

KÖLTSEGEK A VEZETŐI SZÁMVITELBEN

Dr. Musinszki Zoltán
Ph.D., egyetemi docens
Miskolci Egyetem, Gazdaságtudományi Kar

stmusiz@uni-miskolc.hu

A vezető, a controller, a könyvelő munkája során nap mint nap találkozik egy gyakori fogalommal, a költséggel. Vajon ez az egyszerű fogalom mindenki számára ugyanazt jelenti? Előfordult már egy szervezet életében, hogy mást értett költség alatt a vezető, a controller vagy a könyvelő? A szerző tanulmányában a költség fogalmának értelmezési lehetőségeire kíván rávilágítani. Amennyiben sikerül a szervezeti élet egyes szereplőinek költségfelfogását egymáshoz közelíteni, akkor – a szerző reményei szerint – a tanulmány elérte célját.

A költség fogalmának értelmezési lehetőségei

A költségek fogalmát, tartalmát, szerkezetét illetően – sok közgazdasági kategóriához hasonlóan – nem alakult ki egységes álláspont.

A mikroökonómiában alkalmazott költségfogalom költségnek tekinti a pénzben meg nem jelenő dolgokat is. A termelés gazdasági költsége az explicit és az implicit költségek összege. Explicit (kifejezett) költségek azok, amelyek az adott időszak folyamán az adott időszak gazdasági tevékenységével kapcsolatban számlákon, pénzügyi átutalásokban, vagy kifizetésekben jelennek meg. Az implicit költség az alternatív költség része. Tényleges pénzkifizetés formájában nem jelenik meg, a figyelembe vett időszakban azonban figyelembe kell venni a gazdasági döntések során. Az alternatív költségek azáltal merülnek fel, hogy a döntéshozó az adott döntéssel erőforrásokat von el egyéb felhasználási lehetőségektől.

A mikroökonómiában a számviteli költségek történelmi költségek, azaz az adott időszakban felmerülő, számvitelileg nyilvántartható folyó költségek, amelyek elsősorban explicit költségek, de tartalmazhatnak néhány, belső kimutatások alapján elszámolható implicit költséget is. (Kopányi, 1993)

A német szakirodalomban elterjedt elgondolás szerint a költség a teljesítmények érdekében felhasznált javak költségszámításban alkalmazandó értéke. Ezt a költségfogalmat három lényegi tényező jellemzi:

- mennyiség erőforrás-felhasználás,
- az erőforrás-felhasználás az adott időszaki teljesítmény előállítás érdekében történik,
- az erőforrás-felhasználás értékelése.

Schmalenbach megközelítése szerint a költségek tartalma viszonylagos, ugyanis a számítási céltól függ, hogy a szervezeti teljesítmény-előállítás érdekében tett erőforrás-felhasználást költségként állítjuk-e be, s ha igen, akkor milyen mértékben. A költségfogalom tehát célfüggő. Lehetséges, hogy ugyanaz az erőforrás-felhasználás az egyik költségszámításban költségként jelenik meg, míg egy másik költségszámításban nem fejez ki költséget. (Lázár, 2002)

Az angolszász szakirodalomban a költségfogalom tartalma sokkal kevésbé egységes és világos, mint a németben. A definíciók egy része a költséget valamely meghatározott cél érdekében felhasznált, feláldozott erőforrások értékeként határozza meg. A meghatározások

másik csoportja szerint a költség azon erőforrások értéke, amelyeket más erőforrások megszerzésére fordítanak. Drury (Drury, 2004) a költségek meghatározása és csoportosítása során elsősorban az erőforrás felhasználás értékét emeli ki. Kaplan és Atkinson az erőforrások megszerzésére helyezik a hangsúlyt, amikor arról szólnak, hogy: „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-Atkinson, 2003, 19. o.)

