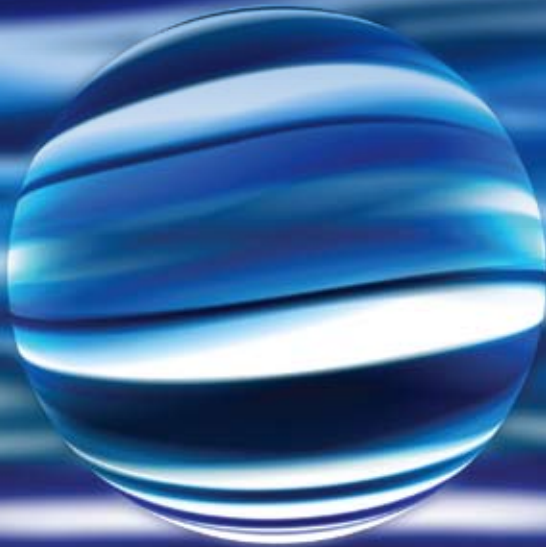


I. évfolyam | 1. szám | 2010. január

Vezetői számvitel

Módszertani füzetek

Elmélet | Módszertan
Kihívások, útkeresés a vezetői számvitelben
Könyvajánló



Complex
Wolters Kluwer csoport

Kiadja a

CompLex Kiadó Jogi és Üzleti Tartalomszolgáltató Kft.

1117 Budapest, Prielle Kornélia u. 21–35.

Telefon: (40) 464-565, +36 (1) 464-5656

Fax: +36 (1) 464-5657

E-mail: info@complex.hu

Internet: www.complex.hu

Szerkesztő-lektor:

Dr. Laáb Ágnes

Felelős vezető: a CompLex Kiadó Jogi és Üzleti Tartalomszolgáltató Kft. igazgatója

Kiadásért felelős: dr. Zódi Zsolt

Kiadványok szerkesztéséért felelős: Somlai Beáta

Felelős szerkesztő: dr. Pálkovács Attila

Műszaki osztályvezető: Schuller Krisztina

Gyártási menedzser: Kerek Imréné

Tördelésért felelős: Vigh Ágnes

Tördelő: Dubecz Adrienn

Nyomdai munkálatok: Kaposvári Nyomda Kft.

Felelős vezető: Pogány Zoltán igazgató

Jelszám: KK-427P0-1001

ISSN szám: 2061-4519

Előfizetési díj egy évre 21 000 Ft.

Kiadványaink megtekinthetők és megvásárolhatóak bemutatótermünkben, szakkönyvesboltunkban a Kiadó címén, a www.complex.hu portálon.

Minden jog fenntartva, beleértve a sokszorosítás és a mű bővített, illetve rövidített változatának kiadási jogát is. A kiadó írásbeli hozzájárulása nélkül sem a teljes mű, sem annak bármely része semmiféle formában (fotokópia, mikrofilm vagy más hordozó) nem sokszorosítható.

ELMÉLET

Mi a „jó” költség?.....	5
-------------------------	---

MÓDSZERTAN

A költségallokáció módszerei	15
A kontrollig eszköze a hatékony normatív kalkuláció	26
Az egyedi és a sorozatkalkuláció	41
A tervezés jelentősége válság idején.....	52
A válságkezelés munkaügyi eszközei a gyakorlatban	59
A vezetői ellenőrzés fontossága krízishelyzetben	69
Szószedet	76

KÖNYVAJÁNLÓ

Cost Accounting	77
Kompetencia ga(rá)zdálkodás	78

KIHÍVÁSOK, ÚTKERESÉS A VEZETŐI SZÁMVITELBEN

Gondolatok Dr. Laáb Ágnes... ..	79
---------------------------------	----

Mi a „jó” költség?



Dr. Boda György

Közgazdász, Diplomáját 1973-ban szerezte a Marx Károly Közgazdaságtudományi Egyetemen. Jelenleg a Corvinus Egyetem Vállalatgazdaságtan Intézetének docense és a levelező képzés igazgatója. Közben saját tanácsadó cégének, a Boda & Partners Kft.-nek a partner ügyvezetője. Korábban dolgozott a Terhivatalban matematikus közgazdászként, a KSH osztályvezetőjeként, a Douwe Egberts treasurer-jeként, a MOL kontrolling igazgatójaként, a Hungaropharma közgazdasági főosztály-vezetőjeként, az AAM és KPMG tanácsadójaként.

Kutatási tevékenysége során kezdetben a nemzetgazdasági elszámolásokkal, az Ágazati Kapcsolatok Mérlegének összeállításával és az erre épülő input – output modellezésével foglalkozott. A mikroszférában a vállalatirányítás azon problémái érdeklik, melyek a kontrollingban sűrűsödnek össze. Ebben a tárgykörben eredményeit „Vezetői kontrolling”, „Kontrolling rendszerek tervezése”, illetve „Kontrolling rendszerek” című könyveiben publikálta. A vállalatvezetés alapvető jövőbeli irányát a tudásmenedzsmentben látja, ezért közvetlenül részt vett több tudásmenedzsment jellegű szakkönyv kiadásában, lektorálásában. Jelenleg is ebben a témakörben publikál.



Szlávik Péter

Diplomáját a Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetemen szerezte 1996-ban. Dolgozott a MOL Rt.-nél, 2001-től a Hungarocamion gazdasági vezetője, majd ezt követően a Waberer's Holding gazdasági igazgatója 2005-ig. Ebben a feladatkörében felelős volt – többek között – a Hungarocamion/Waberer's gazdasági integrációjáért. Jelenleg a Boda & Partners Kft. ügyvezető partnere, az elmúlt közel öt év során számos tanácsadói projekt vezetője. Kiemelt szakterületei: gazdasági folyamatok átvilágítása/átszervezése, kontrol-

ling rendszerek kialakítása, cégátvilágítás, tervezési modellek kialakítása, cégértékelés, értékalapú vállalatirányítás. Évek óta publikál, több könyve és nemzetközi publikációja van kontrolling és intellektuális tőke menedzsment témakörben. Publikációi többségét Boda Györggyel közösen jegyzi. Rendszeresen oktat, a Budapesti Gazdasági Főiskola címzetes docense.

