

DOKTORI (PHD) ÉRTEKEZÉS

SZIJÁRTÓ BOGLÁRKA

GÖDÖLLŐ

2021



MAGYAR AGRÁR- ÉS ÉLETTUDOMÁNYI EGYETEM

AZ ÜZLETI KÉPZÉSEK KÖLTSÉGTÉRÍTÉSÉNEK ÉS ÖNKÖLTSÉGÉNEK MEGHATÁROZÁSÁT BEFOLYÁSOLÓ TÉNYEZŐK VIZSGÁLATA A HAZAI FELSŐOKTATÁSBAN

Doktori (PhD) értekezés

DOI: 10.54598/001000

Szijártó Boglárka

Gödöllő

2021

A doktori iskola

megnevezése: Gazdaság- és Regionális Tudományi Doktori Iskola

tudományága: Gazdálkodás és Szervezéstudományok

vezetője: Prof. Dr. H.c. Popp József

egyetemi tanár, az MTA levelező tagja,
Magyar Agrár- és Élettudományi Egyetem
Gazdaságtudományi Intézet

Témavezető: Vajna Istvánné Dr. Tangl Anita

egyetemi docens
Magyar Agrár- és Élettudományi Egyetem
Üzleti Szabályozás és Információmenedzsment Intézet

.....
Az iskolavezető jóváhagyása

.....
A témavezető jóváhagyása

TARTALOMJEGYZÉK

RÖVIDÍTÉSEK JEGYZÉKE	1
1. BEVEZETÉS	3
1.1. A téma jelentősége.....	3
1.2. A kutatás aktualitása.....	4
2. CÉLKITŰZÉSEK	5
2.1. Kutatási célkitűzések.....	5
2.2. A kutatás várható eredményei	7
3. IRODALMI ÁTTENKINTÉS	9
3.1. A felsőoktatási ágazat bemutatása	9
3.1.1. A felsőoktatási intézmények bemutatása, jogszabályi környezetben történő elhelyezés	9
3.1.2. A felsőoktatás számokban, statisztikai körkép	13
3.1.3. A felsőoktatási intézmények szervezeti-irányítási rendszere Magyarországon.....	17
3.2. A felsőoktatás finanszírozása	20
3.2.1. A felsőoktatás finanszírozásának elméleti háttere	20
3.2.2. A finanszírozás nemzetközi összehasonlítással a számok tükrében	21
3.2.3. A felsőoktatás finanszírozásának jelenlegi helyzete Magyarországon.....	24
3.2.4. A finanszírozás és az önköltségszámítás kapcsolata	29
3.3. Az önköltségszámítás fogalmi keretrendszere	30
3.3.1. Számviteli alapfogalmak.....	30
3.3.2. Az önköltségszámítás célja, feladatai és egy lehetséges kalkulációs séma	32
3.3.3. Az önköltségszámítással szemben támasztott elvárások	35
3.3.4. Az önköltségszámítás fajtái és módszerei.....	36
3.3.5. Önköltségszámítás módszereinek fejlődése, a költségfelosztás nehézségeinek ismertetése.....	38
3.4. A felsőoktatási intézmények önköltségszámítása.....	45
3.4.1. Az államháztartás számviteli elszámolásában bekövetkezett változások és azok hatása az önköltségszámításra.....	45
3.4.2. Az önköltségszámítás felsőoktatási intézményen belüli szabályozása.....	48
3.4.3. A megfelelő költségallokációs módszer alkalmazása a felsőoktatásban	50
4. ANYAG ÉS MÓDSZER.....	59
4.1. Szakirodalom kutatás.....	59
4.2. Kvantitatív és kvalitatív kutatás ismertetése	60
4.3. Vizsgálati módszerek.....	62
5. EREDMÉNYEK ÉS AZOK MEGBESZÉLÉSE.....	65

5.1. Az állami fenntartású felsőoktatási intézmények által meghirdetett költségtérítés összege, a jelentkezések és a regionális elhelyezkedés közötti összefüggés vizsgálatai	65
5.1.1. Az intézmény népszerűsége és önköltség közötti kapcsolat ismertetése	74
5.1.2. A regionális különbségek a költségtérítés összegében	78
5.1.3. A jelentkezések és az önköltség változásában rejlő tendenciák összehasonlítása	81
5.2. Önköltségszámítási szabályzatok elemzése.....	85
5.2.1. Vizsgálatba bevont intézmények	85
5.2.2. Az önköltségszámítási szabályzatok minősítési szempontjai és értékelése.....	87
6. KÖVETKEZTETÉSEK ÉS JAVASLATOK	95
6.1. A kutatási eredmények következtetése.....	95
6.2. Kutatási eredményekből származó javaslatok.....	98
6.3. A felsőoktatási intézmények modellváltása kapcsán kijelölhető új kutatási irány.....	100
7. ÚJ TUDOMÁNYOS EREDMÉNYEK	101
8. ÖSSZEFOGLALÁS.....	103
SUMMARY	105
MELLÉKLETEK.....	107
M1. Irodalomjegyzék.....	107
M2. Táblázatok jegyzéke.....	115
M3. Ábrák jegyzéke	116
M4. Államilag elismert felsőoktatási intézmények Magyarországon	117
M5. 389/2016. (XII. 2.) KORMÁNYRENDELET alapján az egyes képzésekhez tartozó differenciált normatíva keretek.....	119
M6. A vizsgálatba bevont szakok száma és megoszlása Budapest és vidék között.....	121
M7. Karok csoportosításának kialakítása a meghirdetett szakok számának és regionális elhelyezkedés ismeretében	122
M8. Relatív önköltség alakulása az egyes képzési formákon a kialakított csoportokban.....	123
M9. A FOSZK, alapképzés és mesterképzés képzés relatív önköltségeinek szóródásai az elsős helyes jelentkezések függvényében	123
M10. Az önköltség és összes jelentkező trendegyenesének átlagmeredeksége képzési szintenként kari megbontásban szakonként részletezve.....	125
M11. Önköltségszámítási szabályzatok minősítése.....	134
KÖSZÖNETNYILVÁNÍTÁS.....	135

RÖVIDÍTÉSEK JEGYZÉKE

ABC	Activity Based Costing
Áhsz.	4/2013. Kormányrendelet az államháztartás számviteléről
ÁSZ	Állami Számvevőszék
BCE	Budapesti Corvinus Egyetem
BGE	Budapesti Gazdasági Egyetem
BME	Budapesti Műszaki és Gazdaságtudományi Egyetem
DE	Debreceni Egyetem
DUE	Dunaújvárosi Egyetem
EFT	Európai Felsőoktatási Térség
EJF	Eötvös József Főiskola
EKE	Eszterházy Károly Egyetem
ELTE	Eötvös Loránd Tudományegyetem
EU	Európai Unió
EUA	European University Association
FOSZK	Felsőoktatási szakképzés
Info tv.	2011. évi CXII. törvény az információs önrendelkezési jogról és az információszabadságról
KE	Kaposvári Egyetem
KRE	Károli Gáspár Református Egyetem
LFZE	Liszt Ferenc Zeneművészeti Egyetem
ME	Miskolci Egyetem
METU	Budapesti Metropolitan Egyetem
MKE	Magyar Képzőművészeti Egyetem
MOME	Moholy-Nagy Művészeti Egyetem
MTE	Magyar Táncművészeti Egyetem
Nftv.	2011. évi CCIV. törvény a nemzeti felsőoktatásról
NJE	Neumann János Egyetem
NKE	Nemzeti Közszolgálati Egyetem
NYE	Nyíregyházi Egyetem
OE	Óbudai Egyetem
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
PE	Pannon Egyetem

PPKE	Pázmány Péter Katolikus Egyetem
PTE	Pécsi Tudományegyetem
SE	Semmelweis Egyetem
SOE	Soproni Egyetem (2017 előtti név: Nyugat-magyarországi Egyetem NYME)
SZE	Széchenyi István Egyetem
SZFE	Színház- és Filmművészeti Egyetem
SZIE	Szent István Egyetem
SZTE	Szegedi Tudományegyetem
Sztv.	2000. évi C. törvény a számvitelről
TDABC	Time-Driven Activity Based Costing

„Aki úgy gondolja, hogy a tanulás drága, próbálja ki, milyen a tudatlanság.”

Benjamin Franklin

1. BEVEZETÉS

1.1. A téma jelentősége

A felsőoktatási intézmények meghatározó szerepet töltenek be egy nemzetgazdaság életében. A versenyképesség növeléséhez a tudásalapú társadalom nagyban hozzájárul. A felsőoktatás a tudásalapú társadalom kialakulásának meghatározó állomása, melynek szem előtt kell tartani a következő célkitűzéseket: értékteremtés, értékmegőrzés, magas minőségű tudásátadás, tanulási képesség kialakítása, élethosszig tartó tanulás. Ezen célkitűzések összhangban állnak az Európai Unió célokkal.

Az Európai Unió az Európa 2020 stratégiájában fogalmazta meg erre az évtizedre (2010-2020 időszakra) vonatkozó terveit, melynek célkitűzései a foglalkoztatás, a kutatás és fejlesztés, az energiagazdálkodás, az oktatás, a szegénység és a társadalmi kirekesztés elleni küzdelem területeire terjednek ki (KŐRÖSI 2012). Az oktatás terén kiemelt figyelmet kap a lemorzsolódás, a felsőoktatásban részt vevők számának optimalizálása. A stratégia célja, hogy a korai iskolaelhagyók aránya 10% alá csökkenjen, és a 30-34 éves korosztályú uniós lakosság legalább 40%-a rendelkezzen felsőfokú végzettséggel (EUROPEAN COMMISSION 2010).

A stratégia oktatással összefüggő céljaival és finanszírozási lehetőségeivel összhangban hazánk is lépett a változtatás irányába a felsőoktatási ágazatban. 2014. év végén elfogadásra került a felsőoktatási szektor átalakítására vonatkozó stratégia, „*Fokozatváltás a felsőoktatásban*” címmel. A Kormány célja a jövőre vonatkozóan egy teljesítményelvű felsőoktatás kiépítése, amelyben az intézmények határozott képzési profillal rendelkeznek, kiemelt oktatási profiljuk révén az általuk képviselt területen színvonalas képzést nyújtsanak. Így a jövőben kialakítható egy intézmények közötti versenyhelyzet, amelyben a koncentráció a tudás minőségének és színvonalának emelésére összpontosul.

A magyar felsőoktatás számos átalakításon, átszervezésen esett át az évek során, valamint jelenleg is jelentős intézményi háttérre irányuló átstrukturálás zajlik. Egyértelmű elköteleződés körvonalazódik egy teljesítmény- és minőségorientált, az értékteremtést támogató, és a világ globalizációs, társadalmi kihívásaira is reagálni képes, a felsőoktatásban érintett generációs jellemzőket, illetve attitűdöket is figyelembe vevő, egyre inkább nemzetköziesedő magyarországi felsőoktatási rendszer iránt (SISA et al. 2018a, SIKLÓSI-SISA 2017).

1.2. A kutatás aktualitása

Az elmúlt 15 évben zsugorodó felsőoktatásnak lehetünk szemtanúi, melynek hatására a felsőoktatási éra megtapasztalta, hogy a viszonylag versenymentes környezet változni látszik. Versenyképes környezetben meghatározó erővel bírnak a megbízható pénzügyi és számviteli információk. Felmerül a kérdés, hogy egy versenyképes környezetben a felsőoktatási intézmények információs rendszere kellőképpen pontos, megbízható, összeszedett-e ahhoz, hogy naprakész adatokat szolgáltatson a döntések meghozatalához. Az intézményeknek reagálniuk kell mind a változó hallgatói hozzáállásra, mind a piaci igényre, továbbá szem előtt kell tartaniuk a fenntartói előírásokat, kötelezettségeket is. A gyors reagálás, alkalmazkodás és megfelelés érdekében olyan adatszolgáltatás szükséges, amely segíti a vezetőséget a hatékony döntéshozatalban.

Az intézményeknek nagyobb hangsúlyt kell fektetniük a bevételek és kiadások tervezésére, elemzésére és ellenőrzésére a pénzügyi és működésbeli fenntarthatóság biztosítása okán. Az átláthatóság és a pénzügyi tudatosság kialakítása érdekében is elengedhetetlen, hogy be kell tudniuk azonosítani a képzésekhez tartozó költségeket, így megállapítva a képzéseik tényleges költségét.

Amikor a felsőoktatási szektor megtapasztalta, megtapasztalja az állami finanszírozás visszaesését, továbbá állami intézkedéseket a felsőoktatási szektor átalakítására vonatkozóan, akkor egyértelműen körvonalazódik, hogy a jövedelemszerkezetet oly módon kell kialakítani az intézménynek, hogy optimális egyensúlyban jelenjen meg az állami forrás és a magánszektor (hallgatói) hozzájárulása. Ahhoz, hogy a működése fenntartható legyen, a finanszírozási kockázatot enyhíteni tudja és ezzel együtt az önállósága stabilabb alapokon álljon, ki kell alakítani egy olyan kommunikációs és marketing stratégiával alátámasztott képzési portfóliót, amelyben a hallgatók hajlandóak saját tanulmányaikat finanszírozni, ezzel hozzájárulva az adott intézmény bevételeihez.

A jogszabályi előírások értelmében, ha egy hallgató önköltséges képzésben vesz részt, akkor a képzésért a nyújtott szolgáltatások önköltségét kell, hogy megfizesse. Ebből adódóan a képzések előkalkulált, tervezett önköltségének és a meghatározásra kerülő költségterítés összegének meg kell egyeznie.

Ezeknek a kihívásoknak való megfelelés és pénzügyi fenntarthatóságuk javítása érdekében az egyetemeknek ki kell dolgozniuk a megfelelő eszközöket, hogy azonosítsák valamennyi tevékenységük és képzésük teljes költségét. A képzések önköltségének ismerete a leírtakból adódóan alapvető stratégiai eszközévé válik egy intézmény irányításához.

2. CÉLKITŰZÉSEK

2.1. Kutatási célkitűzések és hipotézisek

A kutatási munka fókuszában a magyarországi állami fenntartású felsőoktatási intézmények üzleti képzéseire vonatkozóan a költségterítés összegét befolyásoló külső és belső tényezők beazonosítása és az önköltségszámítást meghatározó törvényi és jogszabályi keretek feltérképezése áll.

A disszertáció egyik újdonsága abban mutatkozik, hogy ismertetésre kerül a hazai felsőoktatási képzések önköltségszámításának gyakorlata, nehézségei és összetettsége. Bemutatásra kerülnek a számviteli eszközökön és információkon túl olyan tényezők is, amelyek befolyásolják a költségterítés összegének meghatározását. Minderre tekintettel feltárásra kerül egy kiválasztott tudományterületen (gazdaságtudományi képzési területen), hogy a hallgatói jelentkezések, a hírnév, az intézmény területi elhelyezkedése és egyéb külső tényezők, milyen hatást gyakorolnak a meghirdetett költségterítési díj nagyságára. Továbbá a jogszabályi kötöttségekről sem szabad megfeledkezni, hiszen az állami beavatkozás a normatíva keretekkel erős befolyással bír.

Az értekezés szakirodalmi feldolgozása logikus lépéssorozatként ismerteti a kutatási területhez kapcsolódó hazai és nemzetközi szakirodalmakat, tanulmányokat, problémafelvetéseket, mely irodalmi áttekintés végkifejlete a felsőoktatás önköltségszámítására fogalmaz meg módszertani ajánlásokat.

A statisztikai adatok bevonása és elemzése a 2014-től 2019-ig terjedő időszakot öleli fel, melynek okai többek között a statisztikai adatszolgáltatásban és aggregált közlésükben rejlő időbeni eltolódás.

Személyes szakmai múltam és jelenem a felsőoktatásban és a szakirodalom feldolgozása megalapozza a kutatási célkitűzéseim megfogalmazását:

C₁ célkitűzés: Az intézmények közötti „tandíjverseny” vizsgálata. A felvételi adatok segítségével annak megállapítása, hogy a felvételi jelentkezések, a területi elhelyezkedés, a hírnév és a meghirdetett költségterítés összegei között szoros, ok-okozati kapcsolat mutatható ki.

C₂ célkitűzés: Önköltségugrálmasság vizsgálata, vagyis a jelentkezések növekedési vagy éppen csökkenési üteme összhangban áll-e az egyes intézmények által meghirdetett költségterítési összegek változási ütemével.

C₃ célkitűzés: A felsőoktatási intézmények önköltségszámítási rendszerének vizsgálata a jogszabályi környezet és az önköltségszámítási szabályzatok elemzésével.

A célkitűzéseim mentén a következő hipotéziseket állítottam fel:

H₁ hipotézis: A hallgatók körében népszerűbb felsőoktatási intézmények a differenciált normatíva keretsávok felső határán állapítják meg adott képzési területre vonatkozóan a költségterítés összegeit.

H₂ hipotézis: Szignifikáns összefüggés igazolható a költségterítés összege és az intézmény regionális elhelyezkedése között a gazdaságtudományi képzési területen.

H₃ hipotézis: A jelentkezések változásának tendenciája és az önköltségek változásának tendenciája között kapcsolat mutatható ki a gazdaságtudományi képzési területen.

H₄ hipotézis: A felsőoktatási intézmények önköltségszámítási szabályzata egységes felépítésű, azonos részletezettségű és minőségű információtartalommal bíró dokumentumok.

H₅ hipotézis: A képzések teljes önköltségének megállapítása során hagyományos költségszámítási elveket alkalmaznak az állami fenntartású felsőoktatási intézmények.

A célkitűzéseimet és a hozzájuk kapcsolódó hipotéziseket a következő, 1. táblázat ismerteti.

1. táblázat: A kutatás célkitűzés és hipotézis rendszere

CÉLKITŰZÉSEK	HIPOTÉZISEK
<p>C₁ célkitűzés: Az intézmények közötti „tandíjverseny” vizsgálata.</p> <p>A felvételi adatok segítségével annak megállapítása, hogy a felvételi jelentkezések, a területi elhelyezkedés, a hírnév és a meghirdetett költségtérítés összegei között szoros, ok-okozati kapcsolat mutatható ki.</p>	<p>H₁ hipotézis: A hallgatók körében népszerűbb felsőoktatási intézmények a differenciált normatíva keretsávok felső határán állapítják meg adott képzési területre vonatkozóan a költségtérítés összegeit.</p>
	<p>H₂ hipotézis: Szignifikáns összefüggés igazolható a költségtérítés összege és az intézmény regionális elhelyezkedése között a gazdaságtudományi képzési területen.</p>
<p>C₂ célkitűzés: Önköltségrugalmasság vizsgálata, vagyis a jelentkezések növekedési vagy éppen csökkenési üteme összhangban áll-e az egyes intézmények által meghirdetett költségtérítési összegek változási ütemével.</p>	<p>H₃ hipotézis: A jelentkezések változásának tendenciája és az önköltségek változásának tendenciája között kapcsolat mutatható ki a gazdaságtudományi képzési területen.</p>
<p>C₃ célkitűzés: A felsőoktatási intézmények önköltségszámítási rendszerének vizsgálata a jogszabályi környezet és az önköltségszámítási szabályzatok elemzésével.</p>	<p>H₄ hipotézis: A felsőoktatási intézmények önköltségszámítási szabályzata egységes felépítésű, azonos részletezettségű és minőségű információtartalommal bíró dokumentumok.</p>
	<p>H₅ hipotézis: A képzések teljes önköltségének megállapítása során hagyományos költségszámítási elveket alkalmaznak az állami fenntartású felsőoktatási intézmények.</p>

Forrás: saját szerkesztés (2020)

2.2. A kutatás várható eredményei

Az előzőekben ismertetett célkitűzéseket és megfogalmazott hipotéziseket szem előtt tartva tematikusan tekintem át a kutatási területhez kapcsolódó szakirodalmakat, tanulmányokat, publikációkat mind hazai, mind nemzetközi viszonylatban, amelyek megalapozzák az előzetes elvárásaimat és várakozásaimat.

A vizsgálatba bevont, nyilvánosan elérhető felvételi adatok statisztikai vizsgálatával kapcsolatban előzetes várakozásaim a következők:

- A képzésekre vonatkozóan meghirdetett tandíj összegek és a hallgatói jelentkezéseket között szoros kapcsolat mutatható ki.
- A nagyobb hírnévvel rendelkező intézmények a differenciált normatíva keretsávok felső határán állapítják meg a tandíjaikat ugyanazon tudományterület viszonylatában.
- Eltérés mutatkozik a költségtérítés összegeiben régiós szempontból.

A kiválasztott felsőoktatási intézmények önköltségszámítási szabályzataik és a jogszabályi keretek ismeretében a következő eredményekre számítok:

- Az alágazat speciális helyzete és jogszabályi előírásaira való tekintettel az önköltségszámítás jogszabályi, fenntartói szintű támogatása mellett egységes önköltségszámítási szabályzatokkal rendelkeznek az intézmények.
- A felsőoktatási képzések önköltségszámítása során a teljes költség, a teljes önköltség meghatározása a preferált.
- A képzés teljes önköltségének megállapítása során hagyományos önköltségszámítási elveket és kapcsolódó módszereket alkalmaznak az intézmények.
- A jogszabályi környezet által kialakított korlátozott mozgástér nem ösztönzi a jelenleg alkalmazott önköltségszámítási módszertan továbbfejlesztését, modernebb szemlélet felé történő elmozdulást.

3. IRODALMI ÁTTENKINTÉS

3.1. A felsőoktatási ágazat bemutatása

3.1.1. A felsőoktatási intézmények bemutatása, jogszabályi környezetben történő elhelyezés

A felsőoktatás mélyebb megismerését először a jogszabályi környezet feltérképezésével kezdem. Magyarország Alaptörvényének X. cikk (3) bekezdése értelmében „... a felsőoktatási intézmények a kutatás és a tanítás tartalmát, módszereit illetően önállóak, szervezeti rendjüket törvény szabályozza. Az állami felsőoktatási intézmények gazdálkodási rendjét törvény keretei között a Kormány határozza meg, gazdálkodásukat a Kormány felügyeli” (ALAPTÖRVÉNY, 2011).

Az alaptörvényben megjelenő felsőoktatásra vonatkozó külön törvény a 2011. évi CCIV. törvény a nemzeti felsőoktatásról (továbbiakban Nftv.). Az Nftv. szabályozza a felsőoktatás működési, szervezeti és szerkezeti, képzésekre vonatkozó kritériumait és feltételrendszerét.

Felsőoktatási intézmény olyan egyetem vagy főiskola, amelyet az oktatás, a tudományos kutatás, a művészeti alkotótevékenység mint alaptevékenység ellátásának folytatására hoztak létre (NFTV. 2.§ (1)). A felsőoktatási intézmény állami elismeréssel jön létre.

A törvény értelmében „a felsőoktatási intézmény oktatási alaptevékenysége magában foglalja a felsőoktatási szakképzést, alapképzést, mesterképzést, a doktori képzést és a szakirányú továbbképzést. Az oktatási alaptevékenység körébe tartozó tevékenységet - ha e törvény eltérően nem rendelkezik - kizárólag felsőoktatási intézmény folytathat” (NFTV. 2.§ (3)).

Az 1999. július 19-én aláírt Bolognai Nyilatkozattal elkezdődött az a felsőoktatásra kiterjedő oktatási reformfolyamat, amelynek célkitűzései között megjelent a felsőoktatás és az innováció közötti kapcsolat megeremtése, az egész életen át tartó tanulás biztosítása. A folyamat további céljai között szerepel a hallgatói, oktatói, kutatói mobilitás megkönnyítése, a méltányos részvétel biztosítása a felsőoktatásban, valamint a színvonalas és tudományos felsőoktatáshoz való hozzáférés kialakítása. A folyamat eredményeképpen létrejött az Európai Felsőoktatási Térség, amelynek tagjai együtt dolgoznak a felsőoktatás megújításáért. Az EFT Jelenleg 48 országból álló szövetség (HRUBOS 2009).

A reform a felsőoktatási képzést alapképzés, mesterképzés és doktori képzés háromciklusú rendszerébe szervezte. Az alapképzés a képzési ciklus első felsőfokú végzettségi szintje, mely során alapképzés vagy szakképzettség szerezhető. Az alapképzés elvégzése megeremti a lehetőséget a második fok, a mesterképzés elvégzésére. Az intézmények a képzési időt 6 és 8 félév között határozhatják meg. A képzés alatt legalább 180 kredit teljesítése kötelező (az Nftv. értelmében maximum 240 kredit szerezhető). Mesterképzés esetén legalább 60 kredit, legfeljebb 120 kredit teljesítése után a mesterfokozat megszerezhető. A képzési idő 2 és 4 félév között szervezhető. A képzések lehetnek teljes idejű nappali-, részidős esti vagy levelező- továbbá távoktatási formában megszervezett képzések (NFTV. 15.§).

A képzési program harmadik eleme a doktori képzés, mely képzés indítására az az intézmény szerezhethet jogosultságot, amelyben az adott tudományterületen mesterképzés folyik. A doktori fokozat odaítélésnek feltételéről az intézmény doktori tanácsa dönt (NFTV. 16.§).

Az Nftv. értelmében az egyetem és a főiskola folytathat felsőoktatási szakképzést, illetve szakirányú továbbképzést is, ezek felsőfokú végzettséget nem biztosítanak (NFTV. 9.§).

A következő (2.) táblázatban az egyetem és a főiskola feltételrendszerei között különbséget ismertetem.

2. táblázat: Az egyetem, alkalmazott tudományok egyeteme és főiskola kritériumai

Egyetem
Legalább 8 alapképzési- és 6 mesterképzési szak képzésére, továbbá doktori képzés indítására és doktori fokozat kiadására jogosult.
Munkaviszony, illetve közalkalmazotti jogviszony keretében foglalkoztatja oktatóit, kutatóit és legalább 60%-uk tudományos fokozattal rendelkezik.
Idegen nyelvű képzést nyújt az általa indított szakok esetén.
Tudományos diákkört működtet.
Alkalmazott tudományok egyeteme
Legalább 4 alapképzési- és 2 mesterképzési szak képzésére jogosult.
Legalább két szakon duális képzést folytat.
Munkaviszony, illetve közalkalmazotti jogviszony keretében foglalkoztatott oktatóinak, kutatóinak legalább 45%-a tudományos fokozattal rendelkezik.
Idegen nyelvű képzést nyújt az általa indított szakok esetén.
Tudományos diákkört működtet.
Főiskola
Munkaviszony, illetve közalkalmazotti jogviszony keretében foglalkoztatja oktatóit, kutatóit és legalább 33%-uk tudományos fokozattal rendelkezik.
Tudományos diákkört működtet.

Forrás: saját szerkesztés az NFTV. 9.§ alapján

A törvényben meghatározásra került az egyetem alá tartozó alkalmazott tudományok egyeteme kategória is, mely feltételrendszerből látható, hogy a gyakorlatorientáltság megteremtése az Európai Unió céljakkal összhangban hangsúlyos prioritássá vált.

A felsőoktatás működtetése az állam feladata, az intézmény működtetése a fenntartó feladata. A disszertációban kiemelt figyelmet kap a felsőoktatási intézmények fenntartó szerinti megkülönböztetése, elkülönítése, így ezen nézőpont értelmében a törvényben kiemelt figyelmet fordítottam ezen megkülönböztetés szerinti jogszabályi meghatározásra.

„Felsőoktatási intézményt önállóan vagy más jogosulttal együttesen

- a magyar állam, országos nemzetiségi önkormányzat,
- az egyházi jogi személy (a továbbiakban: egyházi fenntartó),
- a Magyarország területén székhellyel rendelkező gazdasági társaság,
- a Magyarországon nyilvántartásba vett alapítvány, közalapítvány vagy vallási egyesület alapíthat,, (NFTV. 4.§ (1)).

Azon felsőoktatási intézmény esetében, ahol a magyar állam vagy az országos nemzetiségi önkormányzat a fenntartó, ezen intézményekre a továbbiakban állami fenntartású felsőoktatási intézményként fogok hivatkozni. Ezen intézmények esetén a fenntartói jogokat az Innovációs és Technológiai Minisztérium gyakorolja, kivéve, ha törvény másként nem rendelkezik. A törvény meghatározásából következik, hogy az egyházi felsőoktatási intézmény esetén az egyház, magán felsőoktatási intézmény esetén gazdasági társaság, alapítvány, közalapítvány vagy vallási egyesület a fenntartó.

2019-ben (2020-ban is) 64 felsőoktatási intézmény végzett oktatási, tudományos kutatási, művészeti tevékenységet. A felsőoktatási intézmények területi elhelyezkedését tekintve 34 fővárosi intézmény és 30 vidéki intézmény található meg hazánkban. Fenntartó szempontjából fontos kiemelni, hogy 27 állami fenntartású intézmény és 37 magán, egyházi, illetve egyesületi fenntartású intézmény működik. A mellékletek között megtalálható (M4.) a 64 db felsőoktatási intézmény listája fenntartó és intézményi besorolás szerint. Ezen mellékletben a 2020-ban bekövetkezett modellváltásból adódó fenntartói változást is jelöltem.

Az Európa 2020 stratégiában megfogalmazott oktatási célkitűzésekkel összhangban (korai iskolaelhagyók aránya 10% alá csökkenjen, és a 30-34 éves korosztályú uniós lakosság legalább 40%-a rendelkezzen felsőfokú végzettséggel (EUROPEAN COMMISSION 2010)), Hazánk is lépett a változtatás irányába a felsőoktatási ágazatban. 2014. év végén elfogadásra került a felsőoktatási szektor átalakítására vonatkozó stratégia, „*Fokozatváltás a felsőoktatásban*” címmel.

A jövőre vonatkozóan egy teljesítményelvű felsőoktatás kiépítése a cél, amelyben az intézmények kiemelt képzési profiljuk révén az általuk képviselt képzési területen színvonalas képzést nyújtanak. Így a jövőben kialakítható egy intézmények közötti versenyhelyzet, amelyben a koncentráció a tudás minőségének és színvonalának emelésére összpontosul. Ezen intézményhálózat kiépítése hozzájárul a hátrányos helyzetű régiók versenyképességi helyzetének javítására.

A hallgatói lemorzsolódás csökkentése, a motivált hallgatók közötti húzóerő fokozása, a készségek és képességek fejlesztése, a munkaerőpiaci igényekhez alkalmazkodás kiemelt fókuszú. Alapvető cél olyan tudás és készségismeretek átadása, amely képessé teszi a végzett hallgatókat mind a hazai mind a nemzetközi piacon történő hatékony, eredményes és fenntartható munkavállalásra (BETAKOVA et al. 2020). A koncepció alapvető célja egy optimális méretű, összetételű, minőségi felsőoktatási hálózat, egy tudásalapú társadalom felépítése, amely képes hatékonyan reagálni a társadalmi, gazdasági kulturális kihívásokra mind hazai, mind nemzetközi viszonylatban (FOKOZATVÁLTÁS A FELSŐOKTATÁSBAN 2014).

A koncepció felülvizsgálata után, a 2014-2016 közötti időszak tapasztalatai és tanulságai alapján egy pontosított célkitűzéseket és beavatkozásokat tartalmazó stratégiát fogadtak el, „*Fokozatváltás a felsőoktatás 2.0*” címmel, amelyhez összeállításra került egy cselekvési terv is a 2016-2020-as időszakra vonatkozóan. A stratégia 2030-ra tervezett céldátummal formálná a felsőoktatást, melynek eredményeképpen a jövőben olyan hallgatói képzések valósulnának meg, melyek esetében a hallgatói képességek megfelelően differenciálásra kerülnek, továbbá mind a hallgatói, mind az oktatói teljesítmények fokozása középpontban áll. Az oktatók szakmai és módszertani hozzáállásában is fejlődést kívánnak elérni, amellyel a minőségi képzés megalapozható lenne.

Az intézményrendszer úgy kívánja átalakítani, hogy az egyes intézmények specializáltak, a határozott képzési profil mellett megvalósuljon az együttműködés, és az egészséges verseny is. Így a ki nem használt kapacitások megszűnnének, illetve az erőforrások átcsoportosításával a kutatás ösztönzése is előtérbe kerülne. A kutatási-fejlesztési- és oktatási tevékenység párhuzamos működése és működtetése hozzájárulhat hallgatói szinten a nemzetközi diákok bevonásának fokozására, emellett oktatói szinten a társadalmi és gazdasági versenyképesség növelésének elérésére (FOKOZATVÁLTÁS A FELSŐOKTATÁSBAN 2016).

A stratégiai fő irányvonalai és 1. ábra alapján a kulcsszavak összegzése:

- Együttműködés és versenyhelyzet a felsőoktatási intézmények között.
- Munkaerő-piaci elvárásokhoz igazodni képes képzési struktúra.
- Tudományos kiválóságon alapuló, világszínvonalú felsőoktatás.
- Innovációs háttér, K+F fejlesztése.
- Intézményrendszer kialakítása, mely igazodik a célkitűzésekhez.

Teljesítményelvű
felsőoktatás



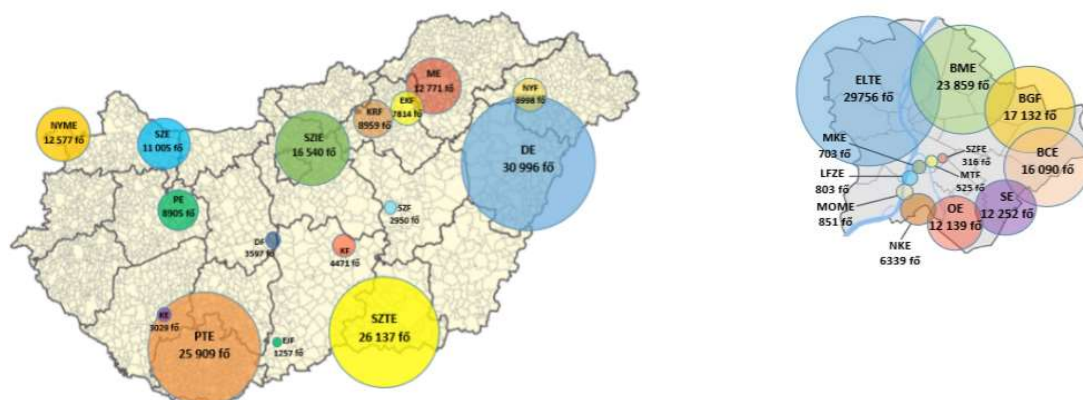
1. ábra: A jövő felsőoktatásának kulcsszavai

Forrás: saját szerkesztés a FOKOZATVÁLTÁS A FELSŐOKTATÁSBAN (2014) alapján

A stratégia megvalósításakor figyelembe kell venni, alkalmazkodni kell a technológiai forradalomhoz, a demográfiai folyamatokhoz, és a társadalmi igényekhez, a globalizációhoz.

A felsőoktatási intézmények szerepe azért is meghatározó, mert alaptervékenységükből származó szellemi értékek közösségi célú megismertetése és gazdasági hasznosítása révén az intézmények hozzájárulnak a térség társadalmi és gazdasági fejlődéséhez. Az elmúlt két évtizedben bekövetkezett változások a felsőoktatás területi szerkezetét is jelentősen befolyásolták. A felsőoktatásnak társadalmi szerepe mellett gazdasági hatása is meghatározó. Több tanulmány is foglalkozik azzal, hogy a felsőoktatás szerepe a vidéki térségekben is jelentős. A vidék megerősödését, fejlődését szolgálja, ha ezen térségekben működik egy-egy felsőoktatási intézmény. Az egyetemek felsőoktatási kínálatai és képzési szerkezetei hozzájárulnak az egyes térségek fejlődéséhez és megújulási lehetőségéhez (RECHNIZTER 2009, SISA et al. 2018a).

Hazánkban a felsőoktatás rendszere területi elhelyezkedését vizsgálva Budapest centrikus. A 2. ábra (az intézmények rövidítéseinek részletezését a rövidítések jegyzéke tartalmazza) mutatja az intézmények területi elhelyezkedését hallgatói létszámokkal.



2. ábra: A felsőoktatási intézmények területi elhelyezkedése (országos és fővárosi szinten) hallgatói létszámokkal

Forrás: ÁLLAMI SZÁMVEVŐSZÉK (2015) p.7.

A felsőoktatás és a vidékfejlesztés kapcsolatát, egymásra ható fejlődését sok kutató vizsgálta (KOSZTYÁN et al. 2015). A felsőoktatási koncepcióban is kiemelt terület, azonban kutatási témám szempontjából részemről csak érintőleges figyelmet kap.

A disszertációban a felsőoktatási szektorban megjelenő önköltségszámítás speciális szabályozását, módszertanát vizsgálom, így részletekbe menő, képzési területekre megbontott mély országos szintű felsőoktatási statisztikai kép megadása és kiértékelése nem célom, azonban egy átfogó időbeli és térbeli változást mindenképpen ismerni kell annak érdekében, hogy a finanszírozással, illetve önköltségszámítással kapcsolatos problémák megértése megalapozott legyen.

3.1.2. A felsőoktatás számokban, statisztikai körkép

A statisztikai adatok megadása esetén az aktuális tanulmányok, kimutatások feldolgozására törekszem. A nemzetközi kitekintés esetén az OECD elemzései, kiadványai (Education at a Glance 2018, 2019 és 2020) szolgálták információs bázisul, mely kiadványokban többségében 2017. és 2018. évi hallgatói statisztikákra vonatkozó adatok kerültek feldolgozásra és bemutatásra. A hazai adatszolgáltatás terén a 2018/2019. tanévvel bezárólag állnak rendelkezésemre adatok a disszertáció megírásakor.

A felsőoktatásban részt vevő hallgatók száma és aránya jelentősen bővült az elmúlt évtizedben. Az OECD országaiban átlagosan a 25 és 64 év közöttiek 39%-a felsőfokú végzettséggel rendelkezik. A felsőoktatás bővülése következtében a felsőfokú végzettséggel rendelkező fiatalabb felnőttek (25-34 év közöttiek) aránya átlagosan 44%, ami magasabb, mint az 55-64 év közötti felnőttek felsőfokú végzettséggel rendelkezők aránya, ami 27%. A főiskolai végzettség, vagyis az alapképzés továbbra is a leggyakoribb felsőfokú végzettség, amelyet az OECD országaiban végzett diplomások elvégeznek (OECD 2019).

Továbbra is megállapítható, hogy a felsőfokú végzettséggel rendelkező felnőttek foglalkoztatási előnnyel rendelkeznek a középfokú végzettséggel rendelkezőkkel.

Ez az előny nemcsak a magasabb jövedelemszerző képességben realizálódik, hanem a felsőfokú végzettséggel rendelkezők jobban ellenállnak a hosszú távú munkanélküliséggel szemben. A felsőoktatásba való belépés az OECD országainak több mint felében nyitott, míg más országok eltérő kritériumokat alkalmaznak a belépésre.

Az elmúlt 10 évben a felsőfokú végzettséggel rendelkező fiatal felnőttek aránya nőtt minden OECD országban és a partnerországokban, míg a középfokú végzettséggel vagy középfok utáni nem felsőfokú végzettséggel rendelkező fiatalok aránya nőtt Brazíliában, Costa Ricában, Indonéziában, Mexikóban és Portugáliában.

A rendelkezésre álló adatok alapján, továbbá, ha a jelenlegi belépési szokások folytatódnak, a becslések szerint az OECD országaiban a felnőtt lakosság 65%-a életében egyszer belép a felsőoktatásba. További érdekesség, hogy a belépett hallgatók csupán 39%-a végzi el a képzést az adott program elméleti időtartama alatt. Az átlagos befejezési arány 67%-ra nő további három év elteltével (OECD 2019).

Az Európai Unió 28 országában 19,8 millió felsőoktatási hallgató vett részt az oktatásban 2017-ben. Megoszlásuk az alábbiak szerint alakult: 61,3% -a főiskolai- alapképzésben, 27,6%-a mesterképzésben és 3,9%-a doktori képzésben végezte el tanulmányait (a további 7,3% főiskolai végzettséget nem biztosító, rövid képzésben tanult).

A hallgatói létszámokat tekintve Németország dominanciája látható, 3,1 millió felsőoktatásban tanuló hallgatóval rendelkezett, ami az Unió szintjén a legmagasabb (az összes hallgató 15,6%-ának felel meg). Németországot követi Franciaország (12,8%), az Egyesült Királyság (12,3%), Spanyolország (10,2%), Olaszország (9,3%) és Lengyelország (7,8%) (EUROSTAT 2019). Hazánkban a felsőfokú végzettséggel rendelkező fiatalok aránya 31%, amely mind az EU-s átlag (44%), mind a régiós átlag (38%) alatt helyezkedik el (OECD 2019).

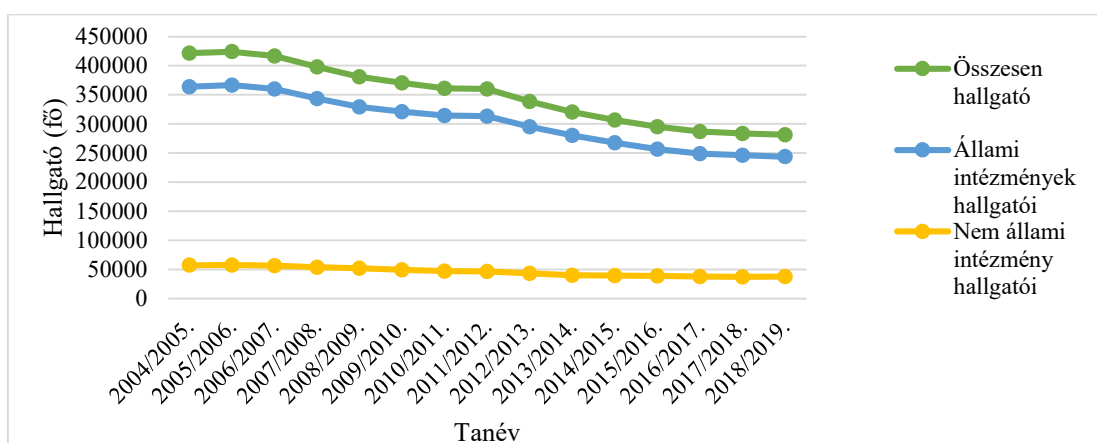
Az alapképzés iránti érdeklődés a legmagasabb, az európai országokat figyelve ez az arány például Görögországban 87,2%, Szerbiában 79,9%, Írországon 75,2%, Hollandiában 76% és Litvániában 76,6 % az alapképzéses hallgatók aránya (OECD 2018). Az összehasonlítás végett ugyanezen időszakban a hazai viszonylatban a felsőoktatásban részt vevő hallgatók közel 61%-a tanult valamelyik tudományterület alapképzésén (www.felvi.hu adatok alapján).

A mesterképzés iránti érdeklődés visszaesett Hollandiában, Belgiumban, az Egyesült Királyságban, Spanyolországban, Írországon, valamint Szerbiában a 2017-es évben, a felsőoktatásban részt vevő hallgatók kevesebb, mint egyötöde vett részt mesterképzésben. Ezzel szemben a felsőoktatásban tanuló hallgatók több mint egyharmada mesterképzésben tanult Portugáliában, a Cseh Köztársaságban, Franciaországban, Luxemburgban, Horvátországban, Szlovákiában és Olaszországban (OECD 2018).

Az OECD országaiban átlagosan a felnőttek nyolcada rendelkezik mester vagy doktori szintű képesítéssel. Azonban például Észtországban, Luxemburgban, Lengyelországban, Szlovákiában és Svájcban ez arány meghaladja a 20%-ot. Argentínában, Brazíliában, Kínában, Chilében, Costa Ricában, Indonéziában, Mexikóban, Törökországban pedig csak 2% körül van (OECD 2019).

Hazai adatokat értékelve elmondható, hogy a felsőoktatásban résztvevő hallgatók száma évről évre csökken. Amíg a 2000-es évek elején több, mint a 400 000 hallgató vett részt valamilyen képzésben (főiskolai, egyetemi, osztatlan, szakirányú továbbképzésen), addig a 2018/2019-as tanévben a hallgatók száma 300 000 fő alatti volt, ami az elmúlt évek tendenciáját követte. Az okok feltérképezésére ezen disszertáció nem adja meg a választ, azonban a hallgatói létszám csökkenő tendenciával a felsőoktatási intézményeknek számolniuk kell a gazdálkodásuk során.

A 3. ábrán és 3. táblázatban látható az elmúlt 15 év adatai az intézmények és hallgatói létszámok függvényében.



3. ábra: Az összes-, az állami- és a nem állami intézmények hallgatói létszámának alakulása

Forrás: saját szerkesztés a www.oktatas.hu (2021) adatai alapján

3. táblázat: Intézmények száma fenntartó típusa szerinti megbontásban

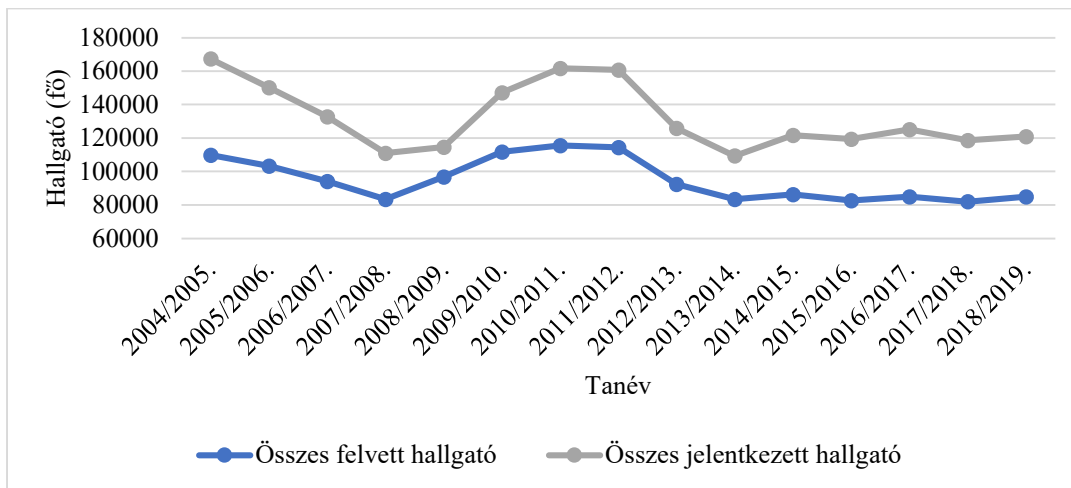
Tanév	Állami intézmények száma (db)	Állami hallgatók száma (fő)	Egyházi intézmények száma (db)	Egyházi hallgatók száma (fő)	Magán, ill. alapítványi intézmények száma (db)	Magán, ill. alapítványi hallgatók száma (fő)	Összesen intézmények száma (db)	Összesen hallgatók száma (fő)
2004/2005.	31	363 961	26	22 666	12	34 893	69	421 520
2005/2006.	31	366 797	26	24 078	14	33 286	71	424 161
2006/2007.	31	359 758	26	24 403	14	32 187	71	416 348
2007/2008.	31	343 741	26	23 556	14	30 407	71	397 704
2008/2009.	30	328 935	25	22 525	15	29 573	70	381 033
2009/2010.	29	320 919	25	21 534	15	27 878	69	370 331
2010/2011.	29	314 363	26	20 551	14	26 433	69	361 347
2011/2012.	29	312 987	25	20 815	14	26 022	68	359 824
2012/2013.	28	295 123	25	21 023	13	22 321	66	338 467
2013/2014.	28	280 030	25	20 837	13	19 257	66	320 124
2014/2015.	30	267 337	25	22 247	12	16 940	67	306 524
2015/2016.	30	256 630	22	22 151	14	16 535	66	295 316
2016/2017.	29	249 152	22	22 197	14	15 669	65	287 018
2017/2018.	28	245 923	22	22 106	14	15 321	64	283 350
2018/2019.	28	243 840	23	23 467	13	14 154	64	281 461

Forrás: saját szerkesztés a www.oktatas.hu (2021) adatai alapján

Az elmúlt 15 év általános összképét bemutató adatait vizsgálva megállapítható, hogy Magyarországon:

- A felsőoktatási intézmények számának minimális csökkenése, illetve stagnálása tapasztalható. Az állami fenntartású intézmények aránya folyamatosan 44-45% körüli, ezzel összhangban a magán- illetve egyházi fenntartású intézmények 66-65%-os arányt képviselnek.
- 2019-ben 64 államilag elismert felsőoktatási intézmény folytatta oktatási, kutatási tevékenységét. Fenntartó szerinti megoszlásukban elmozdulás történt az alapítványi fenntartású intézmények felé, amely a Budapesti Corvinus Egyetem átalakulására vezethető vissza.
- A felsőoktatásban tanuló hallgatók száma folyamatosan csökken, az elemzők a 2000-es évek közepére datálják a felsőoktatás növekedési korszakának végét. Zsugorodó felsőoktatásnak lehetünk szemtanúi az ismertett hallgatói adatok alapján (amit a 3. ábra is tanúsít).
- A felsőoktatásban tanulók 86-87%-a állami fenntartású felsőoktatási intézményekben folytatja tanulmányait.

A jelentkezők vizsgálatokor megfigyelhetőek a mélypontok, amelyek a tandíjjakkal kapcsolatos kormányzati intézkedések negatív hatásainak a következménye. Jelentősen visszaesett a jelentkezők száma, amikor 2012-ben bejelentette a Kormány az államilag támogatott helyek csökkentését, a hallgatói szerződések bevezetését. A későbbi évek alapján megállapítható, hogy jelenleg stabilizálódni látszik a jelentkezési nagyságrend (12 ezer fő körül), de fel kell készülni a demográfiai változásokra, továbbá a 2020-tól megjelenő nyelvvizsga követelmény negatív következményeire is (4. ábra).



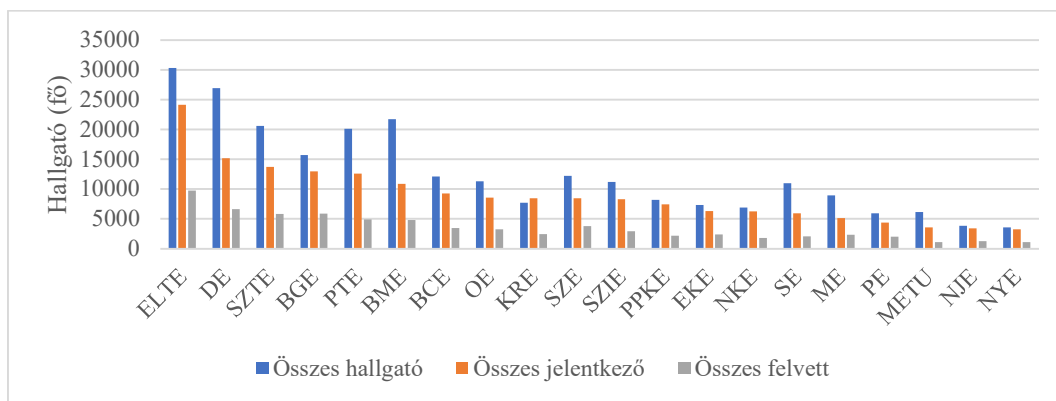
4. ábra: A jelentkezések alakulása az elmúlt 15 év viszonylatában

Forrás: saját szerkesztés a www.felvi.hu (2020) adatai alapján

A 2018/2019-es tanévre az alapképzés dominanciája megmaradt, a hallgatók aránya alapképzésben 61%, mesterképzésben 11%, osztatlan képzésben 14%, felsőoktatási szakképzésben 4,5%, doktori képzésben 2,5% (oktatás.hu adatai alapján).

