1 000	-1 000	+2 000		0
Allokációs mechanizmusok – I. Funkcionális szervezet	-500	-500		+1 000	0
Eredmény	750	250	0	0	1 000

Forrás: saját szerkesztés

kében – a képzésért felelős karon⁹ kívüli másik kar részéről – felmerülő költség elszámolásáról van szó, ezért ezt a belső szolgáltatást – transzfert – a költségek/kiadások területén szükséges lebonyolítani. A költség/kiadás felmerülésének helye a példánál maradván az „A” kar, azonban a költség/kiadás a „B” kar valamely képzése érdekében merült fel. A „B” kar képzésének valós önköltsége, valamint a keretgazdálkodás is megkívánja, hogy mind a költségek, mind a kiadások terén belső allokációt hajtsunk végre. A költségek körében az „A” kar meghatározott költséghelyén költségcsökkenést (költségát-

terhelés), míg a „B” kar képzésének közvetlen költségei körében költségnövekedést kell elszámolni. Mindez a controlling területén keresztül az eredményszemléletű számvitelben játszódik le, míg a költségvetési számvitelben az „A” kar költséghelyének megfelelő szervezeti egységnél kiadáscsökkenést kell elszámolni a „B” kar képzésének megfelelő témaszám kiadásnövekedésével együtt. Vegyük észre, hogy sem a költségek, sem a kiadások nem változnak a szervezet egésze szintjén, de a belső allokációnak köszönhetően mind az „A” kar, mind a „B” kar és egyben a konkrét te-