A költséggel kapcsolatosan általában negatív asszociációk jelentkeznek. Legtöbbünknek a költség egy szükséges, vagy szükségtelen rossz: mindig rosszkor jelentkezik, mindig fáj, mindig úgy érezzük, hogy valahogy csökkentenünk kellene.

Cikkünkben megvizsgáljuk, hogy miből fakadnak a költségekkel kapcsolatos ellentmondásos érzéseink. Körüljárjuk, hogy miként tudjuk pontosabban értelmezni a költségek szerepét. Végezetül megkíséreljük definiálni, hogy milyen költségek tekinthetők „jó” költségeknek, amelyek vállalása inkább egy reményteli vállalkozás, mintsem egy nyugtalanító szorongás.

Viszonyunk a költségekhez

Napjaink gazdasági környezete minden vállalatvezetőt arra ösztönöz, hogy vizsgálja felül költségstruktúráját. Szinte közhelyszerűek, már-már divatosak lettek a költség racionalizálás és a költségcsökkentés fogalmai. Lépten-nyomon a költségeikről nyilatkoznak, ítélik meg a megkérdezett menedzserek: „A jó költség a minél kisebb költség.”; „A legjobb költség az, amely fel sem merül.”; „A költségcsökkentés mindig hasznos.”; „Folyamatosan szükség van a költségeink felülvizsgálatára.”

A „költség” fogalmi meghatározása

Mielőtt jobban körüljárnánk a költségek természetét, először érdemes áttekintenünk, hogy miként értelmezhetjük ezt a kifejezést. Az élenjáró amerikai és német menedzsment tankönyvek,¹ a magyar nyelven elérhető vezetői számviteli irodalom és a magyar Számviteli Törvény alapos áttanulmányozása alapján a költséget a következőképpen definiálhatjuk:

a költség a hozamok elérése érdekében felmerülő, (többnyire) pénzben (is) kifejezhető erőforrás-áldozat.

Ismerünk más, főleg számviteli megfontolásokat tükröző költségdefiníciókat: „A költség – számviteli értelemben – a tevékenység érdekében felhasznált erőforrások pénzben kifejezett értéke.” (Lásd Bosnyák és szerzőtársai, 2008). Mi mégis magasabb – ha úgy tetszik filozofikusabb szintű – definícióra törekszünk, még akkor is, ha ez a költség kvantitatív meghatározását megnehezíti. Azt tapasztaljuk ugyanis, hogy a vállalkozó a költségekkel kapcsolatos döntéseit ezen a magasabb szinten hozza, tehát ezen a szinten kell őt segítenünk.

¹ lásd 1–3. szakirodalmi hivatkozások.

² Amennyiben az adott menedzser alkalmazott vezető, úgy a munkaidejének egy része elvben pénzbeni egyenértékben is kifejezhető. Ha azonban tulajdonos vezetőről beszélünk, ahol havi rendszeres fizetés nem feltétlenül jelenik meg, úgy a felhasznált menedzsmentidőt már csak használati költségként (a széles körben elterjedt angolszász terminológia szerint 'opportunity cost'-ként nevezett kategória) értelmezhetjük.

A vállalkozó nem tevékenységeket keres önmagukért, hanem hozamokat kíván elérni és a hozamokhoz rendel tevékenységeket. A hozamokat célozza meg és csak nagyságrendileg rendeli hozzá ehhez a várható költségeket. A költségek nagy részéről tehát akkor hoz döntést, amikor azok számszerűsített nagyságáról még nincs pontos információja. A hozam és a költség viszonylatában később valóban megjelennek olyan kategóriák, mint a tevékenység, az erőforrás, az eszköz, stb., de jó költség csak az lehet, ami magas hozamot hoz, rossz költség pedig az, amelyik nem hoz hozamot.

A pénzmozgás nem feltétlenül a költség felmerülésével azonos számviteli időszakban jelenik meg. Erre legjobb példa egy menedzser autó elszámolása, ahol a kezdeti beruházást (pénzkiadást) követően több időszak alatt fokozatosan számoljuk el az autót költségként az autó amortizációján keresztül.

A költség nem feltétlenül jelenik meg közvetlenül pénz formájában. Például a menedzsment ideje, amit különböző akciók kidolgozására és kivitelezésére fordít komoly (és szűkös) erőforrás-áldozatnak tekinthető².

Költség = hozam érdekében felmerülő erőforrás-áldozat

A költségeket azért vállaljuk, mert végső soron hozamhoz segítik a vállalkozást.

Vannak költségek, melyeknél viszonylag könnyen levezethetjük a döntési mechanizmust, amivel egy jövőbeli haszon reményében elfogadjuk a költségeket: vállaljuk a kereskedelmi vezető költségeit egy kereskedelmi konferencián történő részvétel kapcsán, mivel attól új üzleti kapcsolatokat, végső soron addicionális forgalmat és ezen keresztül profitot remélünk.

Más esetekben rákényszerülünk a költség vállalására: a jogszabályi változás miatt kénytelenek vagyunk a jogi szakértőnket felkérni arra, hogy

módosítsa a vállalkozásunk alapító okiratát. Itt az üzletben maradás miatt vállaljuk (ebben az esetben elszenvedjük) a kapcsolódó költséget. Termelő vállalatoknál a termékbe beépülő anyagok, energia és közvetlen munkaerő költségei természetesen egyértelműen a későbbi profit reményében felmerülő tételek. Szolgáltató vállalatoknál is hasonló tételeket találhatunk.

Időnként nehéz a direkt kapcsolatot felfedezni egy-egy költségtétel és a vállalati eredmény között, de végső soron a legtöbb esetben igaz, hogy nem vállalnánk az adott költséget, ha az nem járna együtt valamilyen hozamnövekménnyel.