Az alapképzésre jelentkezők aránya több, mint 2,5%-kal emelkedett az előző évekhez viszonyítva, azonban a mesterképzésre jelentkezők esetén visszaesés tapasztalható (majdnem 3%-kal kevesebben tanultak tovább mesterképzésen az előző évhez képest) (KSH 2019).

A 2018/2019-es tanévben a jelentkezéseket vizsgálva elmondható, hogy a jelentkezők körében a legnépszerűbb tudományterület az elmúlt évek tendenciáját követte, a hallgatók preferálják a gazdálkodástudomány képzéseit (a jelentkezések 19%-a ezen tudományterület képzéseire történtek). Népszerűségnek örvend továbbá a műszaki-, a pedagógus- és az informatikai képzés (mindhárom terület 10% fölötti aránnyal rendelkezik), továbbá a hallgatók a bölcsészettudományi képzést is előszeretettel választják (10%). A felvételt nyert hallgatók régiók szerinti megoszlását vizsgálva megállapítható, hogy Közép-Magyarország dominanciája jellemző. A jelentkező és felvételt nyert hallgatók harmada fővárosi, illetve egyéb, Budapest vonzáskörzetében található felsőoktatási intézményben folytatja tanulmányait. A hallgatók negyede az Északi- és a Dél-Alföldi régiót választotta a felsőoktatási képzése helyszínének (KSH 2019).



5. ábra: A jelentkezések és összes hallgatói létszám viszonylatában a legnépszerűbb felsőoktatási intézmény Magyarországon a 2018/2019. tanévben

Forrás: saját szerkesztés a www.felvi.hu (2020) adatai alapján

Az egyetemek hallgatói létszámát vizsgálva megállapítható, hogy a 2018/2019. tanév adatai alapján a legtöbb hallgatóval az Eötvös Loránd Tudomány Egyetem rendelkezik, több mint 30 000 fő az ELTE valamelyik képzésén hallgatja tanulmányait (30 322 fő). A második helyen a Debreceni Egyetem áll 26 938 hallgatóval, a harmadik legnépszerűbb egyetem a Budapesti Műszaki és Gazdaságtudományi Egyetem 21 699 fővel.

A magyarországi legnépszerűbb egyetemeket vizsgálva mind összhallgatói létszám, mind jelentkezések tekintetében elmondható, hogy a hallgatók nem csak a Főváros intézményeit preferálják, a vidéki egyetemek is szépen helytállnak, hiszen a TOP20 egyetem több, mint fele vidéki intézmény hazánkban (5. ábra). A tudományegyetemek (ELTE, DE, SZTE, PTE) az első 5 legnépszerűbb egyetemek között szerepelnek, amely intézmények hírnevüknek és képzési területeiken nyújtott magas színvonalú képzéseiknek is köszönhetik a magas hallgatói érdeklődést.

3.1.3. A felsőoktatási intézmények szervezeti-irányítási rendszere Magyarországon

A disszertáció fókuszát szem előtt tartva a felsőoktatási intézmények szervezeti felépítéséről tömören és lényegretörően ismertetem a jogszabályokban, illetve az ezzel kapcsolatosan született tanulmányokból kiszűrhető információkat.

A felsőoktatási intézmények gazdálkodása sajátos, az erre vonatkozó szabályozás is az Nftv-ben található (2011. ÉVI CXCVI. TÖRVÉNY A NEMZETI VAGYONRÓL, 16.§).

A felsőoktatási intézmények az alapító okiratban meghatározott feladatainak ellátását szem előtt tartva hozzák meg gazdasági döntéseit a hatékonyság és gazdaságosság figyelembe vétele mellett. A felsőoktatási intézmény kötelezettsége a rendelkezésére álló források rendeltetésszerű, gazdaságos felhasználása, a szellemi és egyéb vagyon védelme (NFTV. 86.§).

Az állami felsőoktatási intézmény a vagyonkezelője, a nem állami felsőoktatási intézmény pedig - kivéve, ha a vagyon tulajdonjogát a fenntartó átengedi - a használója lehet a feladatai ellátásához a fenntartó által rendelkezésére bocsátott vagyonnak. Az állami felsőoktatási intézmény a rendelkezésére bocsátott vagyonnal a központi költségvetési szervekre vonatkozó szabályok szerint rendelkezhet.

A vagyonnal kapcsolatos könyvviteli és beszámolókészítési kötelezettségének az államháztartás számviteléről szóló jogszabály szerint köteles eleget tenni azzal, hogy a vagyonra vonatkozó nyilvántartásban elkülönítve kell szerepeltetni a saját vagyont, valamint a rendelkezésre bocsátott állami vagyont (NFTV. 87.§).

A felsőoktatási intézmények nagyfokú szervezeti és működési önállósággal bírnak a gazdálkodásukra vonatkozó átfogó jogszabályok alapján, így a szervezeti egységeiket az intézmények alakíthatják ki, s ennek keretében dönthetnek ezek vezetéséről, valamint a feladatok munkamegosztásáról. A felsőoktatási intézmény működésének, feladatvégzésének és az ehhez tartozó menedzsmentfeladatoknak a kereteit szabályozza a szervezeti és működési szabályzat (RÓNAY 2018).

2014-től megváltozott a felsőoktatási intézmények szervezeti felépítése. Szükséges volt a változás az elmúlt években felmerült gazdálkodási problémák, kapacitások nem megfelelő kihasználása, források bevonási nehézségei miatt (ÁSZ 2015, BERÁCS et al. 2015).

Az Nftv. értelmében a felsőoktatási intézmények vezető testülete a szenátus.

A szenátus feladatai, jogosultságai az alábbiak a teljesség igénye nélkül:

- A képzési és kutatási feladatok meghatározása és végrehajtásuk ellenőrzése.
- Intézményfejlesztési terv jóváhagyása.
- Az intézmény képzési programjának, szervezeti és működési szabályzatának, a gazdálkodásával összefüggő költségvetés és éves beszámoló elfogadása.
- Képzések indításával és megszüntetésével kapcsolatos döntések meghozatala. (NFTV. 12.§)

A felsőoktatási intézmény első számú felelős vezetője és képviselője a rektor. A rektor eljár és dönt mindazokban az ügyekben, amelyeket jogszabály, az alapító okirat, a szervezeti és működési szabályzat, a kollektív szerződés nem utal más személy vagy testület hatáskörébe.

Az állami felsőoktatási intézményekben a rektor a felsőoktatási intézmény alaptevékenységének megfelelő működéséért felelős, ennek keretében gyakorolja a munkáltatói jogokat az oktatói, kutatói, illetve tanári munkakörben foglalkoztatott alkalmazottak felett. A képzési és kutatási kérdésekben, döntésekben felelős vezető. A rektor a szenátus elnöke (NFTV. 13.§).

A nagyobb intézmények karokra, azon belül is intézetekre, tanszékekre tagolódnak. Általánosságban elmondható, hogy a karok önállósággal bírnak az egyetemeken, főiskolákon belül, élükön a dékán áll. Az intézetek élén az intézetvezető, a tanszékek élén a tanszékvezető áll. A hallgatók közvetlenül a tanszékek oktatóival, illetve tanulmányi ügyeikkel kapcsolatban a tanulmányi osztállyal állnak kapcsolatban.

Kifejezetten az állami felsőoktatási intézményeket érintő változás, hogy az állami felsőoktatási intézményekben a kancellár a gazdasági működtetésért felelős vezető. Így felel az intézmény működtetését érintő gazdálkodási intézkedések és javaslatok előkészítéséért. A kancellár felel az intézmény pénzügyi, gazdálkodási számviteli, belső ellenőrzési, jogi, igazgatási tevékenységeiért. Gondoskodik a felsőoktatási intézmény erőforrásainak felhasználásáról az alapfeladat ellátása érdekében. Munkáltatói joggal rendelkezik a nem oktatói, kutatói és tanári munkakörben foglalkoztatott alkalmazottak felett (NFTV. 13.§, VERES-GOLOVICS 2015).

Továbbá fontos megemlíteni, hogy az állami felsőoktatási intézményben a stratégiai döntések megalapozása, valamint a gazdálkodási tevékenység szakmai támogatása és ellenőrzése céljából konzisztórium működik. A konzisztórium előzetes egyetértése szükséges a szenátus meghatározott gazdasági következménnyel járó döntéseinek érvényességéhez. A konzisztóriumnak tagja a rektor és kancellár, további 3 tagot pedig a fenntartó delegál (VERES-GOLOVICS 2016).

Összefoglalóan megállapítható, hogy az állami fenntartású intézményekben az akadémiai és működtetési felelősség elvált egymástól, a döntési jogosultságok, a stratégiai és az operatív vezetés a szenátus, a rektor, a kancellár és a konzisztórium között oszlik meg.

Szervezeti felépítésük szempontjából is különbség található az állami és a nem állami fenntartású felsőoktatási intézmények között.

A magánintézmények esetén a működtető alapítvány vagy a vállalat vezetése, egyházi intézmények esetében a fenntartó egyház vezetői végzik a működés törvényességi felügyeletét, rektori vezetéssel a stratégiai irányok kijelölését és a működés finanszírozását.

Az Nftv. rendelkezései szerint a magán felsőoktatási intézményekben is foglalkoztatható kancellár, ebben az esetben hasonlóan az állami fenntartású intézményekhez a kancellár a gazdasági vezetésért felelős. A magán felsőoktatási intézmény alapító okirata úgy is rendelkezhet, hogy elnöki tisztség hozható létre. Az elnök a feladatai teljesítéséhez szükséges mértékben egyetértési jogot gyakorol a rektori hatáskörök tekintetében, és részt vesz az intézmény képviselőjében. Az elnök az intézményi munkaszervezet vezetésére, továbbá a fenntartó által meghatározott feladatok ellátására nevezhető ki. Feladatai teljesítésekor a rektorral és a kancellárral vagy gazdasági vezetővel együttműködik (NFTV. 94.§).

Az állami felsőoktatási intézményként működő felsőoktatási intézmények részére 2019-től lehetőség nyílik -kormányzati támogatással- a magán felsőoktatási intézményekre vonatkozó felülvizsgált szabályrendszer, a magán fenntartó és annak intézménye által meghatározott sajátos rend szerinti működés. A fenntartói jogokat gyakorló alapítvány létrejöttével olyan rugalmasan működő finanszírozási modell alakítható ki, amely szolgálja a hazai felsőoktatás és az egyes felsőoktatási intézmény versenyképességét, alaptevékenységének, az oktatásnak, kutatásnak, a művészeti alkotótevékenységnek az eredményességét, továbbá az alaptevékenységéből származó szellemi értékek közösségi célú megismertetését és gazdasági hasznosítását, illetve ezáltal hozzájárul a felsőoktatási intézmény térsége társadalmi és gazdasági fejlettségéhez (T/4516 TV. JAVASLAT).

2019-től a felsőoktatás finanszírozási struktúraváltásával kapcsolatban megjelentek a vagyonkezelői alapítványok, mint a felsőoktatási intézmények finanszírozását, fenntartását és működtetését biztosító alapítványok. Vagyonkezelő alapítvány az alapító által rendelt vagyon kezelésére és az ebből származó jövedelemnek az alapító okiratban megjelölt feladatok megvalósítására, valamint a kedvezményezettként megjelölt személy, illetve személyek javára történő vagyoni juttatás céljából alapítható. Vagyonkezelő alapítvány létesítéséhez az alapítvány javára legalább 600 millió forintnak megfelelő vagyont kell rendelni. A vagyonkezelő alapítvány ügyvezetését legalább 5 fő természetes személyből álló kuratórium látja el, ezen kívül kötelező felügyelőbizottság kijelölése, valamint állandó könyvvizsgáló megválasztása (VAGYONKEZELŐI ALAPÍTVÁNYOKRÓL SZÓLÓ TV. 2§).

3.2. A felsőoktatás finanszírozása

3.2.1. A felsőoktatás finanszírozásának elméleti háttere

A felsőoktatás finanszírozásának bemutatására bőséges nemzetközi és hazai szakirodalom (TEMESI 2004, 2012, KOVÁTS 2006, 2012, POLÓNYI 2002, 2012, 2016, 2018, 2019) áll rendelkezésre. Azonban az önköltségszámítás, mint kutatási területem tekintetében arra törekszem ezen fejezet megírása során, hogy a finanszírozás ismertetése az önköltségszámítással való kapcsolatára és annak vonatkozásaira fókuszáljon. Objektív, lényegretörő, minimális történelmi áttekintéssel fűszerezett bemutatás a célom.

Általánosságban megállapítható, hogy a felsőoktatás finanszírozásának az elmúlt évtizedekben olyan kihívásokkal kellett szembenézni és megfelelnie, mint a világszerte tapasztalható hallgatói létszámnövekedés (mennyiségi expanzió), a tudásalapú társadalom kialakítása, az állami források lehetőségeinek korlátjai, a globalizáció és az egy hallgatóra jutó költség változása, növekedése (SANYAL-JOHNSTONE 2011, NÉMETH 2012).

Ezen új trendek fényében a finanszírozásban is történtek változások.

A felsőoktatási intézmények több csatornán keresztül juthatnak forráshoz. Klasszikus esetben, ha az állam viseli a költségeket, akkor az elosztás megfelelő módját kell megválasztani, hiszen az állami szerepvállalás történhet közvetlen és közvetett módon is hallgatói közvetítés segítségével. A forrás érkezhetsz közvetlenül az állam felől támogatások útján. A hallgatóknak biztosított támogatások, ösztöndíjak útján is megtörténhet a finanszírozás, hiszen a hallgatók tandíj formájában juttatják el a bevételi forrást az intézményekhez. Így létezik közvetlen és közvetett állami szerepvállalási lehetőség is a forrásallokációt tekintve (KOVÁTS 2006, LEPORI et al. 2007).

A finanszírozás lehetőségeinek vizsgálatakor több dimenzió együttes hatását érdemes górcső alá venni. A bázisalapú költségvetés esetén az állam a teljes finanszírozó, az intézményi bevételek tisztán a költségvetésből származnak, az intézmények költségvetését az előző időszakhoz hasonlítva állapítják meg. Tiszta formájában ez a modell idejét múlttá vált a fejlett országokban. A bázis alapú tervezéstől az állami támogatások allokálását megpróbálják különböző teljesítmény mutatók segítségével, normatív módon felosztani (POLÓNYI 2012). Az európai országokban ez a típus a jellemzőbb modell, azonban különbségek mutatkoznak a mutatók megválasztásán. Gyakori az egyszerű mutatók megválasztása, (például a hallgatói létszám, az oktatók száma), de célszerűbb eredménymutatókhoz kötni a finanszírozást, amely az intézményeket is ösztönzi a hatékonyság és eredményesség felé (HALÁSZ 2012). Ez a fajta finanszírozási módszer világos elvekkel, összehasonlítási lehetőséget biztosítva motivációs eszköz lehet az intézmények számára meghatározott célok elérésében (KOVÁTS 2006).

Európában -még- nem jellemző, de a finanszírozás úgy is megvalósulhat, hogy az állam a forrásokat a fogyasztókhöz allokálja, ezáltal az állam szinte maradéktalanul visszavonul a közvetlen finanszírozási formától.

Ez a finanszírozási modell nem zárja ki az állam szerepvállalását, a forrás eljuthat a „fogyasztóhoz”, amit aztán tandíj formájában befizetésre kerül. Azonban, ha az állam nem vállal szerepet a finanszírozásban semmilyen módon, akkor a családok, a fogyasztók viselik a finanszírozás terheit.

A felsőoktatás finanszírozása igencsak bonyolult és összetett, tiszta modellek nem tapasztalhatóak a valóságban, mindig keveredve és eltérő arányokkal van jelen az állami és hallgatói szerepvállalás. A finanszírozási modellek egyik meghatározó kérdése, hogy végső soron ki viselje a felsőoktatás költségeit (KOVÁTS 2006). Napjainkban egyre inkább elterjedt finanszírozási megoldások jelentek meg, amelyek elmozdulást jelentenek a tiszta állami fenntartástól és finanszírozástól. Ezek a költségek megosztása a felsőoktatás terheiben és a kifinomult elosztási módszerek az állami támogatások terén (TEMESI 2012).

Az intézményi bevételek differenciálásának szükségességére már sok kutató felhívta a figyelmet, hiszen komoly társadalmi, gazdasági, oktatáspolitikai kérdést vet fel a felsőoktatás finanszírozása. Míg például az Amerikai Egyesült Államokban és Japánban a magas tandíj és egyéb intézményi bevétel, alacsony állami támogatással a jellemző, addig az európai országokat az állami dominancia, alacsony vagy nem létező tandíj és elenyésző egyéb bevétel jellemzi. Több tanulmányban is olvasható, hogy szükséges a finanszírozási források diverzifikálása, a hallgatói bevételek és piaci szereplőktől érkező támogatások növelése (JOHNSTONE 2004, JONGBLOED et al. 2008, SEMJÉN 2013).

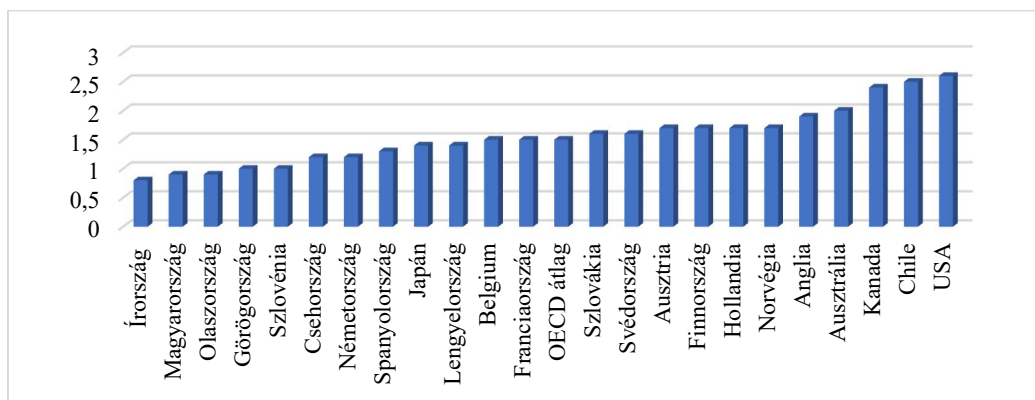
Továbbá az Európai Unió szintjén is határozott megítélés született arra vonatkozóan, hogy a felsőoktatás bevételeit differenciálni kell, növelni kell a hallgatói és harmadik féltől származó bevételeket, így csökkentve az állami költségvetés terheit (EUROPEAN COMMISSION 2011).

Így a 2000-es évek elején több európai országban megjelent a hallgatói hozzájárulás emelkedése az intézményi bevételeken belül (pl: Ausztria, Németország, Szlovákia), illetve továbbléptek az innovatív finanszírozási megoldások felé. Előtérbe helyeződött a támogatások normatív alapon történő meghatározása (pl: Ausztria, Németország, Lettország, Szlovákia) (KOVÁTS 2012).

3.2.2. A finanszírozás nemzetközi összehasonlítással a számok tükrében

Az oktatási intézményekre fordított kiadások szintjét befolyásolja az ország iskolai korú népessége, a beiratkozási arány, a tanárok fizetésének szintje, valamint az oktatás szervezése és teljesítése. A felsőoktatásba belépő diákok számának változása szorosan kapcsolódik a demográfiai változásokhoz. Az OECD által készített elemzéseket használva, 2015-ben az OECD országokban az oktatásra fordított kiadások aránya elérte a GDP 5 %-át, amelyből a nem felsőoktatásra vonatkozó kiadások nemzeti szintű aránya a GDP-n belül 3,5 %, ami jóval meghaladja a felsőoktatásra fordított kiadásokat, ami a GDP közel 1,5 %-át teszi ki. Az országok azért fektetnek az oktatási intézményekbe, hogy hozzájáruljanak a személyes és társadalmi fejlődéshez, csökkentsék a társadalmi egyenlőtlenségeket, elősegítsék a gazdasági növekedést, növeljék a termelékenységet (OECD 2018).

A felsőoktatásra fordított kiadások átlagosan a GDP 1,5% -át teszik ki. Ezen a szinten nagy eltérések mutatkoznak az OECD országai között. Kimagaslóak a felsőoktatásra fordított kiadások tekintetében Kanada, Chile és az Amerikai Egyesült Államok adatai, azonban a megítéléskor figyelemmel kell lenni arra is, hogy nagy eltérések vannak az egyes nemzetek között demográfia, társadalmi, termelékenységi, gazdasági vonatkozásban (6. ábra).



6. ábra: Felsőoktatási kiadások a GDP %-ban

Forrás: saját szerkesztés az EDUCATION AT A GLANCE (2018) adatai alapján

Abban az esetben, ha az oktatási éra teljes egészét vizsgáljuk (általános-, középiskolai és felsőoktatási képzést együttesen), akkor általánosságban elmondható, hogy az oktatási intézmények finanszírozásában és fenntartásában túlnyomórészt az állam van jelen. Általános- és középiskolai szinten az állami finanszírozás, fenntartás a domináns, azonban felsőoktatási szinten már jelentős a magánszektor hozzájárulása az oktatáshoz.

Jelen gazdasági és társadalmi környezetünkben egyre több ember vesz részt az egyre növekvő számú szolgáltató által kínált oktatási programok széles körében. Ennek eredményeképpen a kérdés aktualitása megkérdőjelezhetetlen, vagyis, hogy az állam vagy az egyén tegyen erőfeszítést a magasabb szintű oktatás és tudás megszerzéséhez. A nemzetek és kormányaik a jelenlegi gazdasági környezetben nehezen tudják biztosítani a szükséges forrásokat ahhoz, hogy támogassa ezt a megnövekedett oktatás iránti keresletet állami forrásokon keresztül.

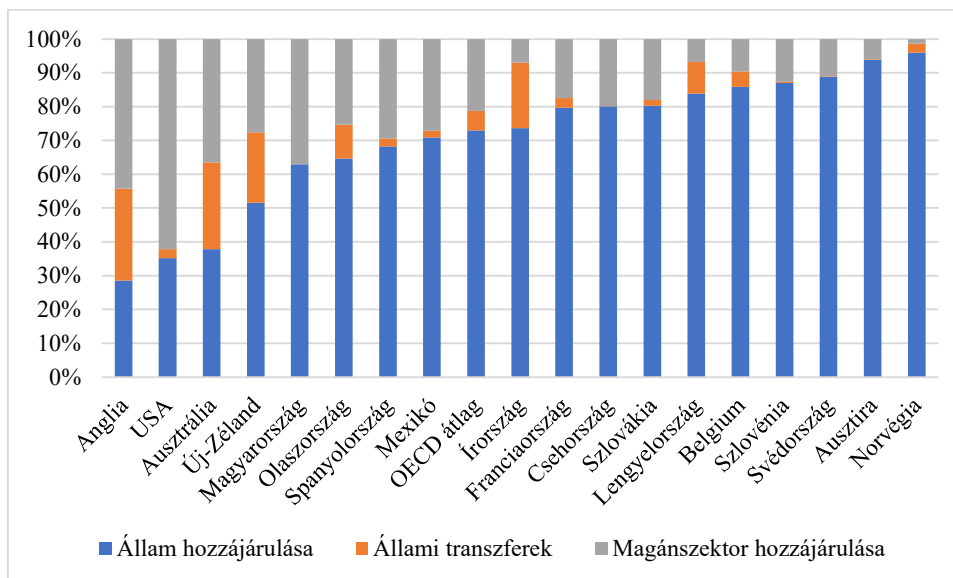
A felsőoktatási intézményekben a magán szektor hozzájárulása is megjelenik, aránya országonként változik, amelyet főként a felsőoktatási intézmények által felszámított tandíjak eltérő nagysága okoz. A magánfinanszírozás legnagyobb része, átlagosan 70% az OECD országokban a háztartásoktól, családoktól származik. Valamennyi országban a magánkiadások jelentősebb nagyságot képviselnek a felsőoktatás finanszírozásában, mint az alacsonyabb oktatási szinteken.

A családok terheinek csökkentése érdekében az állam különböző transzfereket nyújthat (tandíjtámogatás, ösztöndíjak, hitelek, kölcsönök), amellyel segítik az oktatáshoz való hozzáférés elérését, javítva ezzel a méltányosság kérdésén, enyhítik a társadalmi egyenlőtlenségeket (7. ábra).

Általánosságban elmondható, hogy a magas tandíjjal rendelkező országokban jelentős az ilyen jellegű támogatás (például Anglia, Ausztrália, Új-Zéland), de vannak olyan országok is, mint például az Amerikai Egyesült Államok, ahol magas a magánfinanszírozás a kormány támogatása nélkül is (KOVÁTS 2012, OECD 2018).

Ahogy említettem, Angliában a felsőoktatás finanszírozása vegyes rendszerként értelmezhető, mind az állam és mind a háztartások, a magán szektor felelős a finanszírozásért. Az ellenőrzés funkciója továbbra is az állam kezében van. A felsőoktatási szektorra jellemző az intézményi verseny, amely a teljesítmények összehasonlíthatóságán alapszik. A tandíj kölcsönök fenntarthatósága érdekében a kormány kamatkedvezményt biztosít (MARGINSON 2018).

Az Amerikai Egyesült Államokban alkalmazott tandíjfizetés természetessége ellentétes a legtöbb európai országban alkalmazott ingyenes oktatás mentalitásától. Az eltérő társadalmi rétegek esetén meglévő anyagi különbségek komoly akadályai a felsőoktatásban való részvételnek, azonban az állam törekszik transzferekkel segíteni a családok terhein. Így elméletben elérhető, hogy a képzés utáni jövedelemteremtő képesség érdekében az alacsonyabb rétegből érkezők számára is potenciális lehetőség legyen a felsőoktatásban való részvétel (HELLER-ROGERS 2006).



7. ábra: Az állami és magán hozzájárulások szintje a felsőoktatási szektorban

Forrás: saját szerkesztés az EDUCATION AT A GLANCE (2018) adatai alapján

A felsőoktatás bővítése, az oktatási színvonal megtartása, illetve emelése nyomást gyakorol az egyes nemzetek költségvetésére, így az országok arra kényszerülnek, hogy a finanszírozásba bevonásra kerüljenek a családok, háztartások, és a magánszektor is az állam mellett.

A rendelkezésre álló adatok alapján a OECD országok állami felsőoktatási intézményeinek egyharmadában nem számítanak fel tandíjat az alapképzéses, főiskolai végzettség megszerzéséért. A mesterképzés és a doktori fokozat megszerzése esetén az állami intézményekben nincs számottevő különbség a tandíjakban az alapképzésért fizetendő összeghez képest, tehát hasonló a tandíj az állami intézményekben a képzési szintektől függetlenül. Természetesen, ha az átlagtól eltekintünk, és nemzetenként vizsgáljuk a tandíjak nagyságát, akkor mutatkoznak jelentős eltérések, amelyek már az előzőekben leírtakból is következnek (KOVÁTS 2012, NÉMETH 2012).

Ausztráliában, Spanyolországban, Chilében és az Amerikai Egyesült Államokban 30-50%-kal magasabbak a mesterképzések tandíjai, mint az alapképzéseké. Ezekben az országokban a mesterképzésre belépők aránya jóval alacsonyabb az OECD átlagnál. Ugyancsak jelentős eltérés, hogy magasabb tandíj tapasztalható a doktori képzések és a mesterképzések díjai között.

További differenciálás szükséges annak fényében is, hogy állami vagy magán intézményről van-e szó. Az állami és magánintézmények tandíjai között jelentős eltérések vannak számos országban. Általánosságban helytálló, hogy magasabb tandíjjal rendelkeznek a magán, mint az állami intézmények. A már említett országokban (Ausztrália, Japán, USA) a magán intézmények tandíjai két- vagy háromszoros az állami intézményekéhez képest az alapképzés viszonylatában, és a tandíjak mind a magán, mind az állami képzésen az elmúlt években emelkedtek (OECD 2018).

A változó gazdasági és politika környezet ellenére az egyes országok finanszírozási rendszere csoportosítható a tandíjak szintjei és a pénzügyi támogatási transzferek függvényében. Példának okáért, amíg egyes országokban a tandíj minimális összegben jelenik meg, a támogatási rendszer fejlett és a hallgatók részesülnek állami finanszírozásban (Finnország és Norvégia), addig más országokban bár a tandíjak magas összegűek, de a fejlett támogatási rendszer miatt a hallgatók többsége állami segítséget kap (USA, Anglia, Kanada). Ezzel szemben megfigyelhetünk olyan országokat is, ahol magas összegű tandíjak vannak jelen a felsőoktatásban és a támogatás rendszer kevésbé fejlett (Japán, Korea). Az egyes országokban eltérő szerkezetben mutatkozik meg a felsőoktatás finanszírozása, jelentős eltérések vannak tandíjak meglétében és összegében is (OECD 2018).

3.2.3. A felsőoktatás finanszírozásának jelenlegi helyzete Magyarországon

Jelenleg az Nftv értelmében a fenntartó biztosítja a felsőoktatási intézmények működéséhez a támogatást, valamint az állam közvetlenül is nyújthat támogatást az intézmények részére (pályázati úton vagy megállapodás alapján). A felsőoktatás állami támogatása a költségvetési törvényben jelenik meg. Az állami támogatás célja a hallgatói juttatások, a sportélet, az alapfeladat ellátásának, speciális felsőoktatási feladat ellátásnak finanszírozása (NFTV. 84.§).

„A felsőoktatási intézmény részére adható támogatás lehet különösen:

- a határon túli kihelyezett magyar nyelvű képzéshez,
- a kis létszámú szak indításához, fenntartásához,
- a felsőoktatási intézmények könyvtári feladatainak ellátásához,
- a szakkollégiumi feladatok ellátásához, Szakkollégiumi Kiválósági Központok tevékenységének előmozdítására,
- kutatási, fejlesztési feladatok végrehajtásához, a kutatási eredmények hasznosításához,
- a hallgatók elhelyezését szolgáló szervezetek működéséhez,
- a hallgatói sport fejlesztéséhez, szervezéséhez,
- a felsőoktatási intézményi sportlétesítmények fejlesztéséhez, működtetéséhez,
- az esélyegyenlőség előmozdítására, valamint a Bursa Hungarica Felsőoktatási Önkormányzati Ösztöndíjpályázat keretében nyújtott támogatás” (NFTV. 84.§ (4)).

Az állami támogatásra jogosult:

- Az állami felsőoktatási intézmények azonos feltételek alapján.
- Az egyházi és a magán intézmények a Kormánnyal kötött megállapodás alapján.

Az alaptevékenység ellátásához szükséges pénzügyi forrást a Kormány külön rendeletben határozza meg (2016-ban jóváhagyott, 2017. augusztus 31-vel hatályba lépő 389/2016. Kormányrendelet a felsőoktatási intézmények alaptevékenységének finanszírozásáról). Ezen rendelet hatálya mind az állami, mind az egyházi, mind a magán intézményekre kiterjed, azzal a kitéttel, hogy az egyházi és magán intézményekkel kötött finanszírozási megállapodás.

A három félévre meghatározott hallgatói létszám és az adott félévben hozzátartozó éves, szakonként megállapított alptámogatásnak a súlyozott összege adja meg az intézményi alptámogatás összegét (389/2016. KORM.RENDELET 3.§).

A hallgatói létszám megállapítása az előző évi október 15-ei, adott év március 15-ei és október 15-ei létszám figyelembevételével történik munkarendtől függetlenül. A súlyozásnál 10%, 50% és 40%-os arány alkalmazandó a meghatározott időpontban kiszámított hallgatói létszámra. Ezen létszámba csak az állami ösztöndíjas és az állami részösztöndíjas hallgatókat lehet beleszámolni. A részösztöndíjas hallgató esetén az alptámogatás felére jogosult az intézmény.

Az alptámogatás eltérítésére lehetőség van +/-10%-kal az adott intézményben végzett hallgatók elhelyezkedési sikerességének függvényében (országos elhelyezkedési átlaghoz képest +/-25%). Ezen információk lekérdezéséhez a diplomás pályakövetési rendszer nyújt adatbázist. Az intézményt további kiegészítő támogatás illeti meg a fogyatékossgal élő hallgatói létszáma alapján, melynek összege 150 000 Ft/év (389/2016. KORM.RENDELET 5.§, 8§).

Az egyes tudományterületekhez és képzésekhez kapcsolódó normatíva keretösszegek a mellékletek (M5.) között megtalálható.

A felsőoktatási intézményben tanulmányokat folytathat állami ösztöndíjas, állami részösztöndíjas és önköltséges hallgató. A képzés költsége a magyar állami ösztöndíjjal támogatott hallgató (100%-ban) és a magyar állami részösztöndíjjal támogatott hallgató (50%-ban) esetén az állam terhe. Az önköltséges hallgató esetén a hallgatónak saját magának kell gondoskodnia a képzése költségeiről.

A magyar állami (rész)ösztöndíjjal támogatott képzés keretében a hallgató által igénybe vehető szolgáltatások a következők:

- a képzési programban meghatározott oktatási és tanulmányi követelmények teljesítéséhez, az oklevél, illetve doktori abszolutórium megszerzéséhez szükséges előadások, szemináriumok, konzultációk, gyakorlati foglalkozások, terepgyakorlatok első alkalommal történő felvétele, a beszámolók, vizsgák és a sikertelen beszámolók, illetve vizsgák egy alkalommal történő megismétlése, a záróvizsga letétele, továbbá a fokozatszerzési eljárás a hallgatói jogviszony fennállása alatt,
- szakkollégiumi foglalkozások,
- a felsőoktatási intézmény létesítményeinek - könyvtár és a könyvtári alapszolgáltatások, laboratórium, számítástechnikai, sport- és szabadidős létesítmények -, eszközeinek használata az ingyenes szolgáltatásokhoz kapcsolódóan,
- a felsőoktatási szakképzésben a gyakorlati képzéshez biztosított munkaruha, egyéni védőfelszerelés (védőruha) és tisztálkodási eszköz, más képzésben az egyéni védőfelszerelés (védőruha) és tisztálkodási eszköz,
- a hallgatói tanácsadás,

- a képzéssel, illetve doktori fokozatszerzéssel kapcsolatos valamennyi okirat első alkalommal történő kiadása, amennyiben kormányrendelet a hallgatóra kedvezőbb feltételt nem állapít meg.
- Továbbá eltérő rendelkezés hiányában az intézmény nem kérhet igazgatási szolgáltatási díjat (NFTV. 81. § (1)-(2)).

Ha a hallgató önköltséges képzésben vesz részt, akkor fent felsorolt szolgáltatásokért önköltséget kell, hogy fizessen. A 87/2015. Kormányrendelet a nemzeti felsőoktatásról szóló 2011. évi CCIV. törvény egyes rendelkezéseinek végrehajtásáról 50.§ (1) bekezdése értelmében a hallgatói jogviszony ideje alatt **az intézmény képzésre érvényes önköltség összegét nem módosíthatja.**

A kormány évente határozza meg a nemzeti- és vidékfejlesztési stratégiai célok, a munkaerőpiaci előrejelzések, a végzett hallgatók elhelyezkedési és jövedelemteremtő képességeinek függvényében, hogy mely képzéseken vehető igénybe államilag teljesen és/vagy részben finanszírozott képzés (NFTV. 46§).

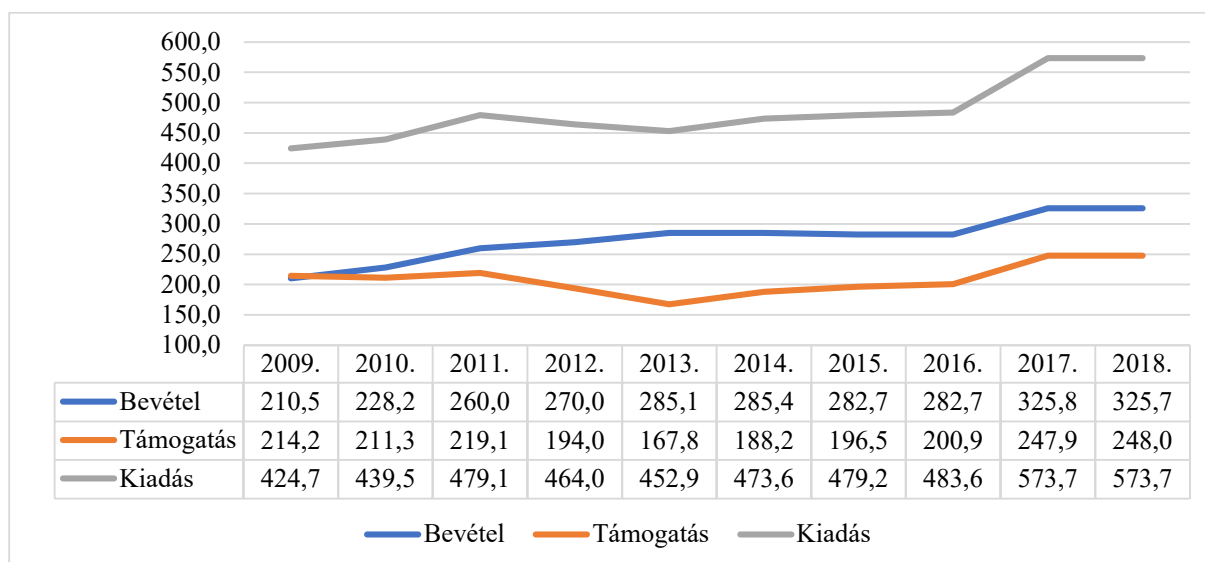
Egy magyar állampolgár számára 12 félév az a támogatási idő, amit állami ösztöndíjas vagy állami részösztöndíjas képzésben folytathat (osztatlan képzés esetén 14 félév, ha képzési idő több, mint 10 félév).

Hazánkban a felsőoktatás finanszírozása sok változáson ment keresztül. Az 1990-es évekig a bázisjellegű intézményfinanszírozás volt jellemző, hiszen lényegében kizárólag állami tulajdonban lévő intézmények voltak jelen a felsőoktatásban, amelyek működését a központi költségvetés fedezte (TÖRÖK 1998). Ezen finanszírozási forma azonban nem volt ösztönző, sem a kapacitások hatékony kihasználásra, sem a tanulmányok időben történő elvégzésére, sem a teljesítményhatékonyságra nézve. Az 1990-es évek végén áttérés történt a normatív finanszírozásra, majd később megjelent a képlet szerinti finanszírozás is (2000-es évek elején) (BERÁCS et al. 2017).

A finanszírozás jelenleg egy normatív finanszírozási forma, amely teljesítményarányos jegyekkel rendelkezik. Az egyes tényezők között megjelennek input jellegű adatok (hallgatói létszám) és minimálisan az output-finanszírozás jegyei is, mint például a végzett hallgatók pályakövetése.

Az alaptámogatás mellett az állam egyéb támogatást is nyújthat az intézményeknek (kollégiumi-, lakhatási-, sport-, ösztöndíjtámogatások), különböző előirányzatok terhére (POLÓNYI 2019).

Ahogy nemzetközi, úgy hazai szinten is elvárás az intézményekkel szemben, hogy saját-, illetve külső forrásból érkező bevételeiket növeljék, mindezek eredményeképpen a mindenkori központi költségvetésből származó források csökkenjenek. Éppen ezért, hazai vonatkozásban áttekinttem a költségvetés terv adatait az elmúlt 10 év viszonylatában. A nagyságrendek és trendek változása a terv adataiból is megismerhető.



8. ábra: A felsőoktatás tervezett költségvetési adatai 2009 – 2018 között Magyarországon

Forrás: saját szerkesztés POLÓNYI (2018) adatai alapján

A 8. ábra adataiból látható, hogy a felsőoktatás költségeinek fedezeteként megjelenő bevételek szerkezetében elmozdulás történt a saját bevételek irányába. A vizsgált 10 év viszonylatában, 2018-ra a támogatás aránya 43%, míg a saját bevétel 57%-os arányt képvisel az összes bevételen belül nemzeti szinten.

Ez a finanszírozási arány természetesen intézményenként változó, azonban a tendencia a Kormány hosszútávú stratégiáival összhangban áll. A felsőoktatásban részt vevő hallgatók száma folyamatosan csökkenést mutat, amely egyrészt a demográfiai folyamatokkal, másrészt a képzések önköltségessé tételével magyarázható. 2012-ben jelentette be a Kormány az államilag támogatott helyek csökkentését, az államilag támogatott képzések ponthatárainak emelését, a hallgatói szerződések bevezetését, ezzel elérve az állami szerepvállalás mérséklését.

Az intézmények hallgatói megoszlásában is érezhető az állami finanszírozás mérséklése a demográfiai változás mellett (4. táblázat).

Az állami felsőoktatási intézmények létszáma 25%-kal, a magán intézmények hallgatói száma közel 50%-kal esett vissza 10 éves viszonylatban. Az állami intézmények esetén az államilag támogatott hallgatók 20%-os csökkenése, míg az önköltségű hallgatók 30%-os visszaesése tapasztalható.

A magán intézmények esetén drasztikus csökkenés történt az államilag támogatott helyekben, közel 87%-os csökkenésük magyarázza az összhallgatói létszám megfelelőését.

Az egyházi intézmények létszáma mondhatni szinten maradt, ami annak is köszönhető, hogy a jellegükből adódóan meghatározott érdeklődési kört vonzanak, a képzéseik adott területre összpontosulnak, nincs szétaprózódott képzési palettájuk.

4. táblázat: A felsőoktatásban részt vevő hallgatók megoszlása fenntartó és támogatási forma szerint 2008 és 2019 között

Tanév	Állami intézmény	Egyházi intézmény	Magán intézmény	Állami intézmény		Egyházi intézmény		Magán intézmény	
	Összes hallgató (fő)			Államilag támogatott hallgatók (fő)	Önköltséges hallgatók (fő)	Államilag támogatott hallgatók (fő)	Önköltséges hallgatók (fő)	Államilag támogatott hallgatók (fő)	Önköltséges hallgatók (fő)
2008/2009	328 935	22 525	29 573	189 995	138 940	14 071	8 454	7 715	21 858
2009/2010	320 919	21 534	27 878	192 980	127 939	12 860	8 674	8 144	19 734
2010/2011	314 363	20 551	26 433	189 385	124 978	11 953	8 598	8 210	18 223
2011/2012	312 987	20 815	26 022	188 594	124 393	11 599	9 216	8 643	17 379
2012/2013	295 123	21 023	22 321	176 907	118 216	11 184	9 839	6 158	16 163
2013/2014	280 030	20 837	19 257	166 340	113 690	11 345	9 492	3 959	15 298
2014/2015	267 337	22 247	16 940	160 657	106 680	12 221	10 026	2 258	14 682
2015/2016	256 630	22 151	16 535	155 645	100 985	12 681	9 470	1 338	15 197
2016/2017	249 152	22 197	15 669	153 600	95 552	12 889	9 308	1 001	14 668
2017/2018	245 923	22 106	15 321	150 063	95 860	12 966	9 140	1 023	14 298
2018/2019	243 840	23 467	14 154	147 905	95 935	12 846	10 621	925	13 229

Forrás: saját szerkesztés a www.oktatas.hu (2021) adatai alapján

Magyarországon a magánszektor hozzájárulása a felsőoktatás kiadásaihoz harmadik helyen áll Európai Unió szinten. A hallgatók terheinek csökkentésére, optimalizálására a Kormány a diákhitelrendszer segítségének lehetőségét biztosítja. Két programmal segítik a hallgatók költségeinek támogatását (szabad- és kötöttfelhasználású diákhitelekkel). A hiteligénylések alacsony szintjének megléte összefüggésben áll a magas munkavállalási aránnyal a hallgatók körében (BERÁCS et al. 2017). Elemzések szerint a hallgatók harmada a tanulmányai mellett munkát is vállal, amely munkavállalások fele kapcsolódik a képzési területükhöz. A hallgatók felsőoktatási költségeinek fedezete sok esetben csak ilyen formán megoldható, azonban a munkában eltöltött idő hozzájárul a tanulmányaira fordított idő csökkenéséhez, elősegíti a lemorzsolódást, a tanulmányok meghosszabbítását, felfüggesztését, megszakítását (EU 2018).

A nemzeti források mellett a felsőoktatás fejlődését, felzárkózását a nemzetközi élvonalhoz a közösségi források is segítik. Az Európai Unió 2014-2020-as költségvetési időszakában a Strukturális Alapok rendszerén keresztül is kap segítséget hazánk ezen ágazata. Az Európai Unió alapvető célja a fejlődésben elmaradt régiók felzárkóztatása. Magyarország minden regionális területe - a közép-magyarországi régiót kivéve - elmaradott, kevésbé fejlett területnek számít. Források igényelhetők abban az esetben, ha az ország rendelkezik olyan nemzeti vagy regionális szintű stratégiával, mely a hátrányos helyzetű társadalmi réteg körében a részvételi és végzési arány növelését fokozza a felsőoktatásban. Így a lemorzsolódás csökkentésén át növelné a végzetek arányát, amely az innovativitást ösztönzi a tartalom és a képzés terén is, vagy a foglalkoztatottság és a vállalkozói szellem fokozására irányul. Ezen feltételrendszert és a fejlődést is szem előtt tartva kidolgozásra került a „Fokozatváltás a felsőoktatásban” című stratégia, melyről az előző alfejezetben már tettem említést (POLÓNYI 2016).

3.2.4. A finanszírozás és az önköltségszámítás kapcsolata

A magyar felsőoktatás számos átalakításon esett át. Jelenleg egyértelmű elköteleződés körvonalazódik egy teljesítmény- és minőségorientált, az értékteremtést támogató és a világ globalizációs és társadalmi kihívásaira is reagálni képes, a felsőoktatásban érintett generációs jellemzőket, illetve attitűdöket is figyelembe vevő, egyre inkább nemzetköziesedő magyarországi felsőoktatási rendszer iránt (SISA et al. 2018).

A felsőoktatási stratégia célkitűzései értelmében olyan szabályozási és irányítási környezetet kell kialakítani, amelyben elérhető az intézmények működésének, gazdálkodásának stabilizálódása, az állami és közösségi forrásoktól való függőségük csökkenése, az új üzleti modellek bevezetéséhez szükséges feltételek megteremtése.

A stratégia iránymutatásai szerint kimeneti alapon történő finanszírozás (végzett hallgatók száma) a diplomák leértékelődéséhez vezet, míg csupán a bemeneti alapon történő finanszírozás (felvett hallgatók száma) a képzés felhígulásához, a lemorzsolódás erősödéséhez vezet és gazdaságtalan működést eredményez. Így olyan finanszírozási rendszer szükséges, amely a történetileg kialakult normatívák helyett valós képzési költségeken alapul. Differenciált finanszírozás kell, amit reális önköltségszámítás támaszt alá (FOKOZATVÁLTÁS A FELSŐOKTATÁSBAN 2016).

Az elismert költségeket meghatározó egységes önköltségszámítási módszertant úgy kell kialakítani, hogy az ösztönözze az intézményi működést a kiadások csökkentése mellett, ezáltal megvalósuljon a gazdálkodás egészének hatékonyabbá tétele.

„A képzések, a kutatás és a tudományos teljesítmény finanszírozásában meg kell teremteni egy stabil, kiszámítható, a munkaerő-piaci követelményekhez, illetve a mindenkori költségvetési forrásokhoz igazodni képes, valós, elismert önköltségen alapuló feladat- és teljesítményalapú rendszert, amely motiváló mind intézményi, mind hallgatói oldalról a hatékonyság növelésében. A képzések finanszírozása azonos elvek alapján meghatározott önköltségszámításon nyugszik, összege előre meghatározott teljesítménymutatók alapján korrigálva intézményenként differenciált” (FOKOZATVÁLTÁS A FELSŐOKTATÁSBAN 2016 p.57.).

Az elvárásoknak megfelelően felmerül a kérdés, hogy milyen önköltségszámítási rendszert, illetve módszert kell kialakítani és működtetni a felsőoktatásban, amely képes a teljesítményalapú finanszírozást is támogatni? Továbbá szükséges-e a jogszabályi szinten, egységesen kezelni a felsőoktatásra vonatkozó önköltségszámítás módszertanát a kitűzött célok elérése érdekében?

3.3. Az önköltségszámítás fogalmi keretrendszere

3.3.1. Számviteli alapfogalmak

A fogalmi keretek pontos lehatárolása érdekében először az alapfogalmak megismerésével, közöttük lévő különbségek tisztázásával kezdem ezt az alfejezetet. A hétköznapi szóhasználatban szinonimaként megjelenő költség, ráfordítás és kiadás fogalma számviteli értelmezés szempontjából pontosítást igényel.

A számviteli szakirodalmak értelmében a gazdálkodási tevékenység érdekében megszerzett, a gazdálkodás során a felhasznált erőforrások pénzben kifizetett értékét **költség**nek nevezzük. A költség tartalmának értelmezését illetően hazánkban két álláspont alakult ki. Egyrészt indokoltságtól függetlenül minden erőforrás felhasználást költségnek tekintenek, ellentétben azzal a szemlélettel, mely szerint -indokolt felhasználások tekinthetők költségnek- a nem szükségszerűen felmerült erőforrás felhasználások veszteséggént, eredmény rontó tételként jelenjenek meg az elszámoláskor (KARDOS et al. 2016).

A német szakirodalomban a teljesítmény érdekében felhasznált erőforrások értékét veszik figyelembe a költségszámításokban. Schmalenbach megközelítése szerint a költségfogalom célfüggő (BORBÉLY-LUKÁCS 2018). A számítás céljától függ, hogy a teljesítmény előállítása érdekében felhasznált erőforrást költségként számoljuk-e el, vagy sem. Így az is lehetséges, hogy egyik költségszámításban ugyanaz az erőforrás felhasználás költségként jelenik meg, míg a másikban nem (MUSINSZKI 2013a).

Az angolszász szakirodalomban a költség fogalmának értelmezése kevésbé egységes. Drury értelmezésében a költségek -beazonosítása és csoportosítása- meghatározott cél érdekében felhasznált erőforrások értékét jelenti (DRURY 2012). Kaplan és Atkinson értelmezésében a költség az erőforrások megszerzéséből és használatából adódik (KAPLAN-ATKINSON 2003).

A **kiadás** fogalma kétféleképpen is értelmezhető. Egyrészt jelenthet eszközcsökkenést, másrészt a gyakrabban használt pénzügyi fogalomként használatos pénzcsökkenésként is értelmezhető (LAÁB 2016). A **ráfordítás** egyrészt az értékesítés bekerülési értéke, költsége és az értékesítéstől független költségek összessége, amelyek az eredmény terhére elszámolhatóak (például igazgatási költségek vagy késedelmi kamatok) (SZTANÓ 2015).

A költség, ráfordítás és kiadás felmerülését tekintve eltérhetnek egymástól (időben megelőzik vagy követik egymást), de felmerülhetnek egyszerre is. Összefüggéseik és hangzatos gondolataik a következők:

- Minden költség előbb vagy utóbb kiadás lesz, de nem minden kiadás költség.
- Minden költség ráfordítás, de nem minden ráfordítás költség.