A BEVÉTELEK ELSZÁMOLÁS ÉS ALLOKÁCIÓJA



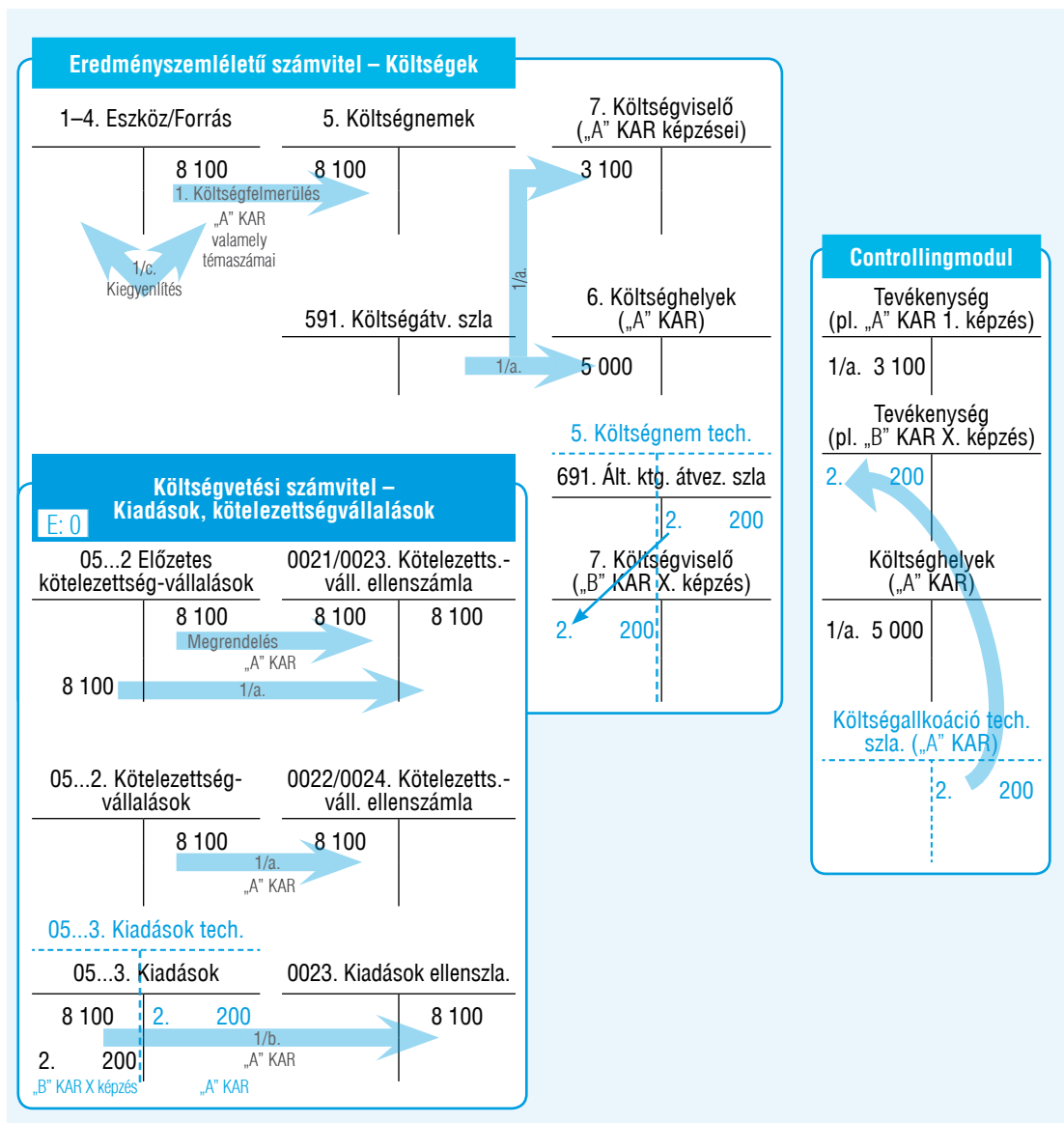
Forrás: saját szerkesztés

vékenységek szintjén is a valós teljesítmények kimutatására nyílik lehetőség.

Az önköltségszámítás érdekében a korábban vázolt közvetett költségek felosztása hasonló logikával valósul meg, azonban itt nem történik könyvelés a költségvetési számvitelben, mert a keretgazdálkodás a szolgáltató és a funkcionális szervezeti egységek javára a kari hozzájárulásokon keresztül, azaz bevételi ágon valósul meg. Az önköltségszámítás kizárólag a közvetett költségek felosztását jelenti, amelynek során ezen költségek a költségviselőkre kerülnek felosztásra és csak az eredményszámla számvitelben csapódnak le.

Ennek a logikának, azaz a felelősségi elven alapuló decentralizált gazdálkodás elveinek követésével több számviteli alapelvet is szem előtt tartunk. Ilyen a bruttó elszámolás elve, amely szerint ki kell mutatni egy-egy szervezeti egység teljes bevételét még akkor is, ha abból egy bizonyos részt a keretgazdálkodás érdekében át kell adnia a szolgáltató és funkcionális szervezeti egységeknek. Valódiság elve is érvényre jut, hiszen a bevételeket és a kiadásokat/költségeket oly módon mozgatjuk a szervezeten belül, hogy azok nagyságrendje a szervezet egészének és a szervezeti egységeknek a szintjén is valós nagyságrendben kerül

A KIADÁSOK ÉS KÖLTSÉGEK ELSZÁMOLÁS ÉS ALLOKÁCIÓJA



Forrás: saját szerkesztés

be az ezen elszámolásokon alapuló riportokba. Az ismertetett tervezési logika és a tényleges folyamatok elszámolásának eredményeképpen a következő szerkezetű riportok összeállítására nyílik lehetőség. Ezen elveken nyugszik a fenntartó által előírt EVSZA keretében elkészítendő költségvetési terv és a negyedéves EVSZA-riport. (Lásd 2. táblázat)

A felelősségi szintig keletkező bevételek és felmerülő kiadások tekintetében az adott szervezeti egység vezetője tartozik felelősséggel, eddig a pontig az irányítása alá tartozó szervezeti egység vezetőjeként befolyásolható bevételek és kiadások keletkeznek.¹⁰ Az allokációs mechanizmusok a szervezeten belüli döntések alapján – sok esetben belső alkufo-