A költséggazdálkodás alapvető kérdése, hogy kiiktassuk azokat a költségeket, amelyek hosszabb távon sem jelentenek hozamnövekményt a vállalkozás számára. Ez természetesen előfordul, azonban nem jellemző. Nagyon kevés olyan költség jelenik meg a vállalkozás életében, amely legalább valamilyen áttételes módon ne növelné (illetve növelhetné) a vállalat eredményét.

A kérdést inkább az jelenti, hogy a felmerülő költség összhangban van-e az elvárt hozam mértékével. Ennek megítéléséhez szükségünk van a hozam mértékének meghatározására, valamint arra az információra, hogy az adott hozam milyen időtáv alatt jelentkezik. A legjobb analógia a költség vs. hozam vizsgálatára egy adott időtávon a beruházási projektek előzetes értékelésének módszertana. Ebben az esetben a döntéshozó a döntést megelőzően számbaveszi a beruházási projekt megvalósításához szükséges erőforrásokat, illetve a projekttől várható hozamokat. A kettő összevetésekor figyelembevételre kerül a pénz időértéke is. Egy-egy ilyen projekt esetén elvileg egzakt módon kiszámítható, hogy milyen hozamszint várható el a befektetett tőkére (a szükséges erőforrások pénzben kifejezett egyenértékésére) vonatkozóan.

Sok esetben felmerül a projektek értékelésekor, hogy mind a ráfordítások, mind a hozam terén bizonytalanságok jelentkeznek. A vezetőnek a döntése meghozatalakor tehát nem kizárólag a ráfordítások és hozam mértékét, valamint ugyanezek időbeli alakulását, hanem a kapcsolódó kockázatokat is mérlegelnie kell.

Az előzőeket röviden összefoglalva és rávetítve a költségekkel kapcsolatos érzéseinkre: tartunk

attól (és jogosan tesszük), hogy lehetnek olyan költségeink, amelyek nem járnak együtt hozamokkal, valamint szintén jogosan tarthatunk attól, hogy bizonyos költségek nem kellő hatékonysággal segítik elő a hozamaink létrejöttét, vagy a hozájuk kapcsolható hozamok időben távoli ütemezésűek és/vagy jelentős magvalósítási kockázattal rendelkeznek.

Miként értelmezhetjük az elvárt hozam mértékét?

Miként hozunk erőforrás-áldozatokat? Mielőtt erőforrás-áldozatokat hoznánk, mérlegeljük, hogy az mekkora várható hozamot biztosít. Állást vállalunk egy cégnél, tudjuk, hogy ez mennyi munkamennyiséggel jár. Mérlegeljük, hogy ezért mennyi fizetést kapunk. Ha ugyanennyi munkáért más az átlagfizetés kétszeresét kapja, akkor mi is meg szeretnénk kapni legalább ezt az összeget. Ennek az erőforrás-áldozatnak az elvárt hozama az átlagfizetés kétszerese, más néven ez az erőforrás-tőkeköltsége.

A vállalkozás egészének szintjén az elvárt hozamnak meg kell haladnia a vállalkozás súlyozott átlagos tőkeköltségét. Ez figyelembe veszi mind a saját tőkéjétől elvárt hozamszintet, mind az idegen tőkéhez kapcsolódó (jellemzően kamat formájában megjelenő) elvárt hozamot.

A vállalkozás különböző tevékenységek összességén keresztül realizálja a működési eredményét. Ezek a tevékenységek eltérő hozamszintekkel rendelkeznek. A vállalkozás optimális működés esetén úgy csoportosítja erőforrásait, hogy azok annak megfelelően legyenek a különböző tevékenységek között megosztva, hogy a stratégiai időhorizonton a vállalkozás egészének kockázatokkal súlyozott hozama a legmagasabb legyen.

Ez a megközelítés elméletileg nehezen vitatható, ám ettől még nem könnyű átültetni a gyakorlatba. A feladatot ráadásul nehezíti, hogy számos olyan vállalati (un. back office) tevékenység van, amelyek közvetlenül nem járnak hozammal, de elengedhetetlenül szükségesek a frontoldali tevékenységek működtetéséhez.

Cikkünk címében az ún. „jó” költségekre utalunk. Ennek az elméleti kategóriának az anti-

nómiájaként³ szolgáló „rossz” költségek közé azokat a költségeket sorolhatjuk, amelyek:

- nem növelik a vállalkozás hozamait (sem közvetve, sem közvetlenül), vagy
- nem az elvárható mértékben növelik a hozamokat.

Milyen lépéseket tegyünk, hogy ne ezek az érzéseink domináljanak, hanem tudatosan menedzselhessük saját, illetve vállalkozásunk költségstruktúráját és költséggazdálkodását? Miként teremthetjük meg a lehetőségét annak, hogy a költségek (erőforrás-áldozat) és a hozamok között megteremtjük a gyakorlati szinten is értelmezhető kapcsolatot? Ezekre a kérdésekre igyekszünk választ adni a cikk további részében.

A költségelszámolás felsőszintű áttekintése

Az 1. számú ábra szemlélteti, hogy a számviteli szabályok szerint miként számoljuk el a különböző költségeket. A „Pénzeszközök” és a „Költségek, ráfordítások” számlák közötti közvetlen kapcsolat utal azokra a folyó költségekre, amelyek a felmerülésük időpontjában teljes összegben elszámolásra kerülnek.

Az 1. ábrán látható, hogy a „Pénzeszközök” és a „Költségek, ráfordítások” számlák közötti „út” a tárgyi eszközök és az immateriális eszközök esetén több lépcsős.