A költségek csoportosításának lehetőségei

A költségek többféle csoportosítása ismert:

- Befolyásolhatóság szerint
- Megjelenési forma szerint
- Tervezés, elszámolás módja alapján
- Tevékenységi folyamattal való kapcsolatuk alapján
- Összetétel szerint
- Döntési szempontok alapján
- Előállítás alapján

Befolyásolhatóság szerint megkülönböztetünk nem befolyásolható (tevékenység elvégzése előtt már megszerzésre került erőforrások, amelyek igénybevétele és ebből adódó költsége már nem befolyásolható) és rugalmas (tevékenység végzése során felmerülő költségek, melyek a kibocsátás szintjével változnak) költségeket.

Megjelenési formájuk szerint a költségeket **költségnemeknek** nevezzük. Az erőforrás felhasználás beazonosítható, így keletkezésükkor a költség fajta ismert. Költségnemek: anyagköltség, igénybe vett szolgáltatás, egyéb szolgáltatás, bérköltség személyi jellegű egyéb kifizetések, bérjárulékok és értékcsökkenési leírás (SZTANÓ 2015).

Tervezésük, elszámolásuk módja alapján megkülönböztetünk közvetlen és közvetett költségeket. A kutatási folyamat során kiemelt figyelmet fordítok a közvetlen, közvetett költségekre, illetve a költséghelyek és költségviselők szerepére, így ezen fogalmak mélyebb megismerését is fontosnak tartom.

Azok a költségek, amelyek felmerülésekor egyértelműen beazonosítható, hogy mely termékhez vagy szolgáltatáshoz kapcsolódnak **közvetlen költségnek** minősülnek. A közvetlen költségek nagy hányadáról már a tervezés szakaszában is megállapítható, hogy mely termékhez vagy szolgáltatáshoz fognak tartozni, tehát a költségviselő megállapítható. A költségviselő tulajdonképpen nem más, mint a termék vagy szolgáltatás, amely érdekében a költség felmerült. A közvetlen költség meghatározásának ellentett értelmezéséből egyértelműen következik, hogy azok a költségek a közvetett költségek, amelyek esetén a keletkezésükkor, tervezésükkor nem határozható meg, hogy mely termékhez vagy szolgáltatáshoz kapcsolódnak. Esetükben csak a felmerülés helye, tehát a költséghely ismert, költségviselővel nem állnak kapcsolatban.

A **közvetett, általános költségek** felmerülésükkor közvetlenül nem hozhatók kapcsolatba egy konkrét termékkel vagy szolgáltatással, csak a felmerülés helye, tehát a költséghely azonosítható be. Ezen költségek több költségviselőhöz kapcsolódnak, a vállalkozás egészére vonatkozóan az értékesítés, igazgatás, működés területén merültek fel (BOSNYÁK et al. 2010).

A közvetett költségek egy része megfelelő vetítési alap segítségével ráosztásra kerül az adott költségviselőre, abban az esetben, ha a költségszámítás szükségessé teszi, annak érdekében, hogy a termék vagy szolgáltatás pontos bekerülési értékét megállapítsuk (LAÁB 2009).

Tevékenységi folyamattal való kapcsolat alapján megkülönböztetés ismérve a volumenhez való viszony. Ez alapján a költségek változó (proporcionálisan, degresszíven vagy progresszíven változó) és állandó részre bonthatóak.

Összetételük alapján elemi és összetett költség kategóriák említhetők.

Döntéshozatal esetén a költségek releváns (elkerülhető és alternatív) és nem releváns (elsüllyedt és jövőbeni) költségként azonosíthatóak be.

Végül előállítás szempontja szerint a költségek termékköltségként és időkköltségként is beazonosíthatóak.

3.3.2. Az önköltségszámítás célja, feladatai és egy lehetséges kalkulációs séma

A vállalkozás tevékenysége során felmerülő költségek megismerése és megfelelő kezelése jobb döntéshozatalhoz és versenyképesebb működéshez vezet. Hatékony költséggazdálkodással javítható az erőforrás-gazdálkodás, az erőforrások elosztása a megfelelő termékekhez, szolgáltatásokhoz, a költségek tervezése, kalkulációja, ellenőrzése optimalizálható (TANGL-VAJNA 2016).

A döntéshozatal szempontjából a költség-gazdálkodási ismeretek meghatározó befolyással bírnak. A költségek optimális nagysága, felmerülése, rendszerezése és elemzése hozzájárul a versenyképesség, jövedelmezőség és hatékony gazdálkodás eléréséhez (SZÉLES 2019). Ezen célok elérése érdekében a költség-gazdálkodási rendszernek a vállalkozásra szabottan ötvöznie kell a hagyományos és modern irányzatokat is. A hagyományos költségszámítás fókuszja a termelési folyamat és a közvetlen költségek ismeretén át, a termék egységköltségének megállapítása. A modern költségszámítása rendszerekben a költségokozat elve nagyobb hangsúlyt kap, melynek okán a költségek felosztása okozathelyesen történik. Mielőtt a hagyományos és modern költség-gazdálkodási rendszerek alapvető különbségeit ismertem, meg kell ismerni az ide kapcsolódó alapfogalmakat és azok értelmezési lehetőségeit, mint például az önköltség és az önköltségszámítás.

Az **önköltségszámítás egy kalkulációs tevékenység**, melynek középpontjában a létrehozott javakhoz felhasznált erőforrások pénzben kifejezett értékének meghatározása áll, függetlenül attól, hogy az önköltség meghatározása törvényi szabályozás miatt, vagy a vállalat belső információs igényének (árképzéshez, eredménytervezéshez, vagy bármilyen gazdasági kalkulációhoz) biztosítása érdekében történik (BARTÓK NAGY 1997).

Az önköltségszámítás **célja** tehát annak a kérdésnek a megválaszolása, hogy mennyibe kerül a vállalatnak az adott tevékenység vagy termék egy egységének előállítása. Ebből adódóan az önköltségszámítás **tárgya** az adott tevékenység vagy termék, melynek a bekerülési értéke meghatározásra kerül. Az önköltségszámítás tárgya és annak létrejöttével kapcsolatban felmerült költségek összetettsége jelentősen befolyásolja a megfelelő önköltségszámítási **módszer** kiválasztását, alkalmazását és továbbfejlesztésével kapcsolatos igény kialakulását.

Az önköltségszámítás **feladatai** közé tartozik az információ szolgáltatás biztosítása a tervezéshez, árképzéshez, költségelemzéshez és ellenőrzéshez. További feladatként jelenik meg a döntések előkészítésével kapcsolatban felmerülő előzetes önköltségszámítás és a döntések utólagos nyomkövetése kapcsán megjelenő utólagos önköltségszámítás (KARDOS et al. 2016).

Az önköltségszámítás törvényi szabályozását tekintve a 2000. évi C. törvény a számvitelről (továbbiakban: Sztv.) 14 § (5) értelmében a vállalkozásoknak a számviteli politika keretében el kell készíteni:

- a) az eszközök és a források leltárkészítési és leltározási szabályzatát;
- b) az eszközök és a források értékelési szabályzatát;
- c) az önköltségszámítás rendjére vonatkozó belső szabályzatot;
- d) a pénzkezelési szabályzatot (SZTV. 14§).

Az önköltségszámítási szabályzat készítési kötelezettség alól mentesül az egyszerűsített beszámolót készítő gazdálkodó, az egyszerűsített éves beszámolót készítő gazdálkodó, továbbá azok a gazdálkodók, akiknél az értékesítés esetén az eladott áruk beszerzési értékével, a közvetített szolgáltatások értékével csökkentett nettó árbevétel valamely üzleti évben az egymilliárd forintot vagy a költségnemek szerinti költségek együttes összege az ötszázmillió forintot meghaladja.

Az ezt követő évtől kezdődően a saját előállítású termékek, a végzett szolgáltatások 51. § szerinti önköltségét az önköltségszámítás rendjére vonatkozó belső szabályzat szerinti utókalkuláció módszerével kell megállapítani. Ezen kötelezettsége alól a vállalkozó a későbbiek során - a feltételek ismételt teljesülése esetén - sem mentesül (SZTV. 51§).

A Sztv. 51. § szerint az eszköz, illetve a nyújtott szolgáltatás bekerülési (előállítási) értékének részét képezik azok a költségek, amelyek

- az eszköz (termék) és szolgáltatás előállítása, üzembe helyezése, bővítése, rendeltetésének megváltoztatása, átalakítása, eredeti állagának helyreállítása során közvetlenül felmerültek,
- az előállítással és szolgáltatás végzésével bizonyíthatóan szoros kapcsolatban voltak,
- az eszközre (termékre) és szolgáltatásra megfelelő mutatók, jellemzők segítségével elszámolhatók.

A Sztv. értelmében egy termék bekerülési értékének az alapját az egyből közvetlen költségnek minősülő tételek adják, amelyekhez hozzáadódnak az elszámolás szempontjából közvetett, de az előállítással szoros kapcsolatban lévő költségek, valamint azok a (közvetett) költségek is beletartoznak, amelyek utólagosan feloszthatóak a termékre.

A Sztv. értelmében az értékelés alapjául szolgáló közvetlen önköltségnek nem lehet része az értékesítési, forgalmazási költség, igazgatási és egyéb általános költség, melyek az előállítással nincsenek szoros kapcsolatban (SZTV. 51§).

A Sztv. a nagyobb vállalkozások (említett határértékek figyelembe vételével) számára írja elő, hogy a saját termelésű, előállítású eszközök és szolgáltatások esetén az önköltséget a számviteli politika részeként megjelenő önköltségszámítási szabályzatban leírtak szerint, utókalkuláció módszerével kell megállapítani. Minden más esetben a vállalkozásnak el kell döntenie, hogy a saját előállítás esetén az önköltséget milyen módszerrel határozza meg.

Az önköltségszámítási szabályzatban ki kell térni az önköltségszámítás tárgyára, ismertetni kell a kalkulációs sémát, a kalkulációs tételeket és azok tartalmát. A szabályzatban rögzíteni kell a kalkulációs időszakot, határidőket, a bizonylati rendet, a kalkulációs módszereket és azok leírását, biztosítani kell az egyeztetési lehetőséget a költségelszámolással. Meg kell állapítani az adatszolgáltatásért és azok ellenőrzéséért felelős személyeket, szervezeteket.

A költségkategóriák viszonylatában könnyedén eljuthatunk az önköltségkategóriákhoz, ha a költségkategóriákat a termelt mennyiség vagy nyújtott szolgáltatás egységére vetítjük.

A Sztv. 51.§-a szerinti önköltség tartalmi megfogalmazásától függetlenül különböző tartalmú önköltségek léteznek. Az önköltség tartalmát a döntési szituációk információs igényeihez igazítva kell meghatározni. Az adott döntés szempontjából releváns költségeknek kell megjeleníteniük a költség kalkulációs folyamatban.

A Sztv. a felosztásra kerülő közvetett költségek pontos körére nem ad meghatározást, az a gazdálkodó döntése, azonban az mindenképpen leszabályozásra került, hogy maradnak olyan eredményt terhelő költségek a vállalkozásban, amelyek a termékekre nem számolhatóak el (értékesítési-, igazgatási- és egyéb általános költség). Ebből adódóan a saját teljesítmények bekerülési értéke a kalkulált közvetlen önköltségen számított érték.

Az önköltség számítás egy lehetséges sémája (KARDOS et al. 2016 p.70):

„Közvetlen anyagköltség

+ Igénybe vett szolgáltatások értéke

+ Közvetlen bérköltség

+ Kiegészítő fizetések, bérpótlékok, egyéb bér, prémium, jutalom

+ Személyi jellegű egyéb kifizetések

+ Bérjárulékok

+ Félkész termék tovább felhasználása

+ Gyártási külön költség

Elszámolt közvetlen önköltség

+ Felosztásra került, elszámolás szempontjából közvetett költségek

Kalkulált közvetlen önköltség

+ Értékesítési, felosztásra nem került igazgatási és egyéb általános költségek

Teljes önköltség”

Egy árazási kérdésnél vagy egy gazdaságossági kalkuláció során például elengedhetetlen a termék, szolgáltatás teljes önköltségének ismerete, ugyanakkor a saját teljesítmények beszámoló szintű megjelenítése érdekében a kalkulált közvetlen önköltség pontos kalkulációját kell végrehajtani.

Az önköltség nagyságát az is befolyásolja, hogy a közvetlen költségeken túlmenően a közvetett költségek mely körét és milyen mértékben, arányban, illetve felosztási módszerekkel allokálják a költségviselőhöz (KARDOS et al. 2016).

3.3.3. Az önköltségszámítással szemben támasztott elvárások

Általános követelményként megfogalmazható, hogy a kalkulációnak igazodnia kell a vállalkozás sajátosságaihoz, a vállalkozásnál ki kell alakítani a megfelelő szemléletet annak érdekében, hogy az információt szolgáltató résztvevők, szervezeti egységek, megfelelő összhangban és precizitással álljanak az önköltség kalkulációhoz. Számviteli szempontból biztosítani kell az utalványozás, bizonylati fegyelem, bizonylati rend tisztaságát (BARTÓK NAGY 1989).

Az önköltségszámítás kialakítása során a következő alapelvek érvényesülését kell figyelembe venni:

- Költségokozat elve
- Költségvalódiság elve
- Költségteljesség elve
- Az önköltség meghatározásnak következetesség elve
- Költségviselő-képesség elve

A költségokozat elvének értelmében a kalkulációs egységre az előállításával kapcsolatban ténylegesen felmerült költségek számolhatók el, tehát az ok-okozati összefüggés fenn áll a kalkuláció tárgya és a költség között.

A költségvalódiság elve tulajdonképpen a valódiság elvének önköltségszámításban alkalmazandó megfelelője, mely szerint a bizonylattal, számításokkal alátámasztott, utalványozott költségek vehetőek figyelembe az önköltségszámítás során.

A költségteljesség elve szerint a tevékenység során felmerülő költségeket egyszer maradéktalanul el kell számolni, hozzá kell rendelni egy kalkulációs egységhez, megfelelő adatfeldolgozással alátámasztva a vállalat egészére vonatkozóan (KARDOS et al. 2016). A költségteljesség- és a költségvalódiság elve egymás kiegészítve és támogatva biztosítják az önköltség megbízhatóságát és valóságát.

Az önköltség meghatározásának következetesség elve ugyancsak megfeleltethető a jól ismert következetesség elvével, miszerint az állandóságot és az összehasonlíthatóságot biztosítani kell mind a könyvvezetés, mind a beszámoló tekintetében. Az elv az önköltségszámítás környezetében úgy értelmezhető, hogy a módszer, az önköltség levezetésének tartalmi és formai elemei tekintetében egy-egy időszakon belül állandó kell, hogy legyen, ezáltal biztosított az összehasonlíthatóság.

A költségviselő-képesség elve a költség-haszon elvét érvényesíti az önköltségszámítás során, miszerint a magasabb eladási áron eladható termékbe több közvetett költség kerül, függetlenül a vetítési alap, megfelelő mutatók segítségével meghatározott értéktől. A Sztv. értelmében a hazai gyakorlatban ez az elv nem alkalmazható, mert a valódiság elvének sérülésén keresztül a beszámolóban szereplő értékek nem adnak megbízható és valós információkat.

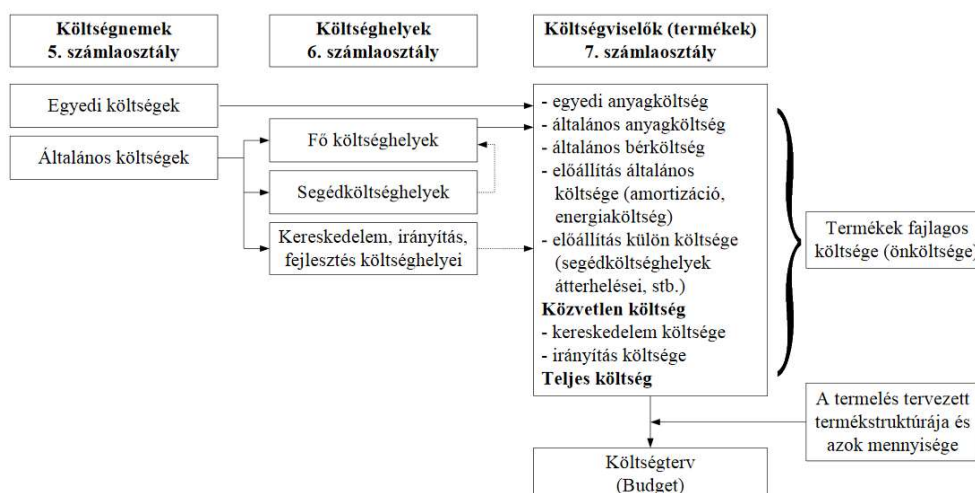
Kutatásomban kiemelt figyelmet fordítok az önköltségszámítás alapelveinek érvényesülésére - költségokozat elve, költségviselő-képesség elve- a felsőoktatás önköltségszámításának vonatkozásában.

3.3.4. Az önköltségszámítás fajtái és módszerei

Az önköltségszámítás fajtái között megkülönböztetjük az elő-, közbenső-, és utókalkulációt.

A termelés megkezdése előtt készített kalkuláció az előkalkuláció. Az előkalkuláció célja a tervezett önköltség megállapítása, amely segíti a gazdasági döntések meghozatalát, a marketing stratégia kialakításának megalapozását (ABDISSA 2021). Példának okáért az előkalkuláció célja lehet egy új termék bevezetése kapcsán a bekerülési érték és eladási ár kikalkulálása; már piacon lévő termék árainak kontrollálása vagy éppen stratégiai és operatív tervek megalkotásában információ szolgáltatás.

Az előkalkuláció életre hívja a költségtervezés ismeretét. A költségtervezés a költségnemek, költséghelyek és költségviselők költségeinek megtervezését jelenti. A tervezés a költséghelyek költségeivel kezdődik. A termelés közvetlen költségei és felosztott közvetett költségeinek megtervezése után a termékek tervezett önköltsége rendelkezésre áll, így a vállalkozás költségterve is elkészül (9. ábra) (KÖRMENDI-TÓTH 2002).



9. ábra: Költségtervezés folyamata

Forrás: KÖRMENDI-TÓTH (2002) p.38.

A költségtervezés több módszere áll rendelkezésre a vállalatok számára (például báziskorrekcióból kiinduló-, nullabázisú-, normákra alapozott- vagy rugalmas költségtervezés) (KÖRMENDI-TÓTH 2011).

A termelés folyamatában, a kalkulációs időszak közben ellenőrzés vagy beavatkozás céljából közbenső kalkuláció készülhet. A termelési folyamat, a tevékenység befejezését követően utókalkuláció készül, melynek célja a tényleges önköltség meghatározása.

A tényleges önköltség ismeretében értékelhető az előkalkuláció, a tervezés hatékonysága, pontossága. Az utókalkuláció segítségével összefoglaló, elemző, értékelő, jövőbeni terveket megalapozó információk, adatok állíthatók elő.

Az **önköltségszámítás módszerei** esetén, a költségek hozzárendelésének módszertana eltérő a kalkulációs egységhez.

A hagyományos önköltségszámítási módszerek közé sorolható az osztókalkuláció, a pótlékoló kalkuláció, a normatív kalkuláció, továbbá a kalkulációk kombinációjaként megjelenő vegyes kalkuláció.

Az osztókalkuláció esetén megkülönböztetjük az egyszerű osztókalkulációt és az egyenértékszámos osztókalkulációt. Egyszerű osztókalkulációval egyféle termék előállításánál az önköltség meghatározása úgy történik, hogy a felmerült összes költséget viszonyítjuk az ugyanebben az időszakban előállított termék mennyiségével, így megállapítható a termék teljes önköltsége. Egyenértékszámos osztókalkulációt rokontermékek előállításánál célszerű alkalmazni. Ebben az esetben először meghatározásra kerül a termékek közül a vezértermék vagy egységtermék, majd a közös tulajdonságuk alapján egyenértékszámok képezhetőek. Ezen egyenértékszámokkal a termelés átszámolható, és a felmerült költségeket ezen termelési mennyiséggel vetítjük egységre. Az így megkapott vezértermék vagy egységtermék önköltségét és az egyenértékszámokat felhasználva meghatározható a többi, rokontermék önköltsége is.

Abban az esetben, ha különböző termékeket eltérő technológiával gyártanak, akkor a közvetett költségek felosztásához megfelelő mutatót, jellemzőt kell meghatározni a pótlékoló kalkuláció során.

A közvetett költségek felosztásához olyan költségjellemzőt (vetítési alapot) célszerű választani, ami bizonyítja a felosztandó költség és a termelés közötti egyértelmű kapcsolatot. Vetítési alapként olyan, a termékhez kapcsolódó paramétert célszerű választani, amelynek a különböző termékekben megjelenő aránya elfogadhatóan tükrözi az egyes termékeknek a közvetett költség keletkezésében betöltött szerepét. Az önköltség pontosságát döntően befolyásolja a vetítési alap megválasztása. A pótlékoló kalkuláció pontosságát alapvetően a vetítési alapként helyes kiválasztása és annak pontos mérése befolyásolja (KARDOS et al. 2016).

Elsősorban tömeggyártásnál vagy sorozatgyártásnál, rutinszerű folyamatoknál alkalmazott normatív kalkuláció feltétele, hogy a vállalkozás rendelkezzen műszakilag megalapozott normákkal. Ez normalizált költségekkel végrehajtott költségszámításnak minősül. A norma olyan tervezett paraméter, amely megmutatja, hogy a termék előállításához várhatóan mennyi erőforrás kerül felhasználásra. Az előre meghatározott norma a termelés alatt változhat (pl. alapanyag árának drágulása, technológia átszervezése), mely eltérések okai mögött húzódó tényezőket azonosítani szükséges.

Termelő vállalatok esetén jobban alkalmazható, hiszen az output jól számszerűsíthető, szolgáltató vállalatok szűk körben alkalmazzák. A normák használata segítség a döntéshozatal során, mivel a jövőbeni költségek becslése megvalósul, megkönnyíti a költségek költségviselőkhöz történő hozzárendelését (LAÁB et al. 2011).

A vegyes kalkuláció esetén több kalkulációs módszer együttes használata jelenik meg.

Az eddig megismert módszerek a hagyományos önköltségszámítási módszerek közé tartoztak, amelyek a közvetett költségeket általában valamely, a termelt mennyiséggel arányos jellemző, vetítési alap, segítségével rendelik a termékekhez.

Felmerül a kérdés, hogy szolgáltatások önköltségének meghatározása esetén a közvetlen költségek számszerűsítésén és meghatározásán túl, a további költségek felosztásánál milyen vetítési alap megtalálása lenne célszerű.

További kérdésként merül fel, hogy az általános költségek nagyobb arányú megjelenése szükségessé tette-e modernebb önköltségszámítási módszerek kifejlesztését.

Ezen kérdések tudatában a következő alfejezetekben mutatom be a hagyományos önköltségszámítási módszerek problémáit, hiányosságait a változó gazdasági környezetben, ahol már arra is kitérek, hogy milyen különbség mutatkozik egy termék és egy szolgáltatás önköltségszámításában.

3.3.5. Önköltségszámítás módszereinek fejlődése, a költségfelosztás nehézségeinek ismertetése

A költségszámítás kritikus szerepe a termékek és szolgáltatások költségeinek felmérése. Minden költségszámítási modell arra törekszik, hogy megtalálja egy adott termék, szolgáltatás, szegmens valódi költségeit. A XIX. század elején több vezetői számvittel foglalkozó közgazdász megközelítése szerint a vállalatok a fejlődés akadályát a pénzügyi számvitelben látták. A vezetői számvitel – beleértve a költségelszámolást is – évtizedekig alá volt rendelve a külső érintettek információs igényeit pénzügyi jelentések formájában kielégítő pénzügyi számvitelnek. Az 1980-as években alkalmazott vezetői számviteli rendszerek nem feleltek meg a változó környezet új kihívásainak (JOHNSON-KAPLAN 1987).

A XIX. század első felétől megnövekedett az információs igény a tervezés, irányítás és ellenőrzés folyamataihoz. A XIX. század második felétől a vezetői súlypontja eltolódott a menedzsment funkciók kiszolgálása irányába, fokozatosan nőtt az érdeklődés a költségelmélettel és költségallokációval foglalkozó kutatásokban a tevékenység alapú költségelméleti rendszer iránt. Általánosságban elmondható, hogy egy költségelméleti rendszernek megfelelően összetettnek és komplexnek kell lennie ahhoz, hogy a vállalkozás teljesíteni tudja az összes költségelméleti célt (KAPLAN 1988). A költségelszámolási rendszernek ki kell szolgálni a jogszabályi kötelezettségből származó beszámolási kötelezettségeket, továbbá a vezetés, a menedzsment számára is kell információkat szolgáltatni a döntések meghozatalához, a tevékenységek, szolgáltatások értékeléséhez (COOPER-KAPLAN 1988).

Sok kutató megpróbálta meghatározni a költségelméleti célját, a célok között megjelent a hatékonyság, a döntéshozatal kiszolgálása, a teljesítményének felmérése, tervezése, azonosítása, az erőforrás igény feltérképezése és a költségelméleti ellenőrzése (SHARMA-RATNATUNGA 1997, KHOZEIN-DANKOOB 2011).

A kutatók figyelmet fordítottak a költségelméleti módszerek megvalósítását befolyásoló tényezőkre, vagyis, hogy hogyan befolyásolja a költségelméleti rendszer összetettségét a költséginformációk, a termékek sokszínűsége, a költségelméleti szerkezet, a versenykörnyezet, a szervezet mérete, az információs technológia minősége (AL-OMIRI - DRURY 2007).

Több költségvetési módszer alkalmas egy adott termék vagy szolgáltatás költségének meghatározására.

- Hagyományos költségvetés,
- Tevékenység alapú költségvetés (ABC)
- Idővezérelt tevékenység alapú költségvetés (TDABC).

A hagyományos költségvetési módszerek a XX. század elején jelentek meg, amikor a munkaigényes termelés volt jellemző az iparra, az automatizálás még nem jelent meg és a vállalatok általános költségei általában alacsony szinten voltak. Az egyszerűsége, átfogóan értelmezhetősége, költség hatékony végrehajtása az erőssége a hagyományos költségvetési módszereknek, különösen a kevés típusú szolgáltatásokat nyújtó szervezetekben. Azonban ezek az erősségek nem ellensúlyozzák a módszer gyengeségeit. A hagyományos költségvetési módszerek elavulttá váltak, mivel nem nyújtanak megfelelően pontos információt a döntéshozatali folyamathoz, és torzítják a termék- vagy szolgáltatásköltségeket. A közvetett költségek felosztása nem megfelelő ok-okozati viszonyon alapul (KHOZEIN-DANKOUB 2011, RASIAH 2011).

A hagyományos önköltségvetés egyik fő problémája a statikus jellegéből adódik. Ha valamilyen okból nem a számításnál felhasznált mennyiség gyártása vagy értékesítése történik, akkor a teljes kalkulációt újra el kell végezni, hiszen az egyes termékekre jutó általános költségek aránya és ezzel az önköltség is megváltozik. A másik fő gondot az okozza, hogy az önköltségek meghatározása esetén a közvetlen költségek számszerűsítésén és meghatározásán túl, az általános költségek felosztásánál milyen vetítési alap megtalálása lenne célszerű, figyelembe véve a számviteli alapelvek érvényesülését is (például költség-haszon elve) (HORNGREN et al. 2012).

A környezet változása azonban ahhoz vezetett, hogy új módszereket keressenek a költségvetéshez. Tekintve, hogy a működési környezet drasztikusan megváltozott, a közvetett költségek jelentősen megnövekedtek, a szolgáltatások diverzifikáltabbá váltak és a verseny kiélezettebbé vált, nagyobb pontosságra volt szükség a költségvetésben. Ezért a számviteli információk funkcionális hasznosságának igazolására új és hatékonyabb allokációs módszereket kutattak (CROPPER-COOK 2000).

Az adott termékhez vagy szolgáltatáshoz kapcsolódó költségek torzítása azt jelenti, hogy túl sok általános költség kerül felosztásra. Logikus, hogy a közvetett költségeket az ok-okozati viszonyon alapuló költségvetés tárgyra osztják fel, de a módszerben mindig lesznek torzítások, nem megfelelő vetítési alapok (KAPLAN-COOPER 2001). A hagyományos költségvetési módszerek megfelelőek, ha a nyújtott szolgáltatások hasonlóak, a közvetett költségek alacsony szintűek, a folyamatok és az ügyfelek egyenrangúak. A módszer alkalmas a költségek összegyűjtésére és felhalmozására, de nem válhat a vezetői döntéshozatalban hasznos információvá (COOPER-KAPLAN 1991).

CLARK (1923) kidolgozta az általános (közvetett) költségek meghatározásának alapelveit, például fizetési képességet, alkalmi felelősséget, igazságos felosztást. A közvetett költségeket a strukturális egységekre és a termékekre is fel kell osztani, a strukturális egységnek vagy szolgáltatásnak az erőforrások felhasználásával történő megosztása alapján, ami a kiosztás igazságosabb alapját jelenti (CLARK 1923). Ez az elgondolás azt a véleményt sugallta, hogy a költségvetés céljától vagy az adatok felhasználóinak szükségességétől függően különböző

költségeket számítanak fel. Például fix és változó, közvetlen és közvetett, ellenőrizhető és ellenőrizhetetlen, adminisztratív költségek stb., ezért a költségszámítási rendszer meghatározásának első feladata az, hogy meghatározzuk a költségszámítás célját.

A XX. század első évtizedében már kifinomult rendszereket használtak a költségek eltéréseinek rögzítésére és elemzésére, a termelékenység elemzése során a tényleges normákat össze lehetett hasonlítani az ideális körülmények között elérhető normákkal. A tudományos vezetési mozgalom képviselői foglalkoztak először az általános költségek termékhez rendelhetőségével. Az információgyűjtés és feldolgozás magas költségei és az általános költségek viszonylag alacsony aránya egyszerű és olcsó eljárásokat eredményezett (MUSINSZKI 2013b).

Az 1980-es évek végén Kaplan és Cooper bemutatták a tevékenység alapú költségszámítási módszert (ABC módszer), amely a hagyományos módszer gyengeségeinek megoldására szolgált (COOPER-KAPLAN 1988). A tevékenység alapú költségkalkuláció egy olyan bizonyított módszertan, mely pontosan és teljeskörűen méri az erőforrások, tevékenységek és termékek költségét. Az ABC módszer esetén beazonosításra kerül minden olyan tevékenység, amely egy termék előállításakor, vagy egy szolgáltatás nyújtásakor végrehajtásra kerül. A tevékenység elvégzéséhez szükséges erőforrások meghatározásra kerülnek, majd a tevékenység elvégzésekor felmerülő költségek hozzárendelhetők a termékhez, illetve szolgáltatáshoz.

FEI ÉS ISA (2010) tanulmányozta az ABC módszer és az üzleti stratégia kapcsolatát (FEI-ISA 2010), míg Baird és társai (2004, 2007) a szervezeti felépítés, a szervezeti stratégia, a szervezet mérete és a szervezeti kultúra kapcsolatát vizsgálta az ABC módszer bevezetésével kapcsolatban (BAIRD et al. 2004, BAIRD 2007).

A tevékenység alapú költségszámítást JOHNSON (1990) a vezetői számvitel legnagyobb XX. századi innovációjaként írta le, amelytől sokan azt várták, hogy egy csapásra megszünteti a pontatlan költségfelosztás okozta gondokat. A tevékenység alapú költségszámítás (ABC) lényege, hogy volumentől függő és attól független költségokozó tényezőket azonosítanak, majd azokhoz kapcsolják az indirekt költségeket. Meghatározásra kerülnek a vállalati folyamatok elemzésén keresztül azok a tevékenységek, amelyek kapcsán a vállalkozás erőforrásokat használ fel. Ezt követően megállapításra kerülnek az egyes tevékenységek költségei a költségokozó tényezők alapján. Végül a termékek, szolgáltatások és vevők azonosítása után a tevékenységek és költségviselők összekapcsolása megtörténik a tevékenység alapú költségokozókkal. Az általános költségek megnövekedése révén a költségek ésszerű felosztása valósul meg. Az ABC módszer kifejlesztői szerint a szolgáltató cégek sokkal nagyobb hasznát vehetik a módszernek, mint a termelő vállalatok (JOHNSON 1990).

A tevékenység alapú költségszámítás lehetővé teszi a vezetés számára a termékek, a vevők, az egyes tevékenységek jövedelmezőségének pontosabb értékelését.

Az ABC módszer bevezetésének előnyeivel és sikerességével számos tanulmány foglalkozik (GOSELIN 1997, ARNABOLDI-LAPSLEY 2003, MOISELLO 2012). Kutatásaikban arra keresték a választ, hogyha az ABC módszer tényleg akkor hasznosságot képvisel a szervezetben, akkor miért nem alkalmazzák tömegesen. Vizsgálataik különböző szervezeti tényezőket azonosítottak, amelyek elbizonytalanították a vállalatokat, szervezeteket a módszer bevezetéséről (GOSELIN 1997, VELMURUGAN 2010).

VELMURUGAN (2010) tanulmányában azzal érvel, hogy az ABC módszert annak ellenére, hogy hasznosnak vélik a szervezetek és az ABC technikai jellemzői érthetőek, néhány szervezetnek még mindig nehézségei vannak a módszer végrehajtása során. Úgy gondolják az alkalmazottak, hogy a rendszer bevezetése és fenntartása annyi többletmunkát eredményez, amely nem jár azzal összehasonlítható előnyökkel (VELMURUGAN 2010).

GERI ÉS RONEN (2005) cikkükben rámutattak a költségszámítási rendszer és a költségtényezők fontosságára, valamint, hogy a hagyományos költségszámítási módszerek és az ABC módszer közötti különbség a viszonyítási alapok száma és típusa, valamint az ABC terminológiában rejlik (GERI-RONEN 2005).

Arról sem szabad megfeledkezni, hogy attól még, hogy egy számviteli technika sikeresen elfogadott egy országban, egy másik országban nem feltétlenül lesz az. A különböző környezetek eltérő módon fogadják el a számviteli technikákat, ezért kutatásra van szükség egy adott ország vagy szervezet vonatkozásában.

Az eddigi tanulmányok rámutattak arra, hogy az ABC módszer sikerének útjában olyan technikai, kulturális, és szervezeti tényezők állnak, mint például a felsővezetői támogatás hiánya, a megfelelő munkavállalói erőforrások, a megfelelő képzés, oktatás és tudás hiánya; a munkavállalók változásokkal szembeni ellenállása; a többlet feladatok mennyisége és elvégzésének időtartama; a célok egyértelműsége; a versenysztratégiákhoz való kapcsolódás; az ABC előnyök bizonytalansága; elégedettség a jelenlegi rendszerekkel; de külső tényezők is szerepet játszanak, mint például pénzügyi vagy költségelszámolási gyakorlatok (MALMI 1997, ASKARANY-YAZDIFAR 2007, SHAIKH 2010, SZŰCS 2013).

HORNGREN (1995) arról számol be, hogy egyetlen tanácsadó cég sem alkalmazza az ABC módszert, miközben minden ügyfelüknek javasolják azt. Ugyanakkor Horngren megfigyelése óta számos nagy szolgáltató cég vezette be sikeresen a tevékenység alapú költség számítást (HORNGREN 1995).

KAPLAN ÉS ANDERSON (2004) szerint az ABC módszer azért terjedt a vártnál lassabban, mert a vállalati működés komplexitását csak nagyon nehezen tudta lekövetni, bevezetése igen időigényes, működtetése pedig költséges volt. Ezért az idővezérelt tevékenység alapú költség számítást javasolják (TDABC) (KAPLAN-ANDERSON 2004).

Az idővezérelt tevékenység alapú költség számítás (TDABC) egy egyszerűsített modell, melyben kétféle paraméterre van szükség. A kapacitásbevonás egységnyi költsége és az egy tevékenység végrehajtásához szükséges idő információja szükséges a modellhez. Az idővezérelt tevékenység alapú költség számítási rendszer először megbecsüli az erőforrások költségeit, ezt követően felosztja a tevékenységekre, majd a termékekre, vevőkre. Az erőforrások csoportjainál megbecsüli az erőforráspótlás idejének egységre jutó költségét, valamint az erőforrás felhasználásának időtartamát. Ezen módszer esetében a kiinduló információ biztosításának alacsony az erőforrásigénye, mivel azok nagy része kinyerhető az informatikai rendszerekből. A módszer további előnye, hogy csak a ténylegesen felhasznált költséghelyi erőforrásokat számoljuk el a tevékenységekre. A felhasznált és a rendelkezésre álló kapacitások összehasonlítása lehetővé teszi a költséghelyek kihasználtságának nyomonkövetését. A módszer képes a kapacitáskihasználás számszerűsítésére, pontosabb, és könnyebben fejleszthető a hagyományos ABC módszerhez képest (KAPLAN-ANDERSON 2004).

A szakirodalom szerint a TDABC előnye, hogy olcsóbb, egyszerűbb és sokkal erősebb, mint a hagyományos ABC módszer (KAPLAN-ANDERSON 2004, PERNOT et al. 2007).

A TDABC módszer előnyei között említhető:

- Nincs szükség rendszeres felmérések elvégzésére, amelyek költségesek és időigényesek.
- Elegendő két paraméter meghatározása.

A TDABC hiányosságai a következők:

- A TDABC nem lehet más, mint a szabványos és az egyenértékűségi együtthatókon alapuló hagyományos költségszámítási módszer.
- Folyamatosan jelentős mennyiségű adatra van szükség.
- A TDABC pontos és kidolgozott elemzést igényel, ami hosszabb és költséges indítást tesz lehetővé.
- Folyamatosan rendszeres karbantartás szükséges (SIGUENZA-GUZMAN et al. 2013).

A XIX. század végéig a költségszámítási rendszerekről készült legtöbb empirikus kutatás a termelő cégekre fókuszál. A gyártás központú akadémiai tanulmányok dominanciája azonban érthető, hiszen a költségtervező módszerek eredetileg a gyártó vállalatok számára lettek kifejlesztve (TERZIOGLU-CHAN 2013). A szolgáltató szektor gazdasági jelentősége a XX. század elejétől folyamatosan emelkedett, ez a szektor a legnagyobb szektor a magas jövedelmű országokban, továbbá egyre nagyobb arányban járul hozzá a GDP-hez számos fejlett országban (SZALAVETZ 2008). Így az 1990-es évektől 2009-ig 3%-ról 14%-ra sokszorozódtak meg a szolgáltatásokkal foglalkozó tanulmányok (TERZIOGLU-CHAN 2013).

A termelő és a szolgáltató szektor között a legnagyobb különbség abban áll, hogy a szolgáltatások kibocsátása nem tárgyasult formában jelenik meg, így a kibocsátás értékét nehéz pontosan mérni, többek között a fogyasztó észlelésétől is függ. Valójában a termelő és szolgáltató szektor közötti határvonal igen elmosódott, valamint tovább nehezíti a megkülönböztetést, hogy a legtöbb vállalat egy időben folytat termelő és szolgáltató tevékenységet is (LAÁB 2017).

A szolgáltatások további jellegzetességei közé tartoznak a munkaerő intenzitása, a költségek időszakisága, egyidejű termelés és fogyasztás, az elválasztás nehézsége, a személyre szabott output, valamint ennek az outputnak a mérése. A szolgáltató cégek általában, de a professzionális szolgáltató cégek különösen, gyakran kisebb méretűek, mint a termelő vállalatok és a legtöbb szolgáltatási termék nem szabványos és nem rutinszerű technológiákkal van személyre szabva (DRURY 2012).

Az általános költségek felosztási problémája korántsem új keletű a szolgáltató szektorban. Oly sokak által idézett CLARK (1923) cikkében előre utalt arra, hogy idővel az általános költségek aránya és jelentősége nő majd (CLARK 1923).

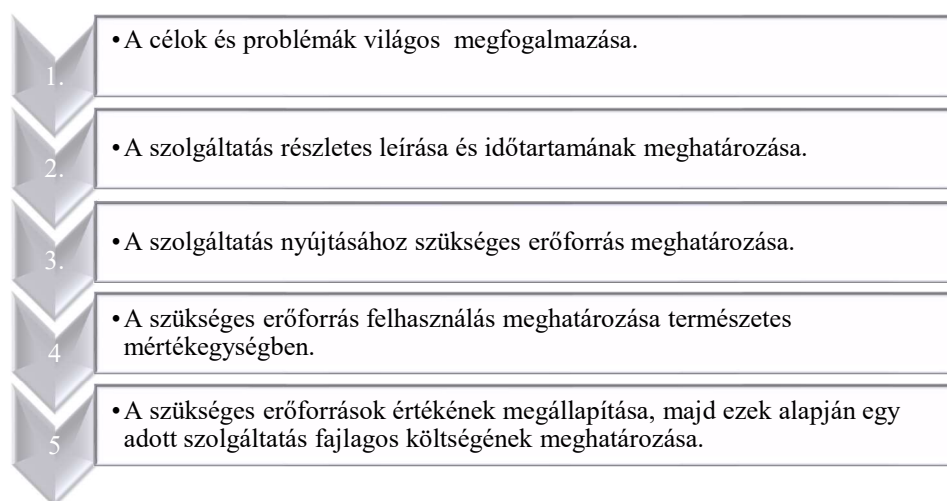
DRUCKER (1963) tanulmányában megfigyelte, hogy a szolgáltató iparnak, beleértve a bankokat is, gyakorlatilag egyáltalán nincs pontos információjuk a költségeikről. Több kutatás is felfedte az évek során, hogy sok vállalatnak, függetlenül attól, hogy szolgáltató vagy gyártó, a költség számviteli rendszere nem képes helytálló információkkal szolgálni a menedzsmentnek a költségekről. Rámutatott arra, hogy az általános költségek növekedését inkább a tranzakciók

számának emelkedése okozza, mintsem a legyártott termékek számának növekedése. Felhívta a figyelmet a szolgáltatások költségszámítási rendszerének elégtelenségeire és pontatlanságaira. A szolgáltatások értékének meghatározása speciális feladat, a termelésben használttól eltérő megoldásokra van szükség (DRUCKER 1963).

ZIMMERMAN (1979) tanulmányában megállapította, hogy a szolgáltató vállalatoknál az általános költségek a teljes költség nagyobb részét képezik, és nehéz őket valamilyen outputhoz kapcsolódó tevékenységhez hozzárendelni. Ráadásul a szolgáltató szektorban a kapacitás fenntartás aránya jelentős a költségek között, márpedig ezt igen nehéz kibocsátáshoz kapcsolódó tevékenységhez kötni (ZIMMERMAN 1979).

A költségek pontos ismeretét fontosnak tartották a teljesítmény és jövedelmezőség mérése szempontjából, a költségalapú árazás érdekében. Az általános költségek felosztásával több empirikus kutatás is foglalkozott, így kiderült, hogy egyes vállalatok a közvetlen munkaórák alapján osztják fel azokat, míg máshol egyetlen cégszintű, a közvetlen költségek százalékában megállapított kulcsot használnak (BRIGNALL et al. 1991).

DATTA ÉS ROY (2010) tanulmánya szerint a következőképpen lehet meghatározni egy szolgáltatás teljes költségét (10. ábra):



10. ábra: Egy adott szolgáltatás teljes költségének meghatározása

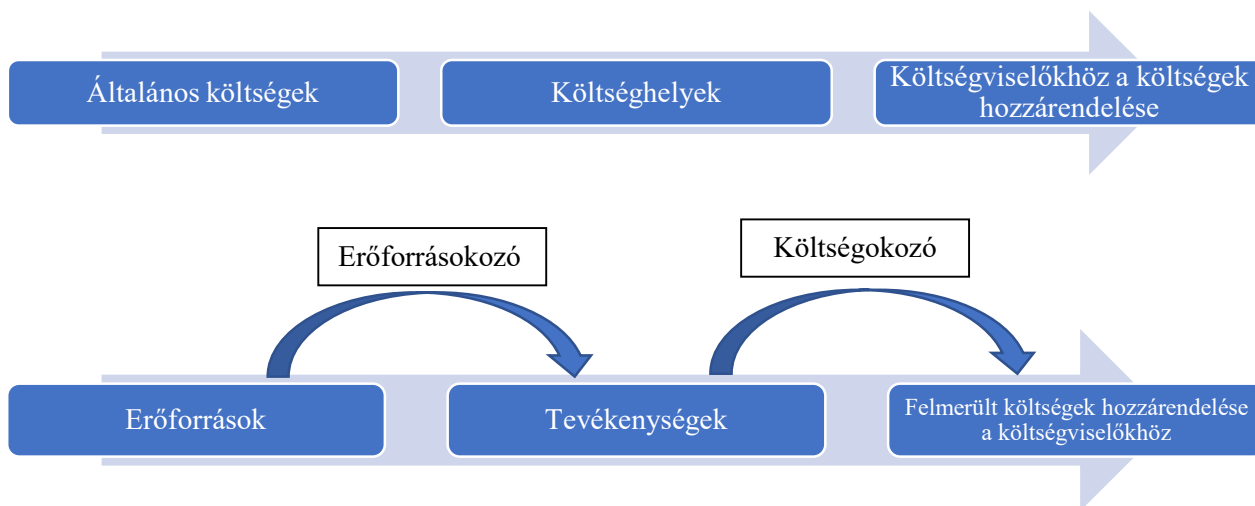
Forrás: saját szerkesztés DATTA-ROY (2010) tanulmány alapján

Kétség sem fér hozzá, hogy a költség allokálás komoly gyakorlati kérdés, vitatott téma marad a vezetői számvitelben.

A szolgáltató szektorban azért jelent akkora nehézséget a költségek felosztása és hozzárendelése a tevékenységhez, mert nagyon sok a közvetett költség, tehát több outputhoz is hozzárendelhető egyidőben az általános költség. Bonyolult kimutatni és elkülöníteni pontosan az egyes szolgáltatások költségét. Több tanulmány is vizsgálta a közvetlen és közvetett költségek arányát, AL-OMIRI ÉS DRURY (2007) egyik felmérése alapján az általános költségek aránya 50% fölött van a pénzügyi és a kereskedelmi a szolgáltató iparban, amely precíz és valós szétosztása rendkívül nehézkes (AL-OMIRI - DRURY 2007). Több évtized óta fennálló és kutatott kérdésként fogalmazható meg, hogy a költségallokáció pontatlansága és önkényessége teljes mértékben megszüntethető-e?

Mielőtt a felsőoktatási éra számviteli környezetére és önköltségszámítási szabályozására rátérnék, a következő ábrákon mutatom be a hagyományos és tevékenység alapú költségfelosztás közötti különbséget.

A közvetett költségek felosztásában módszertani különbség található, hiszen míg a hagyományos módszerek esetén a költségek költségviselőkre történő szétosztására koncentrálnak valamilyen vetítési alap segítségével, addig az ABC első lépése a folyamatok áttekintése és az ezekkel kapcsolatos erőforrások azonosítása, majd a tevékenységek és költségkötők kijelölése után valósulhat meg a költségek felosztása költségviselőkre a tevékenységeken keresztül (11. ábra).



11. ábra: Költségfelosztás a hagyományos és a tevékenység alapú költség számítási rendszerekben

Forrás: saját szerkesztés (2020)

3.4. A felsőoktatási intézmények önköltségszámítása

3.4.1. Az államháztartás számviteli elszámolásában bekövetkezett változások és azok hatása az önköltségszámításra

A hazai hallgatók túlnyomó többsége állami fenntartású felsőoktatási intézményben folytatja felsőfokú tanulmányait, így kutatási területem leszűkítésre került ezen intézmények elszámolási, számviteli és önköltségszámítási környezetére. Ebben az alfejezetben az államháztartásra vonatkozó számviteli szabályozást tekintem át.

A számviteli törvény minden gazdálkodó számára meghatároz kötelező érvényű elszámolási, beszámolási, nyilvántartási, értékelési szabályokat. A költségvetési szervek sajátosságait, azaz, hogy állami költségvetésből állami feladatot lát el, tevékenysége nem nyereségorientált, speciális munkajogi, bérezési, érdekeltségi szabályok érvényesülnek és különleges beszámoltatási igények merülnek fel, ezen tényezőket a számvitelben és a beszámolóban is követni kell.

Ezek a szempontok úgy érvényesülnek, hogy az államháztartási szektorba tartozó intézményeknek sajátos beszámolási és könyvvizelési kötelezettsége rendeletben szabályozott. Így a jelenleg hatályos 4/2013. Kormányrendelet az államháztartás számviteléről (továbbiakban: Áhsz.) meghozatalával tett eleget szabályozási kötelezettségének.

Az Áhsz. alapján az államháztartási szektor szereplőinek számviteli információs rendszere még komplexebbé vált, ugyanis megjelent az eredményszemlélet a gazdasági események könyvviteli elszámolásában. Az eredményszemléletű könyvvizelési rendszerben a gazdasági események a fizikai teljesítéskor - az esemény keletkezésekor- kerülnek elszámolásra.

A könyvvizelés módja kettős könyvvizelés, melyben elkülönül a költségvetési számvitel, amely a klasszikus költségvetési adatokat (előirányzatok, pénzforgalom, kötelezettségvállalások, bevételi előírások) tartalmazza, és a pénzügyi számvitel, amely a vagyona, önköltségre, jövedelmezőségre vonatkozó információkat méri.

Az eredményszemléletű számvitel a gazdasági ügyleteket keletkezésükkor könyveli, és nem a pénzmozgásra, tehát az összeg beérkezésére vagy kifizetésére koncentrál, mint ahogyan ez a pénzforgalmi szemléletű könyvvizelés esetében történik. Így az eredményszemléletű számvitelnek köszönhetően elérhetővé válik az elszámolhatóság és az átláthatóság javítása a közszektorban készített pénzügyi jelentéseknél is. Jobb minőségű információ áll rendelkezésre a gazdálkodáshoz és a szakpolitikai döntések előkészítéséhez. Mivel nem kell megvárni a pénzügyi rendezést, a főkönyv előbb ad információt a tevékenység költségeiről, a felhasznált erőforrásokról, valamint megteremtődik az esély az egyes időszakok teljesítményének összehasonlítására. Mindezt az összemérés elvének az érvényre jutása biztosítja az időbeli elhatárolás elvének alkalmazásának segítségével (BATHÓ 2012).

A profit szektor szereplőinél alkalmazott realizációs elv alkalmazásával megfigyelhetővé, mérhetővé és ezen keresztül nyilvánartottá válik a költség (ráfordítás) és a bevétel és ennek végeredményeként az eredmény. Tulajdonképpen az önköltség fogalma is ebben a számviteli információs rendszerben válik értelmezhetővé és akkurátusan kalkulálhatóvá (SISA-SZIJÁRTÓ 2016).

„Az eredményszemléletű könyvelés mellett természetesen továbbra is jelen van a módosított pénzforgalmi alapokon nyugvó, úgynevezett költségvetési számvitel is, hiszen az államháztartás aggregált központi költségvetése pénzforgalmi szemléletben készül, amely így továbbra is igényli a kiadások és pénzbevételek ismeretét. Végeredményben a szektorba tartozó intézmények a felmerült gazdasági eseményeket az új Áhsz. értelmében pénzforgalmi és eredményszemléletben is nyilvánartják, így ezen könyvvezetés már nem csak kettős, hanem kétszer kettős. Az eredményszemlélet megjelenésével együtt a könyvvezetési tevékenység és maga a teljes számviteli információs rendszer jóval összetettebb a korábbi rendszerhez képest, ugyanis a könyvvezetést többszörözi az előirányzatok eredeti, végleges és teljesített megbontásra történő szétválasztása és rögzítése. Az átállást tovább nehezítette az a körülmény is, hogy a szektor releváns szakképzettséggel és szakmai tapasztalattal rendelkező munkaerőhiánnyal is küzdött, illetve küzd a mai napig” (SISA et al. 2018b p.36.).