KÖLTSÉGVETÉSI TERV A DECENTRALIZÁLT GAZDÁLKODÁS KERETÉBEN

Megnevezés	PÉNZFORGALMI SZEMLÉLETBEN								Terv összesen	
	„A” Kar		„B” Kar		I. Szolgáltató szervezet (lehet több)		I. Funkcionális szervezet (lehet több)			
	Terv	Tény	Terv	Tény	Terv	Tény	Terv	Tény	Terv	Tény
Bevétel	10 000	11 000	10 000	10 000	500	400	-	-	20 500	21 400
Kiadás	8 000	8 100	8 000	8 000	2 500	2 200	1 000	900	19 500	19 200
„Átoltatás”	250	+200	-250	-200	-	-	-	-	0	0
„Felelősségi szint”	2 250	3 100	1 750	1 800	-2 000	-1800	-1 000	-900	1 000	2 200
Allokációs mechanizmusok – I. Szolgáltató szervezet	-1 000	-1 000	-1 000	-1 000	+2 000	2 000			0	0
Allokációs mechanizmusok – I. Funkcionális szervezet	-500	-500	-500	-500			1 000	1 000		0
Eredmény	750	1 600	250	300	0	+200	0	+100	1 000	2 200

Év végén rendezendő vagy a következő évi finanszírozásnál figyelembe vehető

Forrás: saját szerkesztés

lyamatok által is befolyásolt módon – alakítják egy-egy szervezeti egység tevékenységének eredményét.

Látnunk kell azonban, hogy az állami fenntartású intézményeknél a piaci befolyásoló szerep mellett komoly hatással van a szervezetek és azon belül a szervezeti egységek teljesítményére a tulajdonosi szerepkörben eljáró fenntartó (állam) a jogszabályi felhatalmazás alapján saját hatáskörben meghozott döntéseivel. Ezek közül csak néhány példát kiemelve említhetjük az intézményenként felvehető hallgatói keretlétszámok meghatározását, az ösztöndíjas hallgatói jogviszonyhoz szükséges minimális ponthatárok kialakítását, a képzések ellenértékének korlátok közé szorítását, amely a „szolgáltató egyetem és megrendelő

fél” közti kapcsolatot nagyon sajátos keretek közé szorítja. Sorolhatnánk tovább a bürokratikus elemeket, amelyeknek köszönhetően az intézményi és azon belül a szervezeti egységek vezetőinek a felelőssége nem teljesen egyértelmű és világos, ami egy komoly eltérés a magánszektorban működő vállalkozások felelősségi elven alapuló decentralizált működési modelljéhez képest.

ÖSSZEFOGLALÁSKÉNT megállapíthatjuk, hogy a szabályos és szabályozott feladatellátásnak és a menedzsmentszemléletnek, vagyis a hatékony és gazdaságos működésnek nem szabadna egymással ellentmondásba kerülnie, sőt a jól szabályozott folyamatok éppen a hatékony működést hivatottak megteremteni. (Pályi, 2015) Az operatív controllingnak az a feladata, hogy

az eszközrendszerét megfelelően illesztve az adott szervezet felépítéséhez, a szervezeten belüli jogok és kötelezettségek centralizált/decentralizált rendszeréhez, stabil döntéshozatali alapokat biztosítson a vezetés számára. Azonban a túlszabályozottság és az állandóan változó jogi környezet egyszerre képes a szabályos működést és a hatékony, menedzsmentszemléletű vezetést aláásni, amely az állami fenntartásban működő intézményrendszer verseny-

képességét nagymértékben csökkenti a nem állami fenntartású és a nemzetközi versenytársakhoz viszonyítva egyaránt. Úgy is fogalmazhatunk, hogy az operatív controlling eszközeit az ágazat egyre szélesebb körben használja, ezzel támogatva a versenykörnyezetben működő intézményirányítást, azonban az ágazatot körülvevő túlszabályozott és állandóan változó jogi környezet nagyban rontja a hatékony működésben elérhető eredményeket.

