

OTDK-DOLGOZAT

2015

**ÖNKÖLTSÉGSZÁMÍTÁS, MINT LEHETŐSÉG A HATÉ-
KONY GAZDÁLKODÁS MEGTEREMTÉSÉRE**

**COST CALCULATION AS AN OPPORTUNITY TO FOSTER
EFFICIENT FINANCIAL MANAGEMENT**

Kézirat lezárása: 2013. november 17.

TARTALOMJEGYZÉK

1.	Bevezetés	1
2.	Az önköltségszámítás elméleti alapvetései	3
2.1	Az önköltségszámítás jelentősége	4
2.1.1	Az önköltségszámítás célja, tárgya és feladata.....	4
2.1.2	Az önköltségszámítás kalkulációs formái	5
2.1.3	Jogszabályi alapok	6
2.2	Motiváció a rendszer működtetésére	7
2.2.1	Információigény kielégítése	7
2.2.2	A hatékonyság és hatásosság növelése	9
2.2.3	Javuló stratégiai tervezhetőség	10
3.	Költségszámítási modellek.....	11
3.1	A modellek vizsgálati szempontjai	11
3.1.1	Várható előnyök	13
3.1.2	Lehetséges hátrányok.....	14
3.1.3	Megvalósíthatóság	14
3.2	Tevékenység alapú költségszámítás	15
3.2.1	A rendszer kialakításához szükséges objektumok áttekintése	16
3.2.2	Tevékenységekatalógus létrehozása	17
3.2.3	Költségnemek	18
3.2.4	Költséghelyek	19
3.2.5	Költségviselők	20
3.2.6	A költségallokáció menete	21
3.3	Vállalati sajátosságok érvényesítése a költségszámítási koncepcióban.....	26
4.	Az önköltségszámítási rend felülvizsgálata a gyakorlatban	27
4.1	A vállalat bemutatása	27
4.1.1	A vállalat tevékenysége.....	27

4.1.2	Stratégiai célok, vízió.....	28
4.1.3	A működés sajátosságai	28
4.2	A jelenleg alkalmazott önköltségszámítási rendszer	29
4.2.1	Költségdimenziók	29
4.2.2	Költségallokációs megoldások	31
4.3	Koncepcionális változtatások a költségszámításban.....	33
4.3.1	Követelmények az önköltségszámítással szemben.....	33
4.3.2	Javaslatok	34
4.4	A megvalósítástól várható eredmények	37
4.4.1	Közvetlen eredmények.....	37
4.4.2	Közvetett eredmények.....	37
4.4.3	A költségszámítási koncepció kockázatai	38
5.	Összefoglalás.....	41
	Irodalomjegyzék	44

ÁBRAJEGYZÉK

1. ábra: A vállalatvezetés eltérő információs igényei	7
2. ábra: A költségszámítási rendszer nem kizárólag költségjellemzőket kezelhet	10
3. ábra: A költségszámítási rendszerek négy szintű modellje	12
4. ábra: Az ABC-rendszer bevezetéséhez szükséges keretek kialakítása	16
5. ábra: Tevékenységek katalógus (példa)	18
6. ábra: A szervezeti költség helyek csoportosítása	19
7. ábra: Kódrendszer használata a költségviselők rugalmas kezeléséhez	20
8. ábra: Költségallokáció öt lépésben	25
9. ábra: A vállalat szervezeti egységeinek költség helyei	30
10. ábra: Az önköltség fedezeti szintjeinek meghatározása a vállalatnál	32
11. ábra: Példa a tevékenységek költségviselőkhöz rendelésére	36
12. ábra: A költség számítási koncepció kockázati térképe	39

1. BEVEZETÉS

Ahogyan az élet minden területén, a vállalati szférában is meghatározó jelentőségű, hogy a stratégiai döntések pontos információ birtokában születhessenek meg. A külső környezet kihívásaira csak akkor adható helyes válaszreakció, ha a szervezet belső működése a döntéshez szükséges adatokat biztosítja. A helytálló, időszerű információ előállításának és megfelelő továbbításának fontossága mára megkérdőjelezhetetlenné vált, önálló értéket képvisel.

A menedzsment tájékoztatása a gazdálkodó szervezet aktuális helyzetéről és működéséről elsősorban a kontrolling feladata. Döntés-előkészítő, döntéstámogató szerepe operatív és a stratégiai szinten is megnyilvánul.

Pályamunkám keretén belül arra vállalkozom, hogy megvizsgáljam, miként javíthatók a kontrolling funkciói egy fejlett önköltségszámítási rendszer bevezetésével. A célkitűzés, hogy minél pontosabban (ugyanakkor ésszerű erőfeszítések árán) megállapítható legyen a végzett szolgáltatás, előállított termékek várható (tervezett) illetve tényleges közvetlen önköltsége, előállítási költsége. Ez az ismeret képezheti a hatékony gazdálkodás alapját.

Témaválasztásom oka, hogy kontrollerként a gyakorlatban szembesültem az önköltségi ár pontos meghatározásának szükségességével. Hipotézisem, hogy a sajátos elvárások alapján kialakított költségszámítási eljárás alkalmazásával olyan információval vértézhetők fel a döntéshozók, melyek ismeretében a vállalkozás tartós versenyelőnyhöz juthat. Elérhetőnek tartom, hogy segítségével a múltbeli eseményeken túl a jövőbeliekre is irányulhasson a figyelem.

Dolgozatom első, elméleti részében részletesen bemutatom az önköltségszámítás jelentőségét, célját és feladatát. Rögzítem a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény előírásait. Külön fejezetet szentelek annak, hogy vázoljam a költségszámítási rendszer működtetésétől várható eredményeket.

Az önköltségszámítási modellek vizsgálati szempontjainak meghatározását követően térek rá a tevékenység alapú költségszámítás (ABC: Activity Based Costing) elemzésére. Az ABC-rendszer a pénzügyi beszámolóhoz használt logikai kerethez képest szemléletváltást kíván. A végzett tevékenységek kerülnek fókuszba, ehhez kell igazítani a költségalkokációs struktúrát.

A struktúra megfelelő kialakítása a modell alapja, dolgozatomban hangsúlyos része. A költségnemekre történő elszámoláson túl a vállalat működését jól leképező költséghelyek létrehozására van szükség, valamint ki kell jelölni a tevékenységobjektumokat és a költségviselőket. Ezután hajthatóak végre a költségfelosztások és átköltségek.

Fontosnak tartom a költségvetési rendszert hangolását a termékek és szolgáltatások sajátosságainak figyelembevételével, ezért az elméleti feldolgozást az erre vonatkozó javaslatokkal zárom.

Dolgozatomban gyakorlati részében egy bővülő tevékenységű IT és telekommunikációs szolgáltató vállalat költségvetési rendjének felülvizsgálatára vállalkozom. A vállalat tevékenységének és működési sajátosságainak bemutatása után az aktuális költségvetési koncepciót elemzem, majd értékelem, hogy az alkalmazott módszer milyen mértékben képes megfelelni a megváltozott elvárásoknak.

A jelenlegi hiányosságok tudatában, a szakirodalom és a sajátos vállalati igények alapján fogalmazom meg észrevételeimet és javaslataimat, ügyelve az iparági jellegzetességekre. Meghatározom a bevezetés várható eredményeit is.

Bízom benne, hogy sikerül meggyőzőnöm az olvasót arról, hogy érdemes erőforrást áldozni a modern költségvetési rendszerek bevezetésére, és az elméleti háttér áttekintése után a megismert vállalat példáján keresztül a megvalósításhoz is támpontot kap.

2. AZ ÖNKÖLTSÉGSZÁMÍTÁS ELMÉLETI ALAPVETÉSEI

Az önköltségszámítás elméleti megközelítése megkívánja a fejezetben használt alapfogalmak értelmezésének egyértelművé tételét, mert a német, az angolszász és a magyar szakirodalom meghatározásai több esetben eltérnek egymástól.

Általánosan elfogadott, hogy az önköltségszámítás olyan kalkulációs tevékenységként írható le, mely a végzett szolgáltatás, az előállított termékek egy egységére jutó költségének meghatározására irányul.

A költség fogalma a magyar szakirodalomban a végzett tevékenység érdekében történt erőforrás felhasználás pénzben kifejezett értékét jelenti. Egy szervezet működése során költségek merülnek fel: *„A költségek a szervezeti erőforrások – az emberek, a berendezések, az anyagok, a külső szolgáltatások és lehetőségek – megszerzéséből és használatából adódnak. A szervezetek tevékenységeik végrehajtása érdekében szereznek meg és használnak erőforrásokat. Amikor a szervezetek a tevékenységek végrehajtásához használják az erőforrásokat, a pénzügyi rendszer azt költségként rögzíti.”* (Kaplan, R. S. – Atkinson, A. A. (szerk.), 2003, p. 19)

Nem alakult ki egységes álláspont a költségek tartalmát illetően. A szakirodalomban két, egymástól jól elkülöníthető felfogás jelenik meg. Az egyik minden erőforrás felhasználást költségként definiál, a másik csak a releváns, indokolhatóan igénybevett (felhasznált) erőforrást tekinti költségnek, a többit veszteségként, eredményt csökkentő tételként értelmezi. (Musinszki, Z. 2011, p. 6) Dolgozatomban költség alatt az erőforrás megszerzésének költségeit értem, tehát az első felfogást érvényesítem.

Az önköltség a nyújtott szolgáltatásra, előállított termékre jutó költség.

Az önköltség tovább bontható, kategorizálható az alapján, hogy milyen költséget érvényesítünk benne. Közvetlen önköltségnek a felmerüléskor közvetlenül elszámolt, a szolgáltatáshoz vagy termékhez egyedileg hozzárendelhető költségek számítanak. Az üzemi önköltség (szűkített önköltség) a közvetlen önköltség és az üzemi általános költség arányosan a termékre eső része. A teljes önköltség az üzemi önköltség vállalati általános költségekkel történő kibővítésével adódik.

2.1 AZ ÖNKÖLTSÉGSZÁMÍTÁS JELENTŐSÉGE

Az élesedő piaci versenyhelyzet és a globalizáció miatt megváltozó gazdasági, társadalmi és környezeti körülmények miatt egyre pontosabb információra van szükség a vállalati működést illetően. A hatékony gazdálkodás és a tulajdonosi elvárások teljesítése nem képzelhető el a tevékenységek, szolgáltatások és termékek teljesítményének egyedi mérése nélkül.

A jól felépített önköltségszámítási rendszer ezt az igényt elégíti ki. A kalkulációs egység (termék vagy szolgáltatás) önköltségének meghatározása a stratégiai döntések egyik alappillére.

2.1.1 Az önköltségszámítás célja, tárgya és feladata

Az önköltségszámítási tevékenység alapvető célja, hogy információt nyújtson a gazdálkodó szervezet tevékenysége során előállított termékek, nyújtott szolgáltatások önköltségéről.

Tárgya lehet: termék, szolgáltatás, technológiai folyamat, röviden a kalkulációs egység.

Feladata, hogy az adatszolgáltatással lehetővé tegye az előállított eszközök, szolgáltatások önköltségének meghatározását, tervezését és monitorozását. Alkalmasnak kell lennie arra, hogy gazdasági számítások és az árképzés alapjául szolgáljon, egyúttal képes legyen a belső teljesítmény mérésére is.

Az önköltségszámítás jelentőségét felismerő vállalatok számos esetben támaszkodhatnak a rendszerből kinyert információra, például:

- vezetői döntéstámogatásnál;
- a fogyasztói igények kielégítése és a nyereségesség érdekében, a termék- és szolgáltatás portfólió kiigazításánál;
- az erőforrás-elosztásnál figyelembe vehetők a vállalati stratégia által kijelölt prioritások;
- a front office (ügyfelekkel közvetlenül érintkező) alkalmazottak oktatásánál;
- a szállítók közötti választásnál; (Kaplan, R. S. – Cooper, R. (szerk.), 2001, p. 15-16)

- a saját termelésű készletek és a saját előállítású eszközök bekerülési értékének meghatározásánál;
- a saját termelésű készletek könyvviteli elszámolásánál.

Érdemes megfigyelni, hogy a felsorolás összes pontja lényeges a vállalat belső érintetteinek szempontjából, az utolsó kettő azonban a vállalat beszámolási kötelezettségének teljesítéséhez is kapcsolódik, azaz a külső érintettek számára is készül.

Összefoglalva, az önköltségszámítás széleskörűen felhasználható adatokat szolgáltat a vállalat külső és belső környezete felé.

2.1.2 Az önköltségszámítás kalkulációs formái

Attól függően, hogy az önköltségszámítás milyen időpontban történik, megkülönböztünk előkalkulációt, közbenő és utókalkulációt.

Az előkalkuláció arra szolgál, hogy a tervezett önköltség már a tevékenység megkezdése előtt meghatározható legyen. A várható költség megállapítása lehetőséget teremt arra, hogy a vállalkozás a versenytársak árainak ismeretében pozícionálhassa magát a piacon. Kiemelt jelentősége van az árképzésben és a tevékenység indításával kapcsolatos döntéshozatalban is.

A közbenő kalkuláció célja, hogy a tevékenységgel egyidejűleg végzett önköltségszámítás alapot adjon az ellenőrzésre és (amennyiben szükséges) a beavatkozásra. Elkészítésével összehasonlíthatóvá válnak a tervezett és a tényadatok, több vagy folyamatosan végzett kalkuláció esetén az időszakos tényadatok. A rendszeres számítás lényege, hogy az önköltség változására időben születhessen reakció.

