

AGYAGTÁBLÁTÓL A SCORECARDIG FEJEZETEK A KÖLTSÉGCONTROLLING ÉS A KÖLTSÉGSZÁMVITEL TÖRTÉNETÉBŐL

Dr. Musinszki Zoltán

Ph.D., egyetemi docens

Miskolci Egyetem, Gazdaságtudományi Kar

stmusiz@uni-miskolc.hu

A teljesítmények, az erőforrásfelhasználások, és ezen keresztül a költségek nyomonkövetése mindig attól függött, hogy az adott korszakban milyen eszközök – beleértve az írásjelek és számjegyek fejlettségi fokát – álltak a kor „controllerei” rendelkezésre. A készletállomány mérésére már a korai folyamvölgyi társadalmak is használtak például aggyagtáblákat vagy papiruszt. Fejlettebb, a mennyiség mellett az érték követésére is alkalmas, a mai elszámolások alapjait jelentő elszámolástechnikák azonban csak az 1400-as évekre alakultak ki. Ekkor a kereskedelmi számvitel elsődleges célja a követelések és kötelezettségek nyilvántartása volt. A számvitel hasznosságát a vállalatvezetők azonban csak a vállalati méretek és a termelési folyamatok komplexitásának növekedésével ismerték fel. A telephely, a gyár és a tulajdonos központi irodájának földrajzi elkülönülése új típusú információkat igényelt. A központnak olyan információkra volt szüksége, amelyek alkalmasak voltak:

- a távoli telephely vezetőinek motiválására,
- a dolgozók és a vezetők teljesítményének megítélésére,
- a munkaerő és az átalakítási folyamat költségeinek elszámolására,
- a termelékenység nyomon követésére és összehasonlítására.

A számvitel történetével foglalkozó szerzők a modern költségszámvitel megszületését az 1800-as évek közepére, a textilipar, az Amerikai Egyesült Államok vasúti társaságainak, majd vegyipari és acélipari vállalatának felvirágzásának idejére vezetik vissza. A textilgyárak a pénzügyi adatokat elsősorban a végtermékek tényleges költségeinek meghatározására, a munkaerő termelékenységének és az alapanyag felhasználásának nyomon követésére használták. A költségrendszerek fejlesztésének motorjai a XIX. század derekán a vasúttársaságok voltak. Az árképzéshez, az – olykor nagy földrajzi kiterjedésű – üzletágak és tevékenységek összehangolásához, teljesítményeik értékeléséhez költséginformációkra volt szükség egy olyan környezetben, amelyet kevés piaci szereplő, növekvő szervezeti méretek és komplex termelési folyamat jellemzett. Olyan mércéket, mutatókat fejlesztettek ki (például egy tonnakilométerre jutó költség, egy utaskilométerre jutó költség, működési költséghányad), amelyek alapján a vezetők megítélhették a működési folyamatok gazdaságosságát. A vasúttársaságok ötleteit az acélipari vállalatok átvették, adaptálták és továbbfejlesztették.

A korai költségszámítási rendszerek nem foglalkoztak az általános költségek termékekhez rendelésével, a tőkelekötés költségeivel. A költségszámítás középpontjában ebben az időben a közvetlen munka- és anyagfelhasználás nyomon követése állt. A szűk termékválaszték, a homogén termékek következtében a vezetők a hangsúlyt a termelés hatékonyságára helyezték. Úgy vélték, hogy ha az alaptevékenység gazdaságos, akkor a vállalkozás egésze nyereséges.

Az összetett fémmegmunkálással foglalkozó vállalatok megjelenése új problémákat, megoldandó kérdéseket vetett fel. A fémet átalakító, feldaraboló üzemek a termékek széles választékát állították elő, miközben az egyes késztermékek az erőforrásokat eltérő arányban használták fel. A termékegységre jutó költség tehát már nem volt megfelelő mérőszám az átalakítási folyamat gazdaságosságának jellemzésére.