A magyar számviteli (és controlling) szakirodalom az általános költségfogalmat illetően egységes definícióval él. A költség a tevékenység érdekében történő erőforrás-felhasználás pénzben kifejezett értékeként történő meghatározása¹ Schmalenbach elgondolását tükrözi. A költségek tartalmát, értékelését illetően azonban már eltérésekkel, értelmezési nehézségekkel találkozunk. A pénzügyi számvitel a felhasznált erőforrások egy részét képes értékelni, azonban ebből még nem következik az, hogy a pénzügyi számvitel alapján értékkel társított erőforrások felhasználását költségként kell kezelni. Ahhoz, hogy érzékeljük az általános költségfogalom és a magyar számvitel által értelmezett költségek közötti eltéréseket, a következő kérdésekre kell választ adnunk:

- Mit tekintünk erőforrásnak?
- Mérhető-e az erőforrás-felhasználás?
- Kifejezhető-e az erőforrás-felhasználás pénzértékben?
- A pénzben kifejezett erőforrás-felhasználást a magyar számviteli szabályozás elfogadja-e költségként?

Egy szervezet a tevékenységek sokszínűsége következtében sokféle erőforrást használhat fel. Ez az erőforrás lehet pénzügyi, tárgyi, emberi, technológiai, de erőforrásnak tekinthető az információ vagy a természeti tényező is.

A működés során felhasznált anyag erőforrásnak tekinthető. Az anyagfelhasználás fizikailag mérhető. Mérni tudjuk a felhasznált üzemanyag, az elfogyasztott víz, a beépített alkatrészek mennyiségét. Ezekhez a felhasználásokhoz értéket is tudunk rendelni. Például a közüzemi számlákból kiderül a fogyasztás mellett a pénzben kifejezett érték is, vagy egy autógyár nyomon tudja követni a járművekbe szerelt alkatrészek mennyisége mellett azok értékét is. Ezeket a pénzben kifejezett értékeket a pénzügyi számvitel el tudja fogadni költségként? A válasz igen. A felhasznált anyagok értéke a számviteli elszámolásokban anyagköltségként fog megjelenni.

A gyártósorok, az üzemcsarnokok, az irodaépületek, a számítógépek – azaz számviteli kifejezéssel élve a tárgyi eszközök – mennyiségi felhasználása nehezen érzékelhető. Felhasználunk száz liter gázolajat, a készletfogyást szemmel láthatóan is tudjuk követni. Miben nyilvánul meg azonban az üzemanyagot elégető busz mennyiségi felhasználása? Eltűnik egy csapágy vagy egy ülés az utastérből? A tárgyi eszközök elhasználódása, kopása jellemzően csak hosszabb távon lesz szembeötlő. Az eszköz használatát rövid távon egy technikai kategóriával, az amortizációval jelenítjük meg. A ténylegesen erőforrás-felhasználást ezen fogalom segítségével forintosíthatjuk. Az anyagokkal ellentétben tehát a tárgyi eszközöknél nincs mindig összhangban a felhasználás mennyiségi és értékbeli vetülete. A pénzben kifejezett érték a számvitelben is értelmezhető, mint értékcsökkenési leírás.

¹ Vö.: Baricz-Róth, 1996, Bartók-Nagy, 1997, Boda-Szlávik, 2005, Bosnyák et al., 2010, Hanyecz, 2011, Ladó, 1970,

Az emberi erőforrás felhasználása a korábbi két példához képest összetettebb. Az emberi erőforrás-felhasználásnak vannak egyszerűbben és nehezebben mérhető elemei is. Viszonylag könnyen mérhető például a munkaidő, az összeszerelt termékek száma, a kifejtett szén mennyisége, a lekönyvelt tételek száma. A dolgozó erő kifejtését, idejét pénzben is értékeli, munkájáért munkabért kap. Ezt az értéket a pénzügyi számvitelben bérköltségnek tekintjük. Az emberi erőforrásnak azonban vannak nehezebben mérhető, értékelhető elemei is. A munkatársak tapasztalata, képességei, készségei, a szellemi tőke nehezen mérhető. Mennyit ér a munkavállaló megbízhatósága, lojalitása, mennyit ér egy kutató munkája, mennyit ér, ha egy felsővezető nem a konkurenciát, hanem a mi cégünket erősíti? Léteznek ugyan módszerek a gazdaságban, amelyek kísérletet tesznek a szellemi potenciál mérésére és értékelésre, de a széles körben elterjedt technikák kidolgozása még várat magára. A szellemi potenciál pénzügyi értékelése tehát nem megoldhatatlan, de az esetek döntő többségében az így kapott pénzben kifejezett értékeket a pénzügyi számvitel nem tudja költségként elfogadni.