A jelenlegi könyvvezetési rendszer főbb jellemzői:

A költségvetési számviteli alrendszer a 0-s számlaosztályban az egységes rovatrendhez igazodó nyilvánartási számlákon keresztül valósítja meg az előirányzatok, a kötelezettségvállalások, követelés előírások rögzítését, valamint azok változásai, a pénzügyi teljesítések is nyomon követésre kerülnek. Az új Áhsz, továbbá előírja a kiadások és bevételek alap- és/vagy vállalkozási tevékenység szerinti elkülönített nyilvánartás vezetését is.

A pénzügyi számviteli alrendszerben a vállalkozásoknál alkalmazott számvitel alapelvek érvényesülnének. Az 1-9. számlaosztályok szolgálnak a gazdasági események rögzítésére, ennek megfelelően megjelennek a mérleg összeállítását biztosító eszköz és forrás számlák, valamint az eredménykimutatásban megjelenő költség, ráfordítás és bevételek számlák (SISA-SZIJÁRTÓ, 2017).

Az Áhsz. 6. § (2) alapján az éves költségvetési beszámoló részei:

„A költségvetés végrehajtásának ellenőrzését és a zárszámadás elkészítését a költségvetési számvittel biztosító: költségvetési jelentés, maradvány kimutatás, adatszolgáltatás a személyi juttatások és a foglalkoztatottak, választott tisztségviselők összetételéről, adatszolgáltatás a társadalombiztosítás pénzügyi alapjaiból folyósított egyes ellátások és támogatások előirányzatáról és teljesítéséről, és az önkormányzati alrendszer sajátos gazdálkodásához kapcsolódó elszámolások.

A vagyoni helyzet és az eredményszemléletű bevételek, költségek, ráfordítások alakulását, valamint a zárszámadás kiegészítő információinak elkészítését a pénzügyi számvittel biztosító mérleg, eredménykimutatás és a kiegészítő melléklet” (ÁHSZ. 6.§).

Az Európai Bizottság és az OECD évek óta szorgalmazza és ajánlja az eredményszemléletű számvitel alkalmazását, mivel ez fokozza a pénzügyi beszámolók áttekinthetőségét, biztosítja az elszámoltathatóságot és jobb, biztosabb alapot teremt a tervezés, többek között a bevételbeszedés és a kiadáscsökkentés, ezen belül is az irányítási célok megvalósításához (BATHÓ 2012).

Az eredményszemlélet bevezetésével és alkalmazásával a naprakész információ szolgáltatás, a költségek eredményterhére történő elszámolása, az erőforrás allokáció javítása, a tervezés pontossága megvalósul.

Azonban 2013-ig a 249/2000. kormányrendelet az államháztartás szervezetei beszámolási és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól (továbbiakban régi Áhsz.) szabályozta az államháztartási szektor sajátos számviteli környezetét.

A régi Áhsz. értelmében a könyvvezetés kizárólag módosított teljesítés szemléletben készült, a pénzbevételek és pénzkidadások, mint előirányzat-teljesítések könyvelése mellett, az eszközökben és forrásokban bekövetkező változásokat is folyamatosan rögzítették, a kiadások és a bevételek a pénzügyi teljesítés pillanatában kerültek rögzítésre, tehát kizárólag pénzforgalmi szemlélet alapján számolták el bevételeiket és kiadásaikat (SZABÓ-SZAMKÓ 2004).

Tökéletes információáramlás szükséges az állami költségvetés felé, a megfelelő elszámoltatás végett. Az erőforrások beszerzésének különleges szabályai vannak, a közbeszerzési törvény, egyedi munkajogi szabályozások, és bérezés vonatkozik rájuk (SERFŐZŐ 2008).

Az átállást vagy inkább a plusz könyvvezetési szemlélet bevezetését nehezítette a megszokás, az évtizeden át csak pénzforgalmi szemlélet szerinti gondolkozás, tervezés.

Az új könyvvezetési szemlélettel összhangban átalakultak a költségvetési szervek tevékenységének osztályozása és az osztályozási rend használatának szabályai is.

Így elkülönül egymástól az ellátott és támogatott közfeladatok körét megjelölő kormányzati funkciók rendje, amely a nemzetközi funkcionális osztályozási rendnek megfelelő (Classification of Functions of Government -COFOG), illetve a szakfeladatok rendje.

A szakfeladatok rendje a kormányzati funkciók rendje mellett lehetőséget ad az egyes szakterületeken az ellátott tevékenységek önköltségének bemutatására. Kiemelendő, hogy a szakfeladatok jóval kisebb tevékenységi kört képviselnek, mint a kormányzati funkciók.

Az államháztartási számviteli rendszer kialakításához kapcsolódóan tehát elválik egymástól a funkcionális és a tevékenységalapú osztályozás. Az Áhsz. rendelkezései szerint a költségvetési számvitelben a kiadásokat és a bevételeket kormányzati funkciónkénti bontásban kell bemutatni a beszámolóban, míg a pénzügyi számvitelben azon szakfeladatok (tevékenységek) költségeit és eredményszemléletű bevételeit kell ismertetni, amely tevékenységek esetében lényeges információtartalommal bír azok önköltségének kimutatása. Ez utóbbi körbe azon tevékenységek vagy résztvékenységek tartoznak, amelyeket az 68/2013. (XII. 29.) NGM rendelet a kormányzati funkciók, államháztartási szakfeladatok és szakágazatok osztályozási rendjéről 2. vagy 4. melléklete meghatároz (SISA et al. 2018b).

3.4.2. Az önköltségszámítás felsőoktatási intézményen belüli szabályozása

Az államháztartási szektorra is kiterjedő Sztv. szerint az intézménynek a számviteli politikában kell rögzíteni mind a költségvetési-, mind a pénzügyi számvitel alkalmazásával kapcsolatos számviteli alapelveket, szabályokat, az intézmény által alkalmazott számviteli módszereket, mint például az évközi és év végi értékelési módszereket. A Sztv. 14 § (5) értelmében a számviteli politika keretében el kell készíteni többek között az önköltségszámítás rendjére vonatkozó belső szabályzatot.

Ezen törvényi előírást úgy módosítja, hogy „az önköltségszámítás rendjére vonatkozó belső szabályzatot **rendszeresen végzett termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás** - ideértve az adómentes termékértékesítést, szolgáltatásnyújtást, továbbá eszközök saját előállítását is - **esetén kell elkészíteni**” (ÁHSZ. 50 § (3)).

Továbbá „nem kell elkészítenie az önköltségszámítás rendjére vonatkozó belső szabályzatot a saját konyhát üzemeltető költségvetési szervnek, ha az étkeztetésre normákat állapít meg és a nyersanyag-felhasználáshoz anyagkiszabást készít, és ennek önköltségét a normák és a tevékenységet terhelő általános költségek figyelembevételével állapítja meg” (ÁHSZ. 50 § (4)).

Azonban kiemelt figyelmet fordít a jogszabályalkotó a felsőoktatás önköltségszámítására, mivel az Áhsz. rendelkezései szerint: „az állami felsőoktatási intézmény önköltségszámítás rendjére vonatkozó belső szabályzatának rendelkeznie kell az oktatási tevékenység, a kutatási tevékenység, a gyógyító-megelőző ellátás, és az egyéb tevékenységek költségeinek elkülönítéséről. Az oktatási tevékenység önköltségének meghatározása során szakonként, képzési szintenként, munkarend szerint meg kell határozni félévente az egy hallgatóra jutó önköltség összegét” (ÁHSZ. 50 § (5)). Az Áhsz. rendelkezései értelmében, tehát kötelező megállapítani az egy hallgatóra eső önköltséget (félévekre vonatkozóan, szakonként és képzési szintenként), amelyhez a számviteli politikában rögzíteni kell az általános költségek felosztásának módját, az alkalmazott vetítési alapokat és mutatókat. Az intézményi gazdálkodás teljes vertikumában jelentkeznek olyan költségek, amelyek egyes tevékenységek közötti felosztása komoly akadályokba ütközik (PAVLIK 2015) .

Így a megfelelő önköltségszámítási módszertan kialakítása kiemelendő feladat mind az intézmények oldaláról, mind fenntartói finanszírozás szempontjából. A kutatási folyamat során áttekintettem az állami fenntartású felsőoktatási intézmények számviteli szabályozását, beszámolóit, melynek eredményeit, következtetéseit a következő fejezetben fogom ismertetni.

A kormányrendelet előírásai alapján megállapítható, hogy ha az államháztartás valamelyik szereplője rendszeresen végez termékértékesítést vagy szolgáltatás nyújtást, akkor a Sztv. 51. § szerint kell figyelembe venni az önköltség meghatározására vonatkozó szabályokat az államháztartási szektorban is.

Az önköltség meghatározása során számszerűsíteni kell a felmerült közvetlen költségeket és felosztásra kerülő, elszámolás szempontjából közvetett költségeknek minősülő költségeket.

A közvetett költségek felosztásának nehézségeiről, dilemmáiról már előző alfejezetben szót ejtettem, így arra ismételtelen nem térnék ki. Módszertani szempontból azonban érdemes végig gondolni az ellátandó feladat jellegét és költségstruktúráját.

A termelő szektorban elterjedt hagyományos önköltségekalkulációs módszereken túl a témában született nemzetközi kutatások különféle tevékenység alapú módszereket ajánlanak a felsőoktatásban is, amely nemzetközi tanulmányok és tapasztalok ismertetésére a következő alfejezetben kerül sor.

Az önköltségszámítás, az önköltség meghatározás szükségességét háttérbe szorította a 2016. év végén megjelent 351/2016 (XI.18.) Kormányrendelet, amely 2017. január 1-től hatályos. A kormányrendelet szerint az Áhsz. 13. alcímében hatályát veszítette „a költségekről és megtérült költségekről szóló kimutatás”. Ezen kimutatás kikerült a beszámolóból, amely a szakfeladatok szerinti bontásban tartalmazta a felmerült költségeket, az eszközök és szolgáltatások értékesítése nettó eredményszemléletű bevételeit, az egyéb működési célú támogatások eredményszemléletű bevételeit és a felhalmozási célú támogatások eredményszemléletű bevételeit. Informatív volt a beszámolónak ezen része az egyes szakfeladatok értékelése során, mivel meghatározásra kerültek az egyes szakfeladatok egy egységére jutó közvetlen önköltség, valamint külön meghatározásra került az egyes szakfeladatok esetén a megtérült és a meg nem térült közvetlen önköltség. Ez a törvényi változás is azt vetítette előre, hogy az állami fenntartású felsőoktatási intézmények számviteli információs rendszerében a kormányzati funkciók szerinti kiadás és költség kalkulációk veszik át fokozatosan a megfigyelés és nyilvántartás tárgyának szerepét (SISA-SZIJÁRTÓ 2017).

A Sztv. értelmében a költségnemek szerinti elszámolás kötelező 5. számlaosztályban, a 6-os költséghely és 7-es költségviselő számlaosztály vezetése lehetőség. Az Áhsz. értelmében a költségek elszámolása kötelező 5. számlaosztályban költségnemenkénti megbontásban, továbbá a 6-7-es számlaosztály szerinti elszámolás a vezetői információs igények kielégítésére, ezen belül elsősorban a szervezeti egységek elszámoltatására, a költséggazdálkodás, az önköltségszámítás sajátos rendszerének kialakítására használható (tehát csak lehetőség) (ÁHSZ, 46.§).

Az Áhsz. 46 §-a 2017. január 1-ig tartalmazott előírásokat a 6-os és 7-es számlaosztály használatával kapcsolatban. Meghatározásra került, hogy a költségekről és megtérült költségekről szóló kimutatás elkészítéséhez szükséges adatokat a 7. számlaosztály tartalmazza. A 7. számlaosztályt a tevékenység során használt szakfeladatok szerint tovább kellett tagolni. A szakfeladathoz közvetlenül nem hozzárendelhető költségek évközi elszámolására a 6. számlaosztály volt használható, melyben tipikusan közvetett költséghelyek lettek kialakítva.

Az Áhsz. értelmében 2017. január 1-e előtt a pénzügyi könyvvizetés során a költségeket elsődlegesen az 5. számlaosztályban költségnemek szerint, másodlagosan az 591. Költségnem átvezetési számla használatával a 6. vagy 7. számlaosztály könyvviteli számláin kell könyvelni.

Az Áhsz. rendelkezései alapján megállapítható, hogy 2014-2017 közötti időszakban az intézmény által ellátott alaptevékenység, ha nem minősült szakfeladatnak, vagy a feladatellátás csak egy szakfeladatot érintett, akkor a 6-os és 7-es számlaosztály vezetése nem volt kötelező. Kettő vagy annál több szakfeladat megléte esetén a 6-os és 7-es számlaosztály vezetése kötelező volt, ezzel is segítve a szakfeladatokhoz rendelhető költség és bevétel pénzügyi számviteli információs rendszerből történő megállapítását és a költségek megfelelő allokációját (SISA-SZIJÁRTÓ 2017). Összefoglalóan megállapítható, hogy 2017. január 1-e után tovább egyszerűsödtek az önköltségszámítási szabályok és az államháztartási szektor költségelszámolási rendszerének kiépítésére vonatkozó rendelkezések.

3.4.3. A megfelelő költségallokációs módszer alkalmazása a felsőoktatásban

A felsőoktatási intézményekben nélkülözhetetlenné vált a megfelelő költséginformációk biztosítása a döntéshozatali folyamatokban, hiszen egyre erősödő pénzügyi megszorításokkal kell szembenéznie az intézményeknek.

A felsőoktatási intézményeknek egyre nagyobb figyelmet kell fordítaniuk a számviteli nyilvántartásaikra és elszámolásaikra. Az 1980-as években néhány egyetemen bekövetkezett pénzügyi válság is bebizonyította, hogy az állami finanszírozású intézmények számára is szükségsszerűvé vált a költségek vizsgálata, a költségek megtérülése és a veszteség demonstrálása minden folyamatra és tevékenységre vonatkozóan. Biztosítaniuk kell az intézményeknek az adatoknak elérhetőségét, amelyek fontos szerepet játszanak a döntési folyamat során. Ez persze nem azt jelenti, hogy az esetleges veszteségek, kevésbé hatékony képzések kockázatait nem lehetne vállalni egyes anyagi körülmények között. Mindez csupán az érintettek rálátását biztosítja a veszteségekre, ezek okaira és az ezekből eredő döntésekre (CROPPER-DRURY 1996).

Az elmúlt években világossá vált, hogy az intézményi tevékenységek költségei egyre nagyobb szerepet játszanak a vezetői döntéshozatal során. A XX. században nagy érdeklődést váltott ki a téma, több kutató munkássága is ezt támasztja alá (WITMER 1972, ANDERSON-YOUNG 1999). Kutatók rámutattak, hogy amíg az egyetemek viszonylag versenyellenes környezetben működnek, kevés figyelmet fordítanak a pontos költséginformációra, azonban a környezet folyamatos változáson esik át (PAVLIK 2017).

Az Európai Egyetemek Szövetsége (továbbiakban: EUA) az elmúlt években számos jelentésében megfogalmazta, hogy több európai országban a felsőoktatás terén az állami beruházások reálértéken stagnáltak vagy csökkentek, miközben az egyetemek tevékenységeinek költségei meredeken emelkedtek (ESTERMANN - CLAEYS-KULIK 2013). Ebben a helyzetben még fontosabb, hogy az egyetemek ismerjék tevékenységük teljes költségét.

Az EUA 2008 óta foglalkozik az egyetemek, felsőoktatási intézmények költségszámítási kérdéseivel, a teljes költségcsökkentés, mint célkitűzés és végrehajtás kiemelt kutatási kérdés. Az EUA az utóbbi években számos kutatást végzett az európai egyetemek teljes költségeinek tanulmányozására. Jelentéseiben megfogalmazta, hogy a teljes költségmérési módszerek a modern egyetemi menedzsment alapvető eszközei közé tartozik (EUA 2008).

Az európai egyetemek jelenleg számos finanszírozási kihívással szembesülnek, amelyeket ki kell küszöbölniük, hogy továbbra is kiváló minőségű oktatást folytassanak és kiváló kutatást végezzenek. Az intézményeknek képesnek kell lenniük a tevékenységeik során felmerülő költségek azonosítására és jobb megértésére. Elegendő és fenntartható állami finanszírozásra van szükségük, miközben megfelelően diverzifikált jövedelemszerkezetet kell kialakítani és fenntartani a kockázatok enyhítése és az önállóság fokozása érdekében (ESTERMANN-PRUVOT 2011).

Ezeknek a kihívásoknak való megfelelés és pénzügyi fenntarthatóságuk javítása érdekében a felsőoktatási intézményeknek ki kell dolgozniuk a megfelelő eszközöket, hogy azonosítsák valamennyi tevékenységük, képzésük teljes költségét. A megfelelő költségszámítási rendszer alapvető stratégiai és működési eszközzé válik egy intézmény irányításához.

Figyelembe véve a közszféra fejlődését, a felsőoktatási intézmények költségei és annak nyilvántartásai, elszámolási rendszerei esetén biztosítani kell az elszámoltathatóságot, az átláthatóságot, a teljesítmények hatékonyságának, gazdaságosságának növelését és fenntarthatóságát. A tevékenységek átláthatóbbá tétele és az intézmény belső pénzügyi tudatosságának növelése alapvető célként kell, hogy megfogalmazódjon. A megfelelő költségvetési rendszer segítségével a költségek optimalizálása megvalósítható. A döntéshozatali folyamat jobb kiszolgálása és a tevékenységek és kiadások szisztematikusabb elemzésének biztosítása is elérhető. A megfelelő költségvetési rendszer hatékonyabb erőforrás allokációt és jobban megalapozott árképzést tesz lehetővé. A felsorolt célok filozófiájukat tekintve hasonlóak az EUA céljaihoz.

Versenyképes környezetben a megbízható információk rendkívül meghatározóak. A számviteli információs rendszerből nyerhető információk, az esetleges hibák felhasználhatók a riválisok előnyére (COOPER-KAPLAN 1988). A felsőoktatásban tapasztalható új versenyhelyzet megkérdőjelezi a hagyományos költségvetési rendszerek érvényességét.

Olyan költségvetési rendszert kell létrehozni, amely figyelembe veszi az adott intézmény sajátosságait. A szervezet igényeit és adottságait figyelembe vevő költségvetési rendszer hozzájárul a rövid és hosszútávú döntéshozatali folyamat sikerességéhez, megfelelő információk nyújtása révén átláthatóvá teszi az egyetem tevékenységeit (LANGFIELD-SMITH 2006).

Figyelembe véve a közszféra fejlődését, a közszféra költségeit - ideértve az egyetemi költségeket is, megvalósul az elszámoltathatóság bizonyítása. A teljesítmény hatékonyságának, gazdaságosságának növelése és a fenntarthatóság biztosítása. A tevékenységek átláthatóbbak és az intézmény belső pénzügyi tudatosságának növelése is elérhető.

Az egyetemek különböző megközelítéseket alkalmaznak a teljes költségvetés megvalósításához. Arra is rámutattak, hogy a teljes költségvetési modellek eltérőek, és függenek az adott egyetem bizonyos tényezőitől, beleértve például a küldetést, a profilokat, a finanszírozást és az irányítási struktúrát (EUA 2008). A teljes költségvetés módszerrel beazonosításra, meghatározásra és kiszámításra kerül minden egyetemi tevékenység összes közvetlen és közvetett költsége.

Az egyetemi költségvetéssel és az ehhez kapcsolódó kérdésekkel számos kutató foglalkozott (GODDARD-OOI 1998, CROPPER-COOK 2000, TATIKONDA-TATIKONDA 2001, KRISNHAN 2006, DRAŽIĆ LUTILSKY - DRAGIJA 2012; AMIR et al. 2012).

A teljes költségvetési rendszerek feltételezik, hogy minden költséget, közvetlen és közvetett költségeket hozzárendelnek a tevékenységhez. A közvetlen (nyomon követhető) költségek közvetlenül kapcsolódnak a tevékenységhez, a költségviselőhöz, és nem nehéz őket nyomon követni, elegendő a folyamat figyelembevétele (CLARK 1923).

Számos tanulmány szól a tevékenység alapú költségvetés bevezetésének okairól a felsőoktatási szférában (BERRY 1994, MITCHELL 1996, AL-OMIRI-DRURY 2007, BAIRD et al. 2004, MAJOR-HOPPER 2005). Továbbá korábbi kutatások is bebizonyították az ABC módszer egyetemeken való alkalmazhatóságára irányuló felmérések megalapozottságát és időszerűségét. Az elmúlt években világhírűvé vált, hogy az intézményi tevékenységek költségei egyre nagyobb szerepet játszanak a vezetői döntéshozatal során, így jogosan merül fel a kérdés, hogy vajon a

gyakorlatban is megfigyelhető-e az ABC módszer használata felé való elmozdulás az egyetemek körében.

A tevékenység alapú költségszámítás kifejlesztésével elérhető, hogy a közvetett vagy támogató tevékenység erőforrásainak költségeit a korábbinál hatékonyabban rendeljék, osszák fel a tevékenységek, folyamatok és szolgáltatások között. Az elnevezés is mutatja a szemlélet változását, miszerint nem a költségek termékekre való hozzárendelése a cél, hanem a felmerülés okának nyomon követése és a tényleges befolyásoló tényező alapján a költségviselőkhöz történő hozzárendelés.

Legalább elméletben tudnunk kellene a tevékenység költségeit az egyes termékekre, szolgáltatásokra ráosztani. Az ABC módszer alapja egy kétlépcsős folyamat, ami hasonlít a hagyományos költségszámítási rendszerre. Az ABC módszer a figyelmet a közvetett költségekre helyezi. Mivel a felsőoktatási intézményeknél a költségeken belül magas arányt képviselnek a közvetett költségek, így megalapozott lenne az ABC módszer bevezetése.

Az egyetemeken a költség- és vezetői számvitel hatékonyságát CROPPER ÉS DRURY (1996) az Egyesült Királyság felsőoktatási intézményeit vizsgálta az 1990-es évek közepén. A felmérés középpontjában az egyetemek által alkalmazott folyamatos likviditást biztosító módszerek komplexitásának és kiterjedtségének vizsgálata állt. Vitathatatlan, hogy néhány intézmény sikeresebben valósította meg ezt célkitűzést, mint mások. A tanulmányban felhívták a figyelmet a tanítással és kutatással kapcsolatos költségek nagyobb fokú átláthatóságának szükségességére és időszerűségére a felsőoktatási szektor költségszámításával kapcsolatban (CROPPER-DRURY 1996).

Azonban az oktatási intézmények újbóli érdeklődése a költségszámítás iránt az elmúlt 25 évre vezethető vissza. Egyes tanulmányok megerősítették az egyetemek igényét egy erős pénzügyi menedzsment iránt, amely részt vesz a tervezés fejlesztésében, az ellenőrzésben és az erőforrások allokálásában, valamint ezáltal a modernebb költségszámítás, vezetői számvitel és felügyeleti rendszer iránti szükségletét.

GODDARD ÉS OOI (1998) tanulmányában arról számol be, hogy esettanulmányuk gyakorlati okokból a könyvtári szolgáltatásokra összpontosított, de az értékelésünk valószínűleg érvényes lehet más központi szolgáltatásokra is. Egyszerűbb rendszerek esetében az ABC módszer könnyebben fogalmaz meg eredményeket, mint a hagyományos rendszer. Az ABC rendszer javítja a szervezeti hatékonyságot, mert pontosabban tükrözi a használdozat költségeket. Sőt mi több, az ABC modell sokkal pontosabban meg tudja valósítani a költségek általános elosztását. Azonban, tanulmányukban rávilágítottak arra, hogy amikor az ABC módszert elkezdték a gyakorlatban is alkalmazni, akkor az kevésbé volt hatékony, mint elméletben. Jelentős költségek merültek fel a kifejlesztéssel és a fenntartással kapcsolatban, mint például a rendszerhez kapcsolódó általános tevékenységek költségtöbbletei. Túl drága lett volna egy hasonló rendszer kiépítése az összes központi általános költségre vonatkozóan. Az esettanulmány elsősorban az alkalmazott módszerek kialakításával foglalkozott, annak érdekében, hogy javítsa például a hatékonyságot, és nem tesztelték a rendszer alkalmazhatóságát az összes karra vonatkozóan. Valószínűleg a legnagyobb kihívást egy sikeres ABC rendszer megvalósításához a központi általános költségek hatékony elosztásának megvalósítása jelentené, ezek politikai következményekből adódnak (GODDARD-OOI 1998).

Egy későbbi tanulmányban CROPPER ÉS COOK (2000) arra kereste a választ, hogy van-e jövője a tevékenység alapú költségszámításnak a felsőoktatásban. A tevékenység alapú költségszámítás elméletben a felsőoktatási intézmények számára is alkalmazható módszer. Bár bevezetése intézményi szinten is komoly változásokat eredményez, biztosítani tudja a költségszámítási rendszerek működtetéséhez szükséges háttérrel. Ennek legfőbb hatásai a magasabb szintű feladatok körében érzékelhetőek, mint például a képzés, a kommunikáció, és az adatgyűjtés területén. Az ABC módszer bevezetéséhez szükséges eljárások és a következményeinek megértéséhez szükséges munkálatok olyan sok erőforrást és olyan biztos pénzügyi háttérrel igényelnek, amelyek lehetővé teszik a módszer fejlesztését is. A felsőoktatási szektorban végzett felmérésük azt mutatta, hogy az egyetemeken többségében a pénzügyi osztályokon tisztában vannak azzal, hogy milyen jelentőséggel bírnak a vetítési alapok, illetve, melyek a legmegfelelőbb költségkötők az adott költség típusnak megfelelően. Ennek ellenére az ABC módszer bevezetésének megfontolásától is elzárkózó válaszadók több mint egyharmada arra enged következtetni, hogy még mindig számottevő az ABC-vel szembeni ellenállás a felsőoktatási szektorban. Ez lehet a magyarázat a felmérés eredményeire, miszerint csupán a válaszadó intézmények tizede döntött a tevékenység alapú költségszámítás bevezetése mellett (CROPPER-COOK 2000).

Egy másik releváns tanulmány a TATIKONDA R. ÉS TATIKONDA L. (2001) kutatópáros nevéhez fűződik. Megvizsgálták a felsőoktatási intézmények tevékenység alapú költségterítésének végrehajtását, és arra a következtetésre jutottak, hogy az ABC rendszer megvalósítása segíthet az egyetemeknek a szigorúbb pénzgazdálkodás és a jobb erőforrás-elosztás elérésében. A szerzők a munkájukban bemutatták a tevékenység alapú költségszámítás alkalmazásának egyszerű példáját a felsőoktatásban. A modelljük értelmében az erőforrások költségeinek felosztása két lépcsőben történik. Először a támogatási, kiszolgáló egységek (adminisztráció, a létesítmények karbantartása, az oktatási szolgáltatások, stb) költségeit a tanszékekre osztják fel, majd a tanszékek költségeit hozzá kell adni a kurzusok arányában a képzés költségeihez (TATIKONDA-TATIKONDA 2001).

Egyértelműen látszik, hogy az ABC rendszer nem nevezhető minden problémát megoldó módszernek az egyetemeken az általános költségek felosztásával kapcsolatban, azonban még mindig sokkal pontosabb és megbízhatóbb megoldást biztosít más hagyományos rendszerekhez képest.

Az EUA 2008-ban készített tanulmányában (Pénzügyileg Fenntartható Egyetemek – A teljes költségszámítás irányába az európai egyetemeken) azokat a különböző tényezőket nevezték meg, amik a teljes költségszámítás módszerét befolyásolják az európai egyetemeken. Ezek a faktorok a következők: jogi státusz, profil, tulajdonosi viszony, vezetés, finanszírozási szerkezet és az önrendelkezési szint.

A tanulmány azt mutatja, hogy néhány ország teljes mértékben kifejlesztette a teljes költségszámítás rendszerét (mint például az Egyesült Királyság és Hollandia), és van néhány, mint Észtország, Szlovénia és Horvátország, akinek semmilyen módszere nincs a költségek nyomon követésére és meghatározására. Ennek okai fellelhetőek a kivitelezéshez szükséges és rendelkezésre álló adatbázisokban, főleg számvitelben és költség számítás adatokban, de az egyetemeken intézményi keretrendszerében is.

A nemzeti formális követelmények, pozitív hozzáállás és kormányi támogatás döntő szerepet játszanak a teljes költségszámítás fejlesztésében az egyetemeken.

A tanulmány rávilágít arra, hogy európai szinten a teljes költségszámítás biztosítja az elszámoltathatóságot, amely segít kiépíteni a bizalmat a kormányok, a finanszírozó szervek és az egyetemek között. Másrészt, a teljes költségszámítás alkalmazásával szembeni külső és belső akadályok jelenléte megkérdőjelezhetetlen. A legáltalánosabb külső akadályok: „az autonómia hiánya, jogi korlátok, a kormánynak nincs akaratereje a változtatásokhoz, nem érdekeltek abban, hogy megismerjék a szolgáltatások miatt felmerülő költségeket és árakat, és ezek miatt vonakodnak, hogy pénzügyileg támogassák, de technikai és emberi tényezők is hátráltatják a teljes költségszámítás bevezetését.” (EUA 2008 p.25) Ezen akadályok miatt is meghatározó a tudatosság növelése az ABC módszer előnyeivel kapcsolatban.

A tanulmányban megállapításra került, hogy bár az európai egyetemek egymástól különbözőek, hasonlóságok állapíthatók meg a felépítésükben, szemléletmódjukban és szerkezetükben.

Egy egyetem profilja nyilvánvalóan kapcsolódik a költségszámítási rendszer előfeltételeihez. Egy egyetem profilja orientálódhat a tanítás irányába, vagy a kutatási tevékenység irányába, vagy egy intézmény profiljában megjelenhet a tanítás és kutatás kombinációja. Néhány faktornak megvan a maga hatása a teljes költségszámításra (például: tantárgyi összetétel, a tanulók profilja, kutatási tevékenységek). Az eltérő költség szerkezet miatt más költség számítási rendszert fognak bevezetni azok az egyetemek, ahol főképp kutatások folynak, mint azok az egyetemek, ahol elsősorban a tanításra összpontosítanak.

Az EUA szerint a tulajdonosi jogviszony és a vezetés szintén befolyásolja egy teljes költség számítási rendszer és járulékos költség számítás megtervezését. A finanszírozási források nagymértékben eltérnek, és szintén hatással vannak a költség számítási szerkezetre. Az egyetemek számos forrásból elfogadnak (finanszírozó) tőkét. Egy egyetemi struktúra, különböző egységekkel kapcsolatban, mint a karok, intézmények, részlegek, központok stb. szintén szerepet játszanak a teljes költség számítás kivitelezési módjában. A méretnek általában hatása van az egyetem szerkezeti felépítésére (EUA 2008).

A teljes költség számítás kivitelezése során felmerülő egyik kihívásnak számít az a tény, miszerint a legtöbb egyetemi rendszer még mindig inkább bevétel orientált, mintsem költség orientált. Ez megnehezíti, hogy meghatározásra kerüljön egy „termék”, egy képzés költsége. Nehézkes megtalálni az átlátható kapcsolatot az egyetemen belül a tanításra kapott tőke és a tanítás ténylegesen felmerülő költségei között.

A fent említett egyetemek tapasztalatai alapján, akik már kiviteleztek a teljes költség számítási módszert vagy ennek irányába haladnak, nyilvánvaló, hogy nincs egy egységes költség számítási rendszer az európai egyetemek számára. Ez nem azt jelenti, hogy a költség számítási modell nem működik néhány közös elv szerint. Ily módon nagyon hasznos, hogy megismerjük más olyan országok tapasztalatait, akik már kiviteleztek a teljes költség számítást. Egyrészt, indokainak, előnyeinek és hátrányainak elemzését, másrészt a teljes költség számítás egyetemeken való fejlesztésének kiindulópontját (EUA 2008 p.26).

Az EUA tanulmányi jelentés jelentős eltéréseket vél felfedezni a különböző nemzeti rendszerekben, következésképpen nem lehetséges olyan irányelveket kidolgozni, amiket minden egyes országban egységesen, változtatás nélkül elfogadnának. Ezért az EUA kidolgozott egy olyan modellt, amely megfelelő alapot adhat a teljes költségszámítás kivitelezéséhez (12. ábra):



12. ábra: Megfelelő költség számítási modell felállításának lépései

Forrás: saját szerkesztés EUA (2008) p.27. alapján

Az EUA felmérésében a vizsgálatba bevont egyetemek 3 csoportba kerültek felosztásra. A csoportosítás alapját az képezte, hogy a teljes költség számítás (ABC módszer) bevezetésének mely fázisában vannak:

- A teljes költség számítási módszert kifejlesztették és alkalmazzák az összes vagy legtöbb egyetemi szerkezeti egységnél. Az egyes képzések és kutatások teljes költségének beazonosítása megtörténik mind egyetemi szinten, mind szerkezeti egységeinek szintjén is. (Például: Egyesült Királyság: Liverpooli Egyetem és Birminghami Egyetem, Írország: Dublini Szentháromság Főiskola, Hollandia: Twente Egyetem)
- A teljes költség számítási módszer még fejlesztési szinten áll. (Például: Svédország: Uppsala Egyetem, Írország: NUI Galway, Németország: Friedrich-Alexander Egyetem Erlangen-Nuremberg, Ausztria: Grazi Technológiai Egyetem)
- A módszertan és az alapadatok már megvannak a tevékenységek közvetett költségeinek behatárolásához, de a teljes költség számítás bevezetéséről még nincs döntés. (Például: Észtország: Tartui Egyetem, Törökország: ISIK Egyetem, Lengyelország: Varsói Egyetem, Szlovénia: Ljubljani Egyetem, Horvátország: Zágrábi Egyetem)

Európában a legfejlettebb költség számítási módszerek, rendszerek és modellek az Egyesült Királyságban, Írországban, Finnországban, Norvégiában, Svédországban és Hollandiában találhatóak. Ausztriában, Belgiumban, Németországban és Franciaországban működő egyetemeken fejlett, de eltérő rendszereket alkalmaznak. Továbbá nem tapasztalható rendszerszintű előrelépés, és a rendszert csak néhány egyetemen használják; Portugáliában, Horvátországban, Törökországban stb. Az EUA arra is rámutatott, hogy az európai egyetemeknek nincs egységes költség számítási modellje (ESTERMANN - CLAEYS-KULIK 2013).

Az Egyesült Királyságban 2000 óta szabványos módszertan áll az egyetemek rendelkezésére, amelyet teljes költségszámítási módszerként alkalmaznak, ami tevékenység alapú költség számítás módszertan az egyetemek által kifejlesztett kutatás és tanítás költségeinek azonosítása érdekében.

DRAŽIĆ LUTILSKY ÉS DRAGIJA (2012) tanulmányában az európai egyetemeken teljes költség számítás módszertan mutatja be a tevékenység alapú költség számítás (ABC) módszer végrehajtásának lehetőségeit és korlátait. Elemezték a trendeket és a jelenlegi mozgalmakat az EU országokban működő egyetemeken, valamint az abszolút módszer felállításának főbb problémáit egy egyetemen. Ezen információk felhasználásával a Zágrábi Egyetem teljes költség számítás rendszerének kidolgozására vonatkozó iránymutatásokat javasoltak. Tanulmányuk azt mutatja, hogy az egyetemeken való hatékony irányításra irányuló nyilvános igények ellenére az egyetemek nagyon kis hányada alkalmazza a teljes költség rendszer. Ennek legfontosabb akadályai a változásokkal szembeni ellenállás, a nem megbízható adatok a folyó számlákon, a vezetés hiánya és a jogi akadályok (DRAŽIĆ LUTILSKY - DRAGIJA 2012).

A megnövekedett intézményi elszámoltathatóság iránti igény, az egyetemi teljesítmény és a költségek fokozott ellenőrzése mellett nyomás nehezedik a vezetőkre a minőségi szolgáltatások fenntartása érdekében, miközben csökken a finanszírozás. A nagyobb hatékonyság iránti elkötelezettség megköveteli a költségek viselkedésének megértését és megfelelő kezelését. A költségek viselkedésének megértéséhez és a költség rendszer finomításának az egyik legjobb eszköze a tevékenység alapú költség számítás. Az ABC módszer használatával (több tevékenység és költség okozó beazonosításával) részletesebb és pontosabb tevékenység, illetve költség jön létre, mint a hagyományos költség rendszer használata esetén. Az egyes tevékenységek, a költségek megfigyelés középpontjába kerülnek az erőforrások felhasználásának módja alapján. A vezetők ezután meghatározhatják, hogy bizonyos tevékenységek szükségesek-e, vagy kiküszöbölhetőek-e. Csak azokat a szolgáltatásokat kell fenntartani, amelyek hozzáadott értéket képviselnek, míg a nem hozzáadott értéket képviselő szolgáltatások kiküszöbölhetőek, ami költség megtakarítást és hatékonyabb működést eredményez az egyetem számára (ELIAS-MEHROTRA 2018).

KOSTIĆ ÉS TÁRSAI (2019) tanulmányukban ismertették Bosznia-Hercegovina, Horvátország és Szlovénia felsőoktatási intézményeiben a költség számítás fejlettségi szintjét és használatát. Véleményük szerint átfogó és fejlett számviteli információs rendszer képezheti csak alapját egy felsőoktatási intézmények hatékony irányításának. Ezen kutatás is rámutatott arra, hogy a fejlett országok felsőoktatási intézményei elismerték a megfelelő vezetői számviteli rendszerek fontosságát. Az EUA is előmozdította a teljes költség számítás módszer alkalmazását a felsőoktatási intézmények költség számításában. A 2015-ben és 2016-ban elvégzett kutatás eredményei alapján nagy különbség tapasztalható a bosznia-hercegovinai, a horvátországi és a szlovén közsféra felsőoktatási intézményeinek költség számítás alkalmazásában. Összességében a megfigyelt országokban a költség számítás rendszerek nagyon alacsony fejlettségi szinten állnak, a közvetett költségek nyomon követése nagyon gyenge az érintett országok intézményeiben. Kutatási eredményeik alapján a megfigyelt országok költség számítás rendszereinek még fejlődésre van szüksége (KOSTIĆ et al. 2019).

Az idővezérlt ABC módszer felsőoktatásban való alkalmazhatósága kapcsán elmondható, hogy mivel az egyetemek tevékenysége oly sokrétű, és a TDABC módszer alkalmazása csak rutinszerű folyamatok esetén hatékony, így a módszer alkalmazása még kérdéses ebben a szektorban. Ratnatunga és munkatársai szerint a TDABC koncepcióját nagyrészt figyelmen kívül hagyják a szakirodalomban, csak néhány esettanulmánnyal találkozhatunk (RATNATUNGA et al. 2012). Több tanulmányban is arra keresték a választ, hogy a működési költségeket a TDABC módszer alkalmazásával, hogyan lehetne ráosztani a költségtárgyakra és az egyetemi struktúrákra (például könyvtárakra) (PERNOT et al. 2007, STOUTHUYSEN et al. 2010, SIGUENZA-GUZMAN et al. 2013). A TDABC felsőoktatásban való alkalmazására vonatkozó vélemény megfogalmazása érdekében további kutatásra van szükség. A legutóbbi kutatások alapján nem állnak rendelkezésre olyan példák, amelyek a TDABC módszert használó és / vagy megvalósító teljes egyetemi szintre kiterjednek.

A kutatók közös kérdésköre arra irányult, hogy javuló döntéshozatal és hatékony működés mellett, hogyan lehetne a legkevesebb erőfeszítést felhasználva biztosítani az erőforrások helyes eloszlását. Természetesen ezen kutatási kérdés egyre gyakrabban merül fel a finanszírozási problémák és a központi kormányzat hatékonyság központú szemlélet módja okán. Minden érdeklődés ellenére a költségszámítással kapcsolatos kezdeményezések a felsőoktatási intézményekben csak igen korlátozott számban bizonyultak sikeresnek.

A kutatók által elvégzett vizsgálatok is bebizonyították, hogy az ABC módszer bevezetése mögött húzóó okok és előnyök a következők (COOPER 1991, CLARKE - BELLIS-JONES 1996, MANSOR et al. 2012):

- A költségek növekedése és a szolgáltatások sokfélesége.
- A közvetett költségek magas aránya és a költségelemek és / vagy tevékenységek költséghatékonysága.
- Az ABC segíti a szervezeteket, beleértve az egyetemeket is, hogy javítsák versenyképességüket, amivel lehetővé teszi a jobb döntések meghozatalát a költség szerkezetük jobb megértésén alapulva, és hozzájárul a jobb irányításhoz.
- Képes egyértelműen bemutatni a költségeket és a nem pénzügyi információkat.
- Az ABC pontosabb és megbízhatóbb becslést nyújtó információkkal szolgál.
- Pontosabb árképzést tesz lehetővé és kevesebb időt, pénzt és erőfeszítést fordít a rossz termékekre.

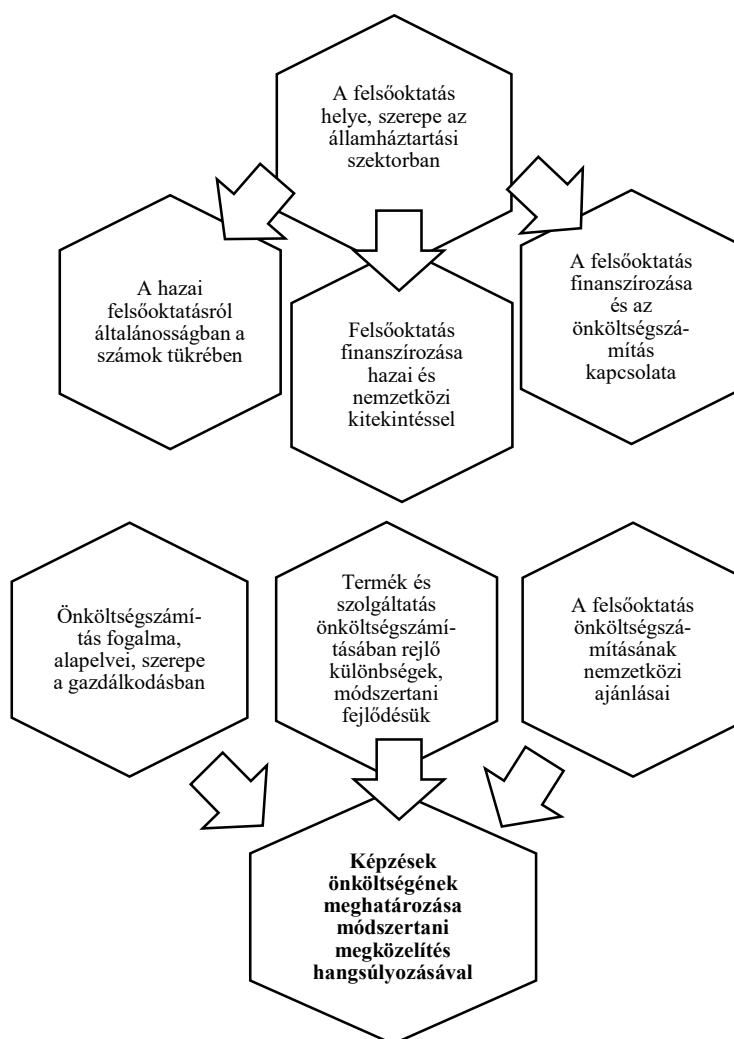
A különböző kutatási dokumentumok, tanulmányok és cikkek alapján az ABC módszer pontosabb és bőséges információkat tartalmaz - beleértve a nem pénzügyi információkat is -, mint a hagyományos költség számítási módszerek. Az irodalom elegendő bizonyítékot szolgáltat arra vonatkozóan, hogy az ABC módszer alkalmas lehet az egyetemek költségének kiszámítására, valamint az egyetemek számára elegendő példa arra, hogy az ABC módszer, mint költség számítási módszer bevezetésre kerüljön (COOPER 1991, ABUSALAMA 2008, KHOZEIN-DANKOUB 2011, CROPPER-COOK 2000, AMIR et al. 2012).

4. ANYAG ÉS MÓDSZER

4.1. Szakirodalom kutatás

A kutatás megalapozását szolgáló irodalomkutatás célja, hogy ismertetésre kerüljenek a releváns jogszabályok, korábbi kutatások eredményei, a témával foglalkozó szakirodalmi előzmények, publikációk. A kutatási területhez kapcsolódó szakirodalmak feldolgozása a kapott kutatási eredmények alátámasztásaként is szolgálnak. Elengedhetetlennek tartottam, hogy bemutatásra kerüljenek a finanszírozási, pénzügyi és a számviteli irodalmak kapcsolódó ismeretanyagai. Ismertetésre került szükséges mértékben a jogszabályi környezet, a számviteli elszámolás lehetőségei és az önköltségszámítás módszertanában bekövetkezett változások fejlődése az irodalmi áttekintés második felében.

A következő ábra foglalja össze az irodalmi áttekintés során érintett területeket (13. ábra):



13. ábra: Irodalmi áttekintés logikai lépéssorozata

Forrás: saját szerkesztés (2020)

A szakirodalom gyűjtés elsődleges forrása a szakmai kiadványokon (például Pénzügyi Szemle, Statisztikai Szemle, Polgári Szemle, Educatio, Controller Info) túl tudományos adatbázisokban (főbb adatbázisok: Scencedirect, Scopus, Web of Science) megtalálható folyóiratcikkek, tanulmányok, tudományos művek.

A források között megtalálhatóak elsődleges és másodlagos források is. A szakirodalomkutatás során szem előtt tartottam, hogy a téma releváns szerzői rávilágítottak-e a bemutatott ismeretek főbb összefüggéseire, hiányosságaira, beazonosítottak-e fejlesztési területeket, fejlődési irányokat. A szakirodalomkutatás megalapozza, hogy további kutatási irányvonalakat jelöljek ki számomra.

4.2. Kvantitatív és kvalitatív kutatás ismertetése

A felsőoktatás önköltségszámításának módszertani és egyéb befolyásoló tényezőket számításba vevő kutatásomban mind kvantitatív, mind kvalitatív elemzési módszerek megjelennek.

A kvantitatív kutatási fázis során adatbányászati módszerrel a www.felvi.hu-n található felvételi adatok strukturált legyűjtésének eredményeként létrejött adattáblák kerülnek elemzésre. Az elemzések leíró és kapcsolat-feltáró jellegűek.

A kutatási kérdésekből eredő hipotézisek alátámasztása, igazolása két adatbázis elemzésén, kiértékelésén alapul. A hipotézisek első felének alátámasztásául a felvételi adatbázisból kinyerhető információk szolgálnak. A lekérdezés 6 év adataira irányult (2014-2019). A felvételi adatok - 2020. első negyedévében - az alábbi tényezők figyelembevételével mellett kerültek strukturáltan lekérdezésre:

1. A hazai felsőoktatási képzések palettája rendkívül színes, a vizsgálat specifikálása szükséges a kezelhető értelmezés és következtetések levonása végett. Évek óta a gazdaságtudományok képzései között megjelenő gazdálkodás és menedzsment alapszak az egyik legnépszerűbb alapszak (a kereskedelem és marketing, turizmus-vendéglátás is a TOP10-ben szerepel). Az állami intézkedések a felsőoktatás finanszírozásának visszavonulásával kapcsolatban 2012-ben jelentek meg, amelyek jelentősen érintették a gazdaságtudományi képzési területet. Továbbá szakmai érdeklődésem is a gazdaságtudományok területére irányul, mindezen tényezők figyelembe vétele mellett a jelentkezések és önköltség kapcsolatára irányuló vizsgálataimat **leszűkítem a gazdaságtudományok képzési területére.**

2. Állami fenntartású felsőoktatási intézményben tanul a hallgatók 87 %-a és az állami források jelentős része állami intézmények bevételeit gyarapítja, továbbá a szakirodalom feldolgozás során ismertetett önköltségszámításra vonatkozó előírások, jogszabályok jelentősebben nehezítik egy állami felsőoktatási intézmény önköltségszámítási metódusát, így kifejezetten csak **állami intézményekre irányul a kutatás** során a figyelmem.

3. Az államháztartási számvitel jelentős átalakításon esett át a 4/2013. Kormányrendelet az államháztartás számviteléről elfogadásával, amely 2014. január 1-vel lépett hatályba. A jogszabály hatására az eredményszemlélet az államháztartási szervek, intézmények számviteli nyilvántartásaiban, beszámolóiban is megjelent. Ennek okán a felvételi adatok lekérdezésénél az időbeliségre vonatkozó alsó határ 2014.

Az adatbányászati folyamat során a következő változók szerinti adatokat gyűjtöttem (5. táblázat):

5. táblázat: A kutatásba bevont változók

Intézmény	Képzés nyelve	Összes jelentkező
Város	Képzési szint	Első helyes jelentkezés
Szak	Munkarend	Felvettek száma
	Finanszírozás	Önköltség

Forrás: saját kutatás (2020)

A 64 db államilag elismert felsőoktatási intézményt az ismertett tényezők figyelembe vételével a 6. táblázatban szereplő intézményekre szűkítettem (állami intézmények és gazdaságtudományi képzési területen nyújtanak képzést).

6. táblázat: A kutatásba bevont felsőoktatási intézmények

Budapesti Corvinus Egyetem	Miskolci Egyetem
Budapesti Gazdasági Egyetem	Nyíregyházi Egyetem
Budapesti Műszaki és Gazdaságtudományi Egyetem	Óbudai Egyetem
Debreceni Egyetem	Pannon Egyetem
Dunaújvárosi Egyetem	Pécsi Tudományegyetem
Eötvös József Főiskola	Soproni Egyetem
Eötvös Loránd Tudományegyetem	Széchenyi István Egyetem
Eszterházy Károly Egyetem	Szegedi Tudományegyetem
Kaposvári Egyetem	Szent István Egyetem

Forrás: saját kutatás (2020)

A primer szakaszban a megfigyelési egységek a fenti egyetemek által 2014 és 2019 között a gazdaságtudományi képzési területen meghirdetett szakok, tekintet nélkül a képzési szintre, munkarendre és finanszírozási formára (7. táblázat).

7. táblázat: A kutatásba bevont szakok képzési szintenként

Felsőoktatási szakképzés (FOSZK)	
gazdálkodási és menedzsment	pénzügy és számvitel
kereskedelem és marketing	turizmus-vendéglátás
Alapképzés	
alkalmazott közgazdaságtan	nemzetközi gazdálkodás
emberi erőforrások	pénzügy és számvitel
gazdálkodási és menedzsment	turizmus-vendéglátás
kereskedelem és marketing	
Mesterképzés	
ellátásilánc-menedzsment	regionális és környezeti gazdaságtan
közgazdasági elemző	sportközgazdász
marketing	számvitel
Master of Business Administration (MBA)	turizmus-menedzsment
nemzetközi gazdaság és gazdálkodás	vállalkozásfejlesztés
pénzügy	vezetés és szervezés

Forrás: saját kutatás (2020)

A hipotézisek második felének alátámasztása az intézményi szintű önköltségszámítási szabályzatok összehasonlításával történik. Kvalitatív elemzés jelenik meg az önköltségszámítási szabályzatok elemzése és kiértékelése során. A szabályzatok összehasonlítása során a tartalomelemzés technikáját fogom alkalmazni, a következtetések megbízhatóságának megalapozása érdekében a mintán alapuló konzekvenciákat felülvizsgálom a hipotetikus dedukció módszerével is.