A Frederick Taylor és mérnöktársai nevéhez fűződő tudományos vezetői mozgalom újításai vezettek a standard költségszámítási rendszerek kialakulásához. A munka- és üzemszervezési megoldások hozzájárultak a költségszámítás fejlődéséhez is. A XX. század első évtizedében már kifinomult rendszereket használtak a tényköltség és a normaköltség eltéréseinek rögzítésére és elemzésére, a termelékenység elemzése során a tényleges normákat össze lehetett hasonlítani az ideális körülmények között elérhető normákkal.

A tudományos vezetési mozgalom képviselői foglalkoztak először az általános költségek termékhez rendelhetőségével. Az információgyűjtés és feldolgozás magas költségei és az általános költségek viszonylag alacsony aránya egyszerű és olcsó eljárásokat eredményezett. Erre a korszakra vezethető vissza az általános költségek közvetlen munka (munkaóra, bérköltség) alapján történő felosztása a termékekre. A megfelelő vetítési alap megválasztása mai napig viták tárgya.

A tudományos vezetői iskola mellett a német üzemgazdasági iskolának is kiemelkedő szerepe volt a költségszámvitel elméleti alapjainak megteremtésében. A múlt század elején a német üzemgazdasági iskola költségszámvitelében az erőforrás felhasználás termékhez történő hozzárendelése mellett kiemelt szerepet kap a költséghelyek kialakítása és a szervezeti kérdések. A több száz költséggyűjtő alkalmazása ugyan informatív, ám lassú és költséges rendszert eredményezett. A terminológia és a módszertan elterjedéséhez és egységesüléséhez a két világháború közötti központi gazdálkodás, a nemzeti szocializmus időszakának számos rendelete és irányelve, az erős állami befolyás vezetett.

A XIX. század végére, a XX. század elejére kialakult költségrendszerek tehát elsősorban a tényköltségek elszámolására, az előállítási költségek meghatározására koncentráltak. Mindkét iskola képviselői foglalkoztak az üzemi általános költségek termékekhez rendelésének kérdésével, azonban továbbra is kidolgozatlan maradt a tőkeköltségek kezelése.

Az 1900-as évek első évtizedeinek vállalategyesítési hulláma hatalmas, vertikálisan és területileg is tagolt cégeket hozott létre. A vállalatvezetők azzal a problémával szembesültek, hogy ebben az esetben hogyan érvényesíthető az összvállalati érdek az egyes szervezeti egységek időnként ezzel akár ellentétes céljaival szemben. A korábbi szervezeti keretek, a centralizált funkcionális irányítás egyre inkább alkalmatlannak bizonyult az egyes érdekek összehangolására.

A megoldást a felelősségi elvű vezetői számvitel és az Alfred Sloan, Pierre du Pont és Donaldson Brown nevéhez kötődő divízionális szervezeti forma jelentette. Az egységek céljainak az összvállalati célokhoz rendelését, a folyamatosan nem felügyelhető vállalatrészek teljesítményének kontrollját úgy látták megoldhatónak, hogy a szervezeti egységekből felelősségi és elszámolási egységeket alakítottak ki. Ezek az egységek előre meghatározott felelősséggel jellemezhető részek, működésük eredménye a többi egységtől viszonylag függetlenül, esetleg önmagában is mérhető és értékelhető. Az alapján, hogy a divízióvezetők felelőssége a működés mely területeire terjed ki, a felelősségi és elszámolási egységek három típusát különböztették meg:

- a működési költségek alakulásáért felelős költségközpontot,
- az eredmény alakulásáért felelős profitközpontot és
- a működési eredmény mellett a pénzügyi eredményért is felelős befektetési központot.