A vállalat rendelkezésére álló pénzügyi erőforrás felhasználása pénzügyi értelemben költséggel, tőkeköltséggel jár. A felvett hitelek után kamatot kell fizetni, a részvényesek a befektetésük után osztalékra is igényt tartanak. A tőke terheit a számvitel is tudja értékelni, azonban ez az érték pénzügyi számviteli értelemben nem tekinthető költségnek. Például a hitel, mint idegen forrás után fizetendő kamat a magyar számviteli szabályok alapján ráfordítás (pénzügyi műveletek ráfordítása), a saját forrás használatának ára az osztalék pedig kötelezettség.

A természeti tényezők felhasználása nélkül nehezen képzelhető el egy mezőgazdasági vállalkozás működése. A növényi kultúrák, az ültetvények felhasználják a csapadékot, a nap energiáját, a talajban rejlő tápanyagokat. Ezen felhasználások egy része mérhető. Mérhető például a csapadék vagy a hőmérséklet mennyisége, ezek a természeti erőforrások értékkel bírnak egy agrárvállalkozás számára, ám ez az érték számokkal nehezen megragadható. A májusi eső aranyat ér. De mennyi uncia aranyat ér néhány milliméter májusi eső?

1. táblázat

Az erőforrás-felhasználás mérése és értékelése a számvitelben

erőforrás	mennyiségi felhasználás	pénzbeli értékelés	számviteli értékelés	pénzügyi számviteli kategória
anyag	mérhető	igen	igen	anyagköltség
tárgyi eszköz	nehezen mérhető	igen	igen	értékcsökkenési leírás
emberi erőforrás (munkajogi értelemben)	jellemzően mérhető	igen	igen	bérköltség
emberi erőforrás (szellemi tőke)	nehezen mérhető	nehezen mérhető	nem jellemző	nem jellemző
tőke	mérhető	igen	igen	nem költség
természeti tényező	jellemzően mérhető	nem jellemző	nem jellemző	nem

(Forrás: saját szerkesztés)

Összegezve tehát – lásd 1. táblázat – vannak erőforrások, amelyek mennyiségi és értékbeli felhasználása mérhető, és ezt az értéket a pénzügyi számvitel is költségnek tekinti. A pénzügyi erőforrás felhasználását a számvitel tudja értékelni, azonban ez az érték pénzügyi számviteli értelemben nem tekinthető költségnek. Vannak erőforrások (például a szellemi tőke, a munkatársak tapasztalata, képességei és készségei), amelyek felhasználása értékben kifejezhető, ám ezt az értéket a pénzügyi számvitel nem tudja elfogadni. Végezetül vannak erőforrások (jellemzően a természeti tényezők), amelyek felhasználásához mennyiségi értékét még talán tudunk rendelni, de pénzben kifejezett értéket már nem.

Tovább árnyalja azonban a képet, hogy a költségek tartalmát illetően két szélsőséges álláspont alakult ki:

- költségnek kell tekinteni minden erőforrás-felhasználást, függetlenül attól, hogy a felhasználás indokolt volt-e vagy sem,
- csak a feltétlenül indokolt felhasználások tekinthetők költségnek, a nem szükségszerű felhasználások veszteségként, eredményt csökkentő tételként jelennek meg.

Miként arra már korábban utalta, a költségek tartalmának viszonylagosságára hívja fel a figyelmet Schmalenbach (1963), miszerint: „A követett számítási céltől függ, hogy a vállalati teljesítményelőállítás érdekében tett jószágfelhasználást költségként állítjuk-e be, s ha igen, milyen mértékben. A költségként jelölt mérőszám tehát nem abszolút nagyság, amely valamennyi költségszámítási célkitűzésre érvényes, hanem magába foglalja a követett számítási célt; a költségfogalom célfüggő. Lehetséges, hogy ugyanaz a jószágfelhasználás az egyik költségszámításban költségként jelenik meg, míg egy másik költségszámításban nem fejez ki költséget.” (lásd Lázár, 2002, 57. o.)

A vezetői számvitel tehát egyszerre kezelheti tágabb és szűkebb értelemben a pénzügyi számvitel által értelmezett költségek halmazát. Vezetői számviteli szempontból költségnek tekinthetjük egy kalkuláció során azt a kamatterhet, amit a pénzügyi számvitel ráfordításnak tekint. Ugyanakkor veszteségnek – és nem költségnek – tekinthetjük az indokolatlan erőforrás-felhasználásokat, például egy csőtörés során becsült többletfelhasználás értékét a vízdíjból.