4.3. Vizsgálati módszerek

Keresztábrák

Az asszociációs kapcsolatok szorosságának ellenőrzéséhez a nominális skálánál megszokott módszerek közül a keresztábrát használom, amely tartalmazza a vizsgált két változó értékeinek minden kombinációja esetén kapott megoszlásokat, ennél fogva a két változó közötti összefüggésre enged következtetni (FREEDMAN et al. 2005). Az összefüggések tényleges meglétére és az asszociációs szorosság mérésére a Cramer V mutatót használom, ahogyan az a kutatói gyakorlatban elterjedt (WAGNER 2013). Az összefüggést szignifikánsnak fogadom el, ha a teszt szignifikanciaszintje $p < 0,05$.

Varianciaanalízis

A varianciaanalízis (ANOVA – analysis of variance) megegyező szórású és normál eloszlású csoportok átlagainak összehasonlítására szolgál. A módszer azt vizsgálja, hogy a minta a kategorikus változó által létrehozott egyes csoportok összvarianciájának ingadozása mögött a véletlen, vagy valamilyen más magyarázó tényező hatása áll-e, mint például a csoportok átlagai közötti eltérések (NORTHCOTT 2008). A varianciák homogenitását a Leven-teszt segítségével végzem, ami abból a feltételezésből indul ki, hogy vizsgált populációk varianciája azonos, homogén. Ha az eredményül kapott p -értékek a kritikus érték alatt vannak ($p < 0,05$), akkor a mintában lévő variancia különbségek nem valószínű, hogy a sokaságban is jelen vannak. Ebben az esetben el kell utasítani a nullhipotézist, és ki kell jelenteni, hogy szignifikáns különbség van a csoportok varianciái között és azok átlagai eltérnek. A varianciaanalízist a megszokott F-próbával végzem (NORTHCOTT 2008).

Pearson-féle korrelációs együttható

A korrelációs együtthatóval arra a kérdésre keresem a választ, hogy két metrikus skálán mért változó között van-e szignifikáns kapcsolat, és ha igen, akkor az mennyire szoros. Az ismérvek együttes változását a Pearson féle korrelációs együttható jellemzi, jele: r . A korrelációs együttható előjele a kapcsolat irányára utal (HUNYADI et al. 2000). A két változó közötti kapcsolat meglétét akkor fogadom el nullánál nagyobb, ha a mutató szignifikanciaszintje meghaladja a 0,05 értéket.

Lineáris trend

Mivel a szekunder adatokból felépített adatbázis idősoros adatokat tartalmaz, így fontos megragadni az ebben rejlő dinamikát. Ehhez az adatbázisban szereplő minden szakhoz (feltéve, hogy legalább két félévben indították -hiszen csak így figyelhető meg bármilyen dinamika-) kiszámítottam a rá illeszthető ($y=mx+b$) lineáris trendegyenes meredekségét (m). Ennek előjele a trend irányára mutat (növekvő/csökkenő), abszolút értéke pedig a trend meredekségének nagyságára (a mutató relatív összehasonlítást tesz lehetővé) (HUNYADI et al. 2000). A meredekségeket a legkisebb négyzetek módszerével illesztett lineáris trendegyenesek paramétereivel határoztam meg.

Az így kiszámított meredekségek egyetlen mutatóval jellemzik a megfigyelési egységek (szakok) önköltségének és a jelentkezők számának a trendjeit a vizsgált időszakban. Így a mutató önmagában is lehetőséget ad a következtetések levonására (azonban azt is meg kell jegyezni, hogy a trendegyenesek egyedi adatokra való illeszkedése igen változatos – ez az R^2 determinációs együtthatóval mérhető, de vizsgálataim során az ezirányú leválogatástól eltekintettem, mivel nincs objektív alsó határa az R^2 mutatónak). Azonban, mivel a mutató folytonos skálán mérhető metrikus ismérv, így alkalmas arra is, hogy ezeket a meredekségeket egymással is összevessük a fenti korrelációs együtthatóval. Ilyen módon vizsgálható két változó időbeli dinamikájának kapcsolata.

Tartalomelemzés

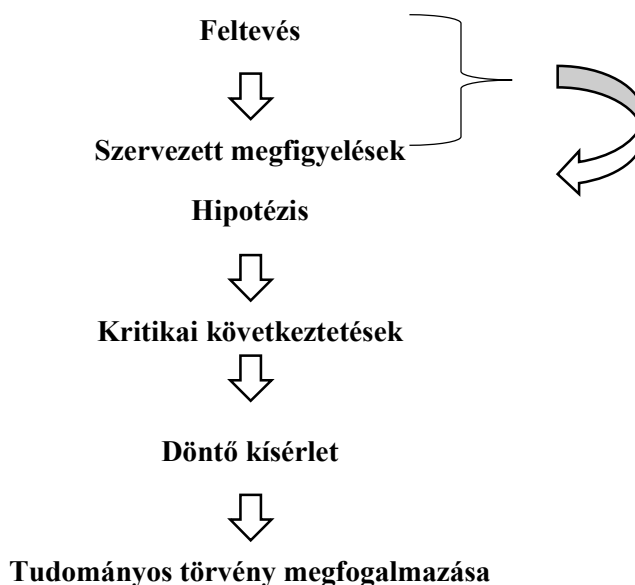
A tartalomelemzés tárgya lehet könyv, újság, törvény, alkotmány, amely elemzési technika alkalmas arra, hogy ismertesse, hogy ki, mit, mikor, kinek kommunikál. A kommunikáció magától értetődő tartalmának objektív, szisztematikus és kvantitatív leírására szolgáló kutatási technika (BABBIE 2017). Tartalomelemzéssel a közleményekből olyan következtetések vonhatóak le módszeres és objektív eljárások segítségével, amelyek nem kimondottak, de megfelelő eszközökkel igazolhatóak (ANTAL 1976). A tartalomelemzés tekinthető egy tartalmi felépítés bemutatásának, szisztematikus rendszerezésének, egyfajta tartalmi leírásnak. A szövegben megjelenő elemek gyakoriságán túl figyelni kell az összefüggésrendszere, és meg kell állapítani, hogy mi az, ami hiányzik.

Az elemzés során többször végig kell olvasni a szöveget, meghatározni és kigyűjteni a speciális állításokat, szavakat, amelyek végül a vizsgálati kategóriák lesznek. Így érhetjük el, hogy az elemzett szöveg kvantifikálhatóvá, mérhetővé és elemezhetővé váljon (MAJOROS 2004). Az elemzés több munkafázisra osztható. Első fázisban a szöveg első átolvasása kialakítja az elemzőben a megfigyelendő kategóriákat, amely után a második fázisban már a másodszori átolvasás segítségével az előfordulás gyakorisága vizsgálható. Végül a tendenciák, törvényszerűségek, következtetések levonásával zárul az elemzés, amellyel a munka végén az elemzett dokumentum, tartalom átláthatóbb, összehasonlíthatóbb, és a rejtett jelentések, igények is felszínre hozhatók (KRIPPENDORFF 1995).

Hipotetikus deduktív módszer

ITELSZON (1967) szerint a tudományos megismerés, a valóságban tapasztalható törvényszerűségek feltárására vonatkozó tevékenység folyamata a hipotetikus deduktív módszerrel igazolható. Ez a folyamat 6 szakaszra bontható. A tapasztalatok, a felhalmozott tudás ismeretében a kutatott területen meghatározott feltételek érvényesülése mellett bizonyos törvényszerűségek állnak fenn (feltevés szakasza). A szervezett megfigyelések szakaszában a körülmények kerülnek beazonosításra, ahol az összefüggések érvényesülnek. A megfigyelések alatt szerzett tapasztalatok, ha az eredmények egybeesnek a feltevéssel, akkor a hipotézis megfogalmazható, a feltevés hipotézissé válik (hipotézis megfogalmazásának szakasza).

Azonban kritikus szemmel kell vizsgálni a törvényszerűséget, keresni kell a valóságnak azon szeletét is, ahol a hipotézis esetlegesen nem igazolódik, tehát a vizsgálatba új területet kell bevonni (kritikai következtetések szakasza). Így következik a kritikai következtetések teljesülésének vizsgálata (döntő kísérlet szakasza). Abban az esetben, ha a döntő kísérlet után az eredmények összhangban állnak a feltevéssel, az előzetes elvárásokkal, akkor a hipotézis tudományos törvénnyé válik (ITELSZON 1967). A következő összegző (14.) ábra szemlélteti a 6 fő szakaszt a hipotetikus deduktív módszerre vonatkozóan.



14. ábra: Hipotetikus deduktív módszer 6 szakasza
Forrás: saját szerkesztés ITELSON (1967) p.25-27 oldal alapján

5. EREDMÉNYEK ÉS AZOK MEGBESZÉLÉSE

5.1. Az állami fenntartású felsőoktatási intézmények által meghirdetett költségtérítés összege, a jelentkezések és a regionális elhelyezkedés közötti összefüggés vizsgálata

Egy korábbi, országos szintű felsőoktatás jelentkezéseinek összefüggéseit ismertető kutatásom eredményei alapozzák meg a jelenlegi kutatási kérdéseimet és az ezekre épülő hipotéziseimet. 3 évvel – 2017. általános felvételi jelentkezésekre irányuló - ezelőtti kutatásban arra kerestem a választ, hogy milyen összefüggések tapasztalhatóak a jelentkezések, a felvett hallgatók, az önköltség, a képzési terület, a területi elhelyezkedés és az intézmények brandje között. A kutatás fókuszában a jelentkezések mögött húzódó okok feltérképezése állt. Összességében az volt tapasztalható, hogy a hallgatók első helyen megjelölt intézményi választását leginkább az intézmény és annak brandje befolyásolja, és a képzés díja alacsony magyarázóerővel bír, azonban az is megállapítható volt, hogy a további intézmények és karok megjelölésénél már szignifikáns változó a képzés önköltsége. Ennek magyarázata, hogy a hallgatók az elsődleges preferenciájuk esetén az adott intézmény hírneve és diploma utáni elhelyezkedése alapján hozzák meg döntéseiket, viszont a második és az utáni helyen megjelölt intézmények esetén már figyelembe veszik az önköltség nagyságát is, amely befolyásolja az adott hallgató intézményi rangsorát, ezáltal az egyetemek közötti versenyhelyzetet is (SZIJÁRTÓ-FÖRDŐS 2018, SZIJÁRTÓ et al. 2018).

Ezen eredmények és tapasztalatok tükrében jelen kutatásomban arra keresem a választ, hogy az intézmények népszerűsége és az intézmény képzéseire vonatkozó önköltség között milyen (szoros) összefüggés áll fenn. Először az adatbázis újragondolásával kezdtem meg a kutatási munkát. A kutatásom a gazdaságtudományi képzési területre irányul, amelyen úgy vélem, hogy az államilag támogatott helyek mérséklésének megjelenésével jól megfigyelhető a hallgatói jelentkezések döntéshozatalában az „árérzékenység” jelensége.

Időbeli kiterjesztését tekintve 6 év átfogó adatai kerültek lekérdezésre (2014-2019. általános felvételi eljárás adatai) 2020. első negyedévében. A kutatás fókusza továbbra is az állami fenntartású felsőoktatási intézmények, így a magán intézmények gazdaságtudományi területre meghirdetett képzéseit nem vontam be a vizsgálatba. A vizsgált 6 évben a gazdaságtudományi képzési területre vonatkozóan az állami intézmények összesen 4 768 db képzést hirdettek meg felsőoktatási szakképzésen, alapképzésen és mesterképzésen.

A 389/2016. (XII. 2.) kormányrendelet a felsőoktatási intézmények alaptevékenységének finanszírozására irányuló jogszabály mellékletéből megállapíthatóak az egyes képzésekhez tartozó differenciált normatíva keretösszegek. A szabályozó rendelet 2017. augusztus 31-én lépett hatályba, az ezt megelőző időszakban az 50/2008. (III. 14.) kormányrendelet a felsőoktatási intézmények képzési, tudományos célú és fenntartói normatíva alapján történő finanszírozásáról volt hatályban, amelyben a gazdaságtudományi képzési területre vonatkozó keretsáv minimum és maximum értékei ugyanezen összegek voltak.

Így az általam vizsgált időszakban a 3 képzési szint szerinti bontásban az alábbi féléves önköltség keretekhez kellett igazodniuk az intézményeknek a költségtérítés összegének megállapításakor és meghirdetésekor (8. táblázat).

8. táblázat: A gazdaságtudományi képzési területre érvényes normatíva (féléves) összegek 2014 és 2019 között

Gazdaságtudományok képzési terület	Ft / fő / félév	
	minimum	maximum
FELSŐOKTATÁSI SZAKKÉPZÉS (FOSZK) (összes képzési terület, kivéve hitéleti)	70 000	200 000
ALAPKÉPZÉS		
gazdaságtudományok képzési terület szakjai (kivéve: alkalmazott közgazdaságtan, közgazdálkodás és közpolitika, közgazdasági elemző, sportközgazdász)	150 000	350 000
alkalmazott közgazdaságtan, közgazdálkodás és közpolitika, közgazdasági elemző, sportközgazdász	175 000	250 000
MESTERKÉPZÉS		
gazdaságtudományok képzési terület szakjai (kivéve: alkalmazott közgazdaságtan, közgazdálkodás és közpolitika, közgazdasági elemző, sportközgazdász)	250 000	400 000
alkalmazott közgazdaságtan, közgazdálkodás és közpolitika, közgazdasági elemző, sportközgazdász	225 000	350 000

Forrás: saját kutatás (2020) a 389/2016. KORM. RENDELET alapján

Nem arra keresem a választ, hogy az összeg nagysága miatt az az összeg, hanem arra helyezem a fókuszot, hogy a keretek adta sávban hol helyezkedik el a meghirdetett költségtérítés összege. A vizsgálathoz meghatároztam a relatív önköltség mutatót:

$$RC_i^j = \frac{C_i^j}{\max C_i^j}$$

Ahol:

RC_i^j : az i -edik szak relatív önköltség a j -edik időszakban

C_i^j : az adott i -edik szak j időszakban aktuális önköltsége (költségtérítés összege)

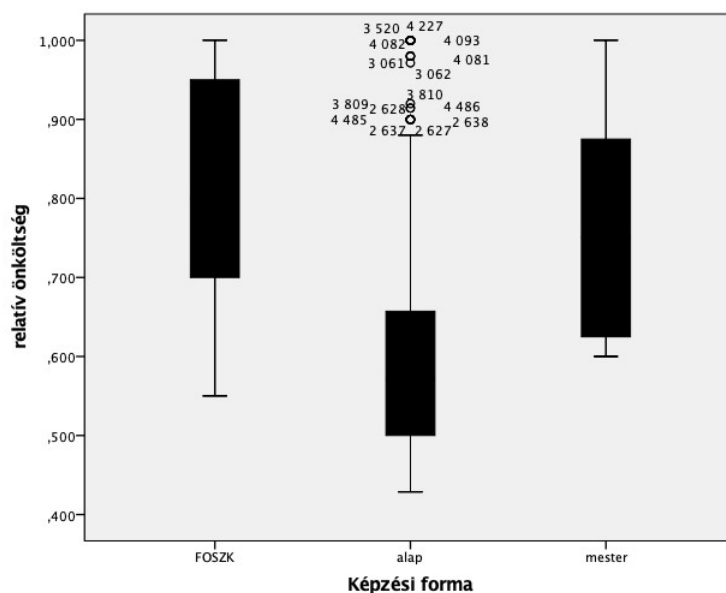
$\max C_i^j$: az i -edik szak j időszakban jogszabályban meghatározott maximális képzési díja

Ilyen formán a relatív önköltség azt fejezi ki, hogy az adott szak képzési költsége mekkora a maximumhoz képest (hány %-a). A relatív önköltség használatával elkerülhető az a probléma, hogy az egyes képzési formák képzési költségének minimuma és maximuma nagyságrendileg eltér.

Az alábbi boxplot diagram (15. ábra) bemutatja a vizsgált 6 évben a gazdaságtudományi képzések önköltségeinek eloszlását. Mindhárom képzési forma esetén elmondható, hogy az intézmények a keretsáv felső kétharmadában hirdetik a képzéseiket. Részletesebben kifejtve a FOSZK képzés esetén nincs a keretsáv alsó 55%-ban tandíj összeg, tehát az önköltségek 110 000 Ft és 200 000 Ft között helyezkednek el. Alapképzés esetén nem hirdetnek képzést a keretsáv alsó 42-43%-ban, tehát a költségtérítés összegei 150 000 Ft és 350 000 Ft között helyezkednek el. Mesterképzés esetén nem hirdetnek képzést a keretsáv alsó 60%-ban, tehát a költségtérítés összegei 240 000 Ft és 400 000 Ft között helyezkednek el.

A FOSZK képzéseit jellemzően a maximum közelében pozicionálják, a minta felénél az önköltség a maximum 70-95%-a, tehát a képzések felénél a költségtérítés összege 140 000 Ft és 190 000 Ft közé esik. Az alapszak önköltségei esetén a minta fele a normatíva keretsáv maximumának 50-65%-a közé esik, tehát a képzések felénél az önköltség összege 175 000 Ft és 230 000 Ft között található. Az alapképzés esetén vannak kiugró szakok, amelyek önköltsége a 100%, 350 000 Ft közelében található (például: BCE emberi erőforrás, gazdálkodás és menedzsment, kereskedelem és marketing, nemzetközi gazdálkodás és alkalmazott közgazdaságtan, ELTE alkalmazott közgazdaságtan, PTE angol nyelvű gazdálkodás és menedzsment vagy turizmus-vendéglátás). Ezen vizsgálat is már kimutatja a mindennapi életből tapasztalt előzetes elvárásaimat, miszerint a tudományterületen élenjáró intézmények képzéseinek önköltségei a normatíva keretsáv felső határán mozognak.

Míg a mesterszakok esetén megállapítható, hogy a minta fele a normatíva keretsáv maximumának 62-87%-a közé esik, tehát a képzések felénél az önköltség összege 245 000 Ft és 355 000 Ft között található.



15. ábra: Boxplot diagram a relatív önköltségek megoszlásáról

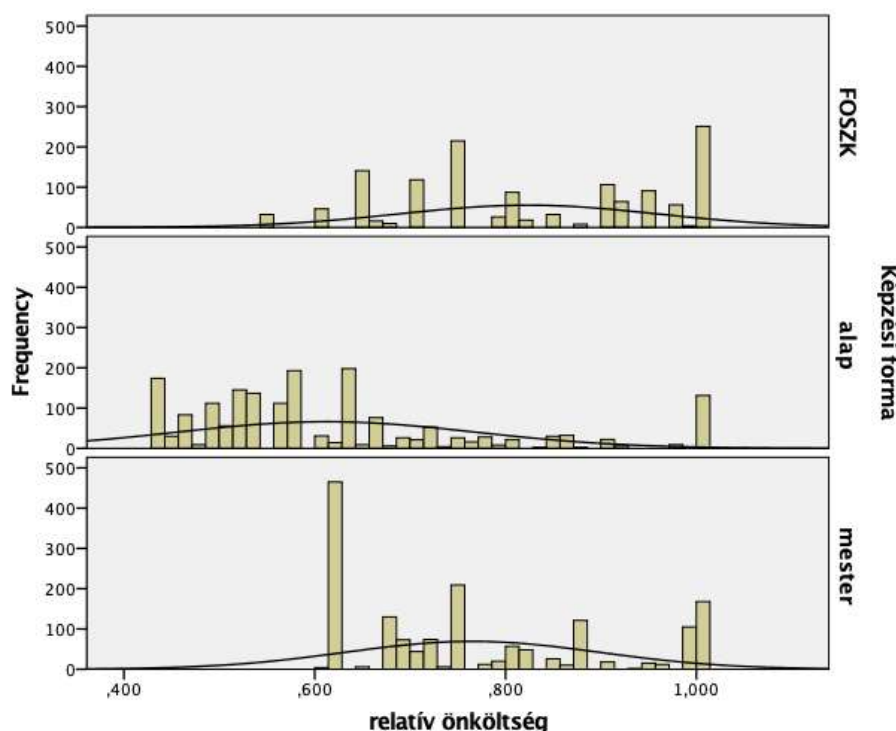
Forrás: saját kutatás (2020)

Részletesebben megfigyelve a relatív önköltségek eloszlását (16. ábra) látható, hogy a FOSZK képzés kissé jobbra ferde, balra elnyúló ($\bar{x}=0,82$; $\gamma_1 = -0,125$), tehát amíg kissé a magasabb relatív önköltség irányába tolódik az eloszlás, addig az alapképzések esetében ez fordított ($\bar{x}=0,61$; $\gamma_1 = 1,149$), csakúgy, mint a mesterképzés ($\bar{x}=0,76$; $\gamma_1 = 0,604$) esetében.

A vizsgált időszakban az összes meghirdetett FOSZK képzés száma 1 321 db, melyből közel 250 esetben a normatíva maximumán hirdették az intézmények a képzésüket. Kiugró érték még a relatív önköltség esetén 0,75-ös érték, amely a FOSZK esetén a 150 000 Ft-os költségtérítés összeget jelenti, több mint 200 esetben. Mindenképpen fontos információ, hogy a FOSZK képzések egyáltalán nem rentábilisak és kivitelezhetőek a normatíva keretsáv alsó részében és ezzel egyidejűleg a képzés értéke a maximum felé húz.

Az alapképzések száma 1 822 db, melyből több mint 1 200 alapszak esetében egyértelműen látható az ábráról, hogy a képzések relatív önköltsége a 0,45-0,65 között mozog, tehát 150 000 Ft és 230 000 Ft között. Előzetes elvárásaim között szerepelt, hogy az alapképzésekre vonatkozó önköltség összegek jobban eloszljanak a minimum és maximum érték között.

A mesterképzések száma 1 625 db a vizsgált 6 év alatt, amelyek önköltségének alakulása hasonlóságokat mutat a FOSZK képzéssel. Több, mint 450 esetben 250 000 Ft körüli költségtérítés összeggel hirdettek képzést az intézmények. Továbbá látható, hogy a maximum közelében (a maximum 70-85%-ig) illetve sokan éppen maximum értéken hirdetnek mesterképzést.



16. ábra: Relatív önköltségek eloszlása képzésenként a vizsgálat időszakban

Forrás: saját kutatás (2020)

Az önköltségek normatíva keretsávon belüli elhelyezkedésének és szóródásának ismerete után szükséges az általános kép még részletesebb megismerése.

Kiemelten fontosnak tartom az intézmények és a karok demográfiai csoportosítását. Továbbá ahhoz, hogy az elemzések eredményeit árnyalni, differenciálni lehessen, szükséges a vizsgálati egységeket kari megbontásban kezelni, hiszen a regionális elhelyezkedése egy nagyobb vagy éppen kisebb hírnévvel rendelkező intézménynek (karnak) összetetten hat az elemzésre és annak eredményére.

A csoportosítás ismérvei:

1. Képzés helye szerint: Budapest vagy vidék

2. Karon meghirdetett szakok száma alapján:

1.csoport: A vizsgált időszakban (2014-2019) összesen kevesebb, mint 150 üzleti szakkal volt jelen a piacon (képzési forma és munkarend szerinti megkülönböztetés)

2.csoport: A vizsgált időszakban (2014-2019) összesen több, mint 150 üzleti szakkal volt jelen a piacon (képzési forma és munkarend szerinti megkülönböztetés)

3.csoport: Tudományegyetemi kar

A csoportok kialakításánál tehát a képzés helye volt az elsődleges szempont. Múltjúnak köszönhetően külön csoportba tartoznak a tudományegyetemek (3. csoport), valamint a kis- és nagyegyetem közötti különbséget a meghirdetett szakok száma jelentette (1. és 2. csoport). Ha egy intézménynek, illetve a karnak több városban is van kihelyezett képzése, akkor az adott kar több csoportban is szerepelhet.

A 4 768 db meghirdetett szak területi és kari megoszlása és ezen alapuló részletes csoportosítása megtalálható a mellékletek között (M6. és M7.). A következő (9.) táblázatban látható ennek a csoportosításnak az eredménye, tehát, hogy mely intézmények és karok tartoznak az 1. csoport, a 2. csoport és a 3. csoport kategóriájába.

Eredetileg 18 db állami felsőoktatási intézmény gazdaságtudományi képzési területre vonatkozó adatai lettek bevonva a vizsgálta, de azáltal, hogy a regionalitás szempontjából meg lett bontva egy-egy kar, a vizsgálat sokkal pontosabban és árnyaltabban tudja kimutatni a jelentkezések és az ebből adódó hírnév, regionalitás és önköltség közötti összefüggéseket.

9. táblázat: Karok csoportosítása regionális megbontásban

Budapest		
1. csoport	2. csoport	3. csoport
-Budapesti Corvinus Egyetem Közgazdaságtudományi Kar -Budapesti Műszaki és Gazdaságtudományi Egyetem Gazdaság- és Társadalomtudományi Kar -Óbudai Egyetem Keleti Károly Gazdasági Kar	-Budapesti Corvinus Egyetem - Gazdálkodástudományi Kar -Budapesti Gazdasági Egyetem Kereskedelmi, Vendéglátóipari és Idegenforgalmi Kar -Budapesti Gazdasági Egyetem Külkereskedelmi Kar -Budapesti Gazdasági Egyetem Pénzügyi és Számviteli Kar -Szent István Egyetem Gazdaság- és Társadalomtudományi Kar	-Eötvös Loránd Tudományegyetem Gazdálkodástudományi Intézet -Eötvös Loránd Tudományegyetem Társadalomtudományi Kar
Vidék		
1. csoport	2. csoport	3. csoport
-Budapesti Corvinus Egyetem - Gazdálkodástudományi Kar (Székesfehérvár) -Budapesti Gazdasági Egyetem Gazdálkodási Kar (Zalaegerszeg) -Budapesti Gazdasági Egyetem Külkereskedelmi Kar (Hatvan) -Debreceni Egyetem Gazdaságtudományi Kar (Kisvárd) -Dunaiújvárosi Egyetem -Eötvös József Főiskola -Eszterházy Károly Egyetem Gazdaság- és Társadalomtudományi Kar (Sárospatak) -Eötvös Loránd Tudományegyetem Társadalomtudományi Kar (Szombathely) -Nyíregyházi Egyetem -Pannon Egyetem Gazdaságtudományi Kar (Nagykanizsa) -Pannon Egyetem Gazdaságtudományi Kar (Székesfehérvár) -Pécsi Tudományegyetem Közgazdaságtudományi Kar (Szekszárd) -Soproni Egyetem Lámfalussy Sándor Közgazdaságtudományi Kar (Szombathely) -Szent István Egyetem Gazdaság- és Társadalomtudományi Kar (Békéscsaba) -Szent István Egyetem Gazdaság- és Társadalomtudományi Kar (Jászberény) -Szent István Egyetem Gazdaság- és Társadalomtudományi Kar (Szarvas)	-Eszterházy Károly Egyetem Gazdaság- és Társadalomtudományi Kar (Eger) -Eszterházy Károly Egyetem Gazdaság- és Társadalomtudományi Kar (Gyöngyös) -Kaposvári Egyetem Gazdaságtudományi Kar (Kaposvár) -Miskolci Egyetem Gazdaságtudományi Kar (Miskolc) -Pannon Egyetem Gazdaságtudományi Kar (Veszprém) -Soproni Egyetem Lámfalussy Sándor Közgazdaságtudományi Kar (Sopron) -Széchenyi István Egyetem Kautz Gyula Gazdaságtudományi Kar (Győr) -Szent István Egyetem Gazdaság- és Társadalomtudományi Kar (Gödöllő)	-Debreceni Egyetem Gazdaságtudományi Kar (Debrecen) -Pécsi Tudományegyetem Közgazdaságtudományi Kar (Pécs) -Szegedi Tudományegyetem Gazdaságtudományi Kar (Szeged)

Forrás: saját kutatás (2020)

A csoportok kialakítása után, a csoportokban található karok egymáshoz viszonyított jelentkezőseinek összehasonlításával teszek megállapítást a csoportok, illetve a csoportokat alkotó karok hírneveire vonatkozóan. A népszerűséget, hírnevet a jelentkezősekkel tudom statisztikailag beazonosítani a kutatás során.

A 10. táblázatban látható budapesti és vidéki bontásban, hogy a 3 kialakított csoport adott képzési formájára a 6 év viszonylatában átlagos hány fő jelentkezett. Nem a pontos létszám (fő) számít, hanem egymáshoz történő viszonyításuk.

10. táblázat: Jelentkezések alakulása a kialakított csoportok szerinti megbontásban

			Átlagos jelentkezések (fő) a vizsgált időszakban (2014-2019)	
			Összes jelentkező	Jelentkezők első helyen
Budapest	1. csoport	FOSZK	52	9
		alapképzés	123	22
		mesterképzés	47	13
	2. csoport	FOSZK	118	28
		alapképzés	404	95
		mesterképzés	84	27
	3. csoport	FOSZK	-	-
		alapképzés	246	38
		mesterképzés	81	27
vidék	1. csoport	FOSZK	22	6
		alapképzés	45	13
		mesterképzés	9	4
	2. csoport	FOSZK	35	8
		alapképzés	71	18
		mesterképzés	14	4
	3. csoport	FOSZK	70	17
		alapképzés	182	45
		mesterképzés	20	7

Forrás: saját kutatás (2020)

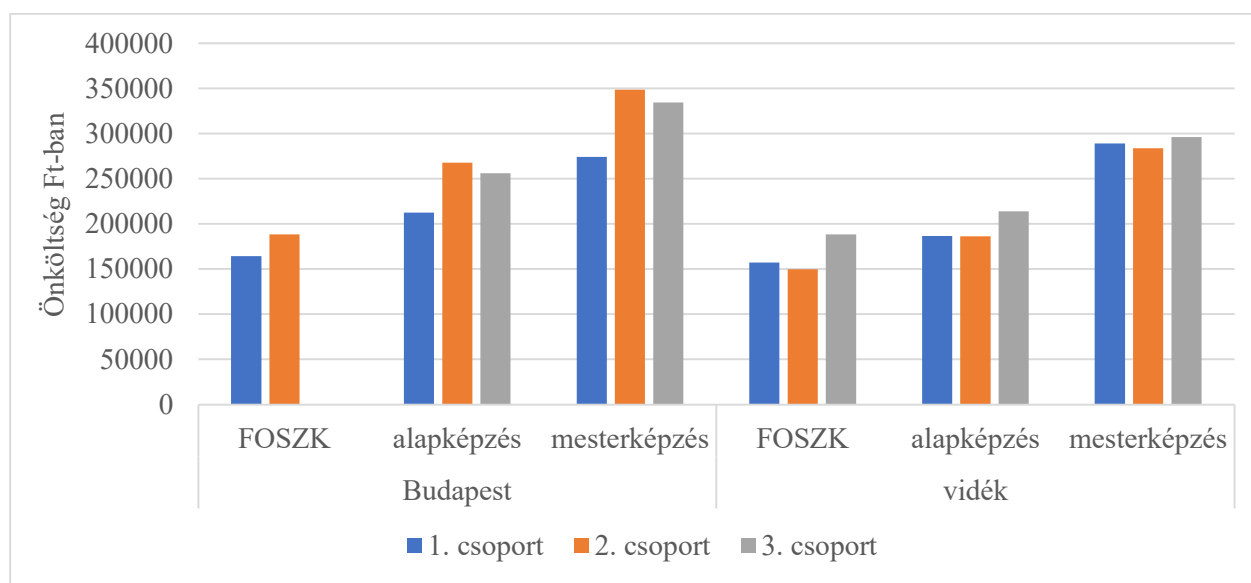
Az értékelésnél az összes jelentkezők adataival számoltam, de az első helyes jelentkezések esetén is hasonló megállapítások és végkövetkeztetések születnek. FOSZK képzés esetén a Budapesten képzést nyújtó nagy karokra (2. csoport) kétszer annyian jelentkeznek, mint a kisebb karokra (1. csoport). Vidék viszonylatában hasonló következtetés vonható le, azzal kiegészítve, hogy a vidéki tudományegyetemi karok kétszer annyira népszerűek, mint a nagyegyetemi karok. Viszont másfélszer annyian jelentkeznek egy fővárosi nagyegyetemi karra, mint egy vidéki tudományegyetemre. FOSZK képzés esetén a legnépszerűbb karok a budapesti 2. csoportban található karok és a vidéki 3. csoportban található tudományegyetemi karok.

Alapképzés esetén budapesti nagyegyetemi karokra (2. csoport) több, mint háromszor annyian jelentkeznek, mint az 1. csoportban található karokra. Valamint a nagyegyetemi karok másfélszer akkora népszerűségnek örvendenek, mint a fővárosi tudományegyetemi karok. Vidék esetén a tudományegyetemek népszerűsége látható. Tudományegyetemre négyszer annyian jelentkeznek, mint az 1. csoportban található kisebb egyetemi karokra, és két és félszer annyian, mint a 2. csoportban található nagyegyetemi karokra.

A mesterképzés esetén Budapest vonzereje egyértelműen kirajzolódik. Budapesten a 2. és 3. csoportban található nagyegyetemi- és tudományegyetemi karokra kétszer annyian jelentkeznek, mint kisebb egyetemi karra.

A jelentkezések egyértelműen rámutatnak, hogy gazdaságtudományi képzési terület esetén FOSZK-on a budapesti 2. csoportban található nagyegyetemi karok és a vidéki tudományegyetemek a népszerűek. Alapképzésen a fővárosi 2. csoportban szereplő nagyegyetemi karok és elsősorban a fővárosi, majd a vidék tudományegyetemi karok dominálnak. Mesterképzésen a fővárosi intézmények a népszerűek, egyszinten említhetőek a nagyegyetemi karok (2. csoport) és a tudományegyetem (3. csoport).

A csoportok és jelentkezések megismerése után az eddig tapasztalt önköltség szóródások pontosítását mutatja a be a 17. és 18. ábra.



17. ábra: Átlagos önköltségek az egyes képzési formákon a kialakított csoportokban
 Forrás: saját kutatás (2020)

A FOSZK képzés esetén a budapesti 2. csoportban található nagyegyetemi karok és vidéki tudományegyetemek hirdetik a legmagasabb önköltséggel a képzésüket, átlagosan 190 000 Ft környékén (budapesti tudományegyetem (ELTE) nem hirdet FOSZK képzést). A vidéki és budapesti 1. csoportba tartozó kisebb karok és vidéki 2. csoportban szereplő nagyegyetemi karok nagyságrendileg azonos összeget határoz meg költségtérítés összegéül (160 000 Ft körül).

Az alapképzések esetén szembevetendő a Főváros dominanciája.

Míg az 1.csoportba tartozó kisebb karok regionalitásuktól függetlenül 200 000 Ft körül hirdetnek alapképzést (20 000 Ft-os különbség tapasztalható az átlagos tandíjak között), addig a fővárosi és vidéki 2.csoportba sorolt karok alapképzésre meghirdetett összegei között akár 80 000 Ft eltérés is tapasztalható (budapesti nagyegyetemi kar átlaga 267 700 Ft, vidéki nagyegyetemi kar átlaga 186 000 Ft), amely jelentős különbségnek mondható. A tudományegyetemek által meghirdetett önköltségek között nincs akkora eltérés. Tudományegyetem révén nem meglepő, hogy vidéki viszonylatban ezen intézmények és karok által meghirdetett költségtérítés összegei a legmagasabbak.

A mesterképzések esetén ugyancsak jelentős eltérések tapasztalhatóak. A legérdekesebb jelenség, hogy a budapesti 1. csoport tagjai által meghirdetett átlagos tandíj összegek jóval kisebbek, mint bármelyik másik csoportban. A vidéki 1. csoport kisebb karok mesterképzéseire vonatkozóan meghirdetett tandíjak átlagosan 15 000 Ft-tal magasabbak, mint a budapesti kisegyetemi karok tandíjai. A 2. csoport által meghirdetett önköltségek átlagos összegei közötti eltérés a legnagyobb főváros és vidék viszonylatban (65 000 Ft).

A tudományegyetemknél leszűrt eddig tapasztalatok érvényesek a mesterképzés esetén is, vidéki viszonylatban a legmagasabb összegben ezen intézmények hirdetnek képzést, de a fővárosi tudományegyetemek átlagosan még ezt is meghaladják 40 000 Ft-tal.

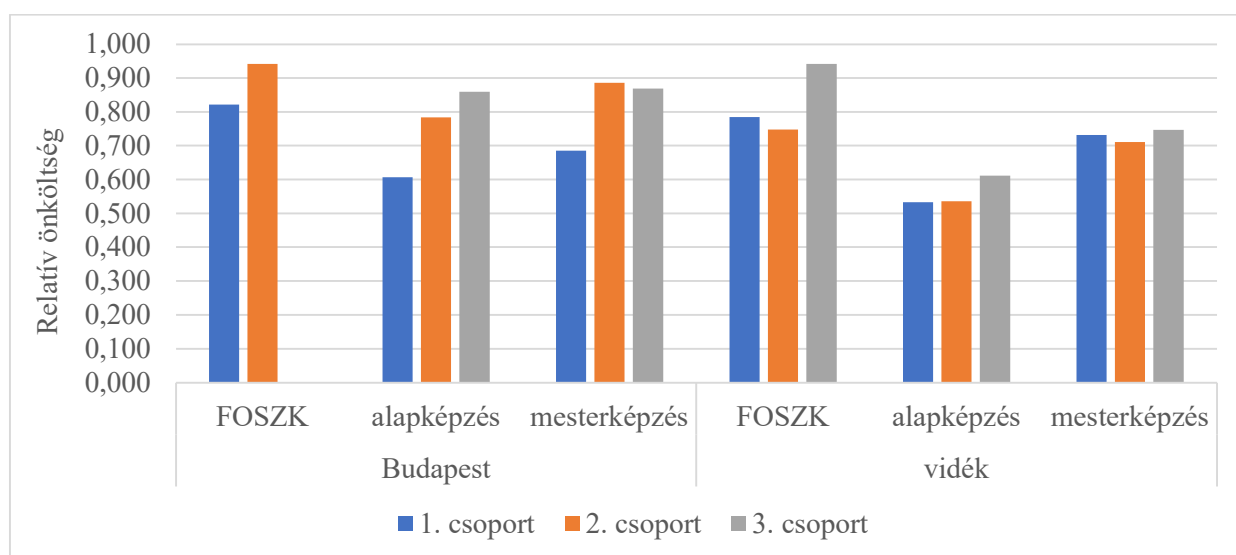
Az is látható, ha a csoportosítást helyezük fókuszba, hogy a vidéki intézmények nagyságrendileg azonos összegben hirdetnek mesterképzést.

A relatív önköltséggel bemutatva a fővárosi és vidéki csoportosítást, hasonló következtetések vonhatóak le, mint a nominális értékben bemutatott önköltség esetén.

Ezen átlagos relatív önköltségeket ismertető (18.) ábrából a leginkább szembetűnő, hogy a FOSZK képzés esetén a normatíva keretsáv felső 25%-ban vannak a költségtérítés összegei, regionalitástól és csoportosítástól függetlenül. Egyértelműen alátámasztja ez az ábra, hogy a FOSZK képzés esetén az önköltségek közelednek a maximum felé, amelyre még a későbbiekben ki fogok térni. A népszerű fővárosi 2. csoport (nagyobb karok) és vidéki tudományegyetemek (3. csoport) relatív önköltségei a legmagasabbak.

Alapképzés esetén az előzetes elvárások megmutatkoznak, kifejezetten igaz a fővárosi karok vonatkozásában. A 3 kialakított csoportba tartozó intézmények a rangsoruknak és a hírnevüknek megfelelően állapítják meg a képzések önköltségét. Vidéki viszonylatban az 1. és 2. csoportba tartozó karok közel azonos szinten állnak, aminél a regionalitás is szerepet játszik.

Mesterképzés esetén a képzés magas tudományos szintjéből adódóan másképp kell vizsgáldni (költségigénye és összetétele is eltérő az alapképzéshez képest). A fővárosi intézmények egymás közötti versenye itt is látható, amely a költségtérítés összegében is megmutatkozik, valamint nem tartom meglepőnek, hogy a vidéki intézmények közel azonos összeget állapítanak meg (regionalitás okára is visszavezethető) és majd az intézmény hírneve lesz a meghatározó a felvételi rangsorok meghatározásakor.



18. ábra: Átlagos relatív önköltségek az egyes képzési formákon a kialakított csoportokban

Forrás: saját kutatás (2020)

5.1.1. Az intézmény népszerűsége és önköltség közötti kapcsolat ismertetése

Az eddigi elemzések és megállapítások már alátámasztották az előzetes elvárásaimat, miszerint az intézmények népszerűsége és a meghirdetett költségtérítés összegei közötti kapcsolat mutatható ki. Ezzel kapcsolatos kutatási kérdésem, hogy bizonyítható-e, hogy a nagyobb hírnévvel rendelkező felsőoktatási intézmények a normatíva keretsáv felső szegmensében határozzák meg a képzésük önköltségét.

A következő (11.) táblázatból látható és bizonyítható, hogy a népszerűség, amit a jelentkezésekkel azonosítottam és a képzések önköltsége - ami a meghirdetett költségtérítés összege - között közepesen erős, szignifikáns korreláció van, ami jelzi a két változó közötti összefüggés meglétét. A Pearson-féle korrelációs együttható az alapképzés esetén a legerősebb, de a FOSZK és mesterképzésen is kimutatható kapcsolat, illetve mindhárom képzési szint esetén szignifikáns a korrelációs együttható. A közepesen erős szignifikáns kapcsolat bizonyítja, hogy a nagyobb hírnévvel rendelkező, a hallgatók körében népszerűbb felsőoktatási intézmények a differenciált normatíva keretsávok felső határán állapítják adott képzési területre vonatkozóan a tandijaikat.

11. táblázat: Összes jelentkező és önköltség viszonylatában a korrelációs együtthatók és szignifikanciaszintjeik képzési szintenként

Képzési formák	r	p
FOSZK	0,37	alacsonyabb, mint 0,001
alapképzés	0,49	alacsonyabb, mint 0,001
mesterképzés	0,29	alacsonyabb, mint 0,001

Forrás: saját kutatás (2020)

A táblázatban szereplő korrelációs együtthatók és szignifikanciaszintek ismeretén túl, a rendelkezésre álló adatbázis és a kialakított csoportok lehetővé teszik, hogy az egyetemek demográfiai csoportjai szerint és képzéstípusonként a korrelációs együtthatókat meghatározzam (12. táblázat).

12. táblázat: Összes jelentkező és önköltség viszonylatában a korrelációs együtthatók és szignifikanciaszintek

		1. csoport		2. csoport		3. csoport	
		r	p	r	p	r	p
Budapest	FOSZK	0,45	0,000	0,38	0,000	n.a	n.a
	alapképzés	0,16	0,053	0,34	0,000	0,61	0,000
	mesterképzés	-0,21	0,013	0,23	0,000	0,33	0,045
vidék	FOSZK	0,008	0,866	0,29	0,000	0,16	0,022
	alapképzés	-0,009	0,852	0,009	0,548	-0,26	0,000
	mesterképzés	-0,104	0,267	-0,12	0,004	-0,52	0,348

Forrás: saját kutatás (2020)

Az összes jelentkezéseket bevonva a vizsgálatba a 12. táblázatból látható, hogy sok esetben (zöld cellák) a magasabb jelentkezőszám magasabb önköltséggel vagy éppen alacsonyabb jelentkezőszám alacsonyabb önköltséggel jár.

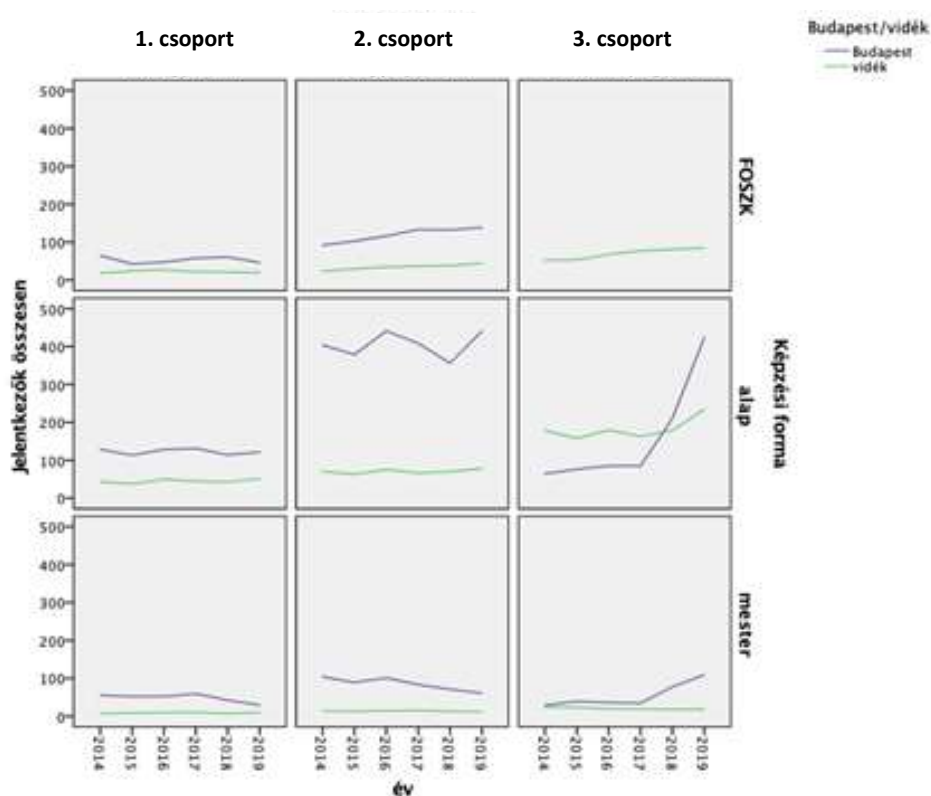
Tehát szignifikáns pozitív kapcsolat áll fenn a budapesti 1. csoportban található karok FOSZK képzései, a budapesti 2. csoport és 3. csoportban található karok összes képzései, valamint a vidéki 2. csoport és 3. csoportban található karok FOSZK képzési esetén.

A piros cellák esetén szignifikáns negatív kapcsolat áll fenn, ami azt jelenti, hogy magasabb jelentkező számhoz alacsonyabb önköltség vagy éppen ellenkezőleg, alacsonyabb jelentkező számhoz magasabb önköltség párosul. Szignifikáns negatív kapcsolat a budapesti kisebb karok mesterképzéseinél, a vidéki nagyegyetemi karok mesterképzéseinél és a vidéki tudományegyetem alapképzéseinél tapasztalható.

Továbbá vannak olyan intézmények, karok és képzési szintjeik, ahol nem mutatható ki szignifikáns kapcsolat a két változó között (budapesti kisebb karok alapképzése, vidéki kisegyetemi karok minden képzése, vidéki nagyegyetemi kar alapképzése, vidéki tudományegyetemek mesterképzése).

A jelentkezők összehasonlításakor megtapasztalt nagyobb hírnévnek örvendő típusok a következők: FOSZK képzés esetén budapesti 2. csoport nagyegyetemi karok és vidéki tudományegyetemek, alapképzés és mesterképzés esetén is a budapesti 2. csoport nagyegyetemi karok és tudományegyetemek. A korrelációs együtthatók ezen intézménytípusoknál mind kimutatják a szignifikáns pozitív kapcsolatot.

Érdekesség a negatív kapcsolatok mögött húzódik, amely negatív kapcsolatok megértését segíti a jelentkezők alakulását bemutató 19. ábra.



19. ábra: Jelentkezők számának alakulása az egyes képzési formákon

Forrás: saját kutatás (2020)

Két esetben is a mesterképzésnél tapasztalható negatív kapcsolat, amely mesterképzések esetén a budapesti intézmények preferáltsága volt tapasztalható. A budapesti kisebb karok mesterképzései esetén kisebb önköltség növekedés történt, amely összeg még így is fővárosi viszonylatban alul marad a versenytársakéhoz, azonban jelentkezés csökkenés történt, ami többek között az ELTE mesterképzésre történő „berobbanásnak” is köszönhető.

A vidéki nagyegyetemi karok mesterképzéseinél tapasztalható negatív kapcsolat hasonló okokra vezethető vissza, mint a fővárosi kisebb karok esetében, amely mellé még a regionalitás kérdése is társul.

A vidéki tudományegyetemek alapképzésénél látható legerősebb negatív kapcsolat felkeltette az irányú érdeklődésem, hogy milyen kapcsolatok születtek akkor, ha nem az összes jelentkezéssel, hanem az első helyes jelentkezéssel azonosítom be a hírnevet. Úgy gondolom, hogy a népszerűséget még jobban reprezentálja az első helyes jelentkezések fókusz.

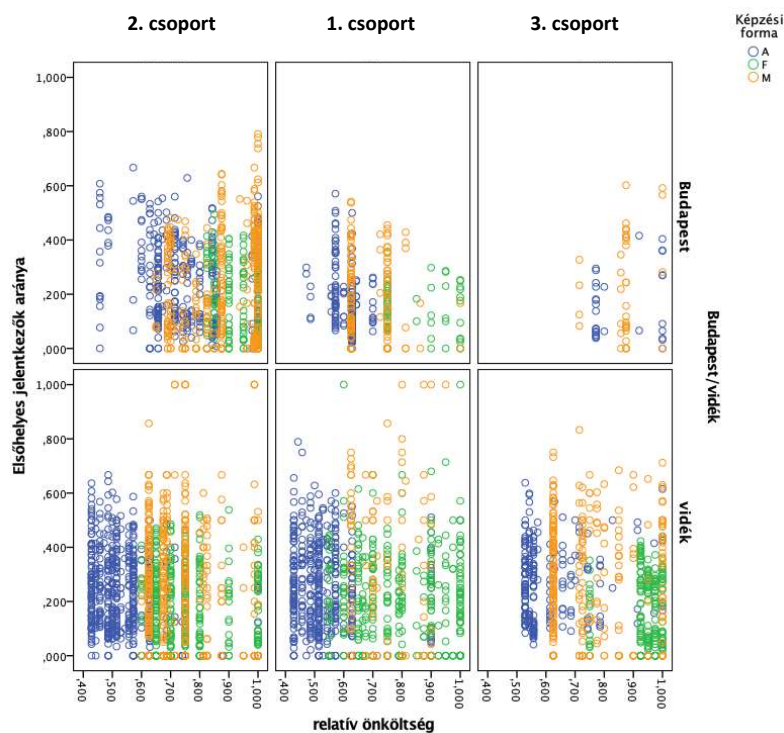
13. táblázat: Első helyes jelentkezés és önköltség viszonylatában a korrelációs együtthatók és szignifikanciaszintek

		1. csoport		2. csoport		3. csoport	
		<i>r</i>	<i>p</i>	<i>r</i>	<i>p</i>	<i>r</i>	<i>p</i>
Budapest	FOSZK	0,39	0,001	0,23	0,001	n.a	n.a
	alapképzés	-0,11	0,175	0,22	0,000	0,40	0,028
	mesterképzés	-0,13	0,118	0,21	0,000	0,33	0,044
vidék	FOSZK	-0,006	0,896	0,24	0,000	0,14	0,046
	alapképzés	-0,06	0,219	-0,009	0,841	-0,21	0,002
	mesterképzés	-0,73	0,440	-0,06	0,152	0,03	0,634

Forrás: saját kutatás (2020)

A 13. táblázatból látható, hogy a 3 képzési szinten a 2 legnépszerűbb csoportnál továbbra is kimutatható a pozitív szignifikáns kapcsolat. Csak a vidéki tudományegyetemek alapképzései esetén áll fenn negatív irányú szignifikáns kapcsolat. A vidéki tudományegyetemek önköltségei kisebb növekedésnek indultak (mellékletek, M10.), azonban a jelentkezésekben tapasztalható kisebb visszaesés. A visszaesés okai között szerepelhetnek a regionális különbségek, jelentkezők önköltség nagyságrendjének megítélésben rejlő eltérések. Ez a kérdés, már egy új kutatási irányt is felvet, amire jelen disszertáció nem tér ki.