Utókalkulációra egy-egy gazdasági periódus végével vagy a tevékenység befejeztével kerül sor. A tényleges önköltség segítségével megállapítható, hogy a működés vállalkozási szinten belül, kalkulációs egységre bontva mennyire volt eredményes, valamint a tényköltségek hogyan viszonyultak a tervezetthez.

2.1.3 Jogszabályi alapok

Az önköltségszámítási rend kialakítása jogszabályi kötelezettség is. A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 14. paragrafusa kimondja, hogy a számviteli politika részeként az önköltségszámítás rendjére vonatkozó belső szabályzatot is el kell készíteni:

„(4) A számviteli politika keretében írásban rögzíteni kell - többek között - azokat a gazdálkodóra jellemző szabályokat, előírásokat, módszereket, amelyekkel meghatározza, hogy mit tekint a számviteli elszámolás, az értékelés szempontjából lényegesnek, jelentősnek, nem lényegesnek, nem jelentősnek, továbbá meghatározza azt, hogy a törvényben biztosított választási, minősítési lehetőségek közül melyeket, milyen feltételek fennállása esetén alkalmaz, az alkalmazott gyakorlatot milyen okok miatt kell megváltoztatni.

(5) 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.”

A törvény 14. § (6) bekezdése alapján a kötelezettség alól mentesül az egyszerűsített beszámolót készítő gazdálkodó, az egyszerűsített éves beszámolót készítő gazdálkodó, továbbá a meghatározott értékhatárt el nem érő gazdálkodó (az értékesítésnek az eladott áruk beszerzési értékével, a közvetített szolgáltatások értékével csökkentett nettó árbevétele az egymilliárd forintot vagy a költségnemek szerinti költségek együttes összege az ötszázmillió forintot nem haladja meg).

Nem szabályozza azonban a törvény az önköltségszámítási szabályzat tartalmát. A jogszabályi elvárás megelégszik azzal, hogy a szolgáltatások és a saját termelésű készletek értéke összességében a valóságot tükrözi. Ez azonban nem feltétlenül jelenti azt, hogy a termékekre és szolgáltatásokra lebontott költségek is valósak.

Úgy vélem, a felelős vállalatvezetőnek a termékenként és szolgáltatásonként meghatározott teljes önköltség ismeretére kell törekedni, nem elégedhet meg torz információval.

2.2 MOTIVÁCIÓ A RENDSZER MŰKÖDTETÉSÉRE

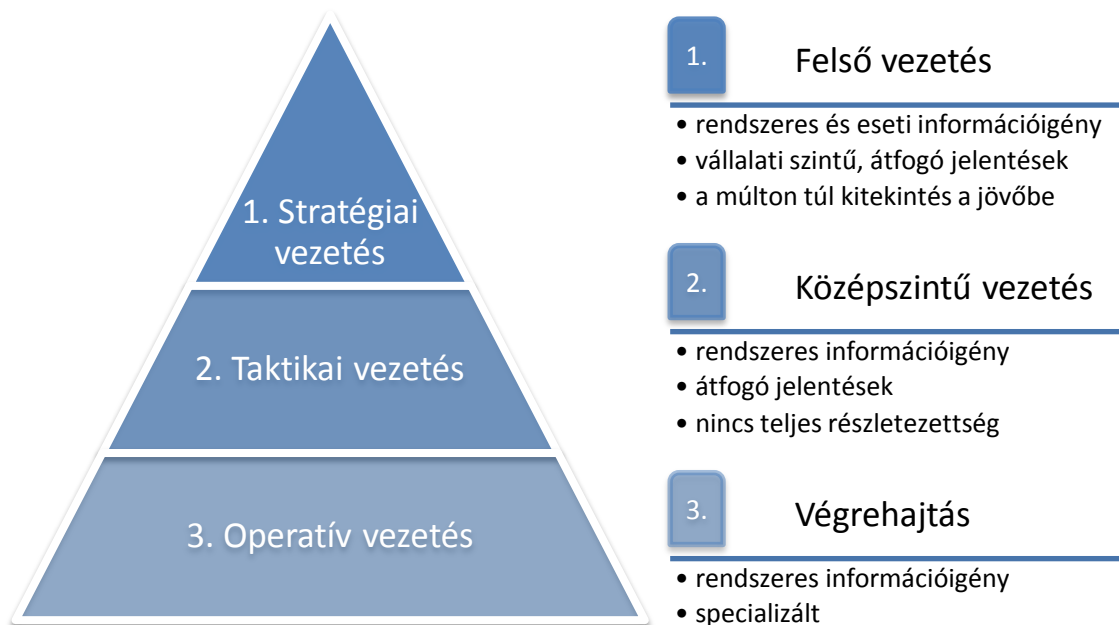
Az önköltségszámítási rend felülvizsgálata szükségszerűen erőforrásokat igényel. Egy új koncepció eredményes bevezetése csak az egész vállalat közreműködésével valósulhat meg. Mi adhat mégis motivációt egy új rendszer kialakítására vagy a már meglévő lecserélésére?

2.2.1 Információigény kielégítése

A vállalatirányítás a tevékenységek számának növekedésével egyre komplexebb feladattá válik. A vezetők döntéshozatakor az általuk elérhető információra támaszkodnak. Maga az információ is erőforrásként definiálható, a döntések alapjaként a vállalat működését meghatározó szereppel bír.

Az önköltségszámítási tevékenység eredménye, hogy információt szolgáltat a kalkuláció tárgyáról, ezzel csökkenti a döntések kockázatát és a bizonytalanságot.

Az információszükséglet a vezetés szintjétől függően általában eltérő:



1. ábra. A vállalatvezetés eltérő információs igényei
Forrás: saját szerkesztés

Jellemző még, hogy a döntések száma az operatív szint felé egyre nő, hatáskörük pedig egyre csökken.

Az információ ellátottság javítása minden érdekelt számára fontos. Egy, a vezetés összes szintjére kiterjedő felméréssel megvizsgálható, hogy a felmerülő igények kielégíthetőek-e. Azokra az elvárásokra, melyek jelenleg teljesíthetetlennek bizonyulnak, nem szabad „fekete dobozként” tekinteni, mert a fejlődés egy következő fázisában valószínűleg már előállítható lesz a kívánt információ.

Szemléltetésképpen néhány kérdés, amelyek megválaszolására a hagyományos költség-számítási rendszer nem, vagy csak korlátozottan alkalmas:

- Melyek azok a fő költségkocozók, amelyek a termék és szolgáltatások általános költségeit alapvetően meghatározzák?
- Az egyes szervezeti egységek milyen mértékben felelősek ezért?
- Az összes költséget tekintve mennyibe kerül egy egyedi paraméterekkel rendelkező termékváltozat?
- Pontosan hogyan változik az erőforrásigény a tevékenységek módosulása, megszűnése esetén? (Horváth, P. 2008, p. 101)

Az igények felmérésével önmagában nem lehet megelégedni, fel kell tenni a kérdést, hogy a jelenleg rendelkezésre álló információ mennyire felel meg a valóságnak.

Az információ értéke jellemezhető. Hasznosságát a megfelelőség, hatékonyság és hatásosság növelésének mértéke határozza meg. Megfelelőségen az elvárások teljesítését értjük. A hatékonyság javítása az adott tevékenység optimálisabb végrehajtását, míg a hatásosság fogalma a leginkább megfelelő folyamat kiválasztását jelenti.

Az önköltség-számítási módszer tökéletesítése a vele előállított információ értékét növeli. Operatív szinten a folyamatok jobb végrehajtását és a teljesítménymérést szolgálja. Stratégiai tervezéskor a legmegfelelőbb tevékenység meghatározásában segít, további, nem kizárólag költséginformációkat figyelembe véve.

A következő fejezetek rávilágítanak, hogy a vállalat vezetői miként hasznosíthatják a nekik juttatott (értékes) információt és miért nem alkalmas erre a hagyományos költség-számítási eljárás.

2.2.2 A hatékonyság és hatásosság növelése

Az önköltségi ár pontos meghatározása lehetővé teszi az operatív szintről, termékenként és szolgáltatásonként végrehajtható hatékonyság és hatásosság vizsgálatát. Ez a megközelítés úgy eredményezheti a költségek racionalizálását, hogy közben az értékteremtő folyamatok nem sérülnek.

Ennek megvalósításához szükséges, hogy a kontrolling rendszer – melynek fő feladata a vállalat belső érintettjei számára megfelelő információ biztosítása –, ne csak a számviteli és pénzügyi rendszer időszakos beszámolóira épüljön. A tényköltségek tervezettel való összehasonlítása fontos, de nem elegendő. *„A hagyományos költségellenőrző rendszerek a stabilitásra, irányításra és ellenőrzésre, a különálló gépek, munkatársak és osztályok hatékonyságára helyezték a hangsúlyt. Ez nem felel meg a mai versenyző világ kihívásainak. A gyors reagálási képességhez, valamint a fogyasztói igények diktálta magas szintű technológiai igények kielégítéséhez a folyamatok folyamatos és eseti (újjaalakító) fejlesztésére kell fordítani a figyelmet.”* (Kaplan, R. S. – Cooper, R. (szerk.), 2001, p. 23)

Amennyiben a vállalat költségeiről csak a pénzügyi beszámolók alapján tájékozódik, a kalkulációs egység teljes önköltsége nem határozható meg pontosan. Könnyen beláthatjuk, hogy az általános költségek bérarányos (vagy bevételarányos) felosztása nem feltétlenül tükrözi a valóságot. Ezen kívül vannak olyan erőforrások, amelyek költségei nem kerülnek felosztásra, miközben termékhez vagy szolgáltatáshoz rendelhetők. Tipikusan ilyenek a vállalati támogató tevékenységek, például az értékesítés, a termék-és szolgáltatás-menedzsment és a marketing.

Míg a jogszabályi előírások az összvállalati szinten valós adatok biztosítására korlátozódnak, a folyamatok fejlesztéséhez olyan információra van szükség, melynek előállítására a hagyományosan csak a számviteli rendszerből kinyert adatokra építő önköltségszámítási módszer nem alkalmas.

A számviteli előírásoknak, törvényi kötelezettségnek mindenképp meg kell felelni, ezért a költségszámításhoz célszerű egy új rendszer kialakítása, melynek fő funkciója a vállalat belső érintettjeinek, működésének támogatása. Ennek előnye abban is megmutatkozik, hogy szabadon alakítható, „testreszabható”, nem kell a vállalaton kívülről érkező elvárások miatt kompromisszumokat kötni.

2.2.3 Javuló stratégiai tervezhetőség

Az önköltségszámítási rendszerrel előállított információ a stratégiai tervezést, döntéshozatalt is segíti:

- meghatározható, hogy az egyes termékek, illetve szolgáltatások a közvetlen költségeiken túl, ténylegesen milyen mértékben veszik igénybe az üzemi általános, „közösén használt” erőforrásokat;
- követhetőbbé válik a vállalati általános költség alakulása, az adatszolgáltatás lehetővé teszi az eredményes felülvizsgálatot;
- könnyebb meghozni az előállítani vagy vásárolni (make or buy) jellegű döntéseket az összehasonlíthatóság megteremtése miatt;
- kiderül, hogy a vállalkozás árai hogyan viszonyulnak a versenytársakéhoz, milyen tevékenységek az erősségek vagy esetleg a gyengeségek. Ez az információ nem elegendő arra, hogy önmagában stratégiai döntés alapját képezze, ugyanakkor ismerete kiemelt fontosságú.

A költségek pontos monitorozása és szigorú szabályozása elengedhetetlen a gazdaságos működéshez, azonban a vállalatvezetők tudják, hogy az ár a termékek és szolgáltatások megítélésének csak egyik dimenzióját jelenti. Mivel nincsenek korlátozó tényezők, a rendszer kiegészíthető más típusú, nem költségmutatókkal is, amelyek a stratégiai szemléletet hivatottak segíteni. A költségjellemzők mellett a minőséget és az átfutási időt mérő mutatók kezelésére érdemes felkészíteni a rendszert. (Kaplan, R. S. – Norton, D. P. (szerk.), 1996)



2. ábra. A költségszámítási rendszer nem kizárólag költségjellemzőket kezelhet
Forrás: saját szerkesztés

Az erre vonatkozó információ megléte mellett a vállalat képes lehet arra, hogy legjövedelmezőbb tevékenységeit állítsa fókuszba és ezek kiterjesztésén dolgozhasson.

3. KÖLTSÉGSZÁMÍTÁSI MODELLEK

Az előző fejezetből kiderült, hogy mi az önköltségszámítás jelentősége és miért érdemes erőforrást áldozni arra, hogy tökéletesedjen az önköltségi ár meghatározásának módja. Világossá vált, hogy a számviteli beszámolás kötöttségei miatt ehhez dedikált költségszámítási rendszerre van szükség.

Ennek a fejezetnek célja, hogy amennyiben megszületik az elhatározás a fejlesztésről, a vállalat a számára leginkább megfelelő modellt vezesse be. A vizsgálati szempontok tisztázása alkalmassá teszi a rendszer struktúrájának alkotóját arra, hogy vállalata egyedi szempontjai érvényesíthetők legyenek. Ezt követően, a modern elvárásokat teljesíteni képes, tevékenység alapú költségszámítás adaptálásával párhuzamosan már a sajátos igények kiszolgálásának lehetőségeire is gondolni lehet.