A tárgyi eszközök és az immateriális eszközök esetén az adott időszak költségeként értéksökkenést számolhatunk el. Ez a cég számviteli politikájához illeszkedve függ a bekerülési értéktől, a hasznos élettartamtól és a hasznos élettartam végére meghatározott maradványértéktől. Az értéksökkenés (amortizáció) tehát kifejezi, hogy átlagosan mennyibe kerül számunkra az eszköz „léte” a hasznos élettartam egy-egy nevesített szakaszában (jellemzően havi, vagy éves szinten).⁴

A számviteli megközelítés teljes mértékben értehető: az összemérés elvére alapozva azon időtávon

engedi kimutatni az eszköz költségét, amely időtávon a vállalkozás aktívan használja az eszközt. Természetesen vannak különleges esetek, amikor a hasznos időtartamot megnöveljük, vagy éppen idő előtt lecsökkentjük, az eszközt értékesíthetjük, az értékét felülvizsgálhatjuk (pl. terven felüli értécsökkenést számolhatunk el), vagy pótlólagos beruházást eszközölhetünk stb. Ezekkel együtt az adott időszakra elszámolt amortizáció korrekt módon kifejezi az adott eszköz időszakra vonatkozó, a hozamokkal összevethető költségét.

Az eszközök speciális szerepe

Az eszközök speciális költségelszámolásának szabályaival a számviteli logika a valóságot leképezve megjelenít egy köztes szereplőt a költség – hozam, illetve erőforrás-áldozat – hozam láncolatban. Ez a köztes szereplőt eszköznek hívja. Később láttatni szeretnénk, hogy tágabb értelemben az eszköz maga az erőforrás.

Az eszközök elhasználódásában megtestesülő erőforrás-áldozat az, amely időszakokat átívelően nyilvántartásra kerül a számviteli nyilvántartási rendszerben. Speciális szerepe abban rejlik, hogy jól definiálható nyilvántartottságából (tehát nem a többnyire fizikai megfoghatóságából) adódóan esélyt ad arra, hogy közvetlenebbül kapcsolható legyen a hozamok keletkezéséhez.

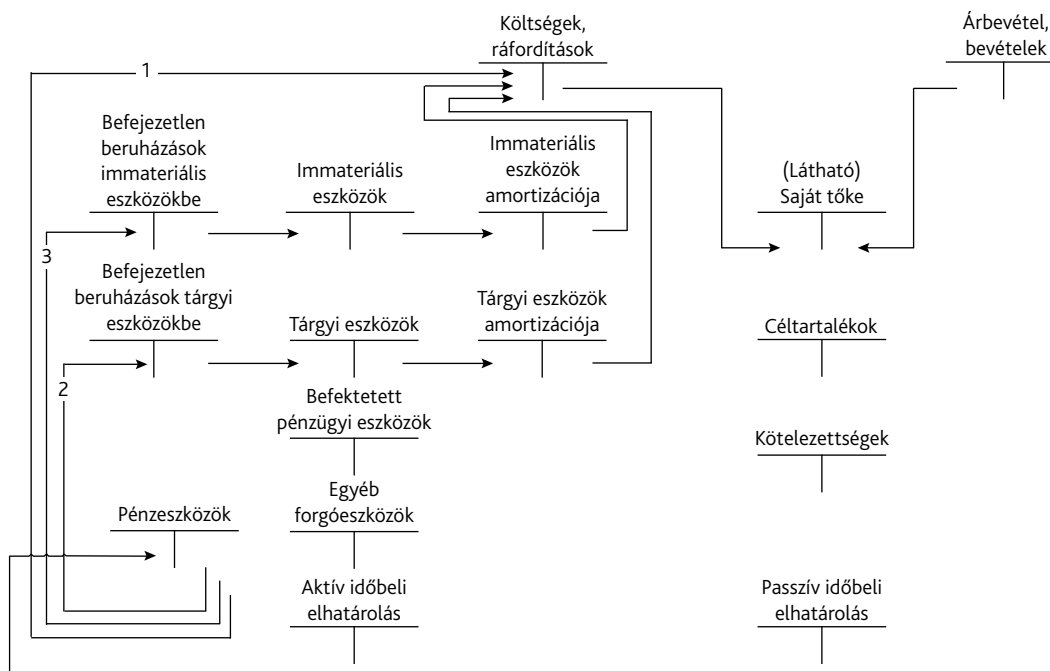
Az eszközök kategóriájának kiterjesztése

Egyre inkább elfogadott a vállalati szakemberek körében, hogy a vállalkozások rengeteg olyan eszközzel is rendelkeznek, amelyek nem férnek be a számvitel által értelmezett tárgyi eszközök, illetve immateriális eszközök kategóriái közé.

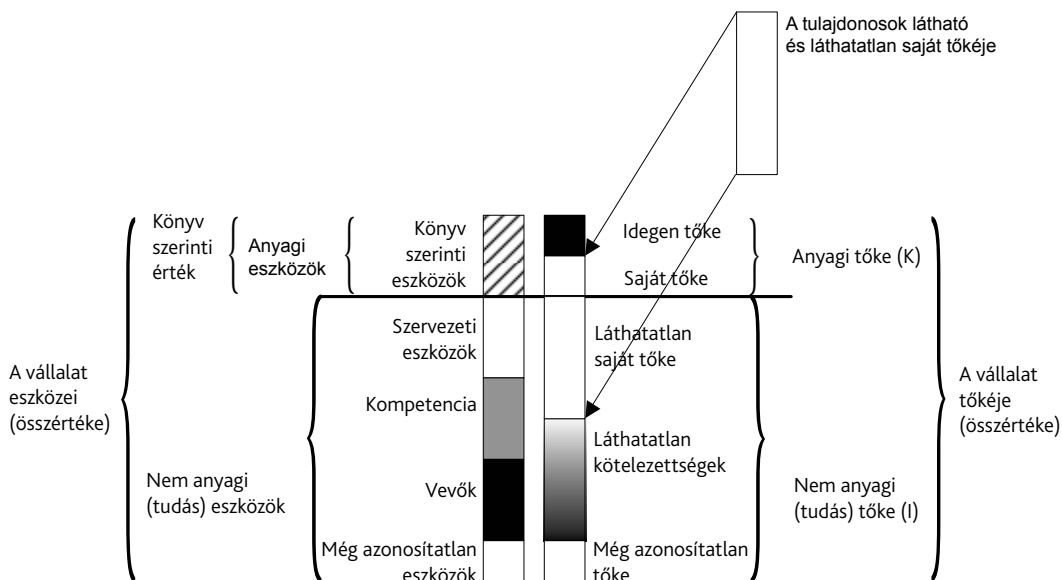
A vállalati hozamok előállítását valójában az anyagi eszközök és a nem anyagi eszközök együttesen teszik lehetővé. Karl-Erik Sveiby méltán hí-

³ Az antinómia az egymást kizáró, de egyformán bizonyítható, elfogadható tétel ellentmondását jelenti.