Az önköltségek a kialakított csoportok és a népszerűségük szerinti elemzését még látványosabban prezentálja a következő (20.) ábra, amely az egyes képzési formák viszonylatában mutatja a relatív önköltségeinek szóródásait az elsőhelyes jelentkezések függvényében.



20. ábra: Az egyes képzési formák relatív önköltségeinek szóródásai az első jelentkezők függvényében

Forrás: saját kutatás (2020)

Az eddigiek alátámasztásaként látható, hogy a FOSZK képzés relatív önköltségei a fővárosi 2. csoportban található karok, a vidéki nagy- és tudományegyetemi karok esetén a maximum felé torlónak viszonylag magas elsőhelyes jelentkezési arány mellett (zöld oszlopszerű csoportosulás), amely a pozitív irányú kapcsolat meglétét szemléletesen mutatja. A vidéki 1. csoport kisebb karok esetén látható a nagy szóródás, aminek következtében nem értelmezhető a kapcsolat a két változó között.

Alapképzés esetén a vidéki karoknál található kék területté alakuló csoportosulásuk nagyon érdekesek. Az látható, hogy a vidéki 1. és 2. csoportban található karok alacsonyabb vagy magasabb elsőhelyes jelentkezés esetén is maradnak egy alacsonyabb önköltségszinten. Ennek háttérében a vidék megtartó erejének és életben maradásának érdekében meghozott döntés állhat. Alapképzés esetén fővárosi 1. csoportban szereplő karok a normatíva sáv közepén helyezkednek el, a nagyegyetemi karok a közép-felső szakaszban, míg a tudományegyetemek kevesebb jelentkezéssel inkább a felsőszakaszban. Ezen pontdiagram is alátámasztja a vidéki tudományegyetemek népszerűségét és önköltségének a fővárosi nagyobb karokkal való hasonlóságát.

Mesterképzés tekintetében a fővárosi nagyegyetemi karok dominanciája kiemelkedik a fővárosi intézmények közül, amely relatív önköltség tekintetében nagyon intenzíven a felső harmadra irányul viszonylag magas első helyes jelentkezéssel.

5.1.2. A regionális különbségek a költségtérítés összegében

A költségtérítés összege és a hírnév kapcsolatának elemzése során többször felmerült a regionalitás megléte és befolyásoló ereje. Ebből adódik a következő vizsgálandó terület, melyben arra keresem a választ, hogy a meghirdetett önköltség összege hazánk régiós felosztását tekintve eltérő-e a gazdaságtudomány képzési területen.

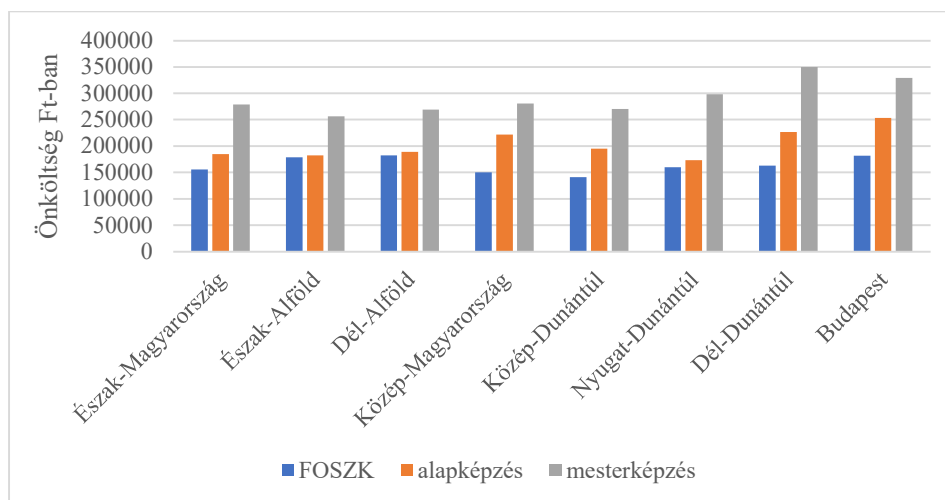
A 14. táblázatban látható a vizsgálat 6 éve alatt a 4 768 szak régiós megoszlása. Az eddigi tapasztalatoknak megfelelően látható, hogy a Közép-Magyarország és azon belül Budapest centrikusnak tekinthető a gazdaságtudományi képzési terület. Ezen állítás a teljes felsőoktatási ágazatra érvényes.

14. táblázat: A vizsgált időszak alatt meghirdetett szakok száma és aránya Magyarország régióiban

Régiók	Szakok száma	Részarány (%)
Közép-Magyarország	1 720	36,1
Nyugat-Dunántúl	810	17,0
Észak-Magyarország	695	14,6
Közép-Dunántúl	474	9,9
Észak-Alföld	421	8,8
Dél-Dunántúl	393	8,2
Dél-Alföld	255	5,4
Összesen	4 768	100,0

Forrás: saját kutatás (2020)

Ahogy a népszerűség és önköltség vizsgálatánál, itt is képzési szintenként érdemes összevetni az átlagos önköltségek értékeit. Budapest kiemelt figyelmet kap részemről, így a fővárosban indított képzések átlagos önköltségeit külön oszlopban ábrázoltam (21. ábra).



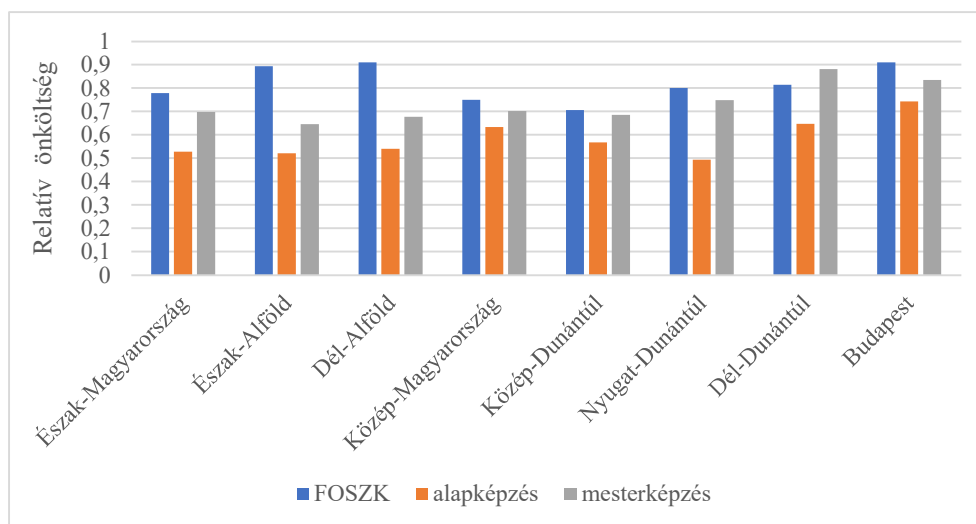
21. ábra: Az egyes képzési formák átlagos önköltségei régiós megbontásban (Budapest külön kiemelve)

Forrás: saját kutatás (2020)

FOSZK képzés esetén a közép-dunántúli régióban a legkisebb az átlagos önköltségek nagysága, a legmagasabb az északi- és dél-alföldi régióban, valamint Budapesten (185 000 Ft körül). Az említett két régióban tudományegyetemek is találhatóak, ez is áll a magas önköltség háttérében.

Alapképzés esetén a budapesti önköltségek a legmagasabbak (több, mint 250 000 Ft), közép-magyarországi és dél-dunántúli képzések költségtérítéseinek a következő a rangsorban (220 000 Ft körüli átlagos értékkel). Ellentétben Észak-Magyarország, Észak-Alföld és Nyugat-Dunántúl képzőintézményeinek önköltségeivel (180 000 Ft körüli önköltségek).

Mesterképzés esetén a dél-dunántúli régió és a Budapesten képzést nyújtók önköltségei kiemelkedők (350 000 Ft körül), amelyhez képest jóval kisebb átlagos összegen hirdetnek képzést az észak-alföldi régióban (255 000 Ft körül).



22. ábra: Az egyes képzési formák relatív önköltségei régiós megbontásban (Budapest külön kiemelve)

Forrás: saját kutatás (2020)

A relatív önköltségek tekintetében (22. ábra) az eddigi megállapításokhoz hasonlóan a FOSZK és a mesterképzés értékeinél látható, hogy leginkább közelítenek a normatíva maximumhoz. FOSZK esetén Budapest és Észak- és Dél-Alföld, míg mesterképzés esetén Budapest és Dél-Dunántúl a legmagasabb összeggel hirdető intézmények.

Alapképzés esetén a budapesti intézmények relatív önköltségei a legmagasabbak, tehát megállapítható, hogy alapképzés esetén a fővárosi intézmények lehet a „legdrágábban” tanulni.

A két diagram áttekintése alapján az alapképzésre és mesterképzésre meghirdetett önköltségek között tapasztalhatóak jelentősebb eltérések régiós szinten. Tudományos alátámasztásként az F-próba szolgál igazolásul, melynek értékeit és szignifikancia szintjeit a 15. táblázat tartalmazza.

15. táblázat: F-próba értékei és szignifikanciaszintjeik a régiós önköltségek vizsgálata során képzési szintenként

Képzési szint	Relatív önköltség		Önköltség	
	<i>F-próba</i>	<i>p</i>	<i>F-próba</i>	<i>p</i>
FOSZK	57,15	alacsonyabb, mint 0,001	57,15	alacsonyabb, mint 0,001
alapképzés	176,16	alacsonyabb, mint 0,001	170,50	alacsonyabb, mint 0,001
mesterképzés	115,75	alacsonyabb, mint 0,001	115,84	alacsonyabb, mint 0,001

Forrás: saját kutatás (2020)

Mindhárom képzési szinten megbízhatóan (szignifikáns) igazolt a hipotézis, miszerint összefüggés igazolható a költségtérítés összege és az intézmény regionális elhelyezkedése között. Elmondható, hogy leginkább „igaz” a hipotézis az alapképzés, valamint a mesterképzés esetén. FOSZK esetén kisebb az F-próba értéke, de ez nem azt jelenti, hogy nem lenne szignifikáns az eltérés az egyes régiók önköltségei között FOSZK képzésen. A FOSZK képzés esetén jóval kisebb összegsávban „mozognak” a tandíjak (110 000 Ft és 200 000 Ft között), mint alapképzés esetén (150 000 Ft és 350 000 Ft között).

Megvizsgálva a munkarendek tandíjait (minden képzési szint bevonásával) megállapítható, hogy kismértékű eltérés tapasztalható a nappali és a levelező képzés átlagos tandíjai között. Az átlagos tandíj nappali képzésen 235 000 Ft, a levelező képzésen 223 000 Ft, amely azzal is magyarázható, hogy a végzett hallgatók ugyanazt a diploma oklevelet kapják kézhez, függetlenül a munkarendtől.

Az eddig ismertetett elemzések a H₁ és H₂ hipotézis igazolásához járultak hozzá.

5.1.3. A jelentkezések és az önköltség változásában rejlő tendenciák összehasonlítása

Az eddig ismertetett elemzések alátámasztották, hogy az intézmények népszerűsége és a meghirdetett önköltségek között közepesen erős szignifikáns kapcsolat áll fenn. Ezen kapcsolat megléte alapozza meg a következő kutatási kérdést, miszerint kimutatható-e kapcsolat a jelentkezések változásának tendenciája és az önköltségek változásának trendje között.

A vizsgált időszakban az eddigi elemzések rámutattak, hogy mind a jelentkezések, mind az önköltség összegei változtak. Képzési szintenként és karonként vizsgáltam az összes jelentkező és átlagos önköltség változását. Azon képzések és intézmények esetén, ahol az adatok lehetővé tették, hogy a változásokra trendegyenes illeszkedjen, ott meghatároztam a trendegyenes meredekségét, mellyel jól és értelmezhetően jellemezhető a változás nagysága és iránya (16. táblázat).

16. táblázat: Az önköltség és összes jelentkező trendegyenesének átlagmeredeksége képzési szintenként intézményi és kari megbontásban

Kar	Átlag meredekség Önköltség	Átlag meredekség Összes jelentkező	Átlag meredekség Önköltség	Átlag meredekség Összes jelentkező	Átlag meredekség Önköltség	Átlag meredekség Összes jelentkező
	FOSZK		alapképzés		mesterképzés	
BCE-GTK			17,1405718	14,909524	0,2027482	-8,2111111
BCE-KTK			12,9799499	-51,485714	7,26433822	15,9285714
BGE-GKZ	37,92965707	1,57142857	20,7283602	9,3		
BGE-KKK	6,849315068	116	19,6149218	131,485714	20,0552716	-20,757143
BGE-KVIK	8,550216957	24,222449	17,852236	18,9314286	26,6382665	-18,371429
BGE-PSZK	12,03140511	29,002381	14,6292809	215,438095	14,4179211	-31,880952
BME-GTK			0	-7,5642857	0	-14,642085
DE-GTK	0,60861964	32,3166667	-0,2738225	67,36	7,82093016	-3,0714286
DUE	23,97260274	12,75	10,7539478	17		
EJF			10,267404	8,3		
EKE-GTK	35,91829852	-3,68428571	37,203028	46,3457143	36,5296804	1,66666667
ELTE-GTI			0	251,5	0	116,5
ELTE-TÁT	123,2876712	-12,25	8,08232579	18,8190476	50,8411273	-4,6857143
KE-GTK	37,48889342	-1,7412993	23,6618975	12,5571429	52,3809238	0,47142857
ME-GTK	4,694989262	9,66142857	18,5108723	16,2714286	17,7996179	-0,9607143
NYE	-13,69863014	0,1	5,8657897	10,6142857		
OE-KGK	5,936318746	41,7	37,8103222	-4,9571429	56,7836569	-13,4
PE-GTK	9,781673058	10,4547619	8,1667227	-8,6693878	35,1327668	-2,9265306
PTE-KTK	4,694345028	25,72	38,9408369	30,58	42,1227574	5,9946429
SOE-LKK	3,195347041	-3,25	6,6220959	-16,457143	87,8506161	-7,0938776
SZE-GK	24,56572673	21,6428571	59,4961212	57,047619	52,5504025	-2,3342857
SZIE-GTK	0	6,325	-0,2394573	28,2171429	43,2501261	-21,619048
SZTE-GTK	6,818641429	10,2673469	2,08566171	57,0095238	18,8549053	-8,4114286

Forrás: saját kutatás (2020)

Több esetben nem állt rendelkezésre elegendő információ a számításokhoz (legalább 2 év adata szükséges a trend kialakulásához), ott nem tudtam a meredekségeket előállítani. Ezen intézmények és karok, illetve képzéseik:

- Nem indított FOSZK képzést a Budapesti Corvinus Egyetem 2 érintett kara, a Budapesti Műszaki és Gazdaságtudományi Egyetem Gazdaság- és Társadalomtudományi kara, az Eötvös József Főiskola és az Eötvös Lóránd Tudományegyetem Gazdálkodástudományi Intézete.
- A Budapesti Gazdasági Egyetem Gazdálkodási Karán, a Dunaújvárosi Egyetemen, az Eötvös József Főiskolán és a Nyíregyházi Egyetemen nincs mesterképzés a vizsgált időszakban.

Az alábbi intézmények és képzéseik esetében a meghirdetett átlagos költségtérítés összege, tehát az átlagos önköltség nem változott a vizsgált időszakban (meredekség 0):

- Budapesti Műszaki és Gazdaságtudományi Egyetem Gazdaság- és Társadalomtudományi Kar alapképzés és mesterképzés
- Eötvös Lóránd Tudományegyetem Gazdálkodástudományi Intézet alapképzés és mesterképzés
- Szent István Egyetem Gazdaság- és Társadalomtudományi Kar alapképzés

A 16. táblázat alapján általánosságban megállapítható, hogy az önköltségek növekedtek a vizsgált időszakban, a jelentkezések pedig változatos mozgást mutatnak. Az elemzéskor kiemelt figyelmet fordítottam a képzési szintek szerinti megállapításoknak, illetve a fókuszot a budapesti nagyegyetemi karokra és tudományegyetemekre helyezem („húzó” intézmények lévén).

FOSZK képzés esetén a népszerű intézmények önköltségei kismértékben növekedtek, a jelentkezések növekedése az önköltség emelkedését meghaladta. Ismételten fontos tény, hogy a FOSZK képzés tandíjai a jogszabály adta keretsáv felső harmadában szóródnak, így ebből adódóan nagymértékű emelésre nem is lehet számítani.

Alapképzés esetén hasonló tendencia figyelhető meg a nagy népszerűségnek örvendő intézmények esetén, egy kivétel látható (Budapesti Corvinus Egyetem Közgazdaságtudományi Kar esetén jelentkezések visszaesése). Alapképzés esetén kiemelkedik az intézmények közül a Budapesti Gazdasági Egyetem 3 budapesti kara, amely egyetem növekvő jelentkezőszám mellett tudott önköltséget növelni.

Mesterképzés esetén a Főváros vonzereje volt megfigyelhető az eddigi elemzések során. A mostani elemzés egy érdekes helyzetet mutat be, vagyis, hogy az önköltség kisebb-nagyobb mértékű növelése esetén a hallgatók jelentkezési hajlandósága hanyatlik. A magyarázatot a táblázatban „megbújva” szereplő, új belépőnek számító Eötvös Lóránd Tudományegyetem Gazdálkodástudományi Intézete jelenti. A részletes adatait megvizsgálva a mesterképzés piacához képest óriási jelentkezőszámmal hódította meg a 2018-as és majd a 2019-es évet is annak ellenére, hogy önköltsége majdnem a legmagasabb összegben pozícionált.

A jelentkezések és önköltség alakulásának trendjei közötti kapcsolat meglétét és szorosságát mutatja a 17. táblázat korrelációs együtthatók formájában. Már csak azon intézmények és képzéseik szerepelnek a táblázatban, amelyek megbízható szinten mutatják a kapcsolat erősségét és irányát.

17. táblázat: Az önköltség és az összes jelentkező trendegyenesének átlagmeredeksége közötti kapcsolat erőssége képzési szintenként intézményi (kari) megbontásban

Kar	Korrelációs együtthatók (<i>r</i>)		
	FOSZK	alapképzés	mesterképzés
BCE-GTK	n.é.	-0,51	0,04
BCE-KTK	n.é.	n.é.	0,75
BGE-GKZ	0,17	n.é.	n.é.
BGE-KVIK	0,35	0,24	n.é.
BGE-PSZK	0,08	0,69	-0,99
BME-GTK	n.é.	n.é.	n.é.
DE-GTK	0,24	0,73	-0,47
EKE-GTK	-0,58	0,41	0,59
KE-GTK	-0,66	n.é.	n.é.
ME-GTK	-0,17	0,37	-0,15
NYE	-0,41	n.é.	n.é.
OE-KGK	0,31	n.é.	n.é.
PE-GTK	-0,05	0,16	-0,73
PTE-KTK	-0,07	0,37	0,62
SOE-LKK	-0,91	-0,49	0,14
SZE-GK	-0,03	0,85	-0,91
SZIE-GTK	n.é.	-0,13	-0,74
SZTE-GTK	0,11	0,98	-0,90

Forrás: saját kutatás (2020)

A korrelációs együtthatók értelmezésénél a pozitív irányú kapcsolatra helyezem a fókuszot. Azonban mindenképpen magyarázatot keresek az erős negatív kapcsolatokra is. A korrelációs együttható esetén 0,2 érték feletti együtthatókat vettem figyelembe az értékelés során.

FOSZK képzés esetén kevés alkalommal értelmezhető közepesnél erősebb kapcsolat a jelentkezések és önköltségek változása között. A legerősebb kapcsolat a Soproni Egyetem esetén áll fenn, igaz negatív irányú, de az adatok azt mutatják, hogy az önköltség növelésére a jelentkezések nem jól reagáltak.

Véleményem szerint fontos, hogy szem előtt tartsam, hogy a FOSZK képzésen a meghirdetett tandíj összegek viszonylag kis sávban mozognak, és kisebb emelésre a hallgatók elpártolhatnak egy másik intézményhez, amely alátámaszthatja a negatív irányú kapcsolatok meglétét.

Az alapképzés korrelációs együtthatóit vizsgálva megállapítható, hogy 2 intézmény kivételével minden más egyetemen pozitív irányú szignifikáns kapcsolat mutatható ki. Ez a pozitív irányú, sok esetben nagyon erős kapcsolat a vizsgálat szempontjából meghatározó erővel bír, és az is megállapítható, hogy a nagyegyetemi karok és tudományegyetemek között milyen erős a két tendencia összhangja.

Mesterképzés esetén azon intézményeknél és karoknál, ahol a korrelációs együttható a megbízhatósági küszöbértéket meghaladta, a kimutatott kapcsolat közepes vagy annál erősebb. A mesterképzés esetén nagyon érdekes, hogy viszonylag sok esetben tapasztalható nagyon erős negatív irányú kapcsolat (például: Budapesti Gazdasági Egyetem Pénzügyi és Számviteli Kar, Széchenyi István Egyetem Kautz Gyula Gazdaságtudományi Kar és Szegedi Tudományegyetem Gazdálkodástudományi Kar). A nyers adatok mélységében keresve az okokat ismételtén a „versenytárs” megjelenésével indokolható a negatív kapcsolat, ugyanis a felsorolt intézmények 2019-re önköltség nagyságban elkezdtek megközelíteni az ELTE szintjét (évek alatt folyamatos emelés figyelhető), azonban a felvételizők közel azonos tandíj összeg esetén az ELTE által nyújtott mesterképzést választják a többi intézménnyel szemben. (Alátámasztja ezt a gondolatot a 16. táblázatban bemutatott jelentkezők átlagos meredekségének óriási mértéke a többi intézményhez képest.)

A H_3 hipotézissel elsődlegesen alapképzésre vonatkozóan vonható le a következő megállapítás: **Az intézmények az önköltségek meghatározásakor figyelemmel kísérik a jelentkezők változásának trendjeit.** A meghirdetett költségtérítés összegeinek változásában megfigyelhető az intézmény reagálása a jelentkezők változásának tendenciájára. A korrelációs együtthatók és trendmeredekségek ismeretében alátámasztottnak tekintem a H_3 hipotézis elfogadását.

5.2. Önköltségszámítási szabályzatok elemzése

Az Állami Számvevőszék 2015. májusában tette közzé az állami fenntartású felsőoktatási intézmények működésére és gazdálkodására irányú ellenőrzési tapasztalatait. A vizsgálat alá eső intézményeknek jelentős társadalmi, gazdasági és jogi változásokkal kellett szembenézniük a vizsgált időszakban (2009-2013). A tanulmány célja, hogy bemutatásra kerüljön a felsőoktatási intézmények jogi, finanszírozási és gazdasági helyzete. A tanulmányból kiderül, hogy általános hiányosságként az volt tapasztalható, hogy a díjak és költségtérítések megállapítása nem volt szabályszerű, a bevételek egy részét adó díjbevételeket és költségtérítéseket nem alapozták meg önköltségszámítással, ami az adott tevékenység kapcsán veszteség képződésének kockázatát hordozta (ÁSZ 2015).

A vizsgálatból az is kiderült, hogy majdnem minden állami intézmény rendelkezik önköltségszámítási szabályzattal, de a vizsgálat alá eső intézmények szabályzatainak a fele vagy nem került aktualizálásra, vagy jelentős hiányosságok voltak megállapíthatók. A részletes, intézményekre külön kiadott ellenőrzési tapasztalatok, megállapítások nem ismertették, hogy pontosan mely képzések költségtérítéseinél vagy mely térítési díjak kalkulációjánál követettek el pontatlanságokat az intézmények.

Ezen ellenőrzési tapasztalat keltette fel bennem az érdeklődést a felsőoktatási intézmények önköltségszámítási szabályzatainak részletes vizsgálata iránt. Kutatásom során azt vizsgálom, hogy milyen információ tartalommal rendelkeznek a felsőoktatási intézmények önköltségszámítási szabályzatai, tapasztalható-e intézményi specifikáció a szabályzatok összehasonlításakor. Célom a felsőoktatási intézmények önköltségszámítási szabályzatainak strukturális és tartalmi elemzése, a jogszabályi környezet rendelkezéseinek ismerete segítségével az önköltségszámítás és annak módszerében rejlő hiányosságok, lehetőségek és veszélyek feltérképezése.

5.2.1. Vizsgálatba bevont intézmények

Az önköltségszámítási szabályzatok elemzésénél a karok megkülönböztetése regionális alapon nem indokolt, mert az intézmény által készített intézményi szintű önköltségszámítási szabályzat érvényes minden képzésére, függetlenül a regionális elhelyezkedéstől, a karok számától, a hallgatói nagyságtól, a tudományterülettől.

A minta kialakításakor szem előtt tartottam a következő szempontokat:

1. Minden -a statisztikai vizsgálatkor kialakított- csoportból legyen legalább 1 intézmény.
2. A mintában szerepeljen egyetem, alkalmazott tudományok egyeteme és főiskola is.
3. Minden tudományegyetem szerepeljen a mintában.
4. A vidéki intézmények száma legalább kétszerese legyen a fővárosi intézmények számának a mintában.
5. Minden magyarországi régióból legyen legalább 1 intézmény.

Az önköltségszámítási szabályzatok elérését, a nyilvánosság kérdését nem egyetlen jogszabály rendezi, hanem törvények és kormányrendeletek együttes értelmezése. Az információs önrendelkezési jogról és az információszabadságról szóló 2011. évi CXII. törvény (továbbiakban Info tv.) 33-37.§-ai és 1. sz. melléklete vonatkozik a felsőoktatási intézményre, mint közfeladatot

ellátó szervre, emellett az Nftv. és annak végrehajtási rendeletei tartalmazzák alágazati specifikus szabályokat. A konkrét minimális törvényi közzétételi kötelezettséget az Info tv. 1. sz. melléklete tartalmazza, amely szerint a honlapon történő közzétételi kötelezettség alá esik a közfeladatot ellátó szerv feladatát, hatáskörét és alaptevékenységét meghatározó, a szervezetre vonatkozó alapvető jogszabályok, közjogi szervezetszabályozó eszközök, valamint a szervezeti és működési szabályzat vagy ügyrend, az adatvédelmi és adatbiztonsági szabályzat hatályos és teljes szövege. Az Nftv. rendelkezései szerint a felsőoktatási intézmény egy - a honlapján akadálymentes módon nyilvánosságra hozott - szervezeti és működési szabályzatot fogadhat el, amelynek részei a szervezeti és működési rend, a foglalkoztatási követelményrendszer, a hallgatói követelményrendszer.

A szervezeti és működési szabályzatnak az önköltségszámítási szabályzat nem része, hiszen a számviteli politika tartalmazza azt. A közzétételi kötelezettséget szabályozó jogszabályi előírásokból megállapítható, hogy a számviteli politika részét képező önköltségszámítási szabályzatot nem kötelező a honlapon elérhetővé tenni.

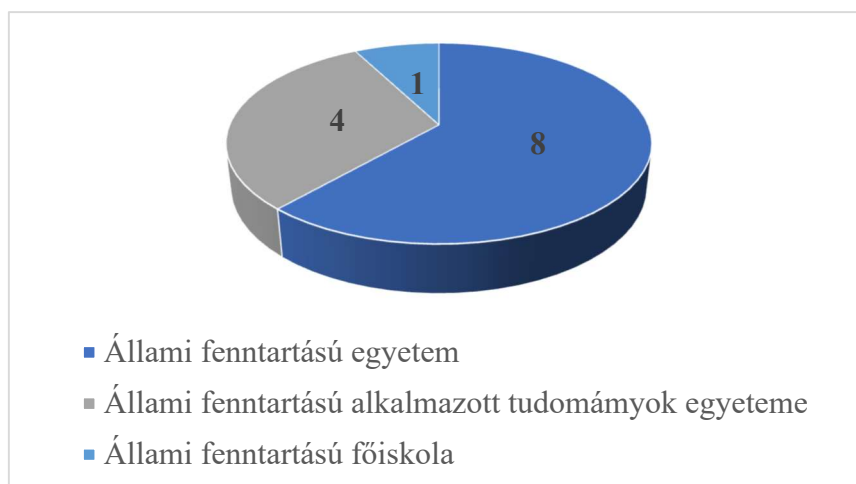
A minta összeállításának ideje: 2019. december. A mintában szereplő szabályzatokat az intézmények honlapjairól gyűjtöttem le, függetlenül attól, hogy a közzététel nem kötelező. A mintába bekerült összes intézménynek megtalálható a honlapján az összes kötelező számviteli szabályzatot tartalmazó számviteli politika.

A minta döntésekre megalapozható megbízhatóságát az is alátámasztja, hogy ezen 13 felsőoktatási intézményben tanulók száma 161 097 fő, amely az összes hallgató 57%-át, az állami intézményekben tanulók 66%-át jelenti. Továbbá megállapítható, hogy a felsőoktatási intézmények száma 2019-ben 64 db, amelyet a kutatás fókuszja miatt nem a teljes sokaságnak tekintek. A kutatás kifejezetten csak az állami intézményekre fókuszál, mely száma 2019-ben 28 db. Így a minta a vizsgált intézmények 46,43%-át tartalmazza. Tehát az állami intézmények közel felének és a hallgatók 2/3-át felvevő intézmények gyakorlatát veszem alapul a következtetéseim meghozatalakor.

Az alábbi állami fenntartású intézmények önköltségszámítási szabályzatának kiértékelése ad alapot a következtetések meghozatalához:

- **Budapesti Corvinus Egyetem**
- **Budapesti Gazdasági Egyetem**
- **Debreceni Egyetem**
- **Dunaújvárosi Egyetem**
- **Eötvös József Főiskola**
- **Eötvös Loránd Tudományegyetem**
- **Eszterházy Károly Egyetem**
- **Miskolci Egyetem**
- **Nyíregyházi Egyetem**
- **Óbudai Egyetem**
- **Pécsi Tudományegyetem**
- **Soproni Egyetem**
- **Szegedi Tudományegyetem**

A 13 db állami fenntartású felsőoktatási intézmény besorolását mutatja a következő 23. ábra:



23. ábra: A vizsgálatba bevont intézmények besorolása

Forrás: saját kutatás (2020)

A mintában található intézményi felsorolásból látható, hogy minden tudományegyetem szerepel a mintában (DE, ELTE, PTE, SZTE). A fővárosi intézmények száma 4, a vidéki intézmények száma 9. Mind a 7 magyarországi régióból szerepel intézmény a mintában, kifejezetten figyeltem a közép-magyarországi centrikusságra, így több fővárosi intézmény is bekerült a vizsgálatba, ezzel a vidéki egyetemek számát is automatikusan növeltem. A minta kialakításának feltételei teljesülnek.

5.2.2. Az önköltségszámítási szabályzatok minősítési szempontjai és értékelése

Aktualitását tekintve a 2014-es évet tekintem „vízváltónak”, hiszen a számviteli környezetben bekövetkezett változások jelentősen kihatottak a számviteli elszámolásra, a beszámoló formájára, ez összefoglalóan a gondolkodásmód megváltozásához vezetett. 2014-től a költség, ráfordítás és eredmény kategóriák megjelentek az államháztartási szektorban is. Azt feltételezem, hogy a számviteli környezetben bekövetkezett változással az önköltségszámítási szabályzat aktualizálására is sor került. Ebből adódóan az első vizsgálati szempont a szabályzat aktualitása volt. A mintából 3 intézménynek 2014. előtti a szabályzata (2006, 2008, 2010), a többi, 11 intézmény szabályzata aktuálisnak tekinthető.

Az önköltségszámítási szabályzat készítési kötelezettség feltételeiről a Sztv. rendelkezik, ismertetésre is került az irodalmi áttekintés során. Azonban fontos újra kiemelnem, hogy a Sztv. nem rendelkezik az önköltségszámítási szabályzat pontos tartalmi elemiről. A számviteli szakirodalomban (KARDOS et al. 2016, BOSNYÁK et al. 2010) azonban olvasható az önköltségszámítási szabályzatok ajánlott elemire, információtartalmára vonatkozó leírás.

Nincs kifejezetten a felsőoktatásra célzottan kiadott módszertani ajánlás, se útmutató, se szabályzat, ami egyértelműen vezetné és segítené az intézményeket a szabályzat megalkotásában és az abban foglaltak alkalmazásában.

11 ismérv alapján minősítettem a szabályzatokat, amelyek az alábbiak:

1. Szabályzat céljának ismertetése
2. Szabályzat elkészítéséért felelős személyek ismertetése
3. Költségtani alapfogalmak bemutatása
4. Dokumentálás rendjének szerepeltetése
5. Időhorizont ismertetése
6. Önköltségszámítás tárgyának bemutatása
7. Általános kalkulációs séma szerepeltetése
8. Költségtételek (kalkulációs tételek) részletezése
9. Önköltségszámítás módszertanának kifejtése
10. Költségek (közvetett) felosztásának sorrendje, iránya
11. Kalkulációs lapok

A 11 szempont szerint megvizsgált szabályzatok alapján minőségi kategóriákat képeztem:

- **Általános (önköltségszámítási szabályzat)**
- **Megfelelő (önköltségszámítási szabályzat)**
- **Kiválóan megfelelt (önköltségszámítási szabályzat)**

A vizsgálat közben egyértelműen megállapítottam, hogy a szakirodalomban található minimális és ajánlott információtartalom mindegyik szabályzatban megtalálható, ezek az ismérvek:

1. Szabályzat céljának ismertetése
2. Szabályzat elkészítéséért felelős személyek ismertetése
3. Költségtani alapfogalmak bemutatása
4. Dokumentálás rendjének szerepeltetése
5. Időhorizont ismertetése
6. Önköltségszámítás tárgyának bemutatása
7. Általános kalkulációs séma szerepeltetése
8. Költségtételek részletezése
9. Önköltségszámítás módszertanának leírása

A mintában található összes intézmény szabályzata az önköltségszámítás és az azt szabályozó önköltségszámítási szabályzat céljainak megfogalmazásával kezdődik, kitérve ezek után a felelős személyekre és a dokumentálás rendjére. A költségtani alapfogalmak ismertetése minden szabályzatban markánsan megjelenik, részletezve a költség, ráfordítás és kiadás egymáshoz való viszonyát, a költségkategóriák fogalmát és jelentőségét.

Minden szabályzatban bemutatásra kerül az elő-, közbenső- és utókalkuláció fogalma, szabályzatok egy részénél hosszabb leírás is található.

Az önköltségszámítás tárgya képezi a szabályzatok központi elemét, amely minden esetben az oktatási tevékenység, ugyanakkor a kalkuláció tárgyát képezik az oktatáson kívüli egyéb tevékenységeket is.

Az intézmények gyakorlatában megjelenő kalkulációs séma tulajdonképpen egy általános kalkulációs séma, amely a vezetői számviteli szakirodalomból átvett, standard sémát jelenti. Ez a séma véleményem szerint nem kellőképpen informatív, nem tartalmaz kifejezetten alágazat specifikus kalkulációs tételeket, nem olvasható ki a közvetlen költségek tartalma és a közvetett költségek felosztásának problémája és annak intézményi megoldása. A kalkulációs tételek tartalma általános szinten minden vizsgált intézménynél bemutatásra kerültek.

Minden szabályzatban megtalálható az alkalmazott önköltségszámítási módszer, amely minden vizsgált szabályzat esetén a pótlékoló és egyszerű osztókalkuláció keveréke. Ezen kalkulációk a hagyományos önköltségszámítási, költségfelosztási elveket tükrözik, ahol a felosztandó közvetett költségeket jól megválasztott vetítési alapok segítségével rendelik hozzá a költségviselőkhöz. Ezek után a hallgatói létszám és az egyszerű osztókalkuláció segítségével eljutnak a képzés 1 főre vetített költségéhez.

Azon intézmények, amelyek tartalmazzák a felsorolt tartalmakat (9 ismérv) általános szabályzatnak minősülnek. **Az általános minősítést 3 intézmény kapta meg (DUE, EKE, SOE).**

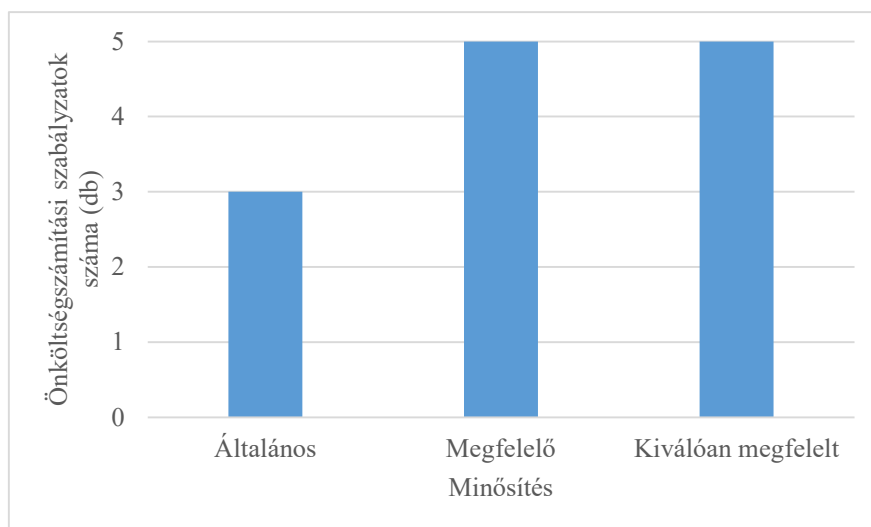
A többi 10 intézmény kiemelkedik az általános kategóriából, mert vagy ismertetik a közvetett költségek felosztásának sorrendjét, módszereit és irányait, és/vagy tartalmazznak részletes kalkulációs lapokat a képzéseik és egyéb főbb tevékenységeikre, szolgáltatásaikra vonatkozóan.

A megfelelő minősítést kapta az a szabályzat, amely az általános elemeken túl tartalmazott részletes kalkulációs lapokat, így 10 bírálati szempontnak eleget tett. Nagyon hasznosnak minősült számomra ezen kalkulációs lapok áttekintése, mert megállapítható, hogy ahány intézmény, annyi féleképpen vezeti le az 1 hallgatóra jutó képzési költséget. **Megfelelő minősítésű szabályzata 5 intézménynek van (BGE, EJJ, ELTE, NYE, PTE).**

Az eddigiekből adódóan a vizsgálatban bevont intézmények és önköltségszámítási szabályzataik közül **5 olyan intézmény van (BCE, DE, ME, OE, SZTE)**, amelynek mind a 11 szempontnak megfelelő, részletes, körültekintő szabályzata van. Ezen minősítést **kiválóan megfelelnek** neveztem el. A kiválóan megfelelt, illetve példaértékű szabályzatok amellet, hogy tartalmazznak részletes kalkulációs lapokat, még alaposan kidolgozott leírást is tartalmazznak a közvetett költségek felosztásának elveire, irányaira, tehát, hogy az adott költséghelyen összegyűjtött költség milyen vetítési alap segítségével jut el a költségviselőhöz. Általában a hallgatói létszámok, közalkalmazotti létszámok képezik a vetítési alapokat.

A vizsgálat végén egyértelműen megállapítható, hogy az önköltségszámítási szabályzatok minősítése teljesen független az intézmény területi, regionális elhelyezkedésétől, az intézmény egyetemi, alkalmazott tudományok egyetemi és főiskolai besorolásától.

A 24. ábra szemlélteti a szabályzatok összehasonlításának eredményét, a kialakult minősítéseket.



24. ábra: A vizsgált önköltségszámítási szabályzatok minősítésének eredménye

Forrás: saját kutatás (2020)

Az általam vizsgált önköltségszámítási szabályzatok összehasonlításának eredményeképpen megállapítható, hogy a felsőoktatási intézmények önköltségszámítási szabályzatai struktúrájukat tekintve homogének, azonos felépítésűek. Azonban a tartalmi szempontok bevonása már árnyalja az azonosságot és az egységességet. A vizsgált szabályzatok 23%-a általános tartalmi, alacsony információtartalmú elemeket tartalmaznak. Ezen szabályzatokkal az legfőbb probléma, hogy nem tartalmaznak olyan információkat, költségfelosztási lépéseket, viszonyítási alapokat, amelyek hűen tükröznék az alágazat speciális elvárásait. Ellentétben a kiválóan megfelelt szabályzatok, amelyek magasabb minőségű, mélyreható információkat ismertetnek az alágazat speciális jellegét tükrözve, megmutatva ezzel a költségfelosztás összetettségét és bonyolultságát. További megoldandó problémaként állapítható meg, hogy a kalkulációs lapok sokszínűek, nincs egységes levezetési metódus még a kategórián belül sem. Mindezek fényében megállapítom, hogy - a tartalom elsődlegességét szem előtt tartva - a felsőoktatási intézményeknek nincs egységes önköltségszámítási szabályzata.

Ezen vizsgálat és megállapítás cáfolja az előzetes elvárásaimat, így H₄ hipotézis nem teljesült.

Az Nftv. értelmében az intézmények alaptevékenységük ellátásához alaptámogatásban részesülnek, melyet a Kormány rendeletben állapít meg. Ezen kormányrendelet a felsőoktatási intézmények alaptevékenységének finanszírozásáról szóló 389/2016 kormányrendelet, mely szerint az alaptámogatás intézményi összege a differenciált normatíva keretsávok alapján az intézmény által szakonként megállapított összeg és a magyar állami (rész)ösztöndíjas hallgatói létszám szorzata alapján határozandó meg. Az Nftv. 81§-a felsorolja az állami (rész)ösztöndíjas hallgatók által igénybe vehető szolgáltatások körét, továbbá azt is kimondja, hogy az önköltséges hallgatók ugyanezen szolgáltatásokat a képzés önköltségének megfizetése mellett jogosultak igénybe venni. Így megállapítható, hogy az állami ösztöndíjas és az önköltséges finanszírozási formába tartozó hallgatók képzésükhöz való hozzájárulása azonos összegű. Az állami ösztöndíjas hallgató esetén ezt az önköltséget az állam, míg önköltséges hallgató esetén a hallgató biztosítja az intézménynek.

Az intézmény által meghatározott 1 hallgatóra eső képzési költséget (képzés önköltségét) a differenciált normatíva keretsávok között kell megállapítani. Ezen költségkeretből akkor sem lehet kilépni (túllépni), ha a tényleges önköltség ezt indokoltá tenné. A finanszírozást meghatározó jogszabályból kiolvasható, hogy a „klasszikus” közvetett költségekre (értékesítési, forgalmazási, igazgatási és egyéb általános költség) nem biztosít forrást a fenntartó, így minden hallgatónak ezen költségekhez is hozzá kell járulnia a fenntartható gazdálkodás érdekében. Ebből adódóan egy hallgatóval a képzéséhez kapcsolódó teljes költséget kell meg fizettetni.

A mintában szereplő intézmények szabályzataiból megállapítható, hogy minden intézmény adott képzésének teljes költségére fókuszál. Megerősítésképpen a megfelelő és kiválóan megfelelt kategóriába tartozó intézmények szabályzataiban megtalálható volt a részletes, képzési önköltséget bemutató kalkulációs lap is, amelyben az 1 hallgatóra jutó önköltség csak a teljes költség szintjén volt számszerűsítve.

A kiválóan megfelelt kategóriának több intézménye (BCE, OE) foglalkozik azzal a problémával is, hogy milyen egyéb eredményt terhelő tételek merülnek fel a gazdálkodás során, amelyeket nem költségként számolunk el, de ezen tételekre is meg kell teremteni a forrást. Mindkét szabályzat kitér arra, hogy ezen eredményt terhelő ráfordításokat, és esetlegesen ráfordításként meg nem jelenő, de előbb vagy utóbb kiadásként felmerülő terheket is figyelembe kell venni a képzések önköltségének számszerűsítésekor a költségtervezés során.

Véleményem szerint ez nagyon fontos kérdés, és ezen gondolat emeli magasabb szintre a képzések teljes (önköltség) értékének megtervezését, mert számvitelileg már túllépünk a költségeken és tulajdonképpen az összes kiadásra fókuszálunk, amely az adott képzés lefolyása alatt felmerülhet. Mivel nincs más finanszírozási forrás, így ezen tételekkel is gondolkodni kell, ezen kiadásokat is be kell építeni az önköltségbe.

A következőkben a hagyományos költségfelosztási elvekre épülő önköltségszámítás létének bizonyítására térek ki. A bizonyítás a mintában szereplő önköltségszámítási szabályzatokra épül, továbbá a hipotetikus dedukció módszerével élve további állami fenntartású intézmények szabályzatait tekintem át kizárólag abból a célból, hogy az önköltségszámítás módszerére kapjak választ. Az előző hipotézisnél nem éreztem szükségét további szabályzatok bevonásának, a minta és az irodalmi, jogszabályi ismeret megfelelően alátámasztotta a hipotézisekre irányuló döntéseimet.

A hipotetikus dedukció szakaszait lépcsőről lépésre megélve bizonyítom a hagyományos költségfelosztási elvek meglétét az állami felsőoktatási intézmények gyakorlatában.

1. Feltevés: A hazai és a nemzetközi szakirodalmi áttekintés ismertette, hogy az önköltségszámítás módszerében milyen fejlődési igények, szakaszok és újdonságok következtek be az elmúlt évtizedek során. Új és modernebb költségmegfigyelési és felosztási rendszerek fejlődtek, melyek a szolgáltatások értékének meghatározása során alkalmasabbnak bizonyulnak, mint a hagyományos költségfelosztási módszerek.

Az is kiderült a nemzetközi kutatásokból, tanulmányokból, hogy ezen áttérési folyamat elérte a felsőoktatást is, azonban ezen folyamat elején járnak a nemzetközi felsőoktatási intézmények. Vannak, akik áttértek a modernebb költségmegfigyelési rendszerek alkalmazására, vannak, akik tervezik az áttérést. Természetesen vannak olyan intézmények is, akik még elutasítják az elmozdulást a hagyományos módszerektől, mert tartanak a változástól, nincs érdekeltség, se motiváció, se megfelelő alkalmazotti és informatikai háttér egy ekkora erejű változáshoz. Feltevésem, hogy a magyar felsőoktatási intézmények még nem léptek az áttérés útjára, a hagyományos költségfelosztási elveket alkalmazzák a képzések önköltségének meghatározása során.

2. Szervezett megfigyelések szakasza: Megfigyeléseimet a mintára alapoztam. Minden mintában szereplő intézmény a költségfelosztás során hagyományos költségfelosztási elveken nyugvó pótlékoló- és egyszerű osztókalkulációt alkalmaz.

3. Hipotézis: A feltevés egyértelműen hipotézissé vált, tehát hipotézisem, hogy az állami fenntartású felsőoktatási intézmények hagyományos önköltségszámítási módszereket alkalmaznak a képzések költségtérítéseinek meghatározása során.

4. Kritikai következtetések: A hipotézis elfogadását a minta reprezentativitása alátámasztja, azonban felmerült bennem a kérdés, hogy teljes megbízhatósággal és meggyőződéssel el tudnám-e fogadni a hipotézist, annak tudatában, hogy egy speciális tudományterület egyetlen képviselője sem szerepel a mintában. Úgy vélem, hogy a hipotézis törvényszerűsége csak akkor állja meg a helyét, ha a művészeti intézmények esetén is körbejárom a hipotézis kérdéskörét.

5. Döntő kísérlet szakasza: További 3 nagy művészeti egyetem önköltségszámítási szabályzatát vizsgálatam meg megerősítés céljából. A Magyar Képzőművészeti Egyetem, a Magyar Táncművészeti Egyetem és a Moholy-Nagy Művészeti Egyetem szabályzataiban is pótlékoló és osztókalkuláció leírása és lépéssorozata szerepelt.

6. Hipotézis igazolása vagy elvetése: A bizonyítási lánc utolsó lépéseként megállapíthatom, hogy a további intézmények bevonása megerősítette abban, hogy a hipotézisem, miszerint az állami fenntartású felsőoktatási intézmények hagyományos költségfelosztási elveken alapú módszereket alkalmaznak a képzések önköltségének meghatározása során helytálló. **Így a H₅ hipotézis igazolást nyert.**

A következő (18.) táblázatban a kutatási munkát meghatározó célkitűzéseket, hipotéziseket és igazolásukat foglalom össze.

18. táblázat: A kutatás célkitűzései és hipotézisei, valamint azok igazolása

CÉLKITŰZÉSEK	HIPOTÉZISEK	IGAZOLÁS
<p>C₁ célkitűzés: Az intézmények közötti „tandíjverseny” vizsgálata. A felvételi adatok segítségével annak megállapítása, hogy a felvételi jelentkezések, a területi elhelyezkedés, a hírnév és a meghirdetett költségtérítés összegei között szoros, ok-okozati kapcsolat mutatható ki.</p>	<p>H₁ hipotézis: A hallgatók körében népszerűbb felsőoktatási intézmények a differenciált normatíva keretsávok felső határán állapítják meg adott képzési területre vonatkozóan a költségtérítés összegeit.</p>	✓
	<p>H₂ hipotézis: Szigifikáns összefüggés igazolható a költségtérítés összege és az intézmény regionális elhelyezkedése között a gazdaságtudományi képzési területen.</p>	✓
<p>C₂ célkitűzés: Önköltségrugalmasság vizsgálata, vagyis a jelentkezések növekedési vagy éppen csökkenési üteme összhangban áll-e az egyes intézmények által meghirdetett költségtérítési összegek változási ütemével.</p>	<p>H₃ hipotézis: A jelentkezések változásának tendenciája és az önköltségek változásának tendenciája között kapcsolat mutatható ki a gazdaságtudományi képzési területen.</p>	✓
<p>C₃ célkitűzés: A felsőoktatási intézmények önköltségszámítási rendszerének vizsgálata a jogszabályi környezet és az önköltségszámítási szabályzatok elemzésével.</p>	<p>H₄ hipotézis: A felsőoktatási intézmények önköltségszámítási szabályzata egységes felépítésű, azonos részletezettségű és minőségű információtartalommal bíró dokumentumok.</p>	✗
	<p>H₅ hipotézis: A képzések teljes önköltségének megállapítása során hagyományos költségszámítási elveket alkalmaznak az állami fenntartású felsőoktatási intézmények.</p>	✓

Forrás: saját kutatás (2020)

6. KÖVETKEZTETÉSEK ÉS JAVASLATOK

6.1. A kutatási eredmények következtetései

A gazdaságtudományi képzési területre fókuszáló, a felvételi jelentkezések és a meghirdetett költségtérítés összegei közötti kapcsolatot ismertető statisztikai elemzésekből megállapítható, hogy a képzési területen domináló intézmények és képzéseik esetén szoros kapcsolat tapasztalható a népszerűség és képzések önköltsége között. A vizsgálat során elvégzett közepesen erős szignifikáns kapcsolat bizonyítja, hogy a nagyobb hírnévvel rendelkező, a hallgatók körében népszerűbb felsőoktatási intézmények a differenciált normatíva keretsávok felső határán állapítják adott képzési területre vonatkozóan a tandíjait.