3.1 A MODELLEK VIZSGÁLATI SZEMPONTJAI

A számviteli törvény előírása miatt (a külön bekezdésben rögzített kivételektől eltekintve) a vállalkozás nagy valószínűséggel már rendelkezik valamilyen költségszámítási koncepcióval, aminek leírata megtalálható az önköltségszámítási szabályzatban. Hiányosságainak behatárolásával jelölhetők ki a tökéletesítés irányai.

Robert S. Kaplan a költségszámítás fejlettségét illetően négy szintet különböztet meg. Szempontrendszere vizsgálja az adatok minőségét, a kifelé irányuló pénzügyi beszámolás teljesítését, a költségek termékekhez és vevőkhöz rendelésének lehetőségeit, valamint az operatív és stratégiai kontroll megvalósításának szintjét.

Az első szintű rendszerek a számviteli beszámolási kötelezettséget sem képesek pontosan teljesíteni. A második szinten a külső érintettek igényei kielégíthetők, ám a költségszámítás csak összességében helyes, mivel a leegyszerűsítő (és nem mindenre kiterjedő) költségfelosztás nem teszi lehetővé az önköltség pontos meghatározását. A harmadik szint jelenti a számviteli információs rendszer kiegészítését önálló költségszámítási rendszerrel, itt jelennek meg először a tevékenység alapján termékhez vagy szolgáltatáshoz rendelt költségek. A negyedik szinten az egyes rendszerek közös adatbázissal, egymásba integrálódva működnek. (Kaplan, R. S. – Cooper, R. (szerk.), 2001, p. 28)

A költségvetési rendszer fejlettségi szintjét meghatározó ismérvek:

Első szintű rendszerek Második szintű rendszerek Harmadik szintű rendszerek Negyedik szintű rendszerek				
Szemponctok	Rendszerek			
Az adatok minősége	• sok hiba • nagy eltérések	• nincsenek váratlan dolgok • a számviteli alapelveknek megfelel	• megosztott adatbázisok • önálló kontrolling rendszer • informális kapcsolatok a rendszerek között	• teljesen összekapcsolt adatbázis és rendszerek
Kifelé irányuló (pénzügyi) beszámolás	• nem megfelelő	• a kifelé irányuló beszámolás követelményeinek megfelelően alakították ki	• a második szintű rendszer megmarad	• továbbra is a pénzügyi beszámolási rendszeren alapul
A költségek termékekhez és vevőkhöz rendelése	• nem megfelelő	• pontatlan • rejtve maradó költségek és hasznok	• tevékenység alapú	• integrált tevékenység alapú költség-gazdálkodás
Operatív és stratégiai kontroll	• nem megfelelő	• korlátozott mértékű visszacsatolás • késői visszacsatolás	• több önálló teljesítmény-mérési rendszer	• operatív és stratégiai teljesítmény-mérési rendszerek

3. ábra. A költségvetési rendszerek négy szintű modellje

Forrás: Kaplan, R. S. – Cooper, R. (szerk.), 2001, p. 29 2.1. ábrája szerkesztve

Észrevehető, hogy a harmadik és negyedik szint között lényegi eltérés abban mutatkozik, hogy a költségszámítási rendszerek integráltak-e egy közös vállalatirányítási rendszerbe vagy sem. Függetlenül ettől, a pontos önköltség meghatározása mindkét esetben megvalósul. Dolgozatom célja a kontrolling funkcióinak javítása a költségszámítási eljárás fejlesztésével, ezért a hangsúlyt a szolgáltatott információ értékének növelésére és nem a (kétséggkívül hasznos) rendszerintegrációra helyezem.

A költségszámítás négyszintű modelljét logikai keretként használva – ha a gazdálkodó jelenleg képes megfelelni beszámolási kötelezettségeinek – a második szintről a harmadikra lépés eredménye, hogy az önköltség termékenként és szolgáltatásonként is kimutathatóvá válik. Ezt a már működő számviteli rendszerrel párhuzamosan felépített, önálló költségszámítási rendszer biztosítja, amely más szemléletet képvisel a költségek termékekhez és szolgáltatásokhoz rendelését illetően. A hatékony költségmenedzsmentet a költségobjektumok erőforrás felhasználásának pontos követésével, a felmerülés okainak vizsgálhatóságával valósítja meg. Ezt az angolszász szakirodalomban megjelenő tevékenység alapú (ABC: Activity Based Costing) költségszámítás vagy a vele konvergáló német folyamatköltség-számítás (PKR: Prozesskostenrechnung) alkalmazása teszi lehetővé.

Úgy vélem, a vállalkozásra szabott, egyedi költségszámítási rendszer struktúrájának felépítése előtt fontos a vizsgálati szempontokat világosan elkülöníteni, az elvárásokat megfogalmazni. Ezeket egyrészt a korábbi megoldás hiányosságai, másrészt a megismert legjobb gyakorlatok (best practice) jelölik ki. Számba kell venni az egyes megoldásoktól várható előnyöket, felmérni az esetleges hátrányokat, és közben a megvalósíthatóságra is gondolni kell. Észrevételem, hogy a megfelelő kérdések megfogalmazásával, majd az azokra adott tárgyilagos válaszokkal feltárhatóak a valódi előrelépést jelentő megoldások, valamint időben kiderülhetnek az esetleges hátrányok.

3.1.1 Várható előnyök

A kialakítandó modell egyik fő vizsgálati szempontja, hogy mik azok az eredmények, amelyek elérhetőek az új megoldással, hiszen egy új koncepció kialakítására éppen emiatt vállalkozik a szervezet.

Néhány kérdés, melyek megválaszolása alkalmas a rendszer bevezetésével várható előnyök meghatározására, értékelésére:

- Milyen többletinformációt nyújt az új rendszer a korábbi megoldáshoz képest?
- Mennyivel gyorsabban juthatunk információhoz?
- Az eddigieknél frissebb adatok jutnak-e el az érintettekhez?
- Érthetőbbé válnak a jelentések?
- Képes a vezetés minden szintjének értékes információt szolgáltatni?
- Milyen rugalmas a rendszer az egyedi igények kielégítése szempontjából?

3.1.2 Lehetséges hátrányok

Tudomásul kell venni, hogy az elképzelésnek lehetnek gyenge pontjai, hátrányai is, melyek hatása mérsékelhető, ha tisztában vagyunk velük. A megvalósítás előtt érdemes végiggondolni:

- Mekkora erőforrást igényel a rendszer bevezetése?
- Rendelkezésre áll-e a megfelelő kompetencia a működtetéshez?
- Hogyan követhetőek a szervezeti változások?
- Hogyan kezelhető új termék vagy szolgáltatás bevezetése a rendszerben?
- Biztosan sikerül-e a vállalat vezetésével elfogadtatni az új modellt?
- Várhatóan milyen mértékű torzítást eredményeznek a költségfelosztások?

3.1.3 Megvalósíthatóság

A költségszámítási rendszer kidolgozásakor szem előtt kell tartani, hogy az elméleti modell hogyan ültethető át a gyakorlatba. A tapasztalat azt mutatja, hogy azok a koncepciók, melyeket túlzott részletességgel kívánnak megvalósítani, nem képesek megfelelni az elméleti síkon megfogalmazott várakozásoknak.

Ennek oka lehet az informatikai leképezés bonyolultsága, az időigényesség és a munkatársak viszonya a költségszámítással kapcsolatos feladataikhoz. Számolni kell az-
al, ha nagyon bonyolult a rendszer, az azt közvetve működtető, tartalommal feltöltő dolgozók nem lesznek képesek megfelelően használni. Emiatt a várakozásokhoz képest ellentétes hatásokat okoz. Vizsgálat tárgyát kell, hogy képezze a működtetés költségigénye is.

3.2 TEVÉKENYSÉG ALAPÚ KÖLTSÉGSZÁMÍTÁS

A költségszámítást megújító törekvéseket az a (előző fejezetekben tárgyalt) felismerés hívta életre, hogy a külső érintettek felé irányuló pénzügyi beszámolás nem, illetve pontatlanul elégíti ki a belső érintettek információs igényeit. Ez a fejezet a tevékenység alapú költségszámítási rendszer működésének megértését szolgálja, ezzel együtt a bevezetéshez is segítséget nyújt.

Az új megközelítés szemléletváltást kíván a költségallokáció tekintetében. Míg a kizárólag a jogszabályi kötelezettségeknek eleget tevő önköltségszámítás csak a költségek (leegyszerűsítő) felosztására törekszik, a tevékenység alapú, ABC-rendszerek más kérdésekre keresik a választ:

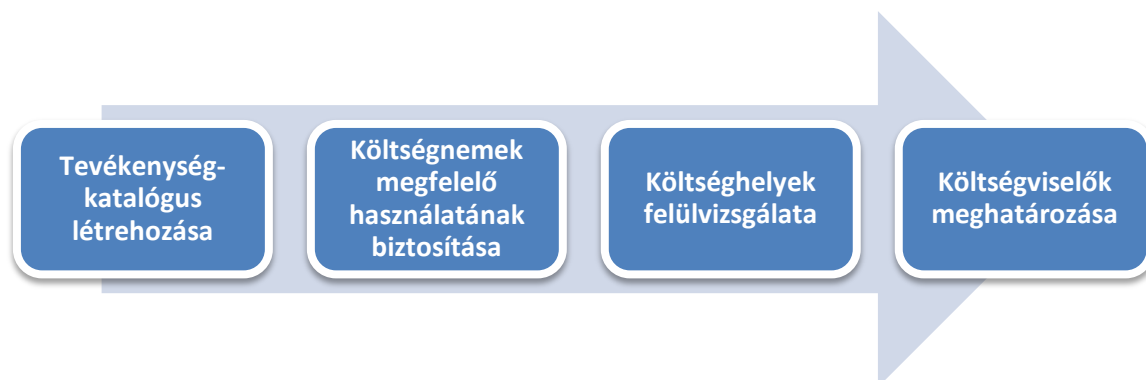
1. *„Milyen tevékenységeket végeznek a szervezet erőforrásainak felhasználásával?*
2. *Mennyibe kerül a tevékenységek és az üzleti folyamatok végrehajtása?*
3. *Miért kell a szervezetnek tevékenységeket és üzleti folyamatokat végeznie?*
4. *Az egyes tevékenységekből mennyit szükséges ellátni a szervezet termékeinek és szolgáltatásainak előállításához és vevői igényeinek kielégítéséhez?”* (Kaplan, R. S. – Cooper, R. (szerk.), 2001, p. 126)

A modellt azok a vállalkozások alkalmazhatják kifejezetten eredményesen, ahol diverzifikáltak a termékek és szolgáltatások, a végzett tevékenységek száma nagy, illetve ezek viszonylag gyakran változnak, bővülnek. Az ilyen vállalatok termékei és szolgáltatásai pontos önköltségének meghatározását a tevékenység alapú költségszámítás bevezetése teszi lehetővé.

Ellentétben a hagyományos költségszámítás megoldásával, miszerint az általános költségeket valamilyen vetítési alap segítségével az összes termékre arányosan elosztják, az ABC-rendszer a felhasznált erőforrások költségeit társítja a megfelelő tevékenységhez, majd a tevékenységeket rendeli a termékhez vagy szolgáltatáshoz (költségviselőhöz). Ennek eredményeképp az egységes felosztás torzító hatása kiküszöbölhető. Kirajzolódik, hogy az egyes termékek mennyire nyereségesek vagy veszteségesek. Az új megközelítés további előnye, hogy a vállalat működése a tevékenységek rendszerezése után átláthatóbbá válik, a folyamatok pedig felülvizsgálhatók. Az ilyen alapokra helyezett költségszámítási rendszer a belső érintettek számára is képes hasznos információt szolgáltatni.

3.2.1 A rendszer kialakításához szükséges objektumok áttekintése

A tevékenység alapú költségszámítás bevezetésének előfeltétele a rendszer működéséhez szükséges keretek (dimenziók) kialakítása. Ez alapvetően négy lépésben valósítható meg:



4. ábra. Az ABC-rendszer bevezetéséhez szükséges keretek kialakítása
Forrás: saját szerkesztés

A tevékenységkatalógus létrehozása a vállalat által végzett tevékenységek összegyűjtését és rendszerezését jelenti. Célja, hogy a felhasznált erőforrások tevékenységhez rendelhetőek legyenek.

A költségnemek megfelelő használatához biztosítani kell, hogy a költségeknek a számviteli törvényben rögzített egységes számlakeret 5. és 8. számlaosztályainak számlacsoportjai szerint kijelölt csoportosítása a vállalat számlarendjében rögzítetteknek megfelelően történjen.

A költséghelyek jelentik a költségek felmerülésének fizikai helyét. A felülvizsgálat arra irányul, hogy a vállalati működést logikus felépítésével támogassa. Költséghelyként jelenhetnek meg az egyes szervezeti egységek, az ingatlanok, valamint a kiemelt jelentőségű eszközök.

A költségviselők meghatározása az egyes tevékenységek eredményességének mérésére szolgál. A rendszer felépítésekor költségviselőként célszerű definiálni minden olyan objektumot, melynek költségéről és eredményességéről később információra lehet szükség. Költségviselőként definiálhatóak az egyes termékek, szolgáltatások de akár ügyfelek is.