⁴ Itt az általánosan használt időarányos értéksökkenés szabályaira utalunk, és nem térünk ki az egyéb értéksökkenési elszámolási lehetőségekre.



1. ábra: A költségek elszámolása az általános számviteli eljárások szerint



2. ábra: Skandia modell¹

¹ Az ábra kiinduló forrása: Sveiby (2001) 68. oldal.

res Skandia modellje (2. ábra) szemléletesen mutatja be ezeket az eszközöket, illetve illeszkedésüket egy ún. kibővített vállalati mérlegbe. A nem anyagi (tudás-) eszközök főbb alkategóriái között megtaláljuk a szervezeti eszközök, a kompetencia és az ügyfelekkel/partnerkapcsolatokkal összefüggő **intellektuális eszközök**⁵ alkategóriáit. Látható, hogy az érintett eszközöknek a tulajdonlására is utal a 2. ábra az eszközökhöz kapcsolódó forrásoldal megjelenítésével.

Az immateriális eszközök tulajdonjoga, stabilitása és eredménytermelő képességének bizonytalansága miatt a számviteli törvény csak szűk körben engedi őket eszközként a mérlegbe felvenni (ide tartoznak a vásárolt vagyoni értékű jogok, a saját teljesítménnyel előállított kísérleti fejlesztés aktivált értéke és szellemi termékek, valamint speciális eseményekhez kapcsolódó tételek, mint például az alapítás, átszervezés aktivált értéke).

Az intellektuális eszközökkel kapcsolatos beruházások tehát többnyire nem értelmezhetőek a számviteli keretek között, ezért az ilyen jellegű kiadások többségét időszaki költségként számolják el a vállalatok. Ez a gyakorlat sokszor negatívan hat arra, hogy a menedzserek miként hozzák meg a költséggazdálkodási döntéseiket.⁶

A számviteli szabályok óvatossága az intellektuális eszközökkel kapcsolatban sok szempontból jogos. Elég, ha csak arra gondolunk, hogy az intellektuális eszközök sok esetben egymásba ágyazódva, nehezen szétválasztva jelennek meg. Szintén jogos az óvatosság abból a szempontból, hogy az intellektuális eszközök esetén nagyon sok esetben a bekerülési érték nem egyezik meg az eszköz hasznos értékével (azt csak az adott eszköz beazonosítását követően elvégzett, a várható hozamokra vonatkozó elemzés alapján becsülhetjük csak meg), illetve a hasznos élettartam meghatározásánál is kihívásokkal szembesülhetünk.

Meggyőződésünk, hogy az intellektuális eszközeinket tudatosan menedzselnünk kell, illetve az intellektuális eszközökkel kapcsolatos kérdéseket be kell illesztenünk a költséggazdálkodási döntéshozatali mechanizmusba!

Az előző nehézségek, kihívások ellenére érdemes végiggondolni, hogy miként működne a vállalkozásunk költségmechanizmusa, ha bekapcsolnánk az intellektuális eszközöket! Ezt demonstrálják a 3–4. ábrák.

A 3. ábrán látható, hogy az 1. ábrához képest megjelenítésre került az intellektuális eszközöket nyilvántartó három számla. Ezek működési mechanizmusa megegyezik a tárgyi eszközök és immateriális eszközök működési mechanizmusával. A szaggatott nyilakkal jelölt elszámolás hatására az adott időszak pénzübeni ráfordításai közül csökken a közvetlenül költségként elszámolásra kerülő tételek összvolumene. Ezzel szemben a költség számlán megjelenik az intellektuális eszközök amortizációja.

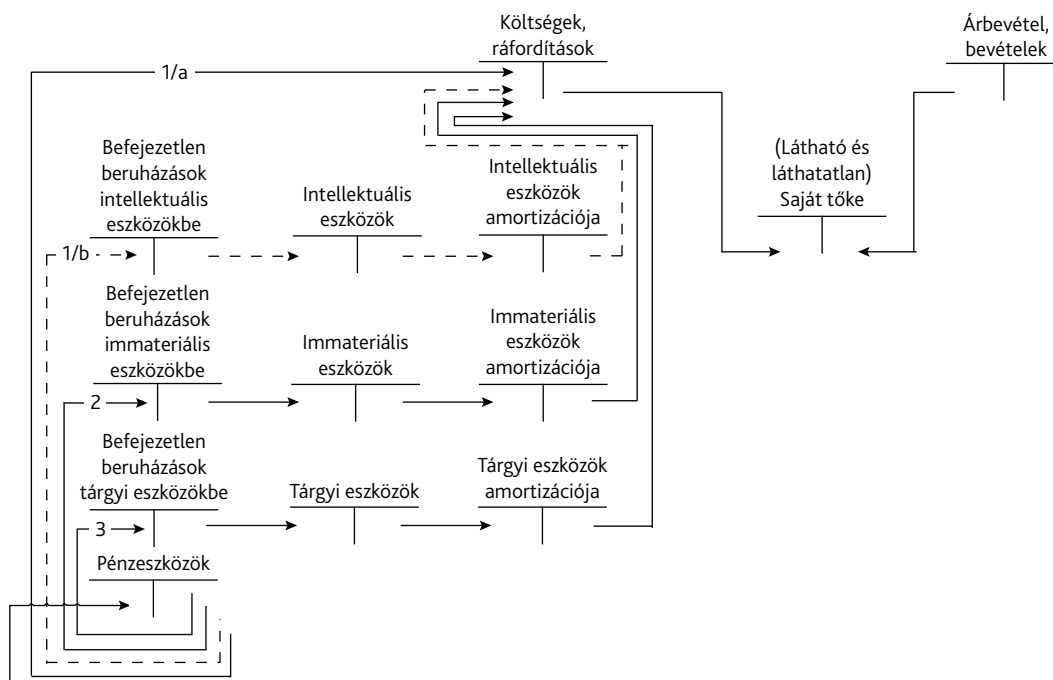
A 4. ábrán már alkategória bontásban (szervezeti eszközök, kapcsolati eszközök és munkatársi kompetencia) láthatjuk az intellektuális eszközöket. Az ábra fontos eleme a láthatatlan saját tőkét (az intellektuális eszközök forrásoldalát) is megjelenítő kibővített tőkeszámla. A szaggatott nyilak a kibővített működést mutatják, míg a vastag nyilak a hagyományos számviteli szabályok szerinti működést.