A gazdaságtudományi képzési területen FOSZK képzésen a budapesti nagyegyetemi karok és a vidéki tudományegyetemek a népszerűek. Alapképzésen a fővárosi nagyegyetemi karok és elsősorban a fővárosi, majd a vidék tudományegyetemek dominálnak. Mesterképzésen a fővárosi intézmények a népszerűek, egyszinten említhetőek a nagyegyetemei karok és a tudományegyetemek.

Mindhárom képzési forma esetén elmondható, hogy a gazdaságtudományi területen képzést nyújtó állami intézmények a differenciált normatíva keretsáv felső kétharmadában állapítják meg a képzéseik önköltségét.

FOSZK képzés esetén nincs a keretsáv alsó 55%-ban tandíj összeg, tehát az önköltségek 110 000 Ft és 200 000 Ft között helyezkednek el. FOSZK képzés esetén a meghirdetett képzések 20%-át maximum összegben nyújtják, valamint a képzések felénél a költségtérítés összege 140 000 Ft és 190 000 Ft közé esik. A FOSZK képzést azért emelem ki, mert a jogszabály megfeleltetést biztosít FOSZK és alapképzés között. A FOSZK képzés alatt szerzett kreditek 75%-a beszámítható az alapképzés tanulmányaiba. Nagyvonalúan az alapképzésbe beszámítható a FOSZK végzettség. Ezt figyelembevéve a FOSZK képzés tananyag tartalma és a tananyag minősége közel azonos színvonalú kell legyen az alapképzés tananyagaival (azonos, megfeleltethető tantárgyak esetén). Ebben az esetben elgondolkodtató, hogy közel ugyanazt a minőséget kellene nyújtania a 2 éves FOSZK képzésnek, mint egy alapképzés első féléveinek. Ha a képzés minősége közel azonos, akkor hogyan lehet a normatíva maximumokban ily mértékű eltérés (FOSZK esetén 200 000 Ft, alapképzés esetén 350 000 Ft)?

Alapképzés esetén nem hirdetnek képzést a keretsáv alsó 40%-ban, tehát a költségtérítés összegei 150 000 Ft és 350 000 Ft között helyezkednek el. Ebből is látszik, hogy a meghirdetett költségtérítés összegében nagy szóródás mutatkozik ezen a képzési szinten. Mesterképzés esetén nem hirdetnek képzést a keretsáv alsó 60%-ban, tehát a költségtérítés összegei 240 000 Ft és 400 000 Ft között helyezkednek el.

További vizsgálatokat végeztem arra vonatkozóan, hogy kimutatható-e kapcsolat a jelentkezések változásának tendenciája és az önköltségek változásának trendje között. Alapképzés és mesterképzés esetén a meghatározott trendmeredekségek és korrelációs együtthatók rámutattak, hogy sok esetben szoros kapcsolat mutatható ki a jelentkezések változása és az önköltségek változása között. Ezen vizsgálattal elsődlegesen alapképzésre vonatkozóan vonható le az a következtetés, hogy az intézmények az önköltségek meghatározásakor figyelemmel kísérik a jelentkezések változásának trendjeit. A meghirdetett költségterítés összegeinek változásában megfigyelhető az intézmény reagálása a jelentkezések változásának tendenciájára.

A felsőoktatási intézmények önköltségszámítási szabályzatainak összehasonlításából, elemzéséből megállapítható, hogy az állami felsőoktatási intézmények önköltségszámítási szabályzata nem egységes, a közölt információtartalom mélységében és részletezettségében eltérések mutatkoznak. A kutatás kezdetén előzetes elvárásaim voltak az alágazat speciális helyzete, adottságai miatt. Úgy véltem, hogy mivel az állami felsőoktatási intézményeknek az Áhsz. kötelező érvénnyel előírja, hogy az oktatási tevékenységükre vonatkozóan szakonként, képzési szintenként, munkarendként meg kell határozni 1 félévre vonatkozóan az 1 hallgatóra jutó önköltség összegét, így a fenntartó gondoskodik egy módszertani – konkrét számviteli tartalommal bíró - útmutatóról. A Sztv. sem segíti ebben az esetben az intézményeket, hiszen nem ír elő kötelező alaki és tartalmi követelményeket az önköltségszámítás rendjére, a szabályzat tartalmára vonatkozóan.

A vizsgált intézmények és szabályzataik, valamint az irodalmi áttekintés egymást megerősítve bebizonyította, hogy az intézményeknek a számviteli szakirodalomra és tapasztalatokra kell támaszkodniuk, amikor kialakítják az önköltségszámítás rendjét. Az ezzel kapcsolatos hipotézisem, miszerint az állami fenntartású felsőoktatási intézmények önköltségszámítási szabályzata egységes, nem teljesült.

A felsőoktatás finanszírozását szabályozó jogszabály(ok) ismerete és átgondolása, valamint a vizsgálatba bevont önköltségszámítási szabályzatok tartalomelemzése segítségével megállapításra került, hogy az intézmények a teljes költség, illetve önköltség meghatározásában érdekeltek. A kalkulációs lapok ismeretében megállapítható, hogy az elő- és utókalkuláció során is ugyanazon levezetés, séma kerül alkalmazásra.

Az előkalkuláció - ami tulajdonképpen egy költségtervezés - rendkívül bonyolult és komplikált feladat, mert a képzés teljes idejére kell előre megbecsülni a költségeket. Belegondolva egy - 3,5 éves - alapképzésért kért költségterítés összeg megtervezésének folyamatába számos olyan jövőbeni tényezővel és annak változásával kell kalkulálni (például infláció, bérfejlesztés), amely növeli a bizonytalanságot a tervezés megbízhatósága terén. További nehézség a költségtervezéssel kapcsolatban, hogy jogszabályi előírás alapján a hallgató képzési ideje alatt a költségterítés összegén nem lehet változtatni, amely okozhat finanszírozási nehézségeket. Az óvatosság megléte elkerülhetetlen és ebből adódóan nem meglepő, ha olykor előre nem várt költségek fedezetét is be kell tervezni a meghirdetendő költségterítés összegébe.

Az előkalkuláció eredménye tulajdonképpen a költségtervezés lépéssorozatán keresztül a képzésért kért „eladási ár”. A statisztikai vizsgálatokból kiderült, hogy az intézmények a „piaci keresletet” is figyelemmel kísérik, a felsőoktatási intézmények között zajló „tandíjversenyhez” alkalmazkodnak, amikor a képzésekért kért költségterítés összegét meghatározzák.

Ezen jogszabályi kötöttségek mellett, mondhatni nincs más választása az intézményeknek, mint hogy az előkalkuláció során a piaci igényekhez is igazodó, meghirdetett költségtérítés összegét egy nagyvonalú becsléssel kalkulálják. Jelenleg az tapasztalható, hogy az önköltségszámítás nem tölti be azt a szerepet, amelyet a vállalkozói szektorban betölt, mert a finanszírozási előírások, a differenciált normatíva keretsávok és a versenyhelyzet kiéleződése ezt nem teszi lehetővé illetve feltételezhető módon nem is kötődik hozzá érdekelttség.

Meggyőződésem, hogy amíg a finanszírozási rendszer a jelenlegi differenciált normatíva keretsávokkal megállapított alaptámogatás összegén alapul és a beiratkozott hallgatók költségtérítésének összegén nem lehet változtatni a képzésük ideje alatt, addig az előkalkuláció megmarad ezen a nagyvonalú és olykor pontatlan szinten.

A fenntarthatóság és működési kockázatok csökkentése érdekében jelen körülmények között az utókalkuláció szerepének fontosságát kellene előtérben helyezni. Az utókalkuláció a nyomkövetés eszközeként szolgálva, kimutatja a ténylegesen felmerülő költségek viszonylatában, hogy mennyi egy képzésnek 1 hallgatóra vetített tényleges önköltsége. Kiemelten fontosnak tartom, hogy míg az előkalkulációnak elegendő a teljes önköltségre fókuszálni, addig ezen utókalkuláció esetén érdemes lenne az önköltség összes szintjét végig követni. Az utókalkulációs során nagy jelentősége lenne annak, ha nemcsak a teljes önköltség kerülne számszerűsítésre, hanem a fel nem osztható, közvetett költségek nélküli vállalati szektorban alkalmazott kalkulált közvetlen vagy szűkített önköltség is megjelenne. Ezen önköltségszint mutathatja meg, hogy mennyibe került az adott képzésen 1 félév 1 hallgatóra vetítve, amelyet a költségtérítés összegéhez viszonyítva fedezeti összeg, fedezeti pont számítására ad lehetőséget. A valós önköltség ismerete mellett optimális képzési portfólió meghatározása és kialakítása is elérhető lenne.

A tudatos költséggazdálkodás, önköltségszámítás és utólagos elemzések a jelenleg zajló modellváltással egyre kritikusabb területévé lépnek elő a felsőoktatási működésnek. A hallgatói létszám csökkenése egyre kiélezettebb versenyhelyzetet teremt. A vezetői döntéstámogatásban nagy szerepe van a költségek tervezésének, ismeretének, terv-tény összehasonlításoknak és különböző döntés támogató számvetési és kontrolling eszközök alkalmazásának.

A nemzetközi szakirodalmi, tapasztalati ajánlásokkal ellentétben a magyarországi állami fenntartású felsőoktatási intézmények hagyományos költségelosztási elveket alkalmaznak a képzések önköltségszámításában. A kutatás rávilágított, hogy a jogszabályi előírásokhoz, a normatíva keretsávokhoz történő alkalmazkodás a költségelosztás költségviselő-elv alapján történő felosztását indokolja. Ezen költségelosztás kivitelezésére a hagyományos költségelosztási elveken alapú pótlékoló és egyszerű osztókalkulációs módszerek alkalmasak.

6.2. Kutatási eredményekből származó javaslatok

A meghirdetésre kerülő költségtérítések vizsgálatából kiderült, hogy a FOSZK képzés esetén ezen önköltségek a differenciált normatíva keret maximum értéke felé csoportosulnak, ami árulkodó jele annak, hogy a rendelkezésre álló, 200 000 Ft-os maximum önköltség nagyság alacsonynak bizonyul. Még inkább átgondolandó az emelés igénye, ha figyelembe vesszük a FOSZK és alapképzés átjárhatóságát és ezzel kapcsolatosan felmerülő közel azonos tudásszint nyújtásának kérdését.

Javaslat a differenciált normatíva keretösszegek folyamatos monitoringjára vonatkozóan: **Intézményi adatszolgáltatás és igényfelmérés figyelembevétele mellett a normatíva maximumok időközi felülvizsgálata, kiemelt figyelmet fordítva a FOSZK képzés maximum összegének meghatározására.**

A felsőoktatás, mint alágazat speciális helyzete és nehézségei miatt szükséges lenne egy általános és speciális megfontolásokat tartalmazó szakmai útmutatóra, amely támogatná az intézményeket az önköltségszámítás rendszerének továbbfejlesztésében. Eme útmutató segítségével lehetne az intézményeknek nem csak egy szabályzat erejéig, hanem a költségfelosztás módszereire, elveire vonatkozóan is. Szükségesnek tartanám a szabályzat általános alaki és tartalmi elemeire vonatkozóan is egy részletes leírást, ezzel biztosítva az intézmények között az egységességet és megbízhatóságot. Továbbá kiemelten szükségesnek vélem, hogy készüljön egy tételes, kalkulációs levezetés, séma az önköltség meghatározására vonatkozóan, amelyben ok okozati viszonyokra, vetítési alapokra is kitérnének. Véleményem szerint ez a folyamat csak úgy mehet végbe, ha a felsőoktatási intézmények és hozzáértő érintettek is bevonásra kerülnek ebbe a folyamatba. Így érhető el, hogy egy olyan költségfelosztási elvekre épülő kalkulációs séma készüljön, amely a gyakorlatban is alkalmazható, hiszen tükrözi a valóság összetettségét és nehézségeit.

Javaslat az önköltségszámítás rendjének kialakítására vonatkozóan: **Fenntartói támogatással és intézményi összefogással egy általános és speciális elvárásokat, tartalmi elemeket tartalmazó útmutató létrehozása az önköltségszámítás rendjére vonatkozóan.**

Az önköltségszámítási szabályzatokból kiderült, hogy nincs egységes metódus a képzések teljes önköltségének meghatározására, tartalmára vonatkozóan. Önköltségszámítási szabályzat szempontjából vezető intézmények foglalkoznak a nem költségként elszámolandó, de a gazdálkodás szempontjából kiadásként felmerülő tételek kezelésével is, amely problémakör a költségtervezés összetettségére hívja fel a figyelmet.

Javaslat a teljes önköltség tartalmi pontosítására vonatkozóan: **A finanszírozás alapjául szolgáló képzési önköltség tételeinek jogszabályi szintű meghatározása, ezzel is segítve az intézményeket a képzések teljes önköltségek kialakításában.**

A jogszabályi szigorítás, miszerint nem lehet a képzési idő alatt a költségtérítés összegén változtatni, nagyban hozzájárul a költségtervezés pontatlanságához, a finanszírozási bizonytalanságok és kockázatok felmerüléséhez. Meghatározott mértékű tandíj változtatási lehetőség kialakítása célszerű lenne, amely hallgatói oldalról is ösztönzőleg szolgálhatna, ezzel is csökkentve a lemorzsolódást, szorgalmazni a normál képzési időben történő képzés befejezését.

Javaslat a fenntarthatóság és működési, finanszírozási kockázatok mérséklése érdekében: **Meghatározott időközönként meghatározott mértékű költségtérítés díj módosítási lehetőség biztosítása.**

A 19. táblázatban a kutatásból származó következtetések és javaslatok összegzése található.

19. táblázat: A kutatás következtetései és javaslatai

KÖVETKEZTETÉSEK	JAVASLATOK
<p>Felsőoktatási szakképzés esetén a meghirdetésre került költségtérítés összegei a normatíva maximum közelében csoportosulnak.</p>	<p>Normatíva maximumok felülvizsgálata szükséges.</p>
<p>A vizsgálatba bevont állami fenntartású felsőoktatási intézmények önköltségszámítási szabályzata – a tartalom elsődlegességét szem előtt tartva – nem egységes.</p>	<p>Általános és speciális elvárásokat tartalmazó útmutató létrehozása az önköltségszámítás rendjére vonatkozóan.</p>
<p>Nincs egységes metódus a képzések teljes önköltségének meghatározására, tartalmára vonatkozóan.</p>	<p>A finanszírozás alapjául szolgáló képzési önköltség tételeinek jogszabályi szintű meghatározása.</p>
<p>Jogszabályai előírás értelmében a képzési idő alatt a költségtérítés összegének változtatása nem lehetséges, mely finanszírozási kockázatot jelent.</p>	<p>Meghatározott időnként, meghatározott mértékű költségtérítési díj eltérítési lehetőség biztosítása a képzési idő alatt.</p>

Forrás: saját szerkesztés (2021)

6.3. A felsőoktatási intézmények modellváltása kapcsán kijelölhető új kutatási irány

A kutatásból megállapítható, hogy jelenleg alkalmazott önköltségszámítási módszerek ellátják a feladatukat, azonban további kérdésként merül fel, hogy a nemzetközi gyakorlat példájára lenne-e előrelépés a módszertani megújulás tekintetében. Véleményem szerint az állami intézményekre vonatkozó jogszabályi előírások, a jelenlegi finanszírozási jogszabályok az előkalkuláció során alkalmazott költségtervezést, költségfelosztást gúzsba kötik, és változásra, előre lépésre nem alakul ki hajlandóság. Azonban a jelenleg (2021) is zajló felsőoktatási modellváltás előtérbe helyezheti egy kifinomultabb és pontosabb költségmegfigyelési rendszer kialakításának igényét.

A modellváltás útjára lépett intézmények esetén az állam fenntartói szerepe megszűnik, és egy vagyongazdálkodási alapítvány lép az állam helyére. Az alapítvány illetve az azt irányító kuratórium fogadja el az intézmény szervezeti és működési szabályzatát, éves beszámolóját, költségvetését, intézményfejlesztésre és vagyongazdálkodásra irányuló terveit. Az átalakulással a piaci szemlélet, a piaci gondolkodás megjelenik a felsőoktatási intézmények gazdálkodásában. A merev, bürokratikus adminisztratív rendszert egy rugalmasabb szabályozási környezet váltja fel, amely megteremthet egy, a piaci igényekhez igazodó intézményi működést. Nemzetközi téren versenyképes oktatás kialakítása rugalmasabb keretek között valósulhat meg. Az oktatók és dolgozók számára egy változásra és fejlődésre ösztönző teljesítmény- és javadalmazási rendszer alakítható ki. A rugalmasabb finanszírozás mellett a jogszabályi és szervezeti környezetben bekövetkezett változások az oktatás minőségének és a kutatások eredményességének növekedését eredményezheti (DERÉNYI 2020).

A vizsgálatban bevont intézmények közül a Budapesti Corvinus Egyetem 2019. július 1-jével, a Miskolci Egyetem, a Soproni Egyetem, a Széchenyi István Egyetem 2020. augusztus 1-jével, míg a Szent István Egyetem 2021. február 1-jével lépett az átalakulás útjára. A Budapesti Gazdasági Egyetem, a Debreceni Egyetem, A Dunaújvárosi Egyetem, az Óbudai Egyetem, a Pannon Egyetem, a Pécsi Tudományegyetem és a Szegedi Tudományegyetem modellváltása előkészületi stádiumban van, várható átalakulásuk 2021. ősze.

A vállalati menedzsment szemlélet kialakulása a felsőoktatási intézmények esetén megjelenik, így a vállalati szektorban alkalmazott költségtudatosság, költségfegyelem a jövőben elkerülhetetlen lesz. Természetesen a jelenlegi átalakulás fókuszja nem az önköltségszámítás területére irányul, de pár év múlva elkerülhetetlen lesz a költségek tervezésének, megfigyelésének, csoportosításának és felosztásának egy sokkal nagyobb tudatosságot kialakítani az intézmények fenntarthatósága és fejlesztésének érdekében.

Új kutatási irány: A jelen aktualitásait szem előtt tartva a modellváltással érintett intézményeket venném először vizsgálat alá. Az átalakulással, a vállalati menedzsment szemlélet ösztönöz-e tudatosabb költségmegfigyelést, rendszerezést, modernebb elvekre épülő önköltségszámítás alkalmazását? A kérdéskör vizsgálatához szükséges lesz mélyinterjúk alkalmazása, amelyekkel egyes intézmények hozzáállása, véleménye, felkészültsége feltérképezésre kerül.

Felvetések: A modellváltó intézményeknek változtatnak-e az önköltségszámítás metódusán? Éltre hív-e ez az átalakulás tudatosabb önköltségszámítást?

7. ÚJ TUDOMÁNYOS EREDMÉNYEK

A kutatási munka elsődleges célja a magyarországi állami fenntartású felsőoktatási intézmények képzésire vonatkozóan az önköltségszámítás szabályozottságának és módszertani hátterének feltérképezése, a hiányosságok beazonosítása volt. Az értekezés megírása alatt a figyelmem a felsőoktatási intézmények által használt önköltségszámítási metódus, a tandíj értékének meghatározására irányult.

A kutatás eredményei a következők:

1. Statisztikai módszerekkel (asszociációs kapcsolatok feltárása) bizonyítást nyert, hogy a nagyobb hírnévvel rendelkező, a hallgatók körében népszerűbb felsőoktatási intézmények a differenciált normatíva keretsávok felső határán állapítják adott képzési területre vonatkozóan a tandijaikat.
2. Statisztikai módszerekkel (varianciaanalízis) bizonyítást nyert, hogy szignifikáns összefüggés igazolható a költségtérítés összege és az intézmény regionális elhelyezkedésének vizsgálata esetén a gazdaságtudományi képzési területen.
3. Statisztikai módszerekkel (lineáris trend vizsgálatok) bizonyítást nyert, hogy a jelentkezések változásának tendenciája és az önköltségek változásának tendenciája között kapcsolat mutatható ki egy kiválasztott tudományterületen. A gazdaságtudományi képzési terület alapképzéseinél egyértelműen kimutatható, hogy az intézmények az önköltségek meghatározásakor figyelemmel kísérik a jelentkezések változásának trendjeit.
4. A jogszabályi ismeret és az önköltségszámítási szabályzatok tartalomelemzése rávilágított, hogy nincs egységes önköltségszámítási rend az állami fenntartású felsőoktatási intézményeknél, holott jogszabályi kötelezettség annak kialakítása.
5. Az önköltségszámítási szabályzatok tartalomelemzése bebizonyította, hogy az intézmények különböző tartalmú és nagyságú költség- és kiadástételek figyelembe vételével tervezik a képzésük teljes önköltségét.

8. ÖSSZEFOGLALÁS

Disszertációm és kutatásom fókuszában a magyarországi felsőoktatási intézmények és azok önköltségszámítási gyakorlatának megfigyelése állt. A kutatás megalapozását szolgáló irodalomkutatás során ismertetésre kerültek a releváns jogszabályok, korábbi kutatások eredményei, a témával foglalkozó szakirodalmi előzmények, publikációk. Elengedhetetlennek tartottam, hogy bemutatásra kerüljenek a finanszírozási, pénzügyi és a számviteli irodalmak kapcsolódó ismeretanyaga. Ismertetésre került szükséges mértékben a jogszabályi környezet, a számviteli elszámolás lehetőségei és az önköltségszámítás módszertanában bekövetkezett változások fejlődése.

Egy nemzetközi viszonylatban is helytálló felsőoktatási rendszer kialakítása érdekében a felsőoktatási intézményeknek megfelelő időben és hatékonyan reagálniuk kell a társadalmi és piaci kihívásokra, valamint oktatási és tudományos kutatási tevékenységük során meg kell jelenjen a teljesítmény- és minőségközpontúság. Az elmúlt két évtized zsugorodó felsőoktatása rávilágított arra, hogy a felsőoktatásban is megjelenő versenyhelyezettel való küzdelem és egyidejűleg a létfenntartás igényének elérése érdekében megbízható és naprakész információk szükségesek. A gyors reagálás, alkalmazkodás és megfelelés érdekében olyan adatszolgáltatás szükséges, amely segíti a vezetőséget a hatékony döntéshozatalban. A pénzügyi, finanszírozási és működési kockázatok mérséklése és elkerülése érdekében az intézményeknek nagyobb hangsúlyt kell fektetni a bevételek és kiadások tervezésére, a számvitel adatok átláthatóságra és pénzügyi tudatosság kialakítására.

A felsőoktatás alakulása az elmúlt évtizedben is meghatározó fontossággal bírt és a figyelem középpontjában volt, azonban a napjainkban zajló modellváltással a kutatási terület aktualitása megkérdőjelezhető.

Az intézmények a lehető leginkább érdekeltté válnak saját bevételeik növelésében, mely jövedelemszerkezet kialakításához megalapozott pénzügyi és számviteli információk kellenek, egyúttal a képzések költségeinek beazonosítása létfontosságúvá válik. Ezen célok elérése csak tudatos költségtervezés, költségelemzés és költségellenőrzés mellett valósulhat meg, melyben elengedhetetlen a képzések költségeinek ismerete.

A gazdaságtudományi képzési területre fókuszáló, a felvételi jelentkezések és a meghirdetett költségtérítés összegei közötti kapcsolatot ismertető statisztikai elemzésből megállapítható, hogy a gazdaságtudományi képzési területen domináló intézmények és képzéseik esetén szoros kapcsolat tapasztalható a népszerűség és képzések önköltsége között. A vizsgálat során elvégzett közepesen erős szignifikáns kapcsolat bizonyítja, hogy a nagyobb hírnévvel rendelkező, ismertebb felsőoktatási intézmények a differenciált normatíva keretsávok felső határán állapítják adott képzési területre vonatkozóan a tandíjait. Alapképzés és mesterképzés esetén a meghatározott trendmeredekségek és korrelációs együtthatók rámutattak, hogy sok esetben szoros kapcsolat mutatható ki a jelentkezések változása és az önköltségek változása között. Ezen vizsgálattal elsődlegesen alapképzésre vonatkozóan vonható le az a következtetés, hogy az intézmények az önköltségek meghatározásakor figyelemmel kísérik a jelentkezések változásának trendjeit.

A kutatásban megjelenő intézményi tapasztalat rávilágított arra, hogy az önköltségszámítás tekintetében nincs jelen a tudatos ok-okozati költségfelosztás, összefüggések kapcsolata, valójában a meghirdetésre kerülő költségtérítés összegeiben a piaci körülményekhez és normatíva keretsávhoz történő igazodás jelenik meg. Ezen megállapítást az Állami Számvevők elemzése is megerősíti (ÁSZ 2020). Ez a gyakorlat a modellváltás után is valószínűsíthetően megmarad, azonban az intézményeknek fel kell ismerniük, hogy a költségek ismerete nélkül tudatos gazdálkodás és fejlődés nem valósítható meg. Hosszútávú fennmaradási és fejlődési, fejlesztési célok elérése érdekében szükséges a valós, pontos képzési önköltség ismerete, mely képzéshez kapcsolódó tandíj összeget már az intézmények a normatíva keretsávok, a piaci kereslet, a versenyhelyzet és önköltség ismeretében alakíthatnak ki.

Kifejezetten szerencsés egybeesésnek vélem, hogy a kutatás lezárása után a vizsgálatba bevont intézmények többsége 2021. végére a modellváltás lehetőségét kihasználva, az átalakulás útjára lépnek. Ezen intézmények eddigi önköltség meghatározási gyakorlatain az első időszakban nem feltétlenül fognak változtatni – információk hiányában csak évek múltán lehet ezen időszakot elemzés és kiértékelés alá vonni -, de bizonyos idő elteltével az igény megteremtődik a fejlődésre, változásra. Ezen fejlődésre a nemzetközi felsőoktatási gyakorlatban, mind vállalati megoldásokban is található elegendő tapasztalat, mely segítség lehet az intézménynek.

Ezeknek a kihívásoknak való megfelelés és pénzügyi fenntarthatóságuk javítása érdekében az egyetemeknek ki kell dolgozniuk a megfelelő eszközöket, hogy azonosítsák valamennyi tevékenységük és képzésük teljes költségét. A képzések önköltségének ismerete a leírtakból adódóan alapvető stratégiai eszközévé válik egy intézmény irányításához. Véleményem szerint a modellváltással az önköltségszámítás hangsúlyos szerepe erősödik.

A disszertációt a következő gondolattal zárom, amely alátámasztja a kutatás múltorientáltságának fontosságát: **A jövő fejlődéséhez nélkülözhetetlen a múlt tapasztalatainak és gyakorlatainak kiértékelése és tisztán látása.**

SUMMARY

The focus of my dissertation and research is the investigation of Hungarian higher education institutions and their cost-accounting practices. Literature research serving as the basis for my research presented the relevant legislation, previous research results as well as literature and publications dealing with the topic. I found it indispensable to include the presentation of knowledge related to literature on financing, finances and accounting, as well. In addition, the regulatory environment, the possibilities for accounting treatment and the development of changes in the methodology of cost-accounting were also discussed to the extent necessary.

In order to develop a higher educational system that is competitive internationally, higher educational institutions need to react to social and market challenges efficiently and in a timely way, and their education and scientific research activities should be performance- and quality-oriented. Over the past two decades, the shrinking of higher education has shown that reliable and up-to-date information is necessary to be able to cope with competition and at the same time to survive in higher education, as well. Quick response, adaptability and adequacy require such data provision that helps management in efficient decision-making. With a view to financial, financing and operational risk mitigation and avoidance, institutions need to put a greater emphasis on planning revenues and expenses, the transparency of accounting data and the development of financial literacy.

During the past decade higher education has had a decisive and focal role, however, taking today's changing of the educational model into consideration, the timeliness of this research topic is undeniable.

Institutions are becoming more and more invested in increasing their income and the development of the income structure calls for substantiated financial and accounting data while the identification of course costs is becoming fundamental. These goals can only be achieved with conscious cost planning, cost analysis and cost control, which make the knowledge of course costs indispensable. As soon as the costs of a course and subsequently the official tuition fee are defined, institutions can ensure profitability and efficiency.

Based on the statistical analysis of the relationship between applications and official tuition fees focusing on the economic field of education, it can be stated that in institutions and courses dominating in the field of economics there is a strong relationship between popularity and tuition fees. The medium-strength significant relationship found in the analysis proves that better-known institutions with a higher reputation set their fees in the given field of education at the highest values of the differentiated normative support framework. At bachelor and master level the identified trend slopes and correlational coefficients have shown that in many cases there is a strong relationship between the changes in tuition fee and the changes in application. Based on the study results, it is primarily true for bachelor courses that institutions take trends in application changes into account when they determine the rate of tuition fees.

Institutional experience from the research revealed that costing lacks conscious cause and effect cost allocation, the connecting of relationships. Instead, official rates of tuition reflect adaptation to market conditions and the normative support framework. This finding is further confirmed by the Hungarian State Audit Office analysis (ÁSZ 2020). This practice is expected to stay even after the model change, however, institutions must recognise that without the knowledge of their costs they cannot implement sensible management and development. To ensure the achievement of long-term survival and development goals, it is essential to become aware of the true and accurate training costs for which the rate of tuition can be calculated by the institutions in the knowledge of the normative support framework, market demands, the competitive situation and the costs.

I find it a fortunate coincidence that following the research the majority of the institutions involved in the study are to embark on the path of transition by the end of 2021, using the opportunities provided by the model change. These institutions, in the initial stage are not likely to change their costing practices – in the lack of information it might take years to carry out the analysis and evaluation of this period – but after a certain time the need for improvement and change will arise. There is a sufficient amount of experience, both in international higher education and corporate practices, regarding development, which could prove helpful to institutions.

In order to live up to these challenges and also to improve their financial sustainability, universities should devise the appropriate instruments to identify the total cost of all their activities and training courses. The knowledge of course costs, based on the above, becomes an essential strategical tool in institutional governance. In my point of view, the model change will strengthen the prominent role of costing.

I would like to conclude my dissertation – to emphasise the importance of the past-orientation of my research – with the following thought: **For future development, the evaluation and understanding of past experience and practices are necessary.**

MELLÉKLETEK

M1. Irodalomjegyzék

1. ABDISSA, G. S. - ILLÉS, B. CS. - TÖRÖNÉ DUNAY, A. (2021): The Effect of Entrepreneurial Marketing on the Performance of Small and Medium-sized Enterprises, SHS WEB OF CONFERENCES 90, pp. 1-8. Paper: 01018.
2. ABUSALAMA, F. A. (2008): Barriers to Adopting Activity-based Costing Systems (ABC): an Empirical Investigation Using Cluster Analysis (Doctoral dissertation). Letöltés ideje: 2018.05.31. <https://arrow.dit.ie/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://scholar.google.hu/&httpsredir=1&article=1010&context=busdoc>
3. AL-OMIRI, M. - DRURY, C. (2007): A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organisations, Management Accounting Research, vol. 18, pp. 399–424.
4. AMIR, A. M. - AUZAIR, S. M. - MAELAH, R. - AHMAD, A. (2012): Determination of educational cost in public university – a modified activity based approach. World Journal of Social Sciences, vol. 2, no. 2, pp. 34–48.
5. ANDERSON, S. W. – YOUNG, S. M. (1999): The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems, Accounting, Organizations and Society, vol. 24., pp. 525-559.
6. ANTAL, L. (1976): A tartalomelemzés alapjai, Megvető Könyvkiadó, Budapest.
7. ARNABOLDI, M. – LAPSLEY, I. (2003): Activity based costing, modernity and the transformation of local government: a field study. Public Management Review 5, pp. 345–375.
8. ASKARANY, D. - YAZDIFAR, H. (2007): Why ABC is not widely implemented? International Journal of Business Research, vol. 7, no. 1, pp. 93–98.
9. ÁLLAMI SZÁMVEVŐSZÉK (2015): Az állami felsőoktatási intézmények gazdálkodása és működése Ellenőrzési tapasztalatok.
10. ÁLLAMI SZÁMVEVŐSZÉK (2020): A közszféra teljesítménymérése - Nemzeti és Ágazati Stratégiák értékelése.
11. BABBIE, E. (2017): A társadalomtudományi kutatás gyakorlata, Balassi Kiadó, Budapest
12. BAIRD, K. (2007): Adoption of activity management practices in public sector organizations. Accounting and Finance vol. 47, pp. 551-569
13. BAIRD, K. M. - HARRISON, G. L. - REEVE, R. C. (2004): Adoption of activity management practices: a note on the extent of adoption and the influence of organisational and cultural factors. Management Accounting Research, vol. 15, no. 4, pp. 383–399.
14. BARTÓK NAGY, A. (1989): Költséggazdálkodás, önköltségszámítás, Saldo Kiadó, Budapest
15. BARTÓK NAGY, A. (1997): Vezetői számvitel, Saldo Kiadó, Budapest
16. BATHÓ, F. (2012): Melyik úton, merre tovább? - Az eredményszemléletű számvitelre történő áttérés elvi programja, Pénzügyi Szemle; 2012/4., (426-443. oldal)
17. BERÁCS, J. – DERÉNYI, A. - KÁDÁR-CSOBOTH, P. – KOVÁTS, G.- POLÓNYI, I.- TEMESI, J. (2017): Magyar felsőoktatás 2016. Stratégiai helyzetértékelés, NFKK.
18. BERÁCS, J. – DERÉNYI, A. – KOVÁTS, G. – POLÓNYI, I. – TEMESI, J. (2015): Magyar felsőoktatás 2014. Stratégiai helyzetértékelés, NFKK.

19. BETAKOVA, J. – HAVIERNIKOVA, K. – OKREGLICKA, M. – MYNARZOVA, M. – MAGDA, R. (2020): The role of universities in supporting entrepreneurial intentions of students toward sustainable entrepreneurship, *Entrepreneurship and Sustainability Issues*, vol. 8, no. 1, pp 573-589.
20. BORBÉLY, K – LUKÁCS, L. I. (2018): Schmalenbach munkássága és hatása a magyar számvitelre, *Controller Info* vol. VI., no.1, pp. 21-26.
21. BOSNYÁK, J. – GYENGE, M. – PAVLIK, L. – SZÉKÁCS, P. (2010): *Vezetői számvitel, Saldo Kiadó, Budapest*
22. BRIGNALL, T. J. – FITZGERALD, L. – JOHNSTON, R. – SILVESTRO, R. (1991): Product costing in service organizations, *Management Accounting Research*, vol 2, pp. 227-248.
23. CLARK, J. M. (1923). *Studies into Economics of Overhead Costs*. The University of Chicago Press.
24. CLARKE, P. - BELLIS-JONES, R. (1996): Activity-based cost management in the management of change. *The TQM Magazine*, vol. 8, no. 2, pp. 43–48.
25. COOPER, R. (1991): A structured approach to implementing ABC. *Accountancy*, vol. 107, pp. 78–80.
26. COOPER, R. - KAPLAN, R.S. (1988): Measure costs right; make the right decisions. *Harvard Business Review*, vol. 66, no. 5, pp. 96–103.
27. COOPER, R. - KAPLAN, R.S. (1991): Profit priorities from activity-based costing, *Harvard Business Review*, vol. 69, no 3, pp. 130–135.
28. CROPPER, P. - COOK, R. (2000): Developments: activity-based costing in universities—five years on. *Public Money & Management*, vol. 20, no. 2, pp. 61–68.
29. CROPPER, P. - DRURY, C. M. (1996): Management accounting practices in universities. *Management Accounting (UK)*, no 74, pp. 28–30.
30. DATTA, P. P. - ROY, R. (2010). Cost modelling techniques for availability type service support contracts: A literature review and empirical study. *CIRP Journal of Manufacturing Science and Technology*, vol. 3, pp. 142–157.
31. DERÉNYI, A. (2020): Az intézményi működési keretek átalakítási kísérletei a magyar felsőoktatásban, *Educatio*, vol 29, no. 1., pp. 64–77.
32. DRAŽIĆ LUTILSKY, I. - DRAGIJA, M. (2012): Activity based costing as a means to full costing—possibilities and constraints for European universities. *Journal of Contemporary Management Issues*, vol. 17, no. 1, pp. 33–57.
33. DRUCKER, P. F. (1963): Managing for business effectiveness. *Harvard Business Review*, pp 53 – 60.
34. DRURY, C. M. (2012): *Management and cost accounting*, 8th edition, Cengage Learning, London.
35. ELIAS, H. - MEHROTRA, A. (2018): Activity-Based Costing of Library Services in Universities—A Case Study of a Private University, *Economics World*, Vol. 6, No. 3, pp. 165-176.
36. ESTERMANN, T. - CLAEYS-KULIK, A. L. (2013): Financially Sustainable Universities. Full Costing: Progress and Practice. Brüssels, EUA projekt.
37. ESTERMANN, T. - PRUVOT, E. B. (2011): Financially Sustainable Universities II. European universities diversifying income streams. Brüssels, EUA Publications 2011.
38. EUA (2008): Financially sustainable Universities – Towards full costing in European Universities, Brüssels. EUA Publications 2008.

39. EUROPEAN COMMISSION (2010): Europe 2020: a strategy for smart, sustainable and inclusive growth. Brussels, Lekérdezés ideje: 2019. 07.01.
<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:2020:FIN:EN:PDF>
40. EUROPEAN COMMISSION (2011): Supporting growth and jobs – an agenda for the modernisation of Europe's higher education systems, Letöltés ideje: 2019.07.16. <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0567:FIN:EN:PDF>
41. EURÓPAI UNIÓ (2018): Oktatási és képzési figyelő 2018, Magyarország, Európai Unió Kiadóhivatala, Luxemburg. Letöltés ideje: 2019.06.20.
https://ec.europa.eu/education/sites/education/files/document-library-docs/et-monitor-report-2018-hungary_hu.pdf
42. EUROSTAT (2019): Tertiary education statistics, Letöltés ideje: 2020.01.11.
https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Tertiary_education_statistics#Participation
43. FEI, Z. Y. - ISA, C. R. (2010): Behavioral and organizational variables affecting the success of ABC success in China, African Journal of Business Management, vol. 4, pp. 2302-2308.
44. FOKOZATVÁLTÁS A FELSŐOKTATÁSBAN (2014): A teljesítményelvű felsőoktatás fejlesztési irányvonalai, Letöltés ideje: 2017.04.31.
<https://www.kormany.hu/download/d/90/30000/fels%C5%91oktat%C3%A1si%20koncept%C3%B3.pdf>
45. FOKOZATVÁLTÁS A FELSŐOKTATÁSBAN (2016): Fokozatváltás a felsőoktatásban, középtávú szakpolitikai stratégia Letöltés ideje: 2018.05.30.
<https://www.kormany.hu/download/3/18/e0000/20161202%20Fokozatv%C3%A1lt%C3%A1s%20%20a%20fels%C5%91oktat%C3%A1sban%20k%C3%B6z%C3%A9pt%C3%A1v%C3%BA%20strat%C3%A9gia.pdf>
46. FREEDMAN, D. – PISANI, R. – PURVES, R (2005): Statisztika, Typotex Kiadó, Budapest
47. GERI, N. - RONEN, B. (2005): Relevance lost: the rise and fall of activity-based costing. Human Systems Management, vol. 24, pp. 133–144.
48. GODDARD, A. - OOI, K. (1998): Activity-based costing and central overhead cost allocation in universities: a case study. Public Money & Management, vol. 18, no. 3, pp. 31–38.
49. GOSSELIN, M. (1997): The effect of strategy and organisational structure on the adoption and implementation of activity-based costing. Accounting, Organisations and Society, vol. 22, no. 2, pp. 105–122.
50. HALÁSZ, G. (2012): Finanszírozási reformok a felsőoktatásban: nemzetközi összehasonlító elemzés, In: Temesi J. (szerk.): Felsőoktatás-finanszírozás, Nemzetközi tendenciák és a hazai helyzet, AULA Kiadó Kft, Budapest, pp. 11-66.
51. HELLER, D. E. – ROGERS, K. R. (2006): Shifting the Burden: Public and private financing of higher education in the united states and implications for Europe, Tertiary Education and Management vol. 12, pp. 91–117.
52. HORNGREN, C. T. (1995): Management accounting: this century and beyond. Management Accounting Research, pp. 281–286.
53. HORNGREN, C.T. – DATAR, S.M. – RAJAN, M. (2012): Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 14th ed., Pearson Prentice Hall, Upper Saddle River, NJ.
54. HRUBOS, I. (2009): Európai felsőoktatási reform Magyarországon. Új Pedagógiai Szemle, vol. 12., pp 43–56.
55. HUNYADI, L. – MUNDRUCZÓ, G. – VITA, L (2000): Statisztika, Aula Kiadó, Budapest

56. ITELSZON, L. B. (1967): Matematikai és kibernetikai módszerek a pedagógiában, Tankönyvkiadó, Budapest
57. JOHNSON, H. T. (1990): Beyond product costing: A challenge to cost management's conventional wisdom. *Journal of Cost Management*, pp. 15–21.
58. JOHNSON, H. T. – KAPLAN, R. S. (1987): *Relevance lost. The Rise and Fall of Management Accounting*. Harvard Business School Press, Boston,
59. JOHNSTONE D. B. (2004): The economics and politics of cost sharing in higher education: comparative perspectives, *Economics of Education Review*, vol. 23, pp. 403–410.
60. JONGBLOED, B. – ENDERS, J. – SALERNO, C. (2008): Higher education and its communities: Interconnections, interdependencies and a research agenda, *Higher Education*, vol. 56, pp. 303-324.
61. KAPLAN, R. S. (1988): One cost system isn't enough. *Harvard Business Review*, vol. 66, no. 1, pp. 61–66.
62. KAPLAN, R. S. – ANDRESON, S. R. (2004): Time driven activity based costing. *Harvard Business Review*, 82 (11), pp. 131–138.
63. KAPLAN, R. S. – ATKINSON, A. A. (2003): *Vezetői Üzleti Gazdaságtan, Haladó vezetői számvitel*, Panem Könyvkiadó, Budapest
64. KAPLAN, R. S. – COOPER, R. (2001): *Költség & Hatás, Integrált költségszámítási rendszerek: az eredményes vállalati működés alapjai*. Panem – IFUA Horváth & Partner, Budapest,
65. KARDOS, B. – SISA, K.A. – SZEKERES, B. – VERESS, A. (2016): *Vezetői számvitel elmélet, módszertan*, Saldó Kiadó, Budapest
66. KHOZEIN, A. - DANKOUB, M. (2011): Activity based costing system and its succeed implementing in organisations. *Australian Journal of Basic Applied Sciences*, vol. 5, no. 10, pp. 613–619.
67. KOSTIĆ, M. D. - JOVANOVIĆ, T. - JURIC, J. (2019). Cost Management at Higher Education Institutions – Cases of Bosnia and Herzegovina, Croatia and Slovenia. *Central European Public Administration Review*, 17(1), pp. 131–148.
68. KOSZTYÁN, Zs. T. – TELCS, A. – TÖRÖK, Á. (2015): Felsőoktatásba jelentkezők preferenciáinak térbeli és időbeli szerkezete, teljesítményfüggése. *Statisztikai Szemle*, 93 (10), pp. 917–942.
69. KOVÁTS, G. (2006): A felsőoktatási intézmények finanszírozási modelljei, *Közgazdasági szemle*, LIII. évfolyam, pp. 919-938.
70. KOVÁTS, G. (2012): Felsőoktatás-finanszírozás néhány fejlett országban, In: Temesi J. (szerk.): *Felsőoktatás-finanszírozás, Nemzetközi tendenciák és a hazai helyzet*, AULA Kiadó Kft, Budapest, pp. 103-165.
71. KÖRMENDI, L. – TÓTH, A. (2002): A controlling tudományos megközelítése és alkalmazása, *Perfekt Zrt.*, Budapest
72. KÖRMENDI, L. – TÓTH, A. (2011): *A controlling alapjai*, Saldo Kiadó., Budapest
73. KÖRÖSI, I. (2012): Az Európa 2020 stratégia, az EUREKA szerepe és kilátásai, *MTA Közgazdaság- és Regionális Tudományi Kutatóközpont Világgazdasági Intézet*, vol. 205.
74. KRIPPENDORFF, K. (1995): *A tartalomelemzés módszertanának alapjai*, Balassi Kiadó, Budapest
75. KRISHNAN, A. (2006): An application of activity based costing in higher learning institution: a local case study. *Contemporary Management Research*, vol. 2, no. 2, pp. 75–90.

76. KSH (2019): Statisztikai tükör, Oktatási adatok 2018/2019. Letöltés ideje: 2019.07.12, <http://www.ksh.hu/docs/hun/xftp/idoszaki/oktat/oktatas1819.pdf>
77. LAÁB, Á. (2009): Vezetői számvitel, BME oktatási segédanyag. Letöltés ideje: 2019.04.30. http://www.xn--klker-kva.hu/wp-content/uploads/2013/03/teljeskOny_1550281.pdf
78. LAÁB, Á. (2016): Számviteli ismeretek - érthetően, szórakoztatóan, Complex Wolters Kluwer Kft., Budapest
79. LAÁB, Á. (2017): Döntéstámogató számvitel – érthetően, szórakoztatóan, Complex Wolters Kluwer Kft., Budapest
80. LAÁB, Á.– VARSÁNYI, J.– BÁRÁNY M. – BÖGEL, Gy. – SZŰCS, R. (2011): Döntéstámogató vezetői számvitel: Elméleti és módszertani irányok, Complex Kiadó Kft, Budapest
81. LANGERFIELD - SMITH, K. (2006): A review of quantitative research in management control systems and strategy. Handbooks of Management Accounting Research, no. 2, pp. 753–783.
82. LEPORI, B. - VAN DEN BESSELAAR, P. - DINGES, M. - POTI, B. - REALE, E. - SLIPERSAETER, S. - THEVES, J. - VAN DER MEULEN, B. (2007): Comparing the evolution of national research policies: What patterns of change? Science and Public Policy, 34, vol. 6, pp. 372–388.
83. MAJOR, M. - HOPPER, T. (2005). Managers divided: Implementing ABC in a Portuguese telecommunications company. Management Accounting Research, 16, 205–229.
84. MAJOROS, P. (2004): A kutatómódszertan alapjai, Perfekt Zrt, Budapest
85. MALMI, T. (1997): Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralized organisation. Management Accounting Research, vol. 8, no. 4, pp. 459–480.
86. MANSOR, N. N. A - TAYLES, M. - PIKE, R. (2012): Information usefulness and usage in business decision-making: an activity-based costing (ABC) perspective. International Journal of Management, vol. 29, no. 1, pp. 19–32.
87. MARGINSON, S. (2018): Global trends in higher education financing: The United Kingdom, International Journal of Educational Development, vol. 58, pp. 26-36.
88. MITCHELL, M. (1996): Activity based costing in UK universities. Public Money & Management, vol. 16, no. 1, pp. 51–57.
89. MOISELLO, A. M. (2012): ABC: evolution, problems of implementation and organisational variables. American Journal of Industrial and Business Management, vol. 2, pp. 55–63.
90. MUSINSZKI, Z. (2013a): Költség-e a költség? Költségek a vezetői számvitelben. Controller Info, vol. I, no. 2, pp. 2-8.
91. MUSINSZKI, Z. (2013b): Kontrolling, Oktatási segédanyag, Miskolc. Letöltés ideje: 2019.05.21. <http://gtk.uni-miskolc.hu/files/6629/Kontrolling+%28logisztika%29+k%C3%A9zirat+2013.pdf>
92. NÉMETH, A. O. (2012): Felsőoktatás-finanszírozás Kelet-Közép-Európában, In: Temesi J. (szerk.): Felsőoktatás-finanszírozás, Nemzetközi tendenciák és a hazai helyzet, AULA Kiadó Kft, Budapest, pp. 67-102.
93. NORTHCOTT, R. (2008). Can ANOVA measure causal strength? The Quarterly Review of Biology, vol. 83(1), pp. 47–55.
94. OECD (2018) Education at a Glance 2018, OECD indicators, Letöltés ideje: 2019.05.21. <https://www.oecd.org/education/education-at-a-glance/>
95. OECD (2019) Education at a Glance 2019, OECD indicators, Letöltés ideje: 2020.01.11. <https://www.oecd.org/education/education-at-a-glance/>

96. PAVLIK, L. (2015): Önköltségszámítás az államháztartási számvitel új szabályozási keretei között, Pénzügyi Szemle. 2015/1., pp. 63–78.
97. PAVLIK, L. (2017): Verseny és controlling a közszféra egy fontos szegmensében, a felsőoktatásban, Pénzügyi Szemle. 2017/1., pp. 48–70.
98. PERNOT, E. - ROODHOOFT, F. - VAN DEN ABBEELE, A. (2007): Time-driven activitybased costing for interlibrary services: a case study in a university. *The Journal of Academic Librarianship*, vol. 33, no. 5, pp. 551–560.
99. POLÓNYI I. (2002): Az oktatás gazdaságtana, Osiris Kiadó, Budapest
100. POLÓNYI, I. (2012): A hazai felsőoktás állami finanszírozásának története 1990-2011, In: Temesi J. (szerk.): Felsőoktatás-finanszírozás, Nemzetközi tendenciák és a hazai helyzet, AULA Kiadó Kft, Budapest, pp. 199-254.
101. POLÓNYI, I. (2016): Felsőoktatás a koncepciók keresztútján, Köz-gazdaság, 2.szám, pp. 209-222.
102. POLÓNYI, I. (2018): A hazai felsőoktatás elmúlt 10 évének néhány gazdasági jellemzője, In: Kováts G., Temesi J. (szerk.): A magyar felsőoktatás egy évtizede 2008-2017, NFKK kötetek 2. pp. 79-101.
103. POLÓNYI, I. (2019): Anomáliák a felsőoktatás-finanszírozásában, Iskolakultúra, 29. évfolyam, 6. szám, pp 88-95.
104. RASIAH, D. (2011): Why Activity Based Costing (ABC) is still tagging behind the traditional costing in Malaysia? *Journal of Applied Finance & Banking*, 1(1),83–106.
105. RATNATUNGA, J. - TSE, M. S. - BALACHANDRAN, K. R. (2012): Cost management in Sri Lanka: A case study on volume, activity and time as cost drivers. *The International Journal of Accounting*, vol. 47, no. 3, pp. 281–301.
106. RECHNITZER, J. (2009): A felsőoktatás térszerkezetének változása és kapcsolata a regionális szerkezettel. *Educatio*, 2009/1., pp. 50–63.
107. RÓNAY, Z. (2018): Az intézményvezetés átalakulása, In: Kováts G., Temesi J. (szerk.): A magyar felsőoktatás egy évtizede 2008-2017, NFKK kötetek 2. pp. 102-110.
108. SANYAL, B. C. - JOHNSTONE D. B. (2011): International trends in the public and private financing of higher education, *Prospects*, vol. 41, pp. 157-175.
109. SEMJÉN, A. (2013): Költségmegosztás a felsőoktatásban, utak és tévutak, MTA KRTK Közgazdaság-tudományi Intézet, Budapest.
110. SERFŐZŐ Gy. (2008): Az államháztartás szervezeteinek számviteli sajátosságai, Budapesti Corvinus Egyetem egyetemi jegyzete
111. SHAIK, J. M. (2010): Reviewing ABC for effective managerial and financial accounting decision making in corporate entities. *Proceedings of the Academy of Accounting and Financial Studies*, vol. 15, no 1, pp, 47–50.
112. SHARMA, R. - RATNATUNGA, J. (1997): Teaching note: Traditional and activity based costing systems. *Accounting Education*, vol. 6, no. 4, pp. 337–345.
113. SIGUENZA-GUZMAN, L. - VAN DEN ABBEELE, A. - VANDEWALLE, J. - VERHAAREN, H. - CATTRYSSE, D. (2013): Recent evolutions in costing systems: a literature review of time-driven activity-based costing. *Review of Business and Economic Literature*, vol. 58, no. 1, pp. 34–64.
114. SIKLÓSI, Á. – SISA, K. A. (2017): Innováció és fenntarthatóság a hazai számviteli felsőoktatásban, *Controller Info*, vol. 5, no. 3, pp. 42-50.