Bizonyos, hogy a fenti objektumok alapvetően befolyásolják a költségszámítás eredményességét, ezért kialakításukra kiemelt figyelmet kell fordítani.

3.2.2 Tevékenységkatalógus létrehozása

A tevékenység alapú költségszámítás bevezetésének első lépése a vállalat tevékenységkatalógusának kialakítása, azaz a végzett tevékenységek, belső folyamatok összegyűjtése és rendszerezése. Körültekintő meghatározásuk a rendszer működése szempontjából kritikus fontosságú.

A katalógus gyors elkészítését és a megfelelő minőségét illetően a vállalat szakterületeinek operatív szintű vezetőinek megkérdezése, interjúztatása jelenti a legeredményesebb kompromisszumot.

A tevékenységet nem teljes részletezettséggel, hanem egy jól körülhatárolható egységként kell leírni, amelyhez a felhasznált erőforrások egyértelműen társíthatók. (Például egy adott termelő gép működtetéséhez akár meglehetősen sok rendszeres és eseti feladat is kapcsolódhat, ám ezek mindegyikét szükségtelen tevékenységként definiálni, a tevékenység legyen maga a gép üzemeltetése.)

Érdemes elkülöníteni a vállalkozás alaptevékenységeit a működést támogató egyéb tevékenységektől.

Megfogalmazhatóak olyan általános érvényű alapelvek, amelyek segítenek a tevékenységkatalógus létrehozásában:

- Lényeges, hogy a tevékenység megnevezése alatt minden érintett ugyanazt értse.
- Ne legyenek átfedésben egymással a tevékenységek.
- Kerüljük a túlságosan sok résztevékenységet fedő, általános meghatározásokat.
- Kategorizáljuk a tevékenységeket.
- Érdemes egységes kódrendszert bevezetni a könnyebb nyilvántartáshoz.
- Az eredményesség érdekében ne hozzunk létre „egyéb tevékenység” csoportokat.

Már a tevékenységkatalógus összeállításakor célszerű gondolni a jövőben új tevékenységként megjelenő elemekre. Jelentőségüktől függően ezek a meglévő tevékenységcsoportokba besorolhatók, de akár új kategóriát is képezhetnek, tehát a bővíthetőséget biztosítani kell. A költségszámítási rendszer megfelelő működtetése csak naprakész tevékenységkatalógus mellett lehetséges.

A tevékenységekatalógus egy lehetséges formája:

Tevékenység csoport	Tevékenység száma	Tevékenység megnevezése
1.		Szerver üzemeltetés
	10001	• Hardver karbantartás
	10002	• Support és licenszkövetés
	10003	• IT felügyelet
2.		Ügyfélszolgálat
	20001	• Általános információ
	20002	• Technikai támogatás
3.		Vállalati támogató tevékenységek
	30001	• Minőségirányítás, minőségbiztosítás
	30002	• Reprezentáció
	30003	• Marketing és kommunikáció

5. ábra. Tevékenységekatalógus (példa)

Forrás: saját szerkesztés

3.2.3 Költségnemek

A tevékenység alapú költségszámítás a vállalkozás meglévő számviteli rendszerére, mint információforrásra támaszkodik. Az ABC-rendszer hatékony működéséhez járul hozzá, ha a költségek a vállalat sajátosságainak megfelelő formában érkeznek meg a főkönyvből.

Az új költségszámítási rendszer bevezetése alkalmat ad a vállalkozás számlarendjének felülvizsgálatára. Amellett, hogy a számlarendnek meg kell felelnie a számvitelről szóló 2000. évi C. törvényben rögzített alapelveknek és biztosítania kell az éves beszámoló készítéséhez szükséges adatokat, a vezetői információs igényeket kielégítve a költségszámítási rendszernek is adatokat szolgáltat. (Musinszki, Z. 2011, p. 14)

A következetesség betartása mellett ésszerű mértékben indokolt lehet a költségnemi részletezettséget növelni, hogy a vállalat alaptevékenységeire jellemző költségek elkülönülhessenek.

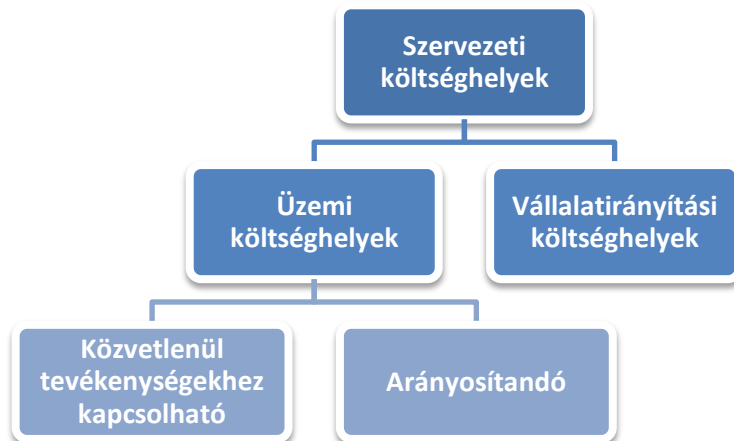
Amennyiben az egyes tevékenységekhez közvetlenül kapcsolható költség jelenik meg, az új alszámlák az ABC-rendszerben lehetővé teszik ezek egyszerű egymáshoz rendelését.

3.2.4 Költséghelyek

Azoknak a vállalatoknak, amelyek arra a felismerésre jutottak, hogy termékeik és szolgáltatásaik önköltsége nem határozható meg pontosan, a költséghelyek struktúrájában is hasznos lehet néhány változtatást eszközölniük.

A költséghelyek megmutatják a költségek felmerülésének helyét, valamint a költségek gyűjtésére, tervezésére is szolgálnak. A hatékony költséggazdálkodást és ellenőrizhetőséget is segítik, amennyiben az egyes költséghelyekhez költségfelelősök tartoznak. (Musinszki, Z. 2011, p. 14)

Sok esetben a költséghelyek között csak a vállalat szervezeti egységei jelennek meg. Ezek a szervezeti egységek csoportosíthatóak „üzemi”, illetve vállalatirányítási (igazgatási) költséghelyekre. Logikus az a struktúra, melyben az üzemi szervezeti egységek költséghelyei kijelölik az általuk végzett tevékenységeket. Vannak azonban olyan szakmai területek, amelyek esetében előre nem tervezhető, milyen mértékben vesznek részt az egyes tevékenységekben (például értékesítés, marketing). Ennek alapján megkülönböztethetők közvetlenül érintett üzemi, illetve arányosítandó üzemi költséghelyek.



6. ábra. A szervezeti költséghelyek csoportosítása

Forrás: saját szerkesztés

Ha a vállalat több telephellyel, üzemmel rendelkezik, az ingatlanokat célszerű egy-egy költséghelyként kezelni. Ha indokolt, létrehozhatóak eszközköltséghelyek is, ahol a vállalat működése szempontjából kiemelt jelentőségű eszközök, létesítmények költségei tarthatók nyilván. Szükség lehet úgynevezett „vállalati általános” költséghelyek létrehozására, ahol az egész vállalatot érintő, szervezeti egységhez közvetlenül nem rendelhető költségek gyűlnek.

3.2.5 Költségviselők

A költségvetési rendszer célja, hogy a kijelölt költségviselők költségei követhetővé, átláthatóvá váljanak, hiszen ezek jelentik az önköltségvetési kalkuláció alapját. Költségviselőként érdemes meghatározni minden olyan objektumot, melynek önköltségéről és eredményességéről a vállalatnak információra van szüksége.

Költségviselőként célszerű definiálni:

- a vállalkozás által előállított termékeket és szolgáltatásokat;
- azokat a projekteket, melyekhez speciális információigények kapcsolódnak;
- a vállalat azon meghatározói ügyfeleit, akik az üzletmenetet befolyásoló hatással bírnak.

A költségviselő struktúrájának felépítése fontos, hogy tükrözze a vállalat sajátosságait. Termék- és szolgáltatáscsoportok létrehozásával vagy a főbb üzleti partnerek elkülönítésével a költségvetéssel előállítható információ értéke tovább növelhető.

A csoportosítás és ügyfelekhez rendelés a költségek vetítési alappal való felosztása nélkül is megoldható úgy, hogy ne okozzon torzítást a kalkulációs egység költségvetés-szakor. Ezt a költségviselő megkülönböztetésére alkalmazott kódrendszer tagolása teszi lehetővé. Például egy ötjegyű, betűkből és számjegyekből álló kód karaktereivel az ügyfelek, termék- és szolgáltatáscsoportok, valamint az elemi kalkulációs egységek is leírhatóak:

A költségviselő struktúrája		
1. karakter		
	A-Y:	Ügyfelek
	X:	Nem nevesített ügyfél
2-3. karakter		
	10-19:	Termékcsoporthok
	20-29:	Szolgáltatáscsoportok
4-5. karakter		
	01-99:	Termék vagy szolgáltatás megnevezése

7. ábra. Kódrendszer használata a költségviselő rugalmas kezeléséhez

Forrás: saját szerkesztés

Attól függően, milyen információra van szükség a költségviselőkről, a kódreszletek kombinációjával korábban nem tapasztalt rugalmassággal ruházható fel a rendszer.

3.2.6 A költségallokáció menete

Miután a vállalkozás létrehozta a tevékenység alapú költségszámítás működtetéséhez szükséges, a költségek nyilvántartására és azonosítására szolgáló dimenziókat (költségnem, költséghely, tevékenység, költségviselő), sor kerülhet a költségallokációs struktúra kialakítására. Míg a már megalkotott dimenziók feladata a költségszámítás logikai keretének biztosítása, a költségek költségviselőkhöz rendelése a költségallokáció során valósul meg. A következőkben ennek lehetséges megoldásait vizsgálom.

Az ABC-rendszerrel elérhető a főkönyvi költségek teljes felosztása. Segítségével hatékonyabb költségallokációra nyílik lehetőség, a költségek tevékenységekhez rendelésével ok-okozati kapcsolatokra derül fény az erőforrások felhasználását illetően. A vállalati költségtömeget célszerű elkülöníteni üzemi és vállalatirányítási, vállalati általános költségekre amiatt, mert az utóbbiak biztosan nem köthetők az egyes tevékenységekhez. Az üzemi költségek lehetnek közvetlenül tevékenységre írhatóak valamint arányosítandóak (felosztandóak); a vállalatirányítási, vállalati általános költségek mindig felosztandóak. A költségek ilyen módon történő szétválasztásával az önköltségszámítás fedezeti szintjei is meghatározhatóak.

Bármely költségtypusról is legyen szó, a költségáramlás iránya állandó jellemzője a költségszámítási rendszernek. Ennek megfelelően a költségek minden esetben először költségnemre kerülnek elszámolásra, majd ezt követően költséghelyre, tevékenységre, illetve költségviselőre sorolódnak át vagy osztódnak fel. A költségnem és a költségviselő dimenzióban a teljes költségtömegnek meg kell jelennie, a költséghelyek és a tevékenységek esetében ez nem feltétlenül szükséges, igény szerint azonban technikai költségobjektumokkal megvalósítható. A költségallokáció több lépésben történik:

1. A számviteli rendszer adatszolgáltatását követő elsődleges költségnem elszámolás.
2. Átsorolások, felosztások a költséghelyek dimenziójában.
3. Az üzemi költséghelyek költségeinek felosztása tevékenységekre.
4. A tevékenységek költségviselőkhöz rendelése.
5. Vállalatirányítási, vállalati általános költségek felosztása költségviselőkre.

A költségszámítási rendszer működtetése alatt a fenti lépések végrehajtását értjük.

1. Elsődleges költségnem elszámolás

A költségallokáció első lépése a könyvviteli rendszerben költségnemekre rögzített költségek maradéktalan elhelyezése a költséghely, tevékenység és költségviselő dimenziókban.

A költséghelyet a költség felmerülési helyétől függően kell (tételesen) megadni. A teljes önköltség pontosságát javítja, ha azok a költségek, amelyek minden kétséget kizáróan egy bizonyos tevékenységhez vagy költségviselőhöz kapcsolhatók, közvetlenül a megfelelő objektumokra kerülnek átsorolásra. A direkt hozzárendeléssel kiiktatható a vetítési alapok torzító hatása.

2. Átsorolások, felosztások a költséghelyek dimenziójában

A költséghelyek struktúrájának átalakításakor a szervezeti egységek költséghelyei ingatlan, eszköz és vállalati általános költséghelyekkel egészülnek ki.

Míg a költségek gyűjtéséhez és monitorozásához célravezető a vállalat ingatlanokkal kapcsolatos költségeit dedikált költséghelyeken elkülöníteni, a tevékenységhez rendelés megkönnyítéséhez az ingatlanok költségeit mesterséges vetítési alappal (tipikusan létszám vagy m^2 alapon) fel kell osztani a szervezeti egységek között.

Ha a vállalat rendelkezik olyan eszköz-költség-hellyel, amely közvetlenül allokálható tevékenységhez vagy költségviselőhöz, szervezeti költséghelyre való felosztása nem indokolt, továbbítható a megfelelő objektumra, tehát költséghelyek közötti felosztás nem szükséges.

A vállalatirányítás és a vállalati általános költséghelyek költségei a költséghely dimenzióon belül nem kerülnek felosztásra vagy átsorolásra.

3. Az üzemi költséghelyek költségeinek felosztása tevékenységekre

Az ingatlanok költségeinek felosztása és az eszköz-költség-helyek költségeinek továbbítása eredményeképp a költséghelyeken a tevékenységekhez rendelhető üzemi költséghelyek költségei, valamint a vállalatirányítási és a vállalati általános költségek maradtak.