A mindennapi szóhasználatban gyakran keveredik a költség, kiadás, illetve a ráfordítás fogalma. A (vezetői) számvitel elsősorban a költségekkel foglalkozik, ezért fontos különbséget tennünk a fenti három fogalom között.

A kiadást üzemgazdasági és pénzügyi fogalomként is értelmezzük. Üzemgazdasági értelemben a kiadás természetes mozgást, eszközcsökkenést – például anyagkiadást, azaz anyagkészlet csökkenést – jelent. Pénzügyi értelemben a kiadás tényleges pénzeszközcsökkenés, pénzkidadás.

Ha nem is általános érvénnyel, de a költség és a kiadás kapcsolatát úgy jellemezhetjük, hogy a költség előbb-utóbb kiadás lesz, de a kiadáshoz nem kell hogy költség is társuljon. Amikor készpénzért anyagot vásárolunk, és azt rögtön fel is használjuk, akkor a pénzkidadás és az erőforrás-felhasználás – azaz a költség felmerülése – időben egybeesik. Amikor egy tömegközlekedési vállalat járművei folyamatosan használják fel a gázolajat, de a beszállítóval a pénzügyi elszámolásra mindig a tárgyhónapot követően kerül sor, akkor a költség időben megelőzi a kiadást. Hasonlóan viselkednek a közüzemi szolgáltatások és a munkabér is. A gáz, a víz, az áram felhasználása, az elvégzett munka jellemzően időben megelőzi a számlák pénzügyi rendezését illetve a munkabér kifizetését. Amikor a vállalat új járműveket vásárol, akkor a kiadás a beszerzéskor merül fel. Az értékcsökkenési leírás, azaz a költség a beszerzést követően, a jármű használta sor fog megjelenni. Ilyenkor tehát a kiadás megelőzi a költséget. Amennyiben a vállalat a járművásárlást hitelből is finanszírozta, akkor a törlesztés során mind a tőketörlesztés, mind a kamat pénzkidadás lesz. Azonban sem a tőketörlesztés, sem a kamat nem költség.

Nem jellemző, de előfordulhat, hogy a költség nem lesz kiadás. Például a vállalat a járműbeszerzést 25%-ban támogatásból, 75%-ban önerőből finanszírozta. Ebben az esetben a jármű bekerülési értéke – elhanyagolható maradványértéket feltételezve – értékcsökkenési leírás formájában költség lesz, azonban kiadásként a cégnél mindössze a bekerülési érték 75%-a fog megjelenni.

A ráfordítás eredményhez kötődő kategóriaként jelenik meg. A ráfordítások között jelennek meg:

- olyan korábban költségként elszámolt tételek, amelyek a kibocsátástól függően válnak ráfordítássá (például késztermék értékesítés – értékesítés közvetlen költsége),
- olyan költségek, amelyek a kibocsátástól függetlenül válnak ráfordítássá (például központi irányítás költségei – értékesítés közvetett költsége),
- olyan tételek, amelyeket közvetlenül az eredmény terhére számolunk el (például egyéb ráfordítások, pénzügyi műveletek ráfordításai, rendkívüli ráfordítások).

Minden költség egyszer ráfordítás lesz, azonban nem minden ráfordítás volt költség. A központi irányítás költségeit még ugyanabban az időszakban ráfordításként fogjuk elszámolni. Ha a termék előállítására és értékesítésére még ugyanabban az időszakban sor kerül, akkor a termék-előállítás költsége még ugyanabban az időszakban ráfordítás lesz. Amennyiben az értékesítésre későbbi időszakban kerül sor, akkor a költség időben megelőzi a ráfordítást. A költség tehát előbb-utóbb ráfordítás lesz, a ráfordítások egy része azonban pénzügyi számviteli értelemben nem volt költség. Ezeket nevezi a magyar számviteli szabályozás egyéb, pénzügyi és rendkívüli ráfordításoknak.