115. SISA, K. A. – SZIJÁRTÓ, B. (2016): Az önköltségszámítás, mint hatékony vezetéstámogató eszköz a költségvetési szektorban., Taylor: Gazdálkodás- és Szervezéstudományi Folyóirat: A virtuális intézet Közép-Európa kutatására közleményei, vol. VIII., 2016, pp. 29-36.
116. SISA, K. A. – SZIJÁRTÓ, B. (2017): Az államháztartási szektor önköltségszámításának sajátos vonásai és aktualitásai, Számviteli Tanácsadó vol. 9, pp. 32-36.
117. SISA, K. A. – SZIJÁRTÓ, B. – TANGL, A. (2018a): A felsőoktatás szerepe a regionális vidékfejlesztésben A FALU XXXIII évfolyam 1. szám, pp. 35-42. 8p.,
118. SISA, K. A. – SZIJÁRTÓ, B. – TÚRÓCZI, I. (2018b): Az állami felsőoktatási intézmények önköltségszámításának jelenlegi vonásai a teljesítményelvű felsőoktatás fejlesztésének irányvonalai tükrében, Controller Info vol. VI., pp. 36-40.
119. STOUTHUYSEN, K. - SWIGGERS, M. - REHEUL, A. - ROODHOOFT, F. (2010): Timed driven activity-based costing for a library acquisition process: A case study in a Belgian University. Library Collections, Acquisitions, and Technical Services, vol. 34 no. 2, pp. 83–91.
120. SZABÓ, M. – SZAMKÓ, J. (2004): Költségvetési szervek számvitele, Perfekt Gazdasági Tanácsadó, Oktató és Kiadó Zrt.
121. SZALAVETZ, A. (2008): A szolgáltatási szektor és a gazdasági fejlődés, Közgazdasági Szemle, LV. évf., pp. 503–521.
122. SZÉLES, ZS. (2019): Accounting cost VS Function cost, In: Šimurina, J; Načinović Braje, I; Pavić, I (szerk.) Proceedings of FEB Zagreb 10th International Odyssey Conference on Economics and Business, Zágráb, Horvátország : University of Zagreb, Faculty of Economics and Business, 893 p. pp. 84-92.
123. SZIJÁRTÓ, B. – FÖRDŐS, F. (2018): Gazdaságtudományi képzést nyújtó felsőoktatási intézmények összehasonlítása a felvételi statisztikák, a lemorzsolódás és az önköltség adatok tükrében, Közgazdász Doktoranduszok és Kutatók IV. Téli Konferenciája: Konferenciakötet Budapest, pp. 390-397.
124. SZIJÁRTÓ, B. – FÖRDŐS, F. – SISA, K. (2018) : A magyarországi gazdaságtudományi képzést nyújtó felsőoktatási intézmények összehasonlítása: a felsőoktatási intézmények önköltségszámítási módszertanának és nehézségeinek felmérése, In: Anita, Tangl (szerk.) Gazdálkodás- és szervezéstudomány: Új kihívások az elméletben és gyakorlatban. Tudományos konferencia a Gazdálkodás és Szervezéstudományok Doktori Iskola alapításának 25. évfordulója alkalmából: Előadások összefoglalói Gödöllő, Magyarország, Szent István Egyetem Egyetemi Kiadó, p. 116
125. SZTANÓ, I. (2015): A számvitel alapjai, Perfekt Zrt, Budapest
126. SZŰCS, T. (2013): A klasszikus, idővezérelt, tevékenység alapútól költségelszámolásig, E-controlling, vol. 8, pp. 1-8.
127. TANGL, A. – VAJNA, I. (2016): Megbízhatóbb és olcsóbb vezetői számvitel és kontrollinginformáció minőségfejlesztéssel, Számviteli Tanácsadó, vol. 8, no. 2, pp. 32-36.
128. TATIKONDA, L. U. - TATIKONDA, R. J. (2001): Activity-based costing for higher education institutions. Management Accounting Quarterly, (Winter), pp. 18–27.
129. TEMESI, J. (2004): Felsőoktatás-finanszírozási koncepciók az oktatáspolitikai döntések és a közgazdasági megfontolások tükrében, In: Temesi J. (szerk.): Finanszírozás és gazdálkodás a felsőoktatásban, AULA Kiadó Kft, Budapest, pp. 20-78.

130. TEMESI, J. (2012): Nemzetközi felsőoktatás-finanszírozási trendek: tanulságok és javaslatok 2012 elején, In: Temesi J. (szerk.): Felsőoktatás-finanszírozás, Nemzetközi tendenciák és a hazai helyzet, AULA Kiadó Kft, Budapest, pp. 320-338.
131. TERZIOGLU, B. – CHAN, E. S. K. (2013): Toward understanding the complexities of service costing: A review of theory and practice, Journal of Applied Management Accounting Research, vol. 11, no. 2, pp. 29–44.
132. TÖRÖK, I. (1998): Finanszírozás a felsőoktatásban, Educatio 1998/1, pp. 90-95.
133. VELMURUGAN, M. S. (2010): The success and failure of activity-based costing systems. Journal of Performance Management, vol. 23, no. 2, pp. 3–33.
134. VERES, P. – GOLOVICS, J. (2015): Kancellári rendszer a magyar felsőoktatásban. Célok, funkciók és szerepek. Polgári Szemle, vol. 11, pp. 208-220.
135. VERES, P. – GOLOVICS, J. (2016) : Új szereplők a magyar felsőoktatásban: Kancellári rendszer és konzisztórium, In: Kováts G. (szerk.): A kancellári rendszer bevezetése a magyar felsőoktatásban. Tapasztalatok és várakozások. NFKK. pp. 7-23.
136. WAGNER, W. E. (2013). Using IBM® SPSS® Statistics for Research Methods and Social Science Statistics (Fourth Edi). Sage Publications.
137. WITMER, D. R. (1972): Cost studies in higher education. Review of Educational Research, vol. 42, no 1, pp. 99–127.
138. ZIMMERMAN, J. L. (1979): The cost and benefits of cost allocations, The Accounting Review, vol. 52. no. 3., pp. 504-521.

Jogszabályok:

- 249/2000. kormányrendelet az államháztartás szervezetei beszámolási és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól
2000. évi C törvény a számvitelről
- 50/2008. (III. 14.) kormányrendelet a felsőoktatási intézmények képzési, tudományos célú és fenntartói normatíva alapján történő finanszírozásáról
- Magyarország Alaptörvénye 2011
2011. évi CXII. törvény az információs önrendelkezési jogról és az információszabadságról
2011. évi CXCVI. törvény a nemzeti vagyonról
2011. évi CCIV. törvény a nemzeti felsőoktatásról
- 68/2013. (XII. 29.) NGM rendelet a kormányzati funkciók, államháztartási szakfeladatok és szakágazatok osztályozási rendjéről
- 4/2013 (I.11) Kormányrendelet az államháztartás számviteléről
- 389/2016. (XII.2.) Kormányrendelet a felsőoktatási intézmények alaptevékenységének finanszírozásáról
- T/4516. sz. törvényjavaslat a nemzeti felsőoktatásról szóló 2011. évi CCIV. törvény módosításáról
2019. évi XIII. törvény a vagyonkezelő alapítványokról

Honlapok:

- Oktatási Hivatal: Felsőoktatási statisztikai adatok, letölthető kimutatók
https://www.oktatas.hu/felsooktatas/kozerdeku_adatok/felsooktatasi_adatok_kozzetetele/felsooktatasi_statistikak Lekérdezés időpontja: 2021.02.01.
- Felvi.hu: Elmúlt évek statisztikái
https://www.felvi.hu/felveteli/ponthatarok_statistikak/elmult_evek!/ElmultEvek/index.php/elmult_evek_statistikai/ Lekérdezés időpontja: 2020.02.01. – 2020. 05.01.

M2. Táblázatok jegyzéke

1. táblázat: A kutatás célkitűzés és hipotézis rendszere	6
2. táblázat: Az egyetem, alkalmazott tudományok egyeteme és főiskola kritériumai	10
3. táblázat: Intézmények száma fenntartó típusa szerinti megbontásban	15
4. táblázat: A felsőoktatásban részt vevő hallgatók megoszlása fenntartó és támogatási forma szerint 2008 és 2019 között	28
5. táblázat: A kutatásba bevont változók	61
6. táblázat: A kutatásba bevont felsőoktatási intézmények	61
7. táblázat: A kutatásba bevont szakok képzési szintenként	61
8. táblázat: A gazdaságtudományi képzési területre érvényes normatíva (féléves) összegek 2014 és 2019 között	66
9. táblázat: Karok csoportosítása regionális megbontásban	70
10. táblázat: Jelentkezések alakulása a kialakított csoportok szerinti megbontásban	71
11. táblázat: Összes jelentkező és önköltség viszonylatában a korrelációs együtthatók és szignifikanciaszintjeik képzési szintenként	74
12. táblázat: Összes jelentkező és önköltség viszonylatában a korrelációs együtthatók és szignifikanciaszintek	74
13. táblázat: Első helyes jelentkezés és önköltség viszonylatában a korrelációs együtthatók és szignifikanciaszintek	76
14. táblázat: A vizsgált időszak alatt meghirdetett szakok száma és aránya Magyarország régióiban	78
15. táblázat: F-próba értékei és szignifikanciaszintjeik a régiós önköltségek vizsgálata során képzési szintenként	80
16. táblázat: Az önköltség és összes jelentkező trendegyenesének átlagmeredeksége képzési szintenként intézményi és kari megbontásban	81
17. táblázat: Az önköltség és az összes jelentkező trendegyenesének átlagmeredeksége közötti kapcsolat erőssége képzési szintenként intézményi (kari) megbontásban	83
18. táblázat: A kutatás célkitűzései és hipotézisei, valamint azok igazolása	93
19. táblázat: A kutatás következtetései és javaslatai	93

M3. Ábrák jegyzéke

1. ábra: A jövő felsőoktatásának kulcsszavai.....	12
2. ábra: A felsőoktatási intézmények területi elhelyezkedése (országos és fővárosi szinten) hallgatói létszámokkal.....	12
3. ábra: Az összes-, az állami- és a nem állami intézmények hallgatói létszámának alakulása....	14
4. ábra: A jelentkezők alakulása az elmúlt 15 év viszonylatában.....	16
5. ábra: A jelentkezők és összes hallgatói létszám viszonylatában a legnépszerűbb felsőoktatási intézmény Magyarországon a 2018/2019. tanévben.....	17
6. ábra: Felsőoktatási kiadások a GDP %-ban.....	22
7. ábra: Az állami és magán hozzájárulások szintje a felsőoktatási szektorban.....	23
8. ábra: A felsőoktatás tervezett költségvetési adatai 2009 – 2018 között Magyarországon.....	27
9. ábra: Költségtervezés folyamata.....	36
10. ábra: Egy adott szolgáltatás teljes költségének meghatározása.....	43
11. ábra: Költségfelosztás a hagyományos és a tevékenységalapú költségszámítási rendszerekben.....	44
12. ábra: Megfelelő költségszámítási modell felállításának lépései.....	55
13. ábra: Irodalmi áttekintés logikai lépéssorozata.....	59
14. ábra: Hipotetikus deduktív módszer 6 szakasza.....	64
15. ábra: Boxplot diagram a relatív önköltségek megoszlásáról.....	67
16. ábra: Relatív önköltségek eloszlása képzésenként a vizsgálat időszakban.....	68
17. ábra: Átlagos önköltségek az egyes képzési formákon a kialakított csoportokban.....	72
18. ábra: Átlagos relatív önköltségek az egyes képzési formákon a kialakított csoportokban.....	73
19. ábra: Jelentkezők számának alakulása az egyes képzési formákon.....	75
20. ábra: Az egyes képzési formák relatív önköltségeinek szóródásai az első jelentkezők függvényében.....	77
21. ábra: Az egyes képzési formák átlagos önköltségei régiós megbontásban.....	78
22. ábra: Az egyes képzési formák relatív önköltségei régiós megbontásban.....	79
23. ábra: A vizsgálatba bevont intézmények besorolása.....	87
24. ábra: A vizsgált önköltségszámítási szabályzatok minősítésének eredménye.....	90

**M4. Államilag elismert felsőoktatási intézmények Magyarországon
(2021. első negyedév állapota alapján)**

Egyetem	
Állami egyetem (21)	Nem állami egyetem (8)
Állatorvostudományi Egyetem (2020.08.01-től nem állami)	Andrássy Gyula Budapesti Német Nyelvű Egyetem
Budapesti Műszaki és Gazdaságtudományi Egyetem	Budapesti Corvinus Egyetem
Debreceni Egyetem	Debreceni Református Hittudományi Egyetem
Eötvös Loránd Tudományegyetem	Evangelikus Hittudományi Egyetem
Kaposvári Egyetem (2020.08.01-től beolvad)	Károli Gáspár Református Egyetem
Liszt Ferenc Zeneművészeti Egyetem	Közép-európai Egyetem
Magyar Képzőművészeti Egyetem	Országos Rabbiképző - Zsidó Egyetem
Magyar Táncművészeti Egyetem	Pázmány Péter Katolikus Egyetem
Miskolci Egyetem (2020.08.01-től nem állami)	
Moholy-Nagy Művészeti Egyetem (2020.08.01-től nem állami)	
Nemzeti Közszoigálati Egyetem	
Óbudai Egyetem	
Pannon Egyetem	
Pécsi Tudományegyetem	
Semmelweis Egyetem	
Soproni Egyetem (2020.08.01-től nem állami)	
Szegedi Tudományegyetem	
Szent István Egyetem (2021.02.01-től nem állami)	
Széchenyi István Egyetem (2020.08.01-től nem állami)	
Színház- és Filmművészeti Egyetem (2020.09.01-től nem állami)	
Testnevelési Egyetem	
Alkalmazott Tudományok Egyeteme	
Állami Alkalmazott Tudományok Egyeteme (5)	Nem állami Alkalmazott Tudományok Egyeteme (4)
Budapesti Gazdasági Egyetem	Budapesti Metropolitan Egyetem
Dunaújvárosi Egyetem	Edutus Egyetem
Eszterházy Károly Egyetem	Kodolányi János Egyetem
Nyíregyházi Egyetem	Milton Friedman Egyetem
Neumann János Egyetem (2020.08.01-től nem állami)	
Főiskolák	
Állami főiskolák (1)	Nem állami főiskolák (25)
Eötvös József Főiskola	A Tan Kapuja Buddhista Főiskola
	Adventista Teológiai Főiskola
	Apor Vilmos Katolikus Főiskola
	Baptista Teológiai Akadémia
	Bhaktivedanta Hittudományi Főiskola
	Brenner János Hittudományi Főiskola (Győri Hittudományi Főiskola)
	Budapest KortársTánc Főiskola
	Egri Hittudományi Főiskola
	Esztergomi Hittudományi Főiskola
	Gábor Dénes Főiskola
	Gál Ferenc Főiskola

	IBS Nemzetközi Üzleti Főiskola
	Pápai Református Teológiai Akadémia
	Pécsi Püspöki Hittudományi Főiskola
	Pütkösdi Teológiai Főiskola
	Sapientia Szerzetesi Hittudományi Főiskola
	Sárospataki Református Teológiai Akadémia
	Sola Scriptura Teológiai Főiskola
	Szent Atanáz Görögkatolikus Hittudományi Főiskola
	Szent Bernát Hittudományi Főiskola
	Szent Pál Akadémia
	Tomori Pál Főiskola
	Veszprémi Érseki Hittudományi Főiskola
	Wekerle Sándor Üzleti Főiskola
	Wesley János Lelkészképző Főiskola

Forrás: saját szerkesztés az Nftv. 1. számú melléklete alapján (2021)

M5. 389/2016. (XII. 2.) KORMÁNYRENDELET alapján az egyes képzésekhez tartozó differenciált normatíva keretek

(2020)

	A	B	C	D	E
1	Képzési terület/Doktori tudományterület	Költségkeretek (E Ft/fő/év) megjegyzés: (2019. előtti normatíva)			
2	FELSŐOKTATÁSI SZAKKÉPZÉS	felsőoktatási szakképzés			
		-tól	-ig		
3	ÖSSZES KÉPZÉSI TERÜLET (kivéve hitéleti)				
4	összes képzési terület szakja (kivéve hitéleti szakok)	140	400		
5	HITÉLETI				
6	hitéleti képzési terület szakjai	270			
7	ALAP- ÉS MESTERKÉPZÉS	alapképzés		mesterképzés	
		-tól	-ig	-tól	-ig
8	AGRÁR				
9	agrár képzési terület szakjai	350	650 (500)	610	1 000 (800)
10	BÖLCSESZETTUDOMÁNY				
11	bölcsészettudomány képzési terület szakjai (kivéve: pszichológia szak)	230	600 (400)	450	750 (600)
12	pszichológia szak	450	600	650	800
13	GAZDASÁGTUDOMÁNYOK				
14	gazdaságtudományok képzési terület szakjai (kivéve: alkalmazott közgazdaságtan, közgazdálkodás és közpolitika, közgazdasági elemző, sportközgazdász)	300	700	500	800
15	alkalmazott közgazdaságtan, közgazdálkodás és közpolitika, közgazdasági elemző, sportközgazdász	350	500	450	700
16	INFORMATIKA				
17	informatika képzési terület szakjai	360	650 (600)	650	1 000 (850)
18	JOGI				
19	jogi képzési terület szakjai	240	400	450	650
20	MŰSZAKI				
21	műszaki képzési terület szakjai	350	650	610	1 000 (800)
22	MŰVÉSZET				
23	művészet képzési terület szakjai	600	1 600	700	1 900
24	MŰVÉSZETKÖZVETÍTÉS				
25	művészetközvetítés képzési terület szakjai	550	700	-	-
26	ORVOS- ÉS EGÉSZSÉGTUDOMÁNY				
27	orvos- és egészségtudomány képzési terület szakjai	500	600	600	800
28	PEDAGÓGUSKÉPZÉS				
29	pedagógusképzés képzési terület szakjai (kivéve: gyógypedagógia, konduktor, tanár szakok)	230	400	-	-
30	gyógypedagógia, konduktor szakok	500	550	650	750
31	tanár szakok	-	-	600	800
32	SPORTTUDOMÁNY				

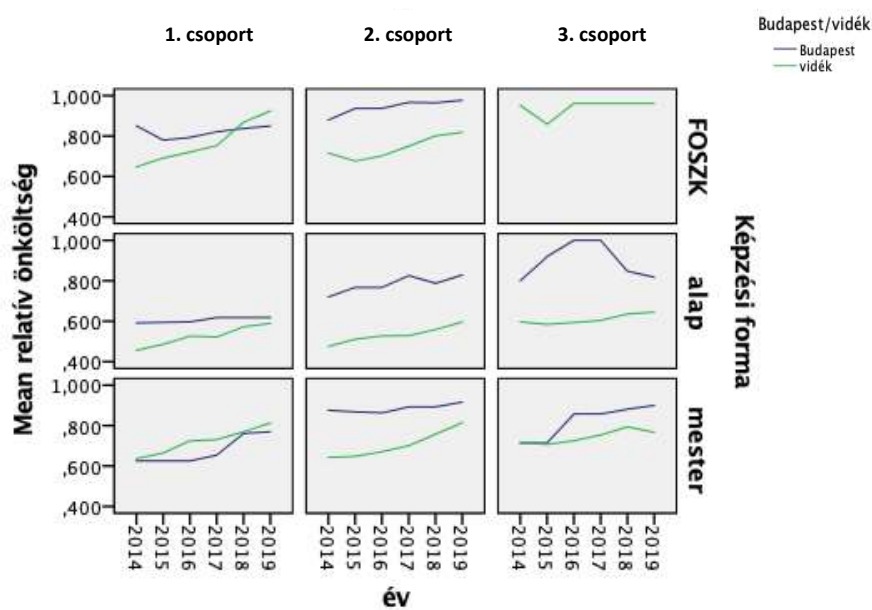
33	sporttudomány képzési terület szakjai	350	450	610	800
34	TÁRSADALOMTUDOMÁNY				
35	társadalomtudomány képzési terület szakjai (kivéve: szociális munka, szociálpedagógia, szociálpolitika szakok)	300	600	450	800
36	szociális munka, szociálpedagógia, szociálpolitika szakok	300	450	600	800
37	TERMÉSZETTUDOMÁNY				
38	természettudomány képzési terület szakjai	350	1 000 (600)	610	1 400 (800)
39	HITÉLETI				
40	hitéleti képzési terület szakjai (hitéleti tanár szakokkal együtt)	315		700	
41	OSZTATLAN KÉPZÉS			osztatlan képzés	
				-től	-ig
42	AGRÁR				
43	állatorvosi szak			2 000	3 000 (2 400)
44	agrármérnöki, erdőmérnöki szakok			450	600 (500)
45	GAZDASÁGTUDOMÁNYOK				
46	gazdaság- és pénzügy-matematikai elemzés szak			350	800
47	JOGI				
48	jogász szak			300	700
49	MŰSZAKI				
50	építészmérnöki szak			650	800
51	MŰVÉSZET				
52	művészet képzési terület szakjai			1 000	1 900
53	ORVOS- ÉS EGÉSZSÉGTUDOMÁNY				
54	általános orvos szak, fogorvos szak			1 900	2 700
55	gyógyszerész szak			1 500	1 600
56	PEDAGÓGUSKÉPZÉS				
57	tanár szakok			600	1 000 (800)
58	HITÉLETI				
59	hitéleti képzési terület szakjai			800 (700)	
60	DOKTORI KÉPZÉS			doktori képzés	
				-től	-ig
61	Agrártudományok, műszaki tudományok, művészetek (művészetközvetítéssel), orvostudományok (egészségtudományokkal), természettudományok (informatikai tudományokkal, sporttudományokkal)			975	
62	Bölcsészettudományok (pedagógusképzési tudományokkal), társadalomtudományok (gazdaságtudományokkal, jogi tudományokkal), hittudományok			650	

M6. A vizsgálatba bevont szakok száma és megoszlása Budapest és vidék között

		Karak csoportosítása szerinti meghirdetett képzések			Összesen
		1.csoport	2.csoport	3.csoport	
Budapest	Alapképzés	152	413	30	595
	FOSZK	74	204	0	278
	Mesterképzés	147	410	38	595
vidék	Alapképzés	447	548	232	1 227
	FOSZK	435	407	201	1 043
	Mesterképzés	115	589	326	1 030
Összesen		1 370	2 571	827	4 768

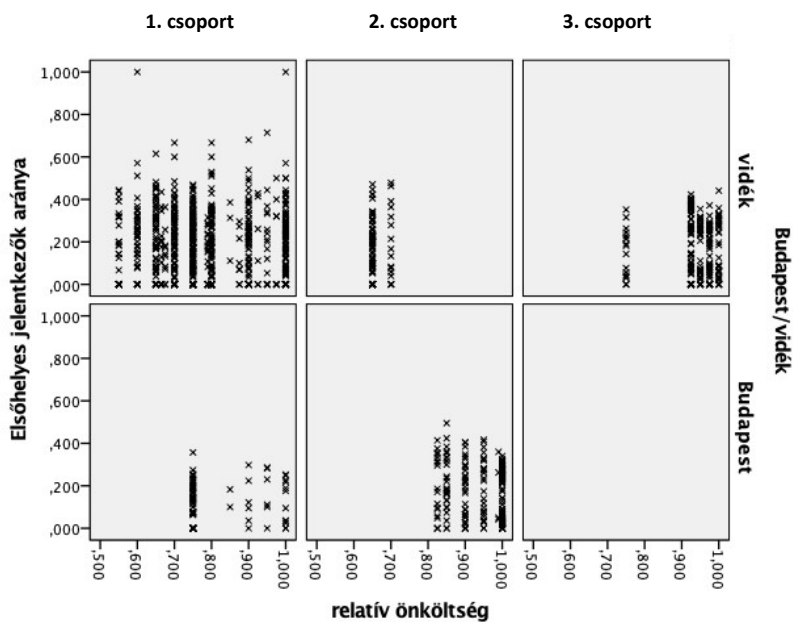
Forrás: saját kutatás (2020)

M8. Relatív önköltség alakulása az egyes képzési formákon a kialakított csoportokban

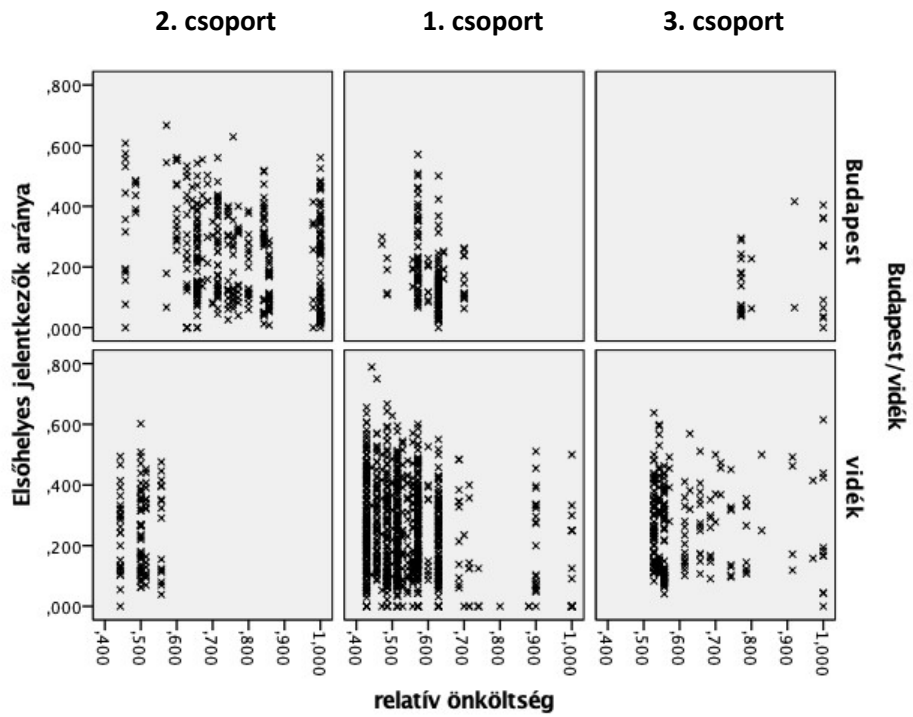


Forrás: saját kutatás (2020)

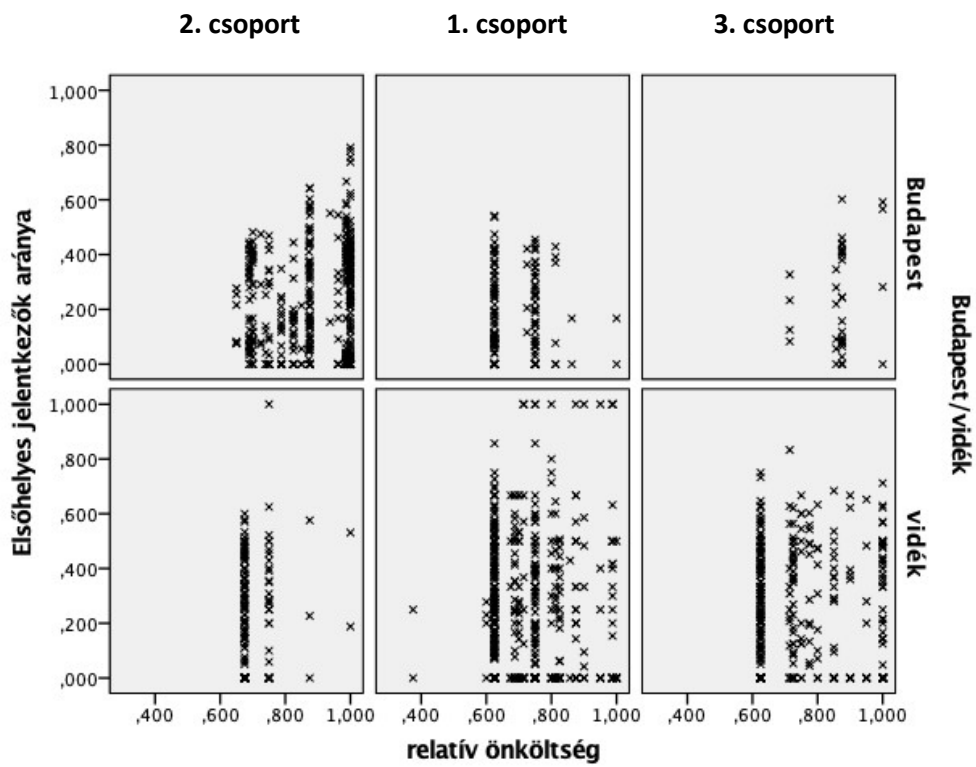
M9. A FOSZK, alapképzés és mesterképzés képzés relatív önköltségeinek szóródásai az elsős helyes jelentkezések függvényében



Forrás: saját kutatás (2020)



Forrás: saját kutatás (2020)



Forrás: saját kutatás (2020)

M10. Az önköltség és összes jelentkező trendegyenesének átlagmeredeksége képzési szintenként kari megbontásban szakonként részletezve

	ÖNK	JEL	ÖNK	JEL	ÖNK	JEL
	<i>Átlag / meredekség Önköltség</i>	<i>Átlag / meredekség Összes felvett</i>	<i>Átlag / meredekség Önköltség</i>	<i>Átlag / meredekség Összes felvett</i>	<i>Átlag / meredekség Önköltség</i>	<i>Átlag / meredekség Összes felvett</i>
Sorcímkek	FOSZK		alap		mester	
BCE-GTK			17,14057184	-14,90952381	0,202748203	-8,211111111
ellátásilánc-menedzsment					0	-31,5
emberi erőforrások			12,87317578	-25,4		
gazdálkodási és menedzsment			24,47000771	20,68571429		
kereskedelem és marketing			28,15964542	-57,77142857		
marketing					-0,064961283	-13,11428571
Master of Business Administration (MBA)					0	5,7
nemzetközi gazdálkodás			21,50789558	-45,22857143		
pénzügy					0,651754412	-15,65714286
pénzügy és számvitel			5,275784204	53,51428571		
sportközgazdász					0	3,5
számvitel					1,824733829	3
turizmus-menedzsment					-0,586793128	13,08571429
turizmus-vendéglátás			10,55692236	-35,25714286		
vállalkozásfejlesztés					0	-25,4
vezetés és szervezés					0	-13,51428571
BCE-KTK			12,97994986	-51,48571429	7,264338216	15,92857143
alkalmazott közgazdaságtan			3,128849491	37,02857143		
biztosítási és pénzügyi matematika					34,24657534	-7,5
emberi erőforrások			22,83105023	-140		
közigazdálkodás és közpolitika					0,547495086	-22,2
közgazdasági elemző					0,625769898	4,085714286
nemzetközi gazdaság és gazdálkodás					-34,93150685	104
pénzügy					35,8333576	1,257142857
BGE-GKZ	37,92965707	1,571428571	20,72836018	9,3		
gazdálkodási és menedzsment	36,67414477	6,285714286	20,72836018	19,4		
gazdálkodási és menedzsment [projektmenedzsment]	54,79452055	5				
pénzügy és számvitel			20,72836018	-0,8		
pénzügy és számvitel [pénzügyintézeti]	27,39726027	8				
pénzügy és számvitel [vállalkozási]	32,85270269	-13				
BGE-KKK	6,849315068	116	19,61492175	131,4857143	20,05527156	-20,75714286
gazdálkodási és menedzsment	13,69863014	4				
kereskedelem és marketing			26,60057463	205,2285714		

kereskedelem és marketing [marketingkommunikáció]	0	228				
marketing					26,8331503	-24,11428571
nemzetközi gazdálkodás			12,62926887	57,74285714		
nemzetközi gazdaság és gazdálkodás					13,27739281	-17,4
BGE-KVIK	8,550216957	24,22244898	17,85223604	18,93142857	26,63826645	-18,37142857
kereskedelem és marketing			40,05612655	-8,6		
kereskedelem és marketing [kereskedelmi logisztika]	27,39726027	32				
kereskedelem és marketing [kereskedelmi]	12,7124234	60,94285714				
kereskedelem és marketing [logisztika]	0	4,5				
kereskedelem és marketing [marketingkommunikáció]	16,41885388	38,8				
turizmus-menedzsment					26,63826645	-18,37142857
turizmus-vendéglátás			21,80779337	103,2571429		
turizmus-vendéglátás [turizmus]	7,432570188	1,314285714				
turizmus-vendéglátás [vendéglátás]	-	37				
turizmus-vendéglátás [vendéglátó]	6,849315068					
üzleti szakoktató			27,39726027	23		
üzleti szakoktató [kereskedelmi]			0	-6,5		
üzleti szakoktató [vendéglátó]			0	-16,5		
BGE-PSZK	12,03140511	29,00238095	14,62928095	215,4380952	14,41792106	-31,88095238
emberi erőforrások			10,56227631	125,5428571		
gazdálkodási és menedzsment	6,849315068	63	17,60165227	401,4285714		
gazdálkodási és menedzsment [kis- és középvállal]	17,12328767	38,5				
gazdálkodási és menedzsment [projektmenedzsment]	17,12328767	43				
pénzügy					14,5104946	-49,2
pénzügy és számvitel			15,72391426	119,3428571		
pénzügy és számvitel [államháztartási]	10,36418009	0,371428571				
pénzügy és számvitel [pénzügyintézet]	10,36418009	5,314285714				
pénzügy és számvitel [vállalkozási]	10,36418009	23,82857143				
számvitel					14,5104946	-44,14285714
vállalkozásfejlesztés					14,23277399	-2,3
BME-GTK			0	-7,564285714	0	-14,64208494
alkalmazott közgazdaságtan			0	-58		
gazdálkodási és menedzsment			0	89,28571429		
közgazdasági elemző					0	16
marketing					0	-3,685714286

Master of Business Administration (MBA)					0	-5,542857143
nemzetközi gazdálkodás			0	-38,42857143		
nemzetközi gazdaság és gazdálkodás					0	7
pénzügy					0	-53,5
pénzügy és számvitel			0	-23,11428571		
regionális és környezeti gazdaságtan					0	20,74285714
számvitel					0	-46,60810811
vezetés és szervezés					0	-51,54285714
DE-GTK	0,60861964	32,31666667	0,273822481	67,36	7,820930161	-3,071428571
ellátásilánc-menedzsment					0	-4,5
gazdálkodási és menedzsment	- 2,283105023	28	0	139,7		
gazdálkodási és menedzsment [kis- és középvállal	0	82				
kereskedelem és marketing			0	99,2		
kereskedelem és marketing [kereskedelmi logisztika]	0	76				
kereskedelem és marketing [logisztika]	0	-11,5				
Master of Business Administration (MBA)					0	0
nemzetközi gazdálkodás			0	30,2		
nemzetközi gazdaság és gazdálkodás					30,11148037	-3,7
pénzügy és számvitel			0	75,3		
pénzügy és számvitel [vállalkozási]	0	12,9				
sportközgazdász					0	0
számvitel					0	-5,9
turizmus-vendéglátás			- 1,369112405	-7,6		
turizmus-vendéglátás [turizmus]	-1,36861282	6,5				
vállalkozásfejlesztés					24,63503075	-6,6
vezetés és szervezés					0	-0,8
DUE	23,97260274	12,75	10,75394779	17		
gazdálkodási és menedzsment	34,24657534	11	10,75394779	17		
gazdálkodási és menedzsment [kis- és középvállal	13,69863014	14,5				
EJF			10,267404	8,3		
gazdálkodási és menedzsment			10,267404	8,3		
EKE-GTK	35,91829852	3,684285714	37,20302804	46,34571429	36,52968037	1,666666667
emberi erőforrások			29,33537326	16,17142857		
emberi erőforrások [humánpolitikai]	1,369863014	24				

emberi erőforrások [személyügyi]	1,369863014	7,5				
gazdálkodási és menedzsment	54,79452055	-8	35,41841443	76,88571429		
gazdálkodási és menedzsment [kis- és középvállal	1,369863014	20,5				
kereskedelem és marketing			41,09589041	60,5		
kereskedelem és marketing [logisztika]	54,79452055	17,5				
kereskedelem és marketing [marketingkommunikáció]	54,79452055	4,5				
pénzügy és számvitel			41,09589041	70		
pénzügy és számvitel [pénzügyintézet]	54,79452055	-0,5				
pénzügy és számvitel [vállalkozási]	54,79452055	-0,5				
turizmus-menedzsment					31,96347032	1
turizmus-vendéglátás			39,06957168	8,171428571		
turizmus-vendéglátás [turizmus]	28,26322006	4,342857143				
turizmus-vendéglátás [vendéglátás]	52,83757339	-32,5				
vállalkozásfejlesztés					36,52968037	-3,5
vezetés és szervezés					41,09589041	7,5
ELTE-GTI			0	251,5	0	116,5
Master of Business Administration (MBA)					0	24
nemzetközi gazdálkodás			0	292		
pénzügy					0	70
pénzügy és számvitel			0	211		
számvitel					0	19
vezetés és szervezés					0	353
ELTE-TÁT	123,2876712	-12,25	8,082325791	18,81904762	50,84112726	-4,685714286
alkalmazott közgazdaságtan			24,24697737	3,457142857		
gazdálkodási és menedzsment	82,19178082	17,5	0	18,5		
kereskedelem és marketing			0	34,5		
kereskedelem és marketing [logisztika]	164,3835616	-42				
közgazdasági elemző					50,84112726	-4,685714286
KE-GTK	37,48889342	1,741299273	23,66189751	12,55714286	52,38092383	0,471428571
kereskedelem és marketing			25,81268707	22,02857143		
kereskedelem és marketing [kereskedelmi logisztika]	0	-9,5				
kereskedelem és marketing [kereskedelmi]	38,19942427	1,697674419				
kereskedelem és marketing [marketingkommunikáció]	41,06695267	2,628571429				
pénzügy					48,49395475	0,514285714
pénzügy és számvitel			21,51110795	3,085714286		
pénzügy és számvitel [államháztartási]	39,77239805	0,797297297				

pénzügy és számvitel [pénzügyintézet]	54,79452055	-4				
pénzügy és számvitel [vállalkozási]	51,10006497	0,476744186				
regionális és környezeti gazdaságtan					56,26789291	0,428571429
ME-GTK	4,694989262	9,661428571	18,51087228	16,27142857	17,79961794	-0,960714286
ellátásilánc-menedzsment					41,09589041	-5,5
emberi erőforrások			19,16286465	30,08571429		
gazdálkodási és menedzsment	13,69863014	11,5	18,38047381	41,8		
gazdálkodási és menedzsment [kis- és középvállal	0	1				
gazdálkodási és menedzsment [projektmenedzsment]	0	25,5				
kereskedelem és marketing			18,38047381	16,48571429		
kereskedelem és marketing [kereskedelmi]	3,910526469	8,742857143				
kereskedelem és marketing [marketingkommunikáció]	3,910526469	9,6				
marketing					11,73157941	3,971428571
Master of Business Administration (MBA)					42,64315611	0,971428571
nemzetközi gazdálkodás			18,38047381	-4,942857143		
nemzetközi gazdaság és gazdálkodás					0	-1,7
pénzügy és számvitel			18,38047381	16,68571429		
pénzügy és számvitel [pénzügyintézet]	3,910526469	5,685714286				
pénzügy és számvitel [vállalkozási]	3,910526469	11,14285714				
regionális és környezeti gazdaságtan					11,73157941	-3,657142857
számvitel					11,73157941	-4,885714286
turizmus-vendéglátás			18,38047381	-2,485714286		
turizmus-vendéglátás [turizmus]	3,910526469	1,942857143				
turizmus-vendéglátás [vendéglátás]	13,69863014	7				
turizmus-vendéglátás [vendéglátó]	0	14,5				
vállalkozásfejlesztés					11,73157941	-2,371428571
vezetés és szervezés					11,73157941	5,485714286
NYE	13,69863014	0,1	5,865789704	10,61428571		
gazdálkodási és menedzsment	0	5	5,865789704	24,4		
gazdálkodási és menedzsment [kis- és középvállal	-					
turizmus-vendéglátás	41,09589041	3,5	5,865789704	-3,171428571		
turizmus-vendéglátás [turizmus]	0	-8,2				
OE-KGK	5,936318746	41,7	37,81032219	-4,957142857	56,78365694	-13,4

gazdálkodási és menedzsment	-					
	6,849315068	29,5	37,81032219	-11,11428571		
gazdálkodási és menedzsment [kis- és középvállal						
	13,69863014	25,5				
kereskedelem és marketing			37,81032219	1,2		
kereskedelem és marketing [marketingkommunikáció]						
	10,95964117	70,1				
vállalkozásfejlesztés					56,78365694	-13,4
PE-GTK	9,781673058	10,4547619	28,16672274	-8,669387755	35,13276677	-2,926530612
alkalmazott közgazdaságtan			38,71978015	-4,914285714		
ellátásilánc-menedzsment					68,49315068	-3,5
emberi erőforrások			24,24697737	2,971428571		
gazdálkodási és menedzsment						
	27,39726027	11	30,76452149	13,74285714		
gazdálkodási és menedzsment [kis- és középvállal						
	-	13,69863014	18,5			
gazdálkodási és menedzsment [projektmenedzsment]						
	-	13,69863014	10			
kereskedelem és marketing			21,89680594	-26		
kereskedelem és marketing [kereskedelmi]						
	27,39726027	24				
közgazdasági elemző					6,849315068	-1,5
Master of Business Administration (MBA)					55,54261089	-5,428571429
nemzetközi gazdálkodás			34,61008667	-16,74285714		
nemzetközi gazdaság és gazdálkodás					29,3310901	-3,342857143
pénzügy és számvitel			21,89980486	3,485714286		
pénzügy és számvitel [vállalkozási]						
	15,64638904	7,314285714				
számvitel					25,42056363	-1,114285714
turizmus-menedzsment					34,87207339	-2,942857143
turizmus-vendéglátás			25,02908267	-33,22857143		
turizmus-vendéglátás [turizmus]						
	15,64638904	8,085714286				
vezetés és szervezés					25,42056363	-2,657142857
PTE-KTK	4,694345028	25,72	38,94083687	30,58	42,12275737	5,994642857
emberi erőforrások			27,39726027	8,5		
gazdálkodási és menedzsment						
	0	35,5	24,17159373	44,54285714		
gazdálkodási és menedzsment [kis- és középvállal						
	0	39				
kereskedelem és marketing			34,80925368	26,31428571		
kereskedelem és marketing [marketingkommunikáció]						
	11,73586257	37,51428571				
közgazdasági elemző					0	-10,5
marketing					48,50037949	-5,8
Master of Business Administration (MBA)					0	-5,3
pénzügy					48,50037949	12,62857143

pénzügy és számvitel			33,50574486	32,34285714		
pénzügy és számvitel [pénzintézeti]	11,73586257	11,28571429				
regionális és környezeti gazdaságtan					0	-7
turizmus-menedzsment					109,4141043	0,5
turizmus-vendéglátás			74,82033179	41,2		
turizmus-vendéglátás [turizmus]	0	5,3				
vállalkozásfejlesztés					82,06681621	3
vezetés és szervezés					48,50037949	4,228571429
SOE-LKK	3,195347041	-3,25	6,6220959	-16,45714286	87,85061611	-7,093877551
gazdálkodási és menedzsment	0	-6,5	5,214035292	-15,31428571		
gazdálkodási és menedzsment [projektmenedzsment]	- 13,69863014	31,5				
kereskedelem és marketing			10,16822545	-25,11428571		
kereskedelem és marketing [kereskedelmi logisztika]	- 13,69863014	2				
kereskedelem és marketing [logisztika]	13,69863014	-40,5				
közgazdálkodás és közpolitika					68,49315068	-7,5
nemzetközi gazdálkodás			10,16822545	-19,82857143		
nemzetközi gazdaság és gazdálkodás					99,91722877	-4,6
pénzügy					95,89041096	-11
pénzügy és számvitel			3,910526469	1,971428571		
pénzügy és számvitel [pénzintézeti]	5,473452109	4,6				
számvitel					90,73663525	-3,142857143
turizmus-menedzsment					101,9685244	-4,7
turizmus-vendéglátás			3,649466837	-24		
turizmus-vendéglátás [turizmus]	0	-10,6				
vállalkozásfejlesztés					65,25218113	-10,34285714
vezetés és szervezés					92,69618165	-8,371428571
SZE-GK	24,56572673	21,64285714	59,4961212	57,04761905	52,55040247	-2,334285714
ellátásilánc-menedzsment					63,92694064	-13,5
gazdálkodási és menedzsment	27,39726027	28	61,39926318	40,54285714		
gazdálkodási és menedzsment [kis- és középvállal]	13,69863014	8				
gazdálkodási és menedzsment [projektmenedzsment]	13,69863014	19				
kereskedelem és marketing			45,1712922	34,6		
kereskedelem és marketing [kereskedelmi logisztika]	13,69863014	40				
kereskedelem és marketing [kereskedelmi]	37,55047706	9,371428571				
kereskedelem és marketing [logisztika]	27,39726027	20,5				

kereskedelem és marketing [marketingkommunikáció]	32,85613203	18,91428571				
marketing					57,36866542	-4,028571429
nemzetközi gazdaság és gazdálkodás					51,49716483	1,857142857
regionális és környezeti gazdaságtan					44,97962072	0,142857143
turizmus-vendéglátás			71,91780822	96		
turizmus-vendéglátás [turizmus]	27,39726027	37,5				
turizmus-vendéglátás [vendéglátás]	27,39726027	13,5				
vezetés és szervezés					44,97962072	3,857142857
SZIE-GTK	0	6,325	0,239457283	28,21714286	43,25012606	-21,61904762
ellátásilánc-menedzsment					95,89041096	-37
emberi erőforrások			-			
gazdálkodási és menedzsment			3,910526469	47,97142857		
gazdálkodási és menedzsment [kis- és középvállal	0	-12	14,08046519	15,05714286		
kereskedelem és marketing kereskedelem és marketing [kereskedelmi logisztika]	0	18				
kereskedelem és marketing [logisztika]	0	6				
marketing					31,28849491	-23,08571429
nemzetközi gazdaság és gazdálkodás					31,28849491	-10,4
pénzügy					31,28849491	-28,48571429
pénzügy és számvitel			-			
pénzügy és számvitel [vállalkozási]	0	10,2	3,910526469	1,371428571		
regionális és környezeti gazdaságtan					31,28849491	-11,71428571
turizmus-vendéglátás			-			
turizmus-vendéglátás [turizmus]	0	28,4	4,067290181	-18,82857143		
turizmus-vendéglátás [vendéglátás]	0	-21,5				
turizmus-vendéglátás [vendéglátó]	0	4,5				
vezetés és szervezés					38,45636572	-19,02857143
SZTE-GTK	6,818641429	10,26734694	2,085661708	57,00952381	18,85490533	-8,411428571
gazdálkodási és menedzsment	0	10	2,346458653	81,14285714		
gazdálkodási és menedzsment [kis- és középvállal	6,849315068	20				
kereskedelem és marketing kereskedelem és marketing [kereskedelmi logisztika]	6,849315068	28,5	1,955263235	49,14285714		

kereskedelem és marketing [logisztika]	0	-4				
kereskedelem és marketing [marketingkommunikáció]	11,34395329	15,11428571				
közgazdálkodás és közpolitika					0	-23
marketing					28,16607017	-2,4
nemzetközi gazdaság és gazdálkodás					9,776316173	-10,37142857
pénzügy					28,16607017	-7,771428571
pénzügy és számvitel			1,955263235	40,74285714		
pénzügy és számvitel [pénzügyintézet]	11,34395329	-				
pénzügy és számvitel [vállalkozási]	11,34395329	1,057142857				
vállalkozásfejlesztés		3,314285714			28,16607017	1,485714286

Forrás: saját kutatás (2020)

M11. Önköltségszámítási szabályzatok minősítése

	dátum	oldalsz	1.Szabályzat célja	2. A szabályzat elkészítéséért felelős személyek	3. Alapfogalmak ismertetése	4.Dokumentálás rendje	5.Időhorizont (elő, közbenő és utó)	6. Önktsz. tárgya	7. Általános kalkulációs séma	8. Kalkulációs lap	9.Költségtételek részletezése	10. Módszer	11.Költségek felosztásának sorrendje, módszere, iránya
BCE	2017	38	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	PÓT és EÓ	✓
BGE	2008	34	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	PÓT és EÓ	✗
DE	2015	39	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	PÓT és EÓ	✓
DUE	2018	20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✗	✓	PÓT és EÓ	✗
EJF	2019	18	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	PÓT és EÓ	✗
EKE	2016	14	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✗	✓	PÓT és EÓ	✗
ELTE	2006	10	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	PÓT és EÓ	✗
ME	2019	34	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	PÓT és EÓ	✓
NYE	2010	27	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	PÓT és EÓ	✗
OE	2018	27	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	PÓT és EÓ	✓
PTE	2015	12	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✗	✓	PÓT és EÓ	✓
SOE	2019	10	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✗	✓	PÓT és EÓ	✗
SZTE	2015	36	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	PÓT és EÓ	✓

Forrás: saját kutatás (2020)

KÖSZÖNETNYILVÁNÍTÁS

Köszönetemet szeretném kifejezni témavezetőmnek, **Vajna Istvánné Dr. Tangl Anita** egyetemi docens asszonynak, aki számtalan iránymutatást és támogatást nyújtottak jelen disszertáció elkészítésében. Hálás vagyok, hogy biztatott és bátorított a kutatás ideje alatt.

Köszönöm **Törőné Dr. habil. Dunay Anna** egyetemi tanár, **Dr. habil. Széles Zsuzsanna** egyetemi docens és **Dr. Fodor Zita Júlia** egyetemi docens asszonyoknak a munkahelyi vitán kapott értékes, fejlesztő és konstruktív kritikákat, amelyek hozzájárultak disszertációm szakmai színvonalának emeléséhez.

Köszönettel tartozom **Dr. Sisa Krisztina Andra** és **Dr. Tóth Róbert János** önzetlen szakmai és baráti iránymutatásáért és támogatásáért!

Köszönettel tartozom a Gazdaság- és Regionális Tudományi Doktori Iskola valamennyi oktatójának, munkatársának, akik számos szakmai és adminisztratív segítséget nyújtottak a doktori képzés ideje alatt.

Nem utolsó sorban szeretném megköszönni **Családomnak, Férjemnek, Barátaimnak, Kollégáimnak** akik kitartó türelemmel támogattak mind a tanulmányaim, mind jelen disszertáció elkészülte alatt!