JEGYZETEK

- ¹ Nftv. 14. § (1) A felsőoktatási intézményben informatikai, szociális, sport, könyvtári, levéltári, múzeumi, egészségügyi szolgáltató – kormányrendeletben meghatározottak szerint kollégiumi – és egyéb – így különösen tanműhely, tanszálloda, tangazdaság, művészeti gyakorlóhely, botanikus kert, valamint termelő feladatot ellátó – szervezeti egység hozható létre. Egy szak képzéséért több telephely esetén is csak egy oktatási szervezeti egység lehet a felelős. A felelős megnevezését a képzési program tartalmazza.
- ² 2000. évi C. törvény, a 4/2013-as kormányrendelet, valamint a 38/2013-as NGM-rendelet.
- ³ A 68/2013-as kormányrendelet várható módosítása értelmében 2018. január 1-jétől módosulnak a kormányzati funkciók.
- ⁴ Természetesen mindeközben a vagyonban bekövetkező változásokat is leképezzük, azaz az eszközök és források állományában bekövetkező változásokat a kettős könyvvezetés logikájából adódóan, de most a pénzügyi, valamint a költség- és eredménycontrolling szempontjából releváns tényezőkre helyezük a hangsúlyt.
- ⁵ Más megoldások is ismertek a felsőoktatási intézmények körében, amelyek közül példaként említhető azon számítási módszer, amelynek során a szolgál-

tató és a funkcionális szervezetek kiadásait megtervezik, majd ezen kiadásokat a karok együttes várható, tervezett bevételeinek összegéhez viszonyítják. Ezen százalékos arányban kerül meghatározásra az egyes karok bevételeiből a szolgáltató és funkcionális szervezeti egységek kiadásaihoz való hozzájárulás mértéke és nagysága. Véleményünk szerint ennél szofisztikáltabb megoldás a tervezett kiadásokhoz szükséges hozzájárulás megosztásának számítása során a különböző vetítési alapok szerinti számítás. Vigyázat! Ne essünk át a ló túloldalára a felosztási elvek meghatározása során. Az Activity Based Costing megoldást jól ismeri a szakirodalom, alkalmazzák is az erősen versengő piacokon működő és magas általános költség aránnyal jellemezhető vállalkozások, de a kialakítása és a működtetése is erősen erőforrás-igényes. (Anthony A. Atkinson et al., 2012) A hazai felsőoktatás piaci helyzetét figyelembe véve a hagyományos költség/kiadás felosztási módszerek is alkalmasak mind a keretgazdálkodás, mind a később tárgyalandó önköltségszámítás során a megfelelő minőségű információk kidolgozására.

- ⁶ Nftv. 48/C. (2)¹⁹¹ Az állami ösztöndíj mértéke az adott felsőoktatási intézményben a hallgató által magyar állami (rész)ösztöndíjjal támogatott formában igénybe vett aktív fél évekre – jogszabályban meghatározott keretek között a felsőoktatási intézmény által – a hallgatóra vetítve megállapított költségek

összege. Ezen alcím vonatkozásában azon félév minősül aktív félévnek, amelyre a magyar állami (rész) ösztöndíjas hallgató bejelentkezett.

⁷ 389/2016. kormányrendelet 4. § (1) A magyar állami (rész)ösztöndíj összege az 1. melléklet keretei között a felsőoktatási intézmény által az Nftv. 48/C. § (2) bekezdése szerinti a hallgatóra vetítve megállapított szakos költség.

⁸ A szolgáltató és a funkcionális szervezeti egységek működése érdekében szükséges pénzügyi keretek nyitása, azaz a kötelezettségvállalásokhoz szükséges fedezet biztosítása az előirányzatok könyvelésével valósul

meg, amely eltérő ütemezésű lehet, mint a „pénzforgalmi” alapon rögzített bevételátcsoportosítások. (Vegyük észre, hogy a fenti elszámolások a költségvetési számvitel 3-as végű, azaz teljesítéses főkönyvi számláin bonyolódnak.)

⁹ Nftv. 14. § (1) Egy szak képzéséért több telephely esetén is csak egy oktatási szervezeti egység lehet a felelős. A felelős megnevezését a képzési program tartalmazza.

¹⁰ A karok közti oktatási transzfer ebből a szempontból speciális tétel, azonban ezen tanulmány keretein belül ennek további részleteit nem tudjuk kifejteni.