A költségallokáció harmadik lépése az üzemi költséghelyek költségeinek felosztása tevékenységekre. Ennek eredményesebb megvalósítása érdekében már a költséghelyek

struktúrájának kialakításakor szétválasztásra kerültek a közvetlenül tevékenységhez rendelhető és az arányosítandó üzemi szervezeti egységek.

A közvetlenül tevékenységhez kapcsolható költséghelyek költségei előre meghatározott arányban osztódnak a megfelelő tevékenységekre. Az arányok meghatározása az erőforrás alapú költségokozók segítségével történik. Ilyen költségokozók például a munkaóra, a munkabér, a gépóra vagy a felhasznált anyag mennyisége. (Musinszki, Z. 2011, p. 117)

Az arányosítandó üzemi szervezeti egységek (például értékesítés, marketing, jog) költségei esetében nem lehet előre meghatározott felosztást végrehajtani, mert ezt a szervezeti egységek sajátosságai nem teszik lehetővé. Mivel a felosztási rend folyamatos vizsgálatának erőforrásigénye a legtöbb esetben nagyobb, mint az ezzel elérhető haszon, ezért az ilyen költségeket támogató tevékenységként kezelve, csoportosítva célszerű átvezetni.

4. *A tevékenységek költségviselőkhöz rendelése*

A költségviselőként definiált objektumok költségeinek megállapításához szükséges a tevékenység dimenzió költségviselőkhöz társítása. Ez történhet közvetlen megfeleltetéssel (amennyiben egy tevékenység csak egy adott költségviselőhöz kapcsolható) vagy költségokozók használatával. *„A tevékenységek és a költségviselők (termékek, szolgáltatások, vásárlók) összekapcsolása tevékenység alapú költségokozókkal történik. Egy tevékenység alapú költségokozó egy tevékenység outputjához társított mennyiségi mérőszám.”* (Kaplan, R. S. – Cooper, R. (szerk.), 2001, p. 147)

A tevékenység alapú költségokozók lehetnek tranzakciós, időtartam és intenzitás típusúak. A tranzakciós költségokozók a tevékenység végzésének gyakoriságáról szolgálnak információval (hányszor hajtották végre ugyanazt a tevékenységet). Használatuk akkor eredményes, ha az egyes költségviselők nagyon hasonló mértékben „veszik igénybe” az egyes tevékenységeket. A megoldás könnyen alkalmazható, de meglehetősen pontatlanná válhat, ha a valóságban a tevékenységek mégis eltérő arányban kapcsolódnak az érintett költségviselőkhöz. Az időtartam típusú költségokozók már képesek kezelni a költségviselők eltérő tevékenységigényét a tevékenység végzéséhez szükséges idő mérésével (pl. munkaórák száma). A tranzakciós költségokozókhöz képest alkalmazásuk költségebb, de a legtöbbször pontosabb eredményre vezet. Az intenzitás típusú költségokozók kiegészítik az időtartam típusúakat, az időráfordítás mellett a tevékenység bonyolultsági

fokát is képesek jellemezni (pl. munkalapon gyűjtött tevékenységköltségekkel). Ez a leginkább valóságot tükröző költségokozó, egyúttal ez használható a legköltségesebben. (Kaplan, R. S. – Cooper, R. (szerk.), 2001, p. 148-151)

A költségokozók kiválasztásánál nem lehet figyelmen kívül hagyni azok költségvonzatát és megvalósíthatóságot. Minden megoldás esetén számolni kell a rendszeres felülvizsgálat szükségességével.

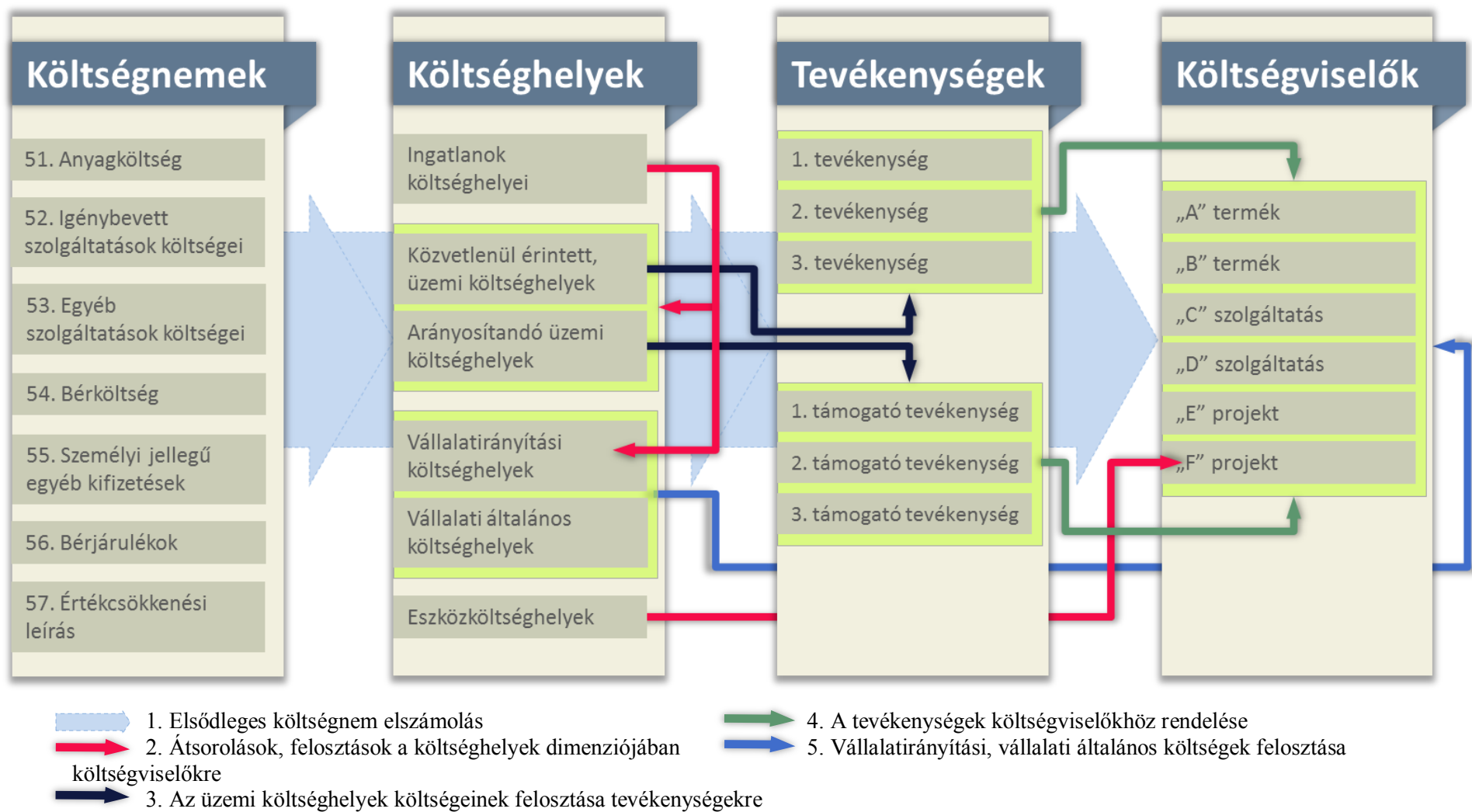
5. Vállalatirányítási, vállalati általános költségek felosztása költségviselőkre

A vállalatirányítási, vállalati általános költségek természetüknél fogva nem kapcsolhatók közvetlenül tevékenységhez, illetve költségviselőhöz.

A teljes önköltség meghatározhatóságához azonban ezeket a költségeket is költségviselőkhöz kell rendelni. Ennek a valóságot leginkább tükröző, választott vetítési alapségítségével kell történnie. A felosztás alapja lehet:

- a költségviselők bevételeinek aránya;
- a költségviselők költségtömegének aránya;
- a költségviselőkhöz rendelt bérköltség aránya;
- bármely olyan költségokozó, mely reálisan tükrözi a felosztandó költségek és a költségviselők viszonyát.

Mivel ez a felosztás nem érinti a tevékenység dimenziót, alapesetben tevékenységként a teljes önköltség nem határozható meg. Amennyiben ez igényként merül fel, a költséghelyről a megfelelő vetítési alappal tevékenységre is oszthatóak a vállalatirányítási, vállalati általános költségek.



8. ábra. Költségallokáció öt lépésben

Forrás: saját szerkesztés

3.3 VÁLLALATI SAJÁTOSSÁGOK ÉRVÉNYESÍTÉSE A KÖLTSÉGSZÁMÍTÁSI KONCEPCIÓBAN

A vállalat vezetői az új költségszámítási rendszertől az információ-ellátottság javulását és – közvetetten – a működés hatékonyságának növekedését várják. Ahhoz, hogy az elvárások teljesülhessenek, a vállalati sajátosságok megkövetelik a költségszámítási modell szervezetre hangolását.

A tevékenység alapú költségszámítást rugalmassága könnyen alakíthatóvá teszi. Felépítésének mindkét pillérében, a költségek dimenzióiban és a költségallokáció folyamatában is lehetőség nyílik egyedi szempontok figyelembevételére. *„A vállalati haszon akkor lesz a legnagyobb, ha egyrészt csökken egy tevékenység adott szintjéhez szükséges erőforrás-mennyiség, másrészt a tevékenységi kör összetétele is elmozdul a jövedelmezőbb folyamatok, termékek, szolgáltatások és vevők irányába. Az ABC-elemzés megkezdése előtt azonban jó, ha a vezetők megkísérlik azonosítani azokat a területeket, ahol a közeljövőben kívánnak hasznot realizálni.”* (Kaplan, R. S. – Cooper, R. (szerk.), 2001, p. 208) Döntést kell hozni arról, hogy mely objektumok kezelendők a legnagyobb részletezettséggel. Ezek körültekintő kijelölésével a szolgáltatott információ a kritikus területeken lesz a legjobb minőségű, a rendszer pedig megőrzi megvalósíthatóságát.

Például abban az esetben, ha a vállalat túlnyomórészt állandó, „dobozos” termékekkel és szolgáltatásokkal rendelkezik, a költségviselők stabil struktúrája biztosítja a teljes önköltség meghatározhatóságát. Ha tevékenységével egyedi, nem azonos tartalmú igényeket szolgál ki, költségszámításkor a tevékenységek önköltsége értékesebb információt jelent. Ennek érdekében a tevékenységobjektumok részletezettségét célszerű növelni, valamint a költségallokációt úgy módosítani, hogy a teljes önköltség tevékenység szinten is megjelenhessen. Ilyenkor az egyedi rendelések önköltsége az igénybevett tevékenységek alapján előállítva pontosabb.

A tevékenység alapú költségszámítás nem követeli meg, hogy a teljes költségtömeg megjelenjen mindegyik dimenzióban, a költségek közvetlen költségviselőhöz rendelése pedig csökkenti a költségokozók torzító hatását. Érdemes biztosítani a beazonosítható, rendszeresen felmerülő ilyen jellegű költségek automatikus elhelyezését a célobjektumokon.

4. AZ ÖNKÖLTSÉGSZÁMÍTÁSI REND FELÜLVIZSGÁLATA A GYAKORLATBAN

A modern költségszámítási rendszerek helyes alkalmazásával elérhető előnyök minden érintett számára értéket képviselnek. Ebben a fejezetben egy IT és telekommunikációs szolgáltató vállalat jelenleg használt költségszámítási koncepcióját vizsgálom meg, majd az elvárásokkal és a lehetőségekkel összhangban javaslatot teszek ennek eredményesebbé tételére. A költségszámítási gyakorlat újragondolása aktuális feladat: a vállalat bővülő szolgáltatáspaletájára kihívás elé állítja az önköltségszámítást végző kontrollereket.

4.1 A VÁLLALAT BEMUTATÁSA

A jelenleg alkalmazott költségszámítási rendszer megértéséhez és egy új modell kialakításához is elengedhetetlen a vállalat tevékenységének, sajátosságainak, működési környezetének ismerete. A vállalat bemutatásakor a jelenlegi tevékenységek ismertetése mellett a stratégiai célokra is összpontosítok, mert azok kijelölhetik a jövőben várható fejlődési irányt.

4.1.1 A vállalat tevékenysége

A vizsgált vállalat nagyvállalati ügyfelei számára nyújt telekommunikációs és IT szolgáltatásokat Magyarországon. Hagyományos piacát a távközlés jelenti, de tevékenységi körében átrendeződés figyelhető meg. Az utóbbi években a korábban kevésbé hangsúlyos informatikai szolgáltatások jelentősen bővültek, míg a távközlési bevételek enyhén csökkentek.

A telekommunikációs szolgáltatások nyújtásához rendelkezésre álló infrastruktúrán keresztül az ügyfelek sztenderd szolgáltatásokat vehetnek igénybe. Az informatikai tevékenységek szinte minden esetben egyediek: az IT rendszerekkel kapcsolatos tervezés, implementáció és tanácsadás is projektjellegű feladat, illetve az üzemeltetés is eltérő karakterisztikájú lehet.

A Társaság olyan alkalmazásokat is fejleszt, amelyeket szolgáltatásai részeként értékesít, vagy belső működésében hasznosít.