Egy korábbi cikkünkben⁷ arra tettünk explicit javaslatot, hogy az előzőekben bemutatott kibővített eszköznyilvántartást és elszámolást vezessük be a vállalati körben. A gyakorlati alkalmazás nem egyszerű, számos további kérdést vet fel pl. az elszámolandó értékek meghatározása során, VISZONT véleményünk szerint nem az elszámolás megvalósításán van a hangsúly, hanem sokkal inkább az ezen az elven alapuló szemléletmódon.

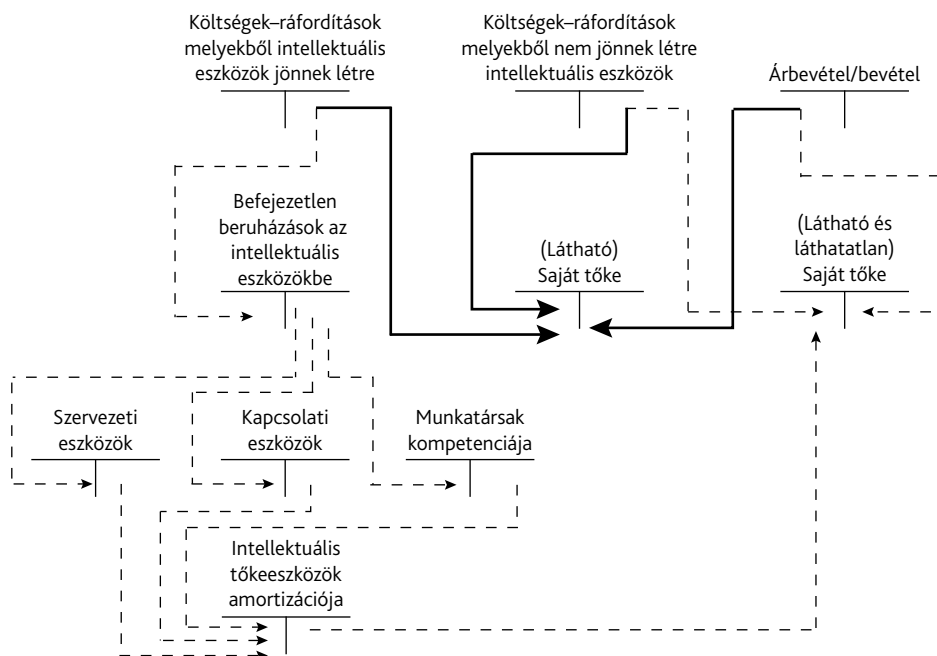
⁵ A számviteli törvény által értelmezett immateriális eszközöktől történő elkülönítés érdekében használja a szakirodalom az „intellektuális eszköz”, vagy „tudáseszköz” elnevezéseket, amiket a számviteli szakemberek nem mérlegképes vagyonelemeknek nevezik, mivel ezek értékkel nem jeleníthetők meg a mérlegben.

⁶ A vezetői ösztönzési rendszerek sok esetben prioritizálják az adott időszaki számviteli eredményt, mint kulcsmutatót. Ez blokkolhat bizonyos – intellektuális tőke megközelítés szerint – beruházásnak mindősíthető döntéseket, mivel a számviteli szabályok szerint a teljes felmerülő kiadást az adott gazdasági évben kell kimutatni folyó költségként és nem jeleníthető meg az intellektuális eszköz időszakokon átnyúló hozamgeneráló volta.

⁷ Boda–Szlávik: Alternative Accounting to Manage Intellectual Capital.



3. ábra: A költségek keletkezésének valós mechanizmusa I.



4. ábra: A költségek keletkezésének valós mechanizmusa II.

Meggyőződésünk, hogy más szemlélettel kell rátekintenünk a költségeinkre és ennek az új szemléletnek a segítségével kell bátrabb, tudatosabb döntéseket meghoznunk a napi költséggazdálkodási döntéseink során! A kellően alátámasztott elméletre tehát azért van szükségünk, hogy ezáltal megalkalmazott modern költséggazdálkodási szemléletet alakíthassunk ki. Ebben az új szemléletmódban szükségünk lesz a költségkategóriák újragondolására is!

A költségek főbb kategóriái

A költségeket számtalan módon lehet kategorizálni. Fix vs. változó költség; direkt vs. indirekt költség; költségek felbontása anyagköltségekre, munkaköltségekre stb. Több megközelítés is alkalmazható. Ráadásul ezek egymás mellett is jól értelmezhetők. Számunkra most azonban az a legfontosabb, hogy miként lehet egy erőforrás-áldozatot hatékonyan minősíteni?

Ennek érdekében költségeink következő hármas tagolását javasoljuk:

1. A vállalkozás kapacitásainak létrehozásával, azok fenntartásával és bővítésével kapcsolatos költségek
2. A vállalkozás kapacitásainak működtetésével kapcsolatos költségek
3. A vállalkozás termékeibe/szolgáltatásaiba közvetlenül beépülő költségek

Kapacitás alatt ez esetben nem csupán a vállalkozás anyagi kapacitásait értjük, hanem az előző részekben leírtaknak megfelelően az ún. intellektuális kapacitásokat is. Nézzük meg, hogy költséggazdálkodási szempontból miként tudjuk alkalmazni ezeket a kategóriákat!