A költségek pénzügyi és vezetői számvitel szerinti csoportosítása

A magyar számviteli előírások a költségek megjelenési forma szerinti csoportosítását kötelezővé, elszámolhatóság, összetettség szerinti tagolását lehetővé teszik. A költségtervezés – utalványozás, – ellenőrzés, – elemzés minőségének, hatékonyságának javítása érdekében a költségeket azonban egyéb szempontok szerint is csoportosíthatjuk.

A költségeket megjelenési formájuk alapján költségnekbe soroljuk, azaz választ kapunk arra a kérdésre, hogy a költség milyen fajta élő- és holtmunka felhasználása miatt keletkezett. Az érvényes előírások értelmében a hazai számviteli szabályozás az alábbi erőforrás-felhasználásokat tekinti költségnek:

- anyag,
- külső szolgáltatás,
- élőmunka,
- tárgyi eszköz, immateriális jószág.

Az erőforrásokat felhasználva a magyar számvitelben az alábbi költségkategóriák között tehetünk különbséget:

- anyag, külső szolgáltatás felhasználása – anyagjellegű
 - anyagköltség,
 - igénybe vett szolgáltatások költségei,
 - egyéb szolgáltatások költségei,
- élőmunka felhasználása – személyi jellegű
 - bérköltség,
 - bérjárulékok,
 - személyi jellegű egyéb kifizetések,
- tárgyi eszköz, immateriális jószág felhasználása – értékcsökkenési leírás.

A pénzügyi számvitel anyagköltségnek a felhasznált vásárolt anyagok értékét, továbbá a vásárolt növekedés-, hízó- és egyéb állatok bekerülési értékét tekinti. Ezt az értéket azonban több tétel is korrigálhatja. Az egyik legfontosabb korrekció az ún. hulladékmegtérülés. Azaz a termelés, a tevékenység, a szolgáltatás során keletkezett hulladékok, haszonanyagok értékével az anyagköltséget csökkenteni kell. Szintén csökkenti az anyagköltséget az anyagok bekerülési értékében figyelembe vett vámtéher, jövedéki adó, termékdíj visszatérített összege.

A működés érdekében a szervezetek külső fél által nyújtott szolgáltatásokat is igénybe vehetnek. A pénzügyi számvitel a szolgáltatásokat több csoportba sorolja. Ezek közül kettőt, az igénybe vett szolgáltatásokat és az egyéb szolgáltatásokat tekinti költségnek. Mint oly gyakran, az elnevezések most sem egyértelműek. Tekintsük át elsőként az egyéb szolgáltatások tartalmát! Egyéb szolgáltatás

- a pénzügyi, a befektetési,
- a biztosítási,
- a hatósági igazgatási, az egyéb hatósági szolgáltatás.

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Számviteli törvény) alapján az egyéb szolgáltatások értékeként kell kimutatni többek között az illetéket, a jogszabályon alapuló hatósági igazgatási, szolgáltatási díjat, a kamat kivételével a különféle bankköltséget (például a számlavezetés, az átutalás, a készpénzfelvétel, a hitelbírálat, a rendelkezésre tartás költsége), a biztosítási díjat (például a vagyonbiztosítás, a kötelező gépjármű-felelősségbiztosítás).

Igénybe vett szolgáltatás minden olyan szolgáltatás, amely nem tartozik a közvetített szolgáltatás, illetve az egyéb szolgáltatás közé. A jogszabály alapján igénybe vett szolgáltatás a szállítás-rakodás, a raktározás, a csomagolás, a kölcsönzés, a bérlet, a bér munka, az eszközök karbantartása, a postai és távközlési szolgáltatás, a mosás és vegytisztítás, a bizományi tevékenység, az ügyletszerzés, az oktatás és továbbképzés, a hirdetés, a reklám és propaganda, a piackutatás, a könyvkiadás, a lapkiadás, a szállodai szolgáltatás, a vendéglátás, a kutatás és kísérleti fejlesztés, a tervezés és lebonyolítás, a könyvvizsgálat, a könyvviteli szolgáltatás.

Az élőmunka költségei a pénzügyi számvitelben a bérköltséget, a személyi jellegű egyéb kifizetéseket és a bérjárulékokat foglalják magukban.

A Számviteli törvény a bérköltség és a személyi jellegű egyéb kifizetések tartalmi előírásai meghatározásánál elsősorban a vonatkozó statisztikai előírásokat veszi figyelembe.