4.1.2 Stratégiai célok, vízió

A távközlési szektor telítettsége és a nagykereskedelmi árak folyamatos csökkenése a telekommunikációs szegmens bevételeinek lassú, de folyamatos erózióját okozza. A vállalat stratégiai célja, hogy növekedését fenntartsa és bővülő szolgáltatási portfóliójával elégítse ki ügyfelei igényeit.

A vállalat vezetése felismerte az infokommunikációs (ICT) piacon rejlő lehetőségeket, célja az IT szolgáltatásokból származó bevételek növelése a távközlési tevékenység megtartása mellett.

A vízió, hogy a Társaság középtávon a nagyvállalati ügyfelek körében vezető ICT szolgáltatóvá válik Magyarországon.

4.1.3 A működés sajátosságai

A tevékenységi kör bővülése a működési sajátosságokat alapjaiban változtatta meg. A versenykörnyezet mellett a belső működés is módosult. A vállalat szolgáltatásai rendszerezésére három ágazatot különített el (telekommunikációs, informatikai és alkalmazásfejlesztési ágazatok). Az ágazatok együttműködését a megrendelések teljesítéséhez kijelölt projektmenedzser feladata biztosítani.

A vállalat erőssége, hogy egyszerre képes telekommunikációs és IT szolgáltatásokat nyújtani, „csomagban” kínálható ajánlatai változatos tartalmú megrendeléseket tesznek lehetővé, a megrendeléseket egy-egy projektként kezelik. Ez a képesség versenyelőnyt biztosít, ugyanakkor a költségszámítást megnehezíti.

Az alaptevékenységnek számító távközlési szolgáltatások jól körülhatárolhatóak. Ennek köszönhetően az igénybe vett erőforrások tervezhetőek, ügyfelenként meghatározhatóak. A létesítési és az üzemeltetési feladatok pontosan definiálható kompetenciával láthatóak el. Az infokommunikációs igények ellenben rendkívül sokrétűek, a tervezés és a megvalósítás minden esetben projektjelleggel zajlik. A szolgáltatásnyújtáshoz széles technológiai és tudásbázisra van szükség, melyet eltérő mértékben és módon kell hasznosítani a megrendelés jellegétől függően. Így az erőforrásigény nehezen előrejelezhető.

4.2 A JELENLEG ALKALMAZOTT ÖNKÖLTSÉGSZÁMÍTÁSI RENDSZER

A tevékenység alapú költségszámítás tárgyalásához hasonlóan a vállalat önköltségszámítási rendjének bemutatását is két részre bontom. Először a költségek elhelyezésére szolgáló költségdimenziókat, majd ezt követően a költségallokációs lépéseket ismertetem.

4.2.1 Költségdimenziók

A vállalat jelenleg költségei nyilvántartására és felügyeletére három költségdimenziót használ:

- a számviteli beszámolási kötelezettség teljesítésére alkalmas költségnermi elszámolást;
- a költségek felmerülésének helyét megadó szervezeti és ingatlan költséghekyeket;
- projektjei azonosítása céljából létrehozott költségviselőket.

Költségnerstruktúra

A főkönyvi számlaszámok egységesen hat számjegyűek. A Társaság számlarendje a szakmai szervezetek bevonásával úgy került kialakításra, hogy a költségnermek alszámlái leképezzék és elkülönítsék a tevékenység végzésekor felmerülő jellemző költségeket. (Például megkülönböztethetőek egymástól a hardverekkel és szoftverekkel kapcsolatos költségek.)

Szigorú kritérium, hogy minden könyvelésre érkező tétel esetén a hat számjegyű alszámlák közül kell választani, tehát egy anyagköltségről szóló számlát nem lehet csak az „511”-es főkönyvi számra könyvelni, ez biztosítja az alszámlák funkeionalitásának megőrzését.

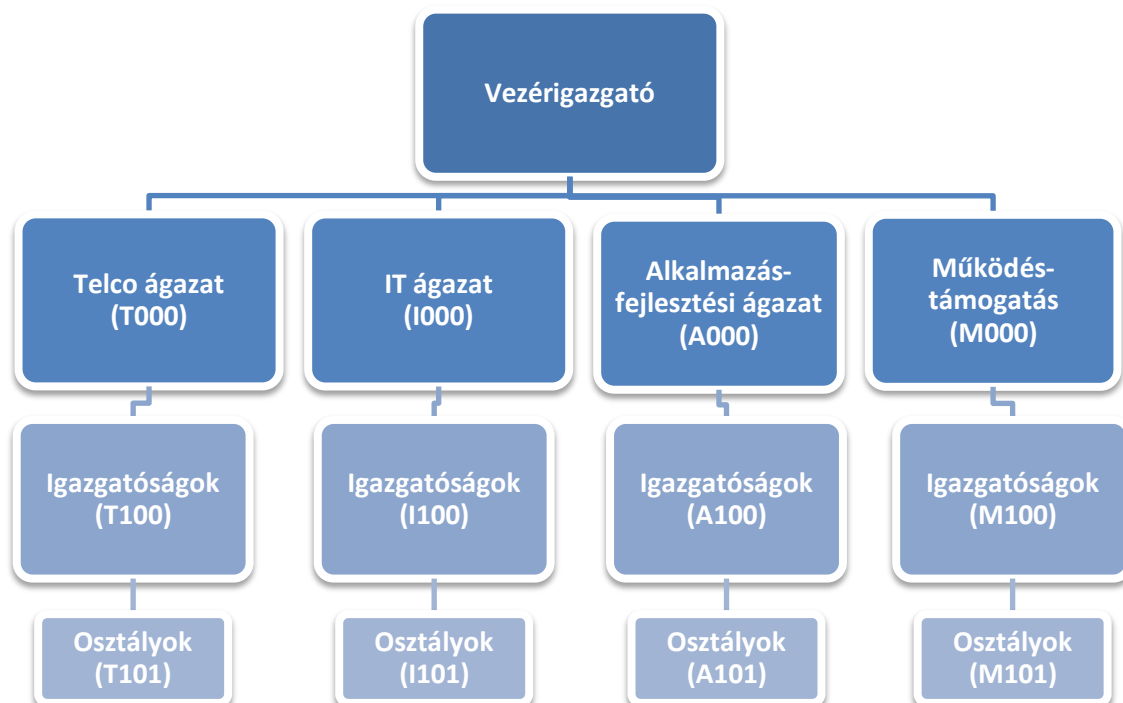
Költséghekyek

A vállalat szervezeti és ingatlan típusú költséghekyekkel rendelkezik. A szervezeti költséghekyek hierarchikusan, szervezeti egységenként lettek kialakítva. Minden esetben külön költséghekyként jelennek meg az egyes igazgatóságok és osztályok. A struktúrában a vállalat három ágazata egyértelműen elkülöníthető. Ez a jelölésrendszerben is visszakö-

szön: a telekommunikációs ágazat „T” betűvel, az informatikai „I” betűvel, az alkalmazás-fejlesztési ágazat költséghelyei „A” betűvel kezdődnek.

Nincsenek ágazatokhoz rendelve azok a szervezeti egységek, amelyek tevékenysége egyszerre több ágazatot érint (ilyen például a projektmenedzsment, értékesítés, marketing, jog, HR, gazdasági terület). Ezeket a költséghelyeket „M” kezdőbetűvel jelölik. Az összes igazgatóság és osztály a három ágazathoz vagy a működtetéstámogatáshoz egyértelműen besorolható. Az igazgatóságokat a költséghely kódjának második (szám) karaktere jeleníti meg, az osztályokét a harmadik és negyedik karakter.

A szervezeti egységek költséghelyeinek struktúráját az alábbi ábra szemlélteti:



9. ábra. A vállalat szervezeti egységeinek költséghelyei

Forrás: saját szerkesztés

Az ingatlanok költséghelyei nem betűvel, hanem számmal kezdődnek. A vállalat nyolc telephelyének mindegyike egy-egy költséghely.

Költségviselők

A harmadik költségdimenziót a költségviselők jelentik. A költségnemek és a költséghelyek stabilitásával ezek az objektumok nem rendelkeznek. A vállalat számára fontos, hogy az egyes egyedi tartalmú megrendelésekről információval rendelkezzen, ezért költségviselőként (és ezzel az önköltségszámítási kalkuláció alapjaként) projektjeit definiálja. A projektek indulásával párhuzamosan új költségviselőt hoznak létre. A költségviselők egymástól függetlenek, kizárólag önállóan értelmezhetőek.

Ennek eredményeképp a költségviselő dimenzióban egyszerre jelenik meg az ágazatok és a működéstámogatás megrendelésenként eltérő teljesítménye.

Vannak olyan költségek, amelyek közvetlenül egyetlen projekthez sem rendelhetők, ezeket egyéb, felosztandó költségviselőkön gyűjtik, melyekhez csoportokat hoztak létre. Itt elkülönülnek a szolgáltatásnyújtáshoz szükséges üzemeltetési költségviselők, például a háttérrendszerek üzemeltetésének költségei, és azok a szolgáltatáshoz kapcsolódó funkciók, melyek közvetlenül nem projekthez rendelhetők (például értékesítés, marketing, jog). A vállalati általános költségviselőkre a vállalatirányítási, ingatlan és egyéb általános költségek kerülnek.

4.2.2 Költségallokációs megoldások

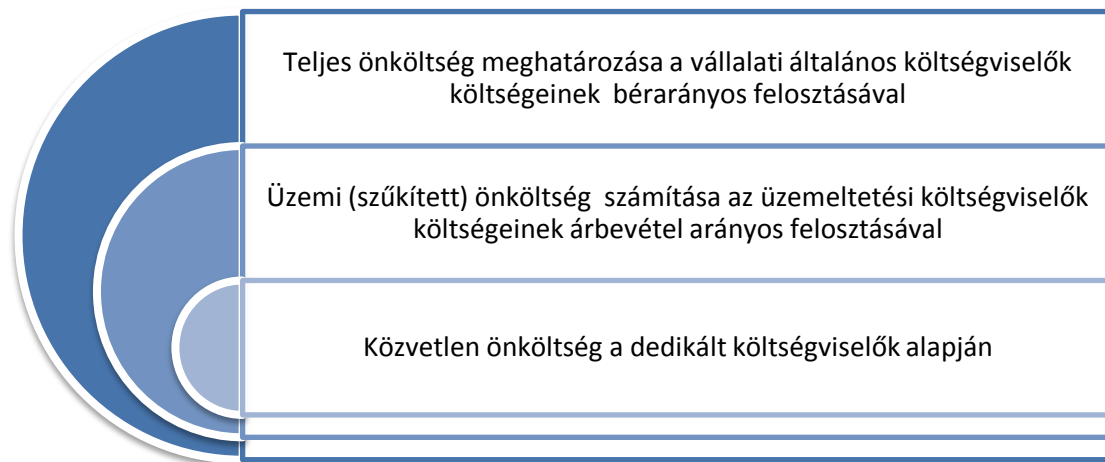
A vállalat vezetése elvárásként fogalmazta meg minden, megrendeléshez (projekthez) kapcsolható költség megjelenítését a saját költségviselőjén, illetve a teljes költségtömeg költségviselőkön történő elhelyezését.

A költségallokáció tekintetében úgy ítélték meg, hogy a legnagyobb pontosságot a költségek közvetlen költséghelyre és költségviselőre írása biztosítja. A számlák beérkezésekor a szakmai terület kijelölt munkatársai határozzák meg a releváns költséghelyet és azt a költségviselőt, melyet a költség terhel. Amennyiben a költség több költségviselőt is érint, a projektvezetők jóváhagyásával azt felosztják. Ha a költség közvetlenül projekthez nem rendelhető, a leginkább megfelelőnek tartott általános költségviselők valamelyikére kerülnek a költségek. A kontrolling feladatai közé tartozik, hogy ezt a közvetlen költségallokációt felügyelje, figyelemmel kísérje, és – ha szükséges – felülbírálja. Könyvelésre csak ezt a folyamatot követően kerül sor.

Az ingatlanokkal kapcsolatos költségek kezelése az előzőektől eltérő. Ebben az esetben a főkönyvi könyvelés az első lépés, majd az ingatlan költséghelyekről szervezeti költséghelyekre a szervezeti egységek által az irodában elfoglalt terület alapján, négyzetméterrel arányos felosztással kerülnek a költségek. A költségviselőknél a felosztandó, vállalati általános költségek között szerepelnek.

A rendszer sajátossága, hogy a teljes költségösszeg mindhárom költségdimenzióban megjelenik, tehát a rendszer dimenzióként zárt.

A közvetlen önköltséget a fentiek alapján az egyes költségviselőknél megjelenő költségösszeg jelenti. Az üzemi önköltséget az üzemeltetési költségviselő a projektek árbevételével arányos felosztással határozzák meg, a teljes önköltség számításakor a vállalati általános költségviselők osztásához az árbevétel helyett bérarányos kalkulációt alkalmaznak.



10. ábra. Az önköltség fedezeti szintjeinek meghatározása a vállalatnál
Forrás: saját szerkesztés

A közvetlen önköltség meghatározásához szükséges – költségviselőknél nyilvántartott – költségek a főkönyvi rendszerből a könyvelt tételek aktuális állapotának megfelelően azonnal elérhetőek. Az üzemeltetési és a vállalati általános költségviselő költségeinek felosztása a könyvvitel havi zárása után esedékes.