- Az **első kategória esetén** annak megválaszolása a legfontosabb, hogy megfelelő minőségű és mennyiségű kapacitást tartunk-e fenn! A fölösleges mennyiségű kapacitás egyértelműen rombolni fogja a termékeink/szolgáltatásaink fedezeti pozícióját, hiszen a költség fel fog merülni, míg a hozam nem. Az esetleges (földrajzi, vagy

szезonális szempontból jelentkező) szűkös kapacitás pedig a kapacitás minőségi elemeivel együtt rombolóan hathat a termékeink/szolgáltatásaink vevők részére történő rendelkezésre bocsátása, illetve az elérhető ár vonatkozásában.

- A **második kategória** azt fejezi ki, hogy milyen hatékonyan működtetjük a kapacitásainkat. Az 5. számú ábra jól érzékelteti, hogy az első kategóriában együttesen megjelenő anyagi és nem anyagi jellegű kapacitásaink fenntartási költségei szorosan kiegészülnek a második kategóriába tartozó kapacitás működtetési költségekkel. A klasszikus fix költség – változó költség besorolás fix elemei jellemzően az első kategóriába, míg a változó költségek a második kategóriába kerülnek.⁸

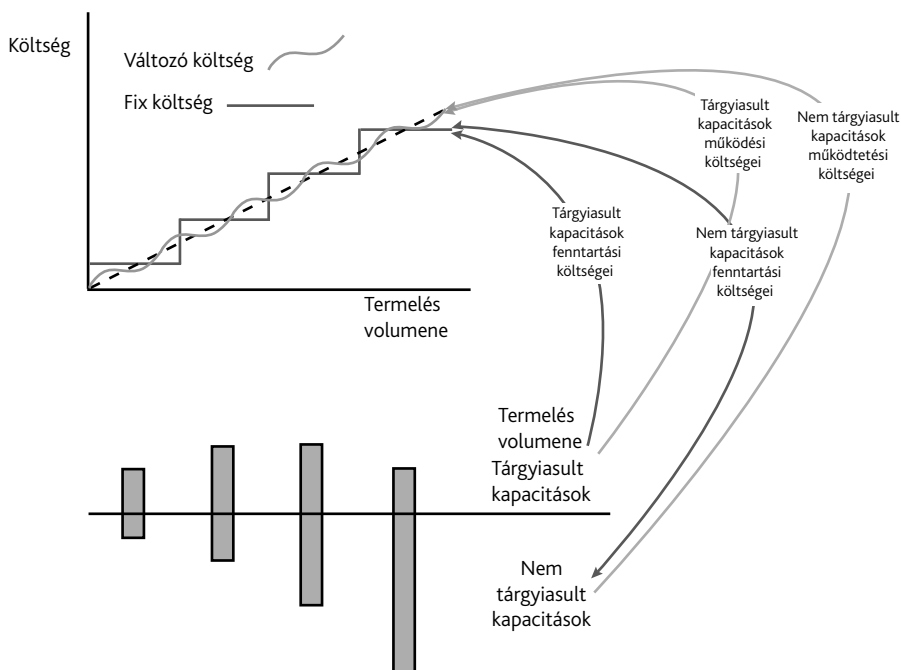
- A **harmadik kategória esetén** a legfontosabb annak ismerete, hogy a megfelelő „összetevőket” építjük-e be a termékeinkbe/szolgáltatásainkba. Ez vonatkozik mind a mennyiségi (ár), mind a minőségi elemekre. Fontos annak vizsgálata, hogy válaszainkat ütköztessük azzal is, hogy mit várnak el a vevőink, illetve mit hajlandóak megfizetni?

Termék/szolgáltatás fedezeti elemzéseinkhez szükség lehet az első és második kategória adott termékre/szolgáltatásra vonatkozó részével kapcsolatos költséginformációra is (pl. az activity based costing elvein alapulva).

Az előzőekben bemutatott költségkategóriák megkönnyíthetik annak pontosabb meghatározását, hogy az adott termékeink/szolgáltatásaink milyen hozamok mellett kerülnek előállításra és értékesítésre. A három kategória közül talán az első az, amely a legtöbb figyelmet érdemli, mivel az itt megjelenő költségek értelmezése jellemzően a legnehezebb. Ebbe a körbe tartoznak a hagyományos számvitel által elfogadott tárgyi eszközök és immateriális eszközök, valamint a cikk korábbi szakaszában bemutatott intellektuális eszközök.

Rengeteg olyan folyó költség jelentkezik a vállalatoknál, amelyek valójában valamilyen intel-

⁸ Kivéve az intellektuális kapacitásokra vonatkozó költségek, amelyeknek a korábban bemutatott értelmezésnek megfelelően sok esetben amortizációként fix elemként kellene megjelenülniük, de a hagyományos számviteli megközelítés szerint mégis változó időszaki költségként kerülnek elszámolásra.



5. ábra: A költségek keletkezése a termelési kapacitás és az általa előállítható termelési volumen függvényében

lektuális eszköz létrehozásával, fenntartásával és működtetésével kapcsolatosak. Tisztában kell lennünk ezek létezéséről és a költségekkel kapcsolatos napi döntéseink során figyelembe kell őket vennünk.

A cikk során egy gyors áttekintést láttunk arról, hogy a költségek miként értelmezhetőek erőforrás-áldozatként. Áttekintettük azt, hogy az erőforrás-áldozatokat jövőbeli hozamok érdekében tesszük. Azok a költségek, amelyek esetén nem tudunk ilyen jövőbeli hozamot közvetetten sem értelmezni, olyan költségeknek tekintendők, amelyeket ki kell küszöbölnünk. A hozamokkal kapcsolatos áttekintésünk során láttuk, hogy nehezen kapcsolhatók össze a költségek közvetlenül a hozamokkal, illetve a vállalati szintű átlagos hozam számos tétel súlyozott átlagából keletkezik. Az összekötő kapocs szerepét az eszközök töltik be. Az eszközök körének kiterjesztésével túltekintünk a hagyományos számvitel jelenlegi határain, de megérthettük, hogy számos olyan költségétel van, amely valójában intellektuális eszköz létrehozását/fejlesztését/szinten tartását és működtetését szolgálja.