A bérköltség tehát a munkavállalókat, az alkalmazottakat megillető, az érvényes rendelkezések szerint bérként vagy munkadíjként elszámolandó járandóság. Bérköltség továbbá a jóváhagyott prémium, jutalom, vagy a természetes személy tulajdonos személyes közreműködése ellenértékeként kivett összeg is.

A személyi jellegű egyéb kifizetések közé tartoznak a természetes személyek részére nem bérköltségként és nem vállalkozási díjként kifizetett, elszámolt összegek. Személyi jellegű egyéb kifizetés többek között:

- a lakhatási költségterítés, a lakásépítésre nyújtott támogatás
- az étkezési térítés,
- a munkabajárással kapcsolatos költségterítés,
- a dolgozó kötelezettségvállalásának térítése,
- a természetben adott juttatások,
- a betegszabadság díjazása,
- a munkáltatót terhelő táppénz,
- a munkavállaló részére kötött, de a munkáltató által fizetett baleset-, élet- és nyugdíjbiztosítás díja,
- az önkéntes pénztárba befizetett munkáltatói tagdíj-hozzájárulás,
- a munkáltatót terhelő, illetve általa átvállalt személyi jövedelemadó,
- a jóléti és kulturális költségek,
- a végkielégítés,
- a reprezentáció költségei,
- és minden egyéb, a statisztikai előírások szerint egyéb munkajövedelemnek, szociális költségnek minősített összegek.

Bérjárulékoknak tekinti a pénzügyi számvitel minden olyan hozzájárulást, járulékot, amelyet adók módjára fizetnek, amelyet a foglalkoztatottak száma, illetve a személyi jellegű

ráfordítások alapján állapítanak meg, függetlenül azok elnevezésétől. Bérjárulék többek között a szociális hozzájárulási adó, az egészségügyi hozzájárulás, a szakképzési hozzájárulás.

A Számviteli törvény szerint értékcsökkenési leírásként kell kimutatni az immateriális javak, a tárgyi eszközök terv szerinti értékcsökkenésének összegét. (A terven felüli értékcsökkenés összege a pénzügyi számvitelben nem költség, hanem ráfordítás, pontosabban szólva egyéb ráfordítás.)

Elszámolhatósági mód szerint közvetlen és közvetett költségeket különböztethetünk meg. Szűkebb értelemben közvetlen költségnek tekintjük azt a költséget, amelyről a felmerülés pillanatában megállapítható, hogy az melyik terméket milyen mértékben terheli. Közvetett költségnek azt a költséget tekintjük, amelyről a felmerülés pillanatában csak a felmerülés helye állapítható meg egyértelműen, a terméket terhelő mértéke azonban nem. Azt a terméket, amelyre a költség közvetlenül elszámolható, költségviselőnek; a felmerülési helyet költséghelynek nevezzük.

Széles körben elfogadott megközelítés szerint tehát szorosan összekapcsolódik a közvetlen költség a költségviselővel, a közvetett költség a költségellyel. Ezt a kölcsönösen egyértelmű megfeleltetést azonban több szerző megkérdőjelezi. (Lásd például Baricz-Róth, 1996, Bartók-Nagy, 1997.) Valamely költség nem lehet önmagában közvetlen vagy közvetett költség, hanem csak valamely költségviselő viszonylatában. Közvetett költségnek tekinthető az a költség is, amelyről a felmerülés időpontjában nem, vagy csak nehezen és körülményesen lehet megállapítani, hogy melyik terméket és milyen arányban terheli. Előfordulhat ugyanis, hogy a közvetlenül is elszámolható költséget gazdaságossági megfontolásból indokoltabb közvetett költségként kezelni. (Drury, 2004)

A közvetlen és közvetett jelzők viszonylagosságára tekintsük át két példát!

Egy bútorgyár a felhasznált anyagok többségét (bútorlap, szivacsbetét, rúgó, szövet) már az előállítási folyamat során hozzá tudja rendelni azokhoz a bútorokhoz, amelyeket előállít. Ezek közvetlen költségek. A bútorok összeállítása szegecseket, facsavarokat, ragasztót is igényel. Ezen anyagok felhasználásánál is beazonosítható a bútor, azonban a költségelszámolás során nem biztos, hogy megéri az anyagköltséget közvetlenül bútorhoz társítani. A költség lehetne közvetlen költség, de az elszámolás költség- és időigénye miatt a bútorgyárnak gazdaságosabb a felhasznált szegecsek, csavarok, ragasztók értéket közvetett költségként kezelni.