4.3 KONCEPCIONÁLIS VÁLTOZTATÁSOK A KÖLTSÉGSZÁMÍTÁSBAN

A vállalat szolgáltatás portfóliójának szélesedése korábban nem tapasztalt változatosságot eredményezett a felhasznált erőforrások tekintetében. A költségek közvetlen költségviselőhöz rendelése egyre nehezebben megoldható feladatot jelent a szakmai terület és a kontrolling számára, valamint az önköltségszámítás pontosságát is megkérdőjelezi. Szintén a tevékenységi kör bővülése és a költségek „elhelyezhetőségének” problémája felelős a felosztandó költségviselőkön nyilvántartott költségtömeg ugrásszerű növekedéséért.

A költségszámítási rendszer felülvizsgálatának célja, hogy a projektek, mint egyedi szolgáltatáscsomagok mellett az egyes tevékenységek önköltsége is meghatározható legyen, valamint hatékonyabb költségallokáció segítségével a jelenleg felosztandónak ítélt költségek a modellben pontosabban elhelyezhetővé váljanak.

A fejezetben először a vállalat igényeinek megfelelő költségszámítási rendszerrel szemben támasztott követelményeket vázolom, majd ezt követően fogalmazom meg javaslataimat. Végül a megvalósítással várható eredményeket ismertetem.

4.3.1 Követelmények az önköltségszámítással szemben

A tapasztalatok és az elvárások alapján pontokba gyűjtöttem, milyen képességekkel kell rendelkeznie új költségszámítási koncepciónak:

- továbbra is szükséges biztosítani a projektek önköltségének meghatározhatóságát;
- a tevékenységi kör bővülése megteremtette az akaratot az egyes tevékenységek jövedelmezőségének vizsgálatára. Emiatt tevékenységenként is lehetővé kell tenni az önköltség kalkulációt;
- áttekinthető költségallokációs struktúrára van szükség a közvetlen költségek korábbi önkényes felosztása helyett;
- a költségviselő dimenzió kizárólag a projektek megjelenítése indokolható, meg kell tisztítani az egyéb költségelemektől;
- minimalizálni kell a jelenleg felosztandó költségviselőkön nyilvántartott költségtömeget.

4.3.2 Javaslatok

A költségdimenziók átalakítása

A költségszámítási rendszer nem igényli a jelenleg alkalmazott költségnemi struktúra megváltoztatását. Az alszámlák részletezettsége megfelelő, általában tevékenységre utaló.

A költséghely dimenzióban a szervezeti egységekhez tartozó költséghelyek a vállalat működését jól leképezik, új szervezeti költséghelyek nyitására nincs szükség. A költségszámítás áttekinthetősége érdekében célravezető a meglévő költséghelyek kategorizálása. Az igazgatóságok alá tartozó szervezeti egységek mindegyikét be kell sorolni közvetlenül érintett üzemi, vagy arányosítandó üzemi kategóriába. Javaslatom, hogy az ágazatokhoz sorolt szervezeti egységek közvetlenül érintett üzemi, a működtetéstámogatás szervezeti egységei arányosítandó kategóriába tartozzanak. Az igazgatóságok és a vezérigazgatóság vállalatirányítási költséghelyekként kerülnek nyilvántartásra. Az ingatlanok költséghelyei változatlanok maradnak. Az IT szolgáltatások háttérét biztosító infrastruktúra (szervertermek) költségeit érdemes dedikált eszköz-költséghelyeken gyűjteni. Ezek a költséghelyek önmagukban is értékes információt biztosíthatnak és a költségallokációt is pontosabbá teszik. További előny, hogy az ehhez kapcsolódóan felmerülő költségek így nem a szervezeti egységeket terhelik. A költségallokációs folyamat miatt a teljes költségtömeg költséghelyeken történő megjelenítéséhez technikai költséghely létrehozására is szükség van.

Az új költségszámítási rendszernek feladata, hogy a vállalat tevékenységeinek önköltségéről információt szolgáltatson, ezért a tevékenységobjektumokat meg kell jeleníteni a költségdimenziók között. A tevékenységkatalógust a kontrolling szervezet támogatásával, a vállalat szakterületeinek operatív szintű vezetői bevonásával javaslom összeállítani. Alapvetően tevékenységként célszerű megjelölni az egyes elemi szintű szolgáltatásokat. A támogató tevékenységeket (értékesítés, marketing, jog, irányítás stb.) nagyobb csoportokra bontva tanácsos leképezni.

Ügyelni kell arra, hogy a tevékenység megnevezése egyértelmű legyen. A tevékenységkatalógust a könnyebb kezelhetőség érdekében jelölésrendszerrel szükséges ellátni. Például az első karakter csoportot képez, a többi a tevékenység sorszámát jelöli.

Költségviselőként továbbra is a vállalat egyedi szolgáltatásait kell meghatározni. A korábban költségviselők között megjelenő, felosztandó költségek kikerülnek a költségviselői körből, az új koncepció szerint tevékenységként fognak megjelenni. Költségviselő – funkciójának és a vállalati sajátosságoknak megfelelően – csak projektjellegű, egyedi szolgáltatás lehet.

Költségallokáció

Az új költségallokációs folyamat szakít azzal a felfogással, miszerint a teljes költségtömeget közvetlenül kell minden költségdimenzióhoz rendelni. A költségáramlás iránya is változik: először mindenképp a költségnemi elszámolás történik meg.

Főszabályként a költségnemeken kívül közvetlenül csak a költséghelyekre kerülnek költségek. Ez alól képeznek kivételt azok az előre meghatározott esetek, mikor a tevékenységspecifikus költségek közvetlenül a megfelelő tevékenységobjektumhoz kapcsolhatók. Amennyiben közvetlenül tevékenységre íródik költség, azt párhuzamosan a technikai költséghelyre is rá kell vezetni. Ez eredményezi a teljes költségtömeg megjelenítését az összes költségdimenzióban, mely ellenőrzési pontként szolgál. Az eszköz-költséghelyek költségei egyszerre jelennek meg költséghelyen és a tevékenységek között.

Tehát a költségek közvetlen költségdimenziókhoz rendelése háromféleképpen valósulhat meg:

- alapvetően költségnem és költséghely megadása szükséges;
- előre definiált esetekben, tevékenységhez kapcsolható költségek felmerülésekor költségnem, technikai költséghely és tevékenységobjektum kijelölése;
- eszköz-költséghelyeket érintő költségeknél költségnem, eszköz-költséghely és tevékenység együttes meghatározása.

Az ingatlanokkal kapcsolatos költségek kezelése nem változik. Az ingatlan költséghelyekre közvetlenül kerülnek a költségek. Felosztásuk a szervezeti egységek által az irodában elfoglalt területe alapján, négyzetméterrel arányosan történik.

A közvetlen költségallokáció és az ingatlanok költségeinek felosztása után a költséghelyeken gyűlt költségeket tevékenységobjektumokhoz kell rendelni. A közvetlenül érintett üzemi költséghelyek költségei költséghelyenként meghatározott arányban kerülnek

felosztásra a releváns tevékenységekre. Az arányokat jellemzően időtartam típusú költségokozók segítségével célszerű megállapítani, amelyek kifejezik, hogy a költséghelyek milyen mértékben érintettek az egyes tevékenységek végzésében.

Az arányosítandó üzemi költséghelyek költségeit a létrehozott támogató tevékenységekre kell átvezetni. A vállalatirányítási költséghelyek költségei vállalatirányítási tevékenységre kerülnek allokálásra. A technikai költséghelyek és az eszköz-költséghelyek költségei már korábban megjelentek a tevékenység dimenzióban.

Az utolsó költségallokációs lépés a tevékenységek költségviselőkre osztása, melynek alapjául azok a tevékenységenként meghatározott arányszámok szolgálnak, amikkel az egyes projektekhez kapcsolhatók. Az arányszámok megadása a leginkább kifejező költségokozók használatával történhet, melyek tevékenységenként eltérőek lehetnek. Ennek vizsgálata a szakmai terület és a kontrolling közös feladata. Az arányszámok előállítása után egy ehhez hasonló táblázat mutatja a tevékenységek és a költségviselők közötti kapcsolatot és egyúttal a felosztás alapját is képezi:

	"A" projekt	"B" projekt	"C" projekt	Összesen
1. tevékenység	56%	23%	21%	100%
2. tevékenység	12%	0%	88%	100%
3. tevékenység	25%	62%	13%	100%
4. tevékenység	9%	37%	54%	100%
1. támogató tevékenység	33%	33%	33%	100%
2. támogató tevékenység	0%	45%	55%	100%
vállalatirányítási tevékenység	35%	38%	27%	100%

11. ábra. Példa a tevékenységek költségviselőkhöz rendelésére

Forrás: saját szerkesztés

A költségviselők önköltségeinek fedezeti szintjei a modellben jól elkülöníthetők. A tevékenységek költségviselőkre osztásával a közvetlen önköltség állítható elő. Az üzemi önköltséget a támogató tevékenységek bevonása adja, míg a teljes önköltség a vállalatirányítási tevékenységekkel együtt határozható meg.

Az új költségszámítási rendszer eredményes működtetése csak akkor biztosítható, ha a költségdimenziók naprakészek, illetve a felosztások alapjául szolgáló költségokozók és a segítségükkel megállapított arányszámok felülvizsgálata és a változások követése folyamatos.

4.4 A MEGVALÓSÍTÁSTÓL VÁRHATÓ EREDMÉNYEK

4.4.1 Közvetlen eredmények

Az új költségszámítási rendszer megvalósításától a következő, közvetlenül jelentkező eredmények várhatóak:

- megszűnik a korábbi gyakorlatot jellemző költségfelosztás átláthatatlansága, melyet a teljes költségösszeg közvetlen költségdimenziókhoz rendelése okozott;
- a költségek nyomon követhetővé válnak;
- az új modell tehermentesíti a szakmai terület költségallokációval foglalkozó munkatársait;
- az egyes előre definiált költségek közvetlen tevékenységhez rendelése hasznosítja az előző rendszer működtetésével felhalmozódott tapasztalatokat és javítja a költségallokáció pontosságát;
- az eszköz-költséghelyeken nyilvántartott, szolgáltatások nyújtásához szükséges infrastruktúra költségei elkülönülnek;
- az egyes tevékenységek közvetlen önköltségei azonnal rendelkezésre állnak;
- a költségviselők dimenziója rugalmasságát megőrzi és csak az egyedi megrendeléseket, projekteket tartalmazza;
- a költségviselők önköltsége pontosabban, minden fedezeti szinten elérhető.

4.4.2 Közvetett eredmények

A költségszámítási koncepció segítségével olyan eredmények is elérhetőek, amelyek lehetőségét a megváltozott információszolgáltatás teremti meg. Ezek a közvetett eredmények:

- a korábbi gyakorlattal szemben az új költségszámítási rendszer támogatja az árazási tevékenységet;
- a menedzsment információ ellátottságának javulása a stratégiai döntéstámogatás javulását eredményezi;
- az eszköz-költséghelyeken gyűlt költségek monitorozása adatot szolgáltat az eszközök kapacitáskihasználtságának elemzéséhez;
- a szervezeti egységek tevékenységhez rendelésekor az időtartam típusú költség-
okozók információval szolgálnak az egyes területek kapacitáskihasználásáról;

- ha a költséghely felelősségi egységként is definiálása kerül, az pozitív hatást gyakorol a költséghatékonyságra.

Az eredményeket összefoglalva megállapítható, hogy a vállalat tevékenységei és szolgáltatásai teljesítményének egyedi mérésével képessé válhat arra, hogy legjövedelmezőbb tevékenységeit állítsa fókuszba és ezek kiterjesztését – mint stratégiai célkitűzés – végrehajthassa.

4.4.3 A költségszámítási koncepció kockázatai

Mint minden költségszámítási koncepció, a kialakított modell is rendelkezik a bevezetést és a működést érintő kockázatokkal. Ezek negatív hatása mérsékelhető, ha a lehetséges kockázatok azonosításra kerülnek és kezelésükre terv készül. A kockázatokat célszerű osztályozni az előfordulás valószínűsége és a bekövetkezéstől várt hatás alapján.

Bevezetést érintő kockázatot jelent az informatikai leképezés bonyolultsága. Az új költségallokációs megoldások kezelésére a vállalat által jelenleg használt informatikai rendszerek nem alkalmasak. A szoftver fejlesztési lehetőségei korlátozhatják a modell megvalósítását.

- Az előfordulás valószínűsége: nem valószínű.
- Hatás mértéke: mérsékelt.
- Kockázat kezelése: külső szoftverfejlesztő partner bevonása.

Működést érintő kockázatként jelenik meg a költségallokációs folyamatban alkalmazott vetítési alapok valóságtartalma. A nem naprakész vetítési alapok az önköltség jelentős torzulását okozhatják.

- Az előfordulás valószínűsége: valószínű.
- Hatás mértéke: mérsékelt.
- Kockázat kezelése: a vetítési alapok negyedéves felülvizsgálata.

További működési kockázatot jelent az új vállalati tevékenységek rendszerbe illesztése. Úgy kell kiválasztani a megfelelő költségokozót, hogy azzal a tevékenységet végző szervezeti egység más tevékenységei is kezelhetőek legyenek.

- Az előfordulás valószínűsége: nagyon valószínű.
- Hatás mértéke: alacsony.

- Kockázat kezelése: az iparági gyakorlatok megismerése.