A DuPont Company egyik legnagyobb, máig ható újítása a befektetett tőke hozamának mércéje, a ROI (Return on Investment) és a hozzá kapcsolódó mutatószámrendszer kidolgozása volt. A ROI segítségével a felsővezetők a tőkét a nyereségesebb divíziók felé terelheték, a mutatószám alkalmas volt arra, hogy a vállalati célokat közvetítése a divíziók felé, valamint arra, hogy a felsővezetők visszacsatolást kapjanak a működési területek hatékonyságáról. A divízióvezetők pedig felelőssé váltak divíziójuk eredményességéért, a divíziójukba fektetett tőke hozamáért.

A ROI mérce, a divizionális szervezetek elterjedése az 1920-as, 30-as években életre hívta a felelősségi elvű vezetői számvitelt. Olyan irányítási rendszerek jöttek létre, amelyek lehetővé tették, hogy összhangban legyenek a viszonylag nagy önállósággal működő vállalati egységek tevékenységei egymással és az összvállalati célokkal is. A decentralizáció révén módosultak a központi vezetők feladatai. A hatékony belső tőkeallokáció mellett a divízióvezetők tevékenységét össze kellett hangolni, motiválni és értékelni kellett őket.

Az 1980-as évektől kezdődően – mind az angolszász, mind a német szakirodalomban – megfigyelhető a korábbi költségszámítási rendszerek kritikája. A korai kapitalizmusban a technikai és gazdasági fejlődéssel együtt fejlődtek a költségelszámolási rendszerek, az állam, a műszaki és gazdasági szakemberek közötti vita eredményeként. A költségszámvitel a termékek költségeinek meghatározására koncentrált. Egyszerűek voltak a termelési technológiák, a termékek jól elhatárolható gyártási folyamatokon mentek keresztül, az általános költségek aránya alacsony volt, a munkaerő és anyagfelhasználás költségeinek meghatározása sem jelentett különösebb problémát.

A XIX. században, illetve a XX. század elején kifejlesztett költségszámviteli rendszerek azonban az 1920-as, 1930-as évektől nem változtak, nem tartottak lépést a környezet változásaival. Az európai és észak-amerikai vállalatok versenyhátrányba kerültek japán versenytársaikkal szemben. A japánok által alkalmazott rugalmas gyártási technológiák jobb minőséggel, kisebb költséggel a termékek szélesebb körét tudták előállítani. Miközben a termelés egyre automatizáltabbá, specializáltabbá és rugalmasabbá – és ebből következően tőkeigényesebbé – vált, a költségszámvitel és a költségcontrolling továbbra is azzal a feltételezéssel élt, hogy a létrehozott termékek homogének és munkaigényesek. A fejlett technológiák mellett korszerűtlen számviteli és controlling technikákat alkalmaztak. Több vezetői számvitellel foglalkozó közgazdász megközelítése szerint a vállalatok a fejlődés akadályát a pénzügyi számvitelben látták. A vezetői számvitel – beleértve a költségelszámolást is – évtizedekig alá volt rendelve a külső érintettek információs igényeit pénzügyi jelentések formájában kielégítő pénzügyi számvitelnek.

Johnson és Kaplan *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting* című tanulmányukban arra a következtetésre jutottak, hogy az 1980-as években alkalmazott vezetői számviteli rendszerek nem felelnek meg a változó környezet új kihívásainak. A szervezetek költségelszámvitelére leragadt az 1920-as évek szintjén, a vezetők figyelmét elterelik a lényeges dolgokról, képtelenek torzításmentesen megjeleníteni a szervezetek folyamatait, termékeit, technológiáit és a szervezetek versenykörnyezetét. Johnson és Kaplan az alábbiakban foglalja össze a vezetői számvitel, a költségelszámvitel kritikáit:

- a költségelszámvitel nem illeszkedik a piaci és technológiai környezethez. A hagyományos költségellenőrzési és teljesítménymenedzsment rendszerek nem adnak megfelelő információt a fejlett termelési környezetben működő vállalatok irányításához. A korszerű gyártási technológiák következtében módosult a költségstruktúra, a termelési költségnek a közvetlen munkaerőköltség már csak kis részét teszi ki, és egyre nagyobb hányadot képviselnek az általános költségek, miközben a vezetői jelentésekben továbbra is nagy súlyt fektetnek a közvetlen munkaerőköltségre és a munkatermelékenységre. A költségekre összpontosító jelentések esetében fennáll annak a veszélye, hogy pénzügyileg nem kifejezhető, ám a vállalatok közötti verseny szempontjából lényeges tényezők nem kapnak elég figyelmet.
- a hagyományos kalkulációs módszerek félrevezetőek, az így meghatározott költség és önköltségadatok alkalmatlanok a döntéshozók tájékoztatására, a döntéshozók tájékoztatására. A hagyományos költségelszámítási rendszereket akkor alakították ki, amikor a gazdálkodást a szűk termékválaszték és a közvetlen munkaerő- és anyagköltség dominanciája jellemezte. Az általános költségek felosztása – az általános költségek súlytalansága okán

- nem torzította jelentősen a termékek önköltségét. Az információgyűjtés és -feldolgozás magas költsége szintén az általános költségek felosztásának egyszerűbb eljárásainak alkalmazását erősítette. A költség szerkezet változása és az informatikai forradalom korában a túlságosan egyszerű költségfelosztási módszerek létjogosultságát azonban már nem lehet igazolni.
- a vezetői számvitelt alárendelték a pénzügyi számvitel igényeinek, a vezetői döntésekhez felhasznált számviteli információk a pénzügyi számvitellel szemben támasztott elvárásoknak felelnek meg.
- a vezetői számvitel szinte kizárólag a vállalaton belüli tevékenységekre összpontosít, kevés figyelmet fordít a vállalat külső környezetének vizsgálatára.

A globális verseny erősödése, a technológiai fejlődés felgyorsulása új kihívásokat és elvárásokat fogalmazott meg. Felmerült a stratégia és a vezetői számvitel (kontrolling) összekapcsolásának igénye, megjelent a stratégiai kontrolling és a stratégiai vezetői számvitel. Kidolgoztak több, a döntéshozatal, a hosszú távú eredményességet és értékteremtő képességet támogató (költségszámítási és teljesítménymérési) eljárást.

A Balanced Scorecard (BSC) koncepció a kiegyensúlyozott szervezeti teljesítményre helyezi a hangsúlyt. A BSC nézőpontjai (pénzügyi, vevői, működési folyamatok, tanulás és fejlődés) négy kérdésre (kérdéscsoportra) keresik a választ:

- Mit várnak el a tulajdonosok?
 - Hogyan kellene pozicionálni a vállalatot a befektetők felé?
 - Mit kell elérni ahhoz, hogy tulajdonosok szerint a vállalat pénzügyileg sikeres legyen?
- Milyen teljesítményt várnak el vevők?
 - Mit kell tennünk azért, hogy vevőink elégedettek legyenek?
 - Hogyan jelenjünk meg a vevők előtt úgy, hogy stratégiánkat sikeresen megvalósítsuk?
- Mely folyamatokban kell kiemelkedő teljesítményt nyújtani?
 - Mely folyamatokat kell optimalizálnunk, hogy megfeleljünk vevőink elvárásainak?
 - Mely folyamatokban kell kiváló teljesítményt nyújtanunk ahhoz, hogy vevőink és tulajdonosaink elégedettek legyenek?
- Hogyan tartható fenn a jövőben a változási és fejlődési képesség?
 - Hogyan kell a szervezetnek továbbfejlődnie, hogy megvalósítsa a jövőképét?
 - Mit kell tennünk a szervezeti és egyéni tanulás, illetve az innováció érdekében azért, hogy képesek legyünk a változásra?

Ezekre a kérdésekre adott válaszokkal kitűzhetők a célok, megtörténhet a célok mutatószámokra fordítása és kijelölhetők az elvégzendő feladatok és akciók.