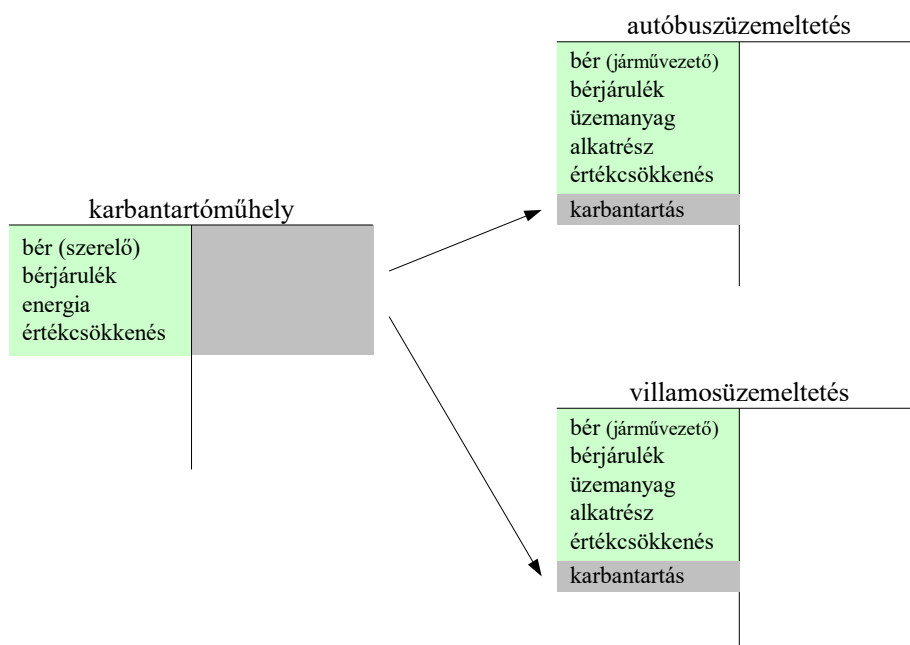
Egy közlekedési vállalat a karbantartó műhelyt és a járműveit költséghelynek, az egyes útvonalakat költségviselőnek tekinti. Ebben az esetben a bérköltség vagy az anyagköltség közvetlen vagy közvetett? A széles körben elfogadott értelmezés – miszerint a közvetett költség a költséghelyhez, a közvetlen költség a költségviselőhöz kapcsolódik – nem helytálló. A karbantartók bére a műhely szempontjából közvetlen, a járművek és az útvonalak szempontjából közvetett. A járművezetők bére közvetlenül hozzárendelhető a járművekhez. A munkaidő-nyilvántartások, a menetlevelek alapján a járművezetők bérét útvonalakhoz is lehetne rendelni. Azaz a járművezetők bére mind a járművek, mind az útvonalak esetében tekinthető közvetlen költségnek. Hasonló a helyzet az üzemanyaggal. A felhasznált üzemanyag a járművek közvetlen költsége, de viszonylag pontosan felosztható útvonalakra is. Az alkatrészeket a karbantartók szerelik be a járművekbe. A járművek szempontjából az alkatrész költség közvetlen lenne? A kicserélt szélvédőt rá tudjuk és akarjuk terhelni a karbantartott járművekre. A kenőanyagok, kisebb alátétek, csavarok esetében a felhasználást közvetlenül járműre tudjuk tenni, de lehet, hogy nem akarjuk. Nem biztos, hogy gazdaságos a kenőanyagokat, alátéteket közvetlen költségként kezelni. A csavarlazító spray esetében pedig már az egyes járművekre felhasznált mennyiség is nehezen mérhető. A csavarlazítót fizikailag közvetlenül az egyes járművekre használtuk fel, de a mérés és az értékelés nehézségei következtében szerencsésebb a járművek szempontjából közvetett költségnek tekinteni.

Látható tehát, hogy egy költség a kalkuláció tárgya függvényében lehet közvetlen vagy közvetett. Az a költség, ami az egyik esetben közvetlen, egy másik kalkuláció során lehet közvetett is.