A fenti kockázatok ábrázolása a kockázati térképen:

Az előfordulás valószínűsége	nagyon valószínű	új tevékenységek rendszerbe illesztése		
	valószínű		vetítési alapok valóságtartalma	
	nem valószínű		informatikai leképezés	
		alacsony	mérsékelt	súlyos
A bekövetkezéstől várt hatás mértéke				

12. ábra. A költségszámítási koncepció kockázati térképe
Forrás: saját szerkesztés

A kockázati térkép alapján sem a bevezetés, sem a működés szakaszában nem várható olyan kockázati tényező, amely alapjaiban veszélyeztetné a kialakított költségszámítási modell implementációját. A koncepció legjelentősebb kockázata a költségallokációs folyamatban alkalmazott vetítési alapok valóságtartalma. A torzulás bekövetkezése valószínű, hatása az önköltség kalkuláció eredményére mérsékelt. A kockázat csökkenthető a vetítési alapok meghatározott ütemezésű felülvizsgálatával. Így a bekövetkezéstől várt hatás jelentősen mérsékelhető.

Úgy vélem, a költségszámítási rendszer megvalósítástól várható eredmények valódi előrelépést jelentenek a korábbi gyakorlathoz képest. A vállalati sajátosságoknak megfelelően kialakított új modell az önköltség pontosabb meghatározhatósága mellett a tevékenységek szintjén az egyes időszakok összehasonlíthatóságát is biztosítja. A felmerülő információs igények kielégítése egyszerűbbé, a stratégiai tervezés támogatása alaposabbá válik.

Dolgozatom hipotézise az volt, hogy a sajátos elvárások alapján kialakított költség-számítási eljárás alkalmazásával olyan információval vértelmezhetők fel a döntéshozók, melyek ismeretében a vállalkozás versenyelőnyhöz juthat. A költség-számítási rendszer bevezetésétől várt eredmények a versenyelőny forrásait jelentik, ezért hipotézisemet elfogadom.

A várható eredmények és az azonosított kockázatok ismeretében a költség-számítási koncepciót bevezetésre érdemesnek tartom.

5. ÖSSZEFOGLALÁS

Dolgozatom tárgya az önköltségszámítási rendszer fejlesztésével elérhető eredmények meghatározása és a vállalati sajátosságokhoz igazítható, tevékenység alapú költségszámítás bevezetése. Témaválasztásom aktualitása az élesedő piaci versenyhelyzet és a változó gazdasági, társadalmi és környezeti körülmények miatt megnövekvő információigény kielégítésén alapul, mivel egyre pontosabb információra van szükség a vállalati működést illetően. A hatékony gazdálkodás és a tulajdonosi elvárások teljesítése a tevékenységek, szolgáltatások és termékek teljesítményének egyedi mérésével valósulhat meg. A jól felépített önköltségszámítási rendszer ezt teszi lehetővé. Az önköltségszámítás olyan kalkulációs tevékenységként írható le, mely a végzett szolgáltatás, az előállított termékek egy egységére jutó költségének meghatározására irányul.

Az önköltségszámítási rend kialakítása jogszabályi kötelezettség is. A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 14. paragrafusa kimondja, hogy a számviteli politika részeként az önköltségszámítás rendjére vonatkozó belső szabályzatot is el kell készíteni. Nem szabályozza azonban a törvény az önköltségszámítási szabályzat tartalmát. A jogszabályi elvárás megelégszik azzal, hogy a szolgáltatások és a saját termelésű készletek értéke összességében a valóságot tükrözi. Ez nem feltétlenül jelenti azt, hogy a termékekre és szolgáltatásokra lebontott költségek is valósak. A felelős vállalatvezetőnek a termékenként és szolgáltatásonként meghatározott teljes önköltség ismeretére kell törekedni, nem elégedhet meg torz információval.

Az önköltségszámítás jelentőségét felismerő vállalatok a törvényi előírásoknak való megfelelésen túl, számos más esetben támaszkodhatnak a rendszerből kinyert információra. Így például vezetői döntéstámogatásnál, a termék- és szolgáltatás portfólió kiigazításánál, az erőforrás-elosztásnál, valamint a szállítók közötti választásnál. (Kaplan, R. S. – Cooper, R. (szerk.), 2001, p. 15-16) Az önköltségszámítási rend felülvizsgálatára az információigény kielégítése, a döntéstámogató funkció erősítése és a javuló stratégiai tervezhetőség adhat motivációt.

Amennyiben megszületik az elhatározás a költségszámítási rendszer fejlesztéséről, kritikus jelentőségű, hogy a vállalat a számára leginkább megfelelő koncepciót vezesse be. A jelenleg alkalmazott költségszámítás fejlettségi szintjéről Robert S. Kaplan négyszintű modellje nyújthat információt. Egy új rendszer kialakításakor figyelembe kell venni a megvalósítással várható előnyöket és feltérképezni a lehetséges hátrányokat. Ezt a megfe-

elő kérdések tárgyilagos megválaszolásával célszerű megtenni. Szem előtt kell tartani, hogy az elméleti modell hogyan ültethető át a gyakorlatba. A tapasztalat azt mutatja, hogy azok a koncepciók, melyeket túlzott részletességgel kívánnak megvalósítani, nem képesek megfelelni az elméleti síkon megfogalmazott várakozásoknak.

A tevékenység alapú költségszámítással biztosítható a korábban részletezett előnyök kihasználása. Működésének alapelve, hogy először erőforrások költségeit társítja a megfelelő tevékenységhez, majd a tevékenységeket rendeli termékhez vagy szolgáltatáshoz (költségviselőhöz). Segítségével olyan kérdésekre kaphatunk választ, melyek megválaszolása hagyományos költségszámítási rendszerrel nem lehetséges:

1. *„Milyen tevékenységeket végeznek a szervezet erőforrásainak felhasználásával?*
2. *Mennyibe kerül a tevékenységek és az üzleti folyamatok végrehajtása?*
3. *Miért kell a szervezetnek tevékenységeket és üzleti folyamatokat végeznie?*
4. *Az egyes tevékenységekből mennyit szükséges ellátni a szervezet termékeinek és szolgáltatásainak előállításához és vevői igényeinek kielégítéséhez?”* (Kaplan, R. S. – Cooper, R. (szerk.), 2001, p. 126)

A modellt azok a vállalkozások alkalmazhatják legeredményesebben, ahol diverzifikáltak a termékek és szolgáltatások, a végzett tevékenységek száma nagy. Bevezetésének előfeltétele a rendszer működéséhez szükséges keretek (dimenziók) kialakítása. Ennek négy lépése a tevékenységkatalógus létrehozása, a költségnemek megfelelő használatának biztosítása, a költséghelyek felülvizsgálata, valamint a költségviselők meghatározása. A létrehozott dimenziókban a költségek elhelyezése előre definiált módon, a költségallokációs folyamat során történik:

1. A számviteli rendszer adatszolgáltatását követő elsődleges költségnem elszámolás.
2. Átsorolások, felosztások a költséghelyek dimenziójában.
3. Az üzemi költséghelyek költségeinek felosztása tevékenységekre.
4. A tevékenységek költségviselőkhöz rendelése.
5. Vállalatirányítási, vállalati általános költségek felosztása költségviselőkre.

A költségallokáció a vállalati sajátosságoknak megfelelően alakítható.

Az önköltségszámítási rend felülvizsgálata a gyakorlatban a jelenleg használt rendszer hiányosságainak feltárásával és a vele szemben támasztott elvárások megfogalmazásával kezdődik. Dolgozatomban egy IT és telekommunikációs szolgáltató vállalat költség-

számítási koncepciójának javítására teszek javaslatot. A költségszámítás újragondolása aktuális feladat: a vállalat szolgáltatás portfóliójának szélesedése korábban nem tapasztalt változatosságot okoz a felhasznált erőforrások tekintetében. A költségek közvetlen költségviselőhöz rendelése egyre nagyobb kihívást jelent a szakmai terület és a kontrolling számára, valamint az önköltségszámítás pontosságát is megkérdőjelezi.

A tevékenység alapú költségszámítás vállalatra szabott bevezetésének első lépése a költségdimenziók átalakítása. A vizsgált vállalat esetében javaslatként a költséghelyek csoportosítása a költségallokáció megkönnyítése érdekében, a tevékenységkatalógus létrehozása és a költségviselő dimenzió eredeti funkciójának biztosítása jelenik meg.

Az új költségallokációs folyamat megváltoztatja a költségáramlás irányát – az új fel fogás szerint először a költségnemi elszámolásra kerül sor. Főszabályként a költségnemeken kívül közvetlenül csak a költséghelyekre kerülnek költségek. Ez alól képeznek kivételt azok az előre meghatározott esetek, mikor a tevékenységspecifikus költségek közvetlenül a megfelelő tevékenységobjektumhoz kapcsolhatók. Az egyes előre definiált költségek közvetlen tevékenységhez rendelése hasznosítja az előző rendszer működtetésével felhalmozódott tapasztalatokat és javítja a költségallokáció pontosságát.

A költséghelyeken gyűlt költségek tevékenységobjektumokhoz rendelése időtartam típusú költségokozókkal meghatározott arányosítással történik. A tevékenységek költségviselőre osztása alapjául a tevékenységenként meghatározott arányszámok szolgálnak. A költségszámítási rendszer jellemzője, hogy eredményes működtetése csak akkor biztosítható, ha a költségdimenziók naprakészek, illetve a felosztások alapjául szolgáló költségokozók és a segítségükkel megállapított arányszámok felülvizsgálata és a változások követése folyamatos.

Az új költségszámítási rendszer megvalósításától számos, közvetlenül jelentkező eredmény várható. A vállalat tevékenységei és szolgáltatásai teljesítményének egyedi mérésével képessé válhat arra, hogy legjövedelmezőbb tevékenységeit állítsa fókuszba és ezek kiterjesztésén dolgozhasson.

IRODALOMJEGYZÉK

- ANTHONY, R. N. – VIJAY, G. [2013]: Menedzsmentkontroll-rendszerek, Panem Könyvkiadó, Budapest
- BODA, GY. – SZLÁVIK, P. [2005]: Kontrolling rendszerek, KJK-KERSZÖV Jogi és Üzleti Kiadó, Budapest
- BRIMSON J. A. [1994]: Activity-Based Management al. For Service Industries, Government Entities, and Nonprofit Organizations, Wiley
- CHADWICK L. [1999]: Vezetői számvitel, Panem Könyvkiadó, Budapest
- CHAPMAN, C., S., HOPWOOD, A., G., SHIELDS, M., D. [2011]: Handbooks of Management Accounting Research, Elsevier
- COKINS, G. [2001]: Activity-based Cost Management al. An Executive's Guide, Wiley
- DRURY, C. [2008]: Management and Cost Accounting, Cengage Learning EMEA
- ERNST, C. – SCHENK, G. – SCHUSTER, P. [2009]: Kostenrechnung - Schnell erfasst (German edition), Springer Publisher
- EPSTEIN, M., LEE, J., Y. [2011]: Advances in Management Accounting, Emerald Group Publishing
- HANYECZ, L. [2006]: A controlling rendszere al.: Az eredményorientált irányítás, Saldo Kiadó, Budapest
- HANYECZ, L. [2011]: Modern vezetői controlling, Saldo Kiadó, Budapest
- HICKS D. T. [2002]: Activity-Based Costing al. Making It Work for Small and Mid-Sized Companies, Wiley
- HORVÁTH & PARTNERS [2008]: Controlling al.: Út egy hatékony controlling-rendszerhez, Complex Könyvkiadó, Budapest
- JIAMBALVO, J. [2009]: Managerial accounting, University of Washington
- KAPLAN, R. S. – ANDERSON, S. R. [2007]: Time-Driven Activity-Based Costing al. A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits, Harvard Business Review Press
- KAPLAN, R. S. – ATKINSON, A. A. [2003]: Vezetői üzleti gazdaságtan al.: Haladó vezetői számvitel, Panem Könyvkiadó, Budapest
- KAPLAN, R. S. – COOPER, R. [2001]: Költség & hatás al. Integrált költségszámítási rendszerek: az eredményes vállalati működés alapjai, Panem Könyvkiadó, Budapest
- KAPLAN, R. S. – NORTON, D. P. [1996]: The Balanced Scorecard al.: Translating Strategy into Action, Harvard Business School Press, Boston
- KÖRMENDI, L. – TÓTH A. [1996]: Controlling a hazai vállalkozások gyakorlatában, Tudex Kiadó, Budapest
- KÖRMENDI, L. – TÓTH A. [2011]: A controlling alapjai, Saldo Zrt., Budapest

MACZÓ, K. [2007]: Controlling a gyakorlatban, Kempelen Farkas Digitális Tankönyvtár

MARCH J. G. [2000]: Bevezetés a döntéshozatalba, Panem Könyvkiadó, Budapest

MUSINSZKI, Z. – PÁL T. [2011]: Költségrendszerek kialakítása és fejlesztése, Nemzeti Tankönyvkiadó, Budapest

SINKOVICS, A. [2011]: Controlling esszék, Complex Könyvkiadó, Budapest

WARREN, C., REEVE, J., DUCHAC, J. [2011]: Managerial Accounting, Cengage Learning

WILEMAN, A. [2010]: Driving down cost. How to manage and cut costs intelligently, Nicholas Brealey Publishing

WILLIAMS, J., -HAKA, S. – BETTNER, M. –CARCELLO, J. [2011]: Financial and Managerial Accounting: The Basis for Business Decisions, McGraw Hill