IRODALOM

ANTHONY, A. A. – ROBERT, S. K. – MATSUMURA, E. M. – YOUNG, S. M. (2012): *Management Accounting – Information for decision making and strategy execution. Sixth Edition*, Pearson

ANTHONY, R. N. – GOVINDARAJAN, V. (2009): *Menedzsmenkkontroll-rendszerek*. Panem Könyvkiadó Kft. 137–155. oldal

BANAI P. B. (2016): Az államháztartás és az oktatási intézmények gazdálkodása. *Controlling a felsőoktatásban – helyzetértékelés, célkitűzések, gyakorlatok – Az Emberi Erőforrások Minisztériuma és a Magyar Controlling Egyesület közös konferenciája*. Budapesti Corvinus Egyetem, 2016. december 12. http://www.mce.hu/index.php?option=com_content&view=article&id=1664&Itemid=200121

BARAKONYI K. (2014!): Felsőoktatási versenyképesség és stratégia In: *Educatio*, 1216–3384. 2014. 23. évf. 4. szám, 555–566. oldal

BORDÁNÉ RABÓCZKI M. (2001): *Pénzügyi Controlling*. In: *Controlling a gyakorlatban*. Sikeres vezetők kézikönyve. Szerkesztő Dr. Maczó Kálmán,

Bp.: Verlag Dashöfer, (Alapmű: 1999; Kilencedik aktualizálás 2001.) 9. fejezet

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

DRÓTOS GY. (2010): Felsőoktatási intézmények stratégiaalkotása és teljesítménymenedzsmentje: Hazai helyzetkép és a külföldi példák tanulságai In: *Felsőoktatási műhely, 1789–1922*. 2010. 2. szám, 13–24. oldal http://www.felvi.hu/pub_bin/dload/FeMu/2010_2/Femu_2010_2_13-24.pdf

DRURY, C. (2004): *Management and Cost Accounting*. 6. kiadás, *Thomson Learning*

OLIVER, M. S. – HORNGREN, CH. T. (2010): *Managerial Accounting*. *Pearson*

PALKOVICS L. (2016): Az állami felsőoktatási intézményirányítás elmúlt két évének tapasztalatai. *Controlling a felsőoktatásban – helyzetértékelés, célkitűzések, gyakorlatok – Az Emberi Erőforrások Minisztériuma és a Magyar Controlling Egyesület közös konferenciája*. Budapesti Corvinus Egyetem,

2016. december 12. http://www.mce.hu/index.php?option=com_content&view=article&id=1664&Itemid=200121

PÁLYI K. Á. (2015): A Számvevőszék hozzájárulása a jó kormányzáshoz és a számvitel megújításához. *Pénzügyi Szemle*, 2015/4., 536–556. oldal

PAVLIK L. (2014): Önköltségszámítás az államháztartási számvitel új szabályozási keretei között. *Pénzügyi Szemle*. 2015/1., 63–78. oldal

SZEKERES B. – ECSEGI Sz. (2014): A költségvetési kontrolling szükségessége és jövője. *Számviteli Tanácsadó*. 2014/11, 35–40. oldal

WARVASOVSKY T. (2016): Számvevőszéki tükröben a felsőoktatás. Controlling a felsőoktatásban – helyzetértékelés, célkitűzések, gyakorlatok – Az Emberi Erőforrások Minisztériuma és a Magyar Controlling Egyesület közös konferenciája. Budapesti Corvinus Egyetem, 2016. december 12. http://www.mce.hu/index.php?option=com_content&view=article&id=1664&Itemid=200121

Állami számvevőszéki jelentések, 2016. <https://www.asz.hu/jelentesek/osszes-jelentes-2016-ev-2016-01-15/2/>

JOGSZABÁLYOK

2011. évi CXCV. az államháztartásról szóló törvény

2011. évi CCIV. a nemzeti felsőoktatásról szóló törvény

2000. évi C. törvény a számvitelről

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

389/2016. (XII.2.) kormányrendelet a felsőoktatási intézmények alaptevékenységének finanszírozásáról

68/2013. (XII. 29) NGM-rendelet a kormányzati funkciók, államháztartási szakfeladatok és szakágazatok osztályozási rendjéről

38/2013. (IX. 19.) NGM-rendelet az államháztartásban felmerülő egyes gyakoribb gazdasági események kötelező elszámolási módjáról