Egy másik koncepció, az „értékközpontú vezetés” arra az alapfeltételezésre épül, hogy a szervezetek irányítása során a döntéshozókat a tulajdonosok számára teremtett érték vagy értéktöbblet kell, hogy vezérelje. A tulajdonosi érték a vállalat értéke és a hitelek értéke közötti különbségből adódik.

Az életciklus-költségszámítás a költségeket már nem csak egy – a pénzügyi számvitel számára releváns – időszakban vizsgálja, hanem a termék életciklus különböző szakaszaiban felmerült költségeket azonosítja. A termékhez rendelhető költségek jelentős része a tervezési szakaszban merül fel, és lényeges hatást gyakorolnak a gyártási szakasz költségeire. A költségek hozzárendelése a termék életgörbe szakaszaihoz megteremti annak a lehetőségét, hogy a

jövedelmezőségi számítások időhorizontja az üzleti év helyett/mellett az egész életciklus legyen.

Az életciklusköltség-számításhoz hasonlóan a Japánban kifejlesztett célköltség-számítás is a tervezési szakaszban használatos eszköz. A költségeket nem kalkulációs egységekhez, hanem a fogyasztók számára érzékelhető haszonhoz rendelik. A célköltség-számítás kiindulópontja az az ár, amit a fogyasztó hajlandó megfizetni az elvárt minőséggel és funkciókkal rendelkező termékért. Ez a megcélzott ár tükrözi a termék fogyasztók által értékelt funkcióinak körét. A megcélzott árból levonva a megcélzott nyereséget, meghatározható a célköltség. Amennyiben a tervezett költség meghaladja a célköltséget, akkor az eljárás mindaddig folytatódik, amíg a tervezett költség meg nem egyezik a célköltséggel.

A célköltség-számításhoz hasonlóan a kaizen költség-számítást is célok vezérlik, azonban a kaizen költség-számítás középpontjában a termék helyett az előállítási folyamat, a tervezés helyett a termelés áll. Legfőbb pillére, hogy a dolgozókat bevonja a folyamatok fejlesztésébe, ezáltal a hatékonyság fokozásába, a költségek csökkentésébe. A kaizen költség-számítás tehát tulajdonképpen nem más, mint az a folyamatos fejlesztés, ami egy termék teljes életciklusán át a termék előállítási költségeinek csökkentésére irányul.

Felismerték, hogy nagy azoknak a költségeknek az aránya, amelyek nem a kibocsátás mennyiségének függvényében változnak. Ebből következően azok a módszerek, amelyek az általános költségeket a termelt mennyiség vagy valamely erre visszavezethető mutató – például a közvetlen anyagköltség vagy a közvetlen munkaóra-, gépóra-felhasználás – arányában terhelik az egyes termékekre, szükségszerűen torz költségadatokat eredményeznek.

A probléma megoldására született egy olyan több vetítési alapot alkalmazó technika, amely az általános költségeket csak olyan mértékben terheli a termékekre, amilyen mértékben a termékek az erőforrásokat ténylegesen igénybe vették. Az eljárás az angolszász irodalomban Activity Based Costing (ABC, tevékenység alapú költség-számítás), a német nyelvű szakirodalomban pedig Prozesskostenrechnung (PKR, folyamatköltség-számítás) néven terjedt el. A két elgondolás ugyanazon az elven alapul, és az utóbbi időben a két elmélet folyamatos közeledése figyelhető meg.

Az 1980-as évek közepén megjelent tevékenység alapú költség-számítási rendszerek lehetővé tették, hogy a költségeket tevékenységekhez, folyamatokhoz, majd termékekhez, vevőkhöz rendeljük. Az a gondolkodásmód vezetett a tevékenység alapú költség-számítási rendszerekből származó információk alapján történő irányítás, a tevékenység alapú költség-gazdálkodás (ABM) kialakulásához.