Megalapozott költséggazdálkodás csak az ezeket is elfogadó szemlélet kialakításával és alkalmazásával lehetséges.

Végezetül válaszoljunk meg a „jó” költséggel kapcsolatos alapkérdésünket! És nézzük meg, van-e okunk változtatni a költségekkel kapcsolatos, a cikk elején bemutatott általános negatív hozzáálláson!

„Jó” költség egy, a megfelelő szintű hozam létrejöttét elősegítő erőforrás-áldozat. Mielőtt a költség létrejönne, az erőforrást (de facto eszközt) kell mozgásba hozni és azzal gazdálkodni.

Nem igaz, hogy a kis költség, vagy a kiiktatott költség tekinthető jónak. Kis költség esetén is lehet hatékonyságról beszélni, illetve meg nem jelenő költség esetén is felmerülhet az általa elősegített hozam esetleges elmaradásának kérdése. A költségcsökkentés az előzőek fényében nem automatikusan jó, csak abban az esetben jelenthetjük ezt ki, ha a kapcsolódó hozamelemzéseket is elvégeztük és pozitív eredményre jutottunk. Nincs okunk tehát eredendően negatívan szemlélni a költségeinket. Lássuk meg a mögöttük megjelenő hozamot!

Irodalom

- Deakin, Edward B. – Maher, Michael W.: *Cost Accounting*, 1987, Second Edition, IRWIN, Homewood, Illinois 60430, 1036. oldal.
- Schmalen, Helmut: *Általános üzleti gazdaságtan*, Axel – Springer Budapest Kiadó, 2002, 870. oldal.
- Kaplan, Robert S. – Atkinson, Anthony A.: *Vezetői üzleti gazdaságtan – Haladó vezetői számvitel*, PANEM-Business Kft., Budapest, 2003.
- Laáb Ágnes: *Vezetői számvitel*, 1996, Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem Vezetőképző Intézet jegyzete, 191. oldal.
- Horvath & Partner Controlling: *Út egy hatékony controlling rendszerhez*, KJK Budapest 1997, 212. oldal.
- Bosnyák János–Gyenge Magdolna–Pavlik Livia–Székács Péterné: *Vezetői Számvitel*, 2008, Budapesti Corvinus Egyetem, Vezetői Számvitel Tanszék, kísérleti jegyzet, Budapest, I. rész 157. old., II. rész 111. old., illetve Példatár 149. old.
- SVEIBY, K.E. [2001]: *Szervezetek új gazdagsága: a menedzselt tudás*, KJK–KERSZÖV Jogi és Üzleti Kiadó 291. o.
- Boda György: *Költség vagy befektetés?* CEO magazin, 2003. április.
- György Boda – Judit Lőrincz – Peter Szlávik: *The role of intellectual capital in turbulent times; in The Capital of Intelligence – The Intelligence of Capital (Alma Mater Series)*, Foundation for Information Society, Budapest, Hungary, March 2009, ISBN 978 963 87788 2 6
- György Boda dr. – Judit Lőrincz – Péter Szlávik: *How to be more efficient in management of the most important production factors – Practical approaches for the management of complex assets; The ICAFI University Journal of Knowledge Management*, ICAFI University Press, Hyderabad, India, September 2008, Vol. VI No. 5, ISSN 0972-9216
- György Boda–Peter Szlávik: *Alternative Accounting to Manage Intellectual Capital; Electronic Journal of Knowledge Management (Vol. 5. Issue 1)*, Feb. 2007; www.ejkm.com
- Boda György – Szlávik Péter: *Kontrolling rendszerek*; KJK–KERSZÖV Jogi és Üzleti Kiadó 2005.



**Budapesti Műszaki
és Gazdaságtudományi Egyetem
Üzleti Tudományok Intézete**

2010. szeptemberében ismét elindítja a

Master of Science in Accounting

egyetemi (mester) diplomát adó képzését,
amelyre

2010. február 15-ig lehet jelentkezni.

Specializációk: Vezetői számvitel (Management Accounting) és Ellenőrzés és könyvvizsgálat (Audit and Control). További tárgyak teljesítésével a képzéssel párhuzamosan Master of Business Administration (MBA) diploma is szerezhető! (Diákhitel igénybe vehető.)

Kompetenciák: Speciális ismeretek nemzetközi számvittel (IAS, IFRS, US GAAP, HGB), transzferárázással, hazai és a nemzetközi adózással, konszolidációval, hagyományos és stratégiai vezetői számvittel, ellenőrzéssel és könyvvizsgálattal kapcsolatos előírások, elméleti és gyakorlati tudnivalók, illetve más üzleti és pénzügyi területeken.

Kiknek ajánljuk: Szakirányú és nem szakirányú főiskolai és egyetemi végzettséggel rendelkező gyakorló szakembereknek, akik időszerűnek tartják ismereteik rendszerezését és felfrissítését, és a számvitel területén a legmagasabb szintű felsőoktatási diploma megszerzését.

Elfoglaltság: A képzés négy féléves, részidős formában működik, ami heti egy nap elfoglaltságot igényel, választhatóan pénteki vagy szombati napokon.

Felvételi követelmény: A felvételi motivációs beszélgetésre épül, a felvétel előfeltétele főiskolai, egyetemi vagy szakirányú továbbképzési szak(ok)on teljesített 30 kredit megléte a bementi követelmények között szereplő tárgyakból.

Nyílt nap: 2010. február 4. 15 óra, BME I épület.

Részletes információk: BME Üzleti Tudományok Intézet Üzleti mesterképzések: <http://www.mesterek.bme.hu>