Érdeemes tehát a fenti, szűkebb értelmezés mellett egy megengedőbb meghatározással is élnünk. Tágabb értelemben tehát közvetlen költségnek nevezzük azt a költséget, amelyről a felmerülés pillanatában meg tudjuk és meg akarjuk állapítani, hogy a kalkuláció tárgyát (például termék, tevékenység, vállalati funkció, szervezeti egység) milyen mértékben terheli. Közvetett költség esetében a felmerülés pillanatában a kalkuláció tárgya – szándék vagy lehetőség hiányában – egyértelműen nem állapítható meg.

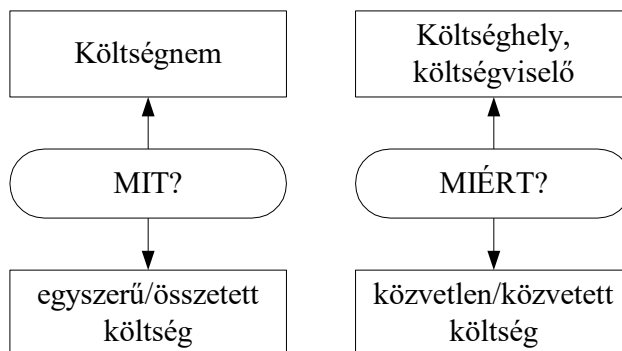
Annak ellenére, hogy az elszámolhatóság gyakran összekapcsolódik a költséghely és a költségviselő fogalmával, érdemes még egyszer kiemelni, hogy különbséget tehetünk a költségekben azok felmerülési helye illetve költségviselők szerint is. A költséghelyenkénti elszámolás célja a szervezeten belüli elszámoló egységek költséggazdálkodásának figyelemmel kísérése, a költségfelosztások pontosabbá tétele. A közvetett költségeket általában a költséghelyeken számoljuk el, és innen osztjuk fel vagy vezetjük át a költséghely teljesítményeit igénybe vevő területre, vagy az eredmény terhére. A költségviselők szerinti csoportosítás során az összes költségből a tevékenységre, termékre, szolgáltatásra elszámolható részt bontjuk azok csoportjai, jellege szerint. A fő célunk a költségviselő önköltségének, eredményének megállapítása.

Összetételük szerint megkülönböztetünk egyszerű és összetett költségeket. Az egyszerű költségek egyfajta költséget tartalmaznak. Tulajdonképpen minden költségnem egyszerű költség, azaz további részekre, összetevőkre már nem bontható. Az összetett költségek többfajta, egymástól elkülöníthető költségnemből tevődnek össze. Előfordulhat, hogy egy összetett költség az egyszerű költségek mellett más összetett költség(ek)et is tartalmaz.



1. ábra
Az egyszerű és összetett költségek kapcsolata
(Forrás: saját szerkesztés)

Az előbbi példánál maradva, a karbantartó műhelyre terhelt bér, járulék, energia, vagy a járművekre terhelt bér, járulék, üzemanyag, alkatrész egyszerű költség. Amint azt az 1. ábra is szemlélteti, ha a karbantartó műhely költségét felosztjuk a járművekre, akkor a járművek költségei között a karbantartók bére, járuléka, a műhely energiafelhasználása, értékcsökkenési leírása nem egyszerű költségként, hanem a bért, bérjárulékot, energiát és értékcsökkenési leírást is tartalmazó felosztott költségként fog megjelenni. A járművekre osztott karbantartási költség tehát összetett költség, ugyanis tartalmaz egy kis bért, egy kis járulékot, egy kis energiafelhasználást, egy kis értékcsökkenési leírást, azaz többféle költségnemből tevődik össze.



2. ábra

Kérdések és válaszok – a költségek csoportosítása a pénzügyi-számvitelben
(Forrás: saját szerkesztés)

A költségek pénzügyi számvitel szerinti csoportosításában (lásd 2. ábra) ugyan megjelenik a jogszabályokhoz igazodás kényszere (anyagköltség, igénybe vett szolgáltatás, egyéb szolgáltatás, bérköltség, bérjárulékok, személyi jellegű egyéb kifizetések, értékcsökkenési leírás), de jelen lehet a vezetői igényekhez történő igazodás is (költségnemek jogszabályi előírásnál mélyebb tagolása, közvetlen/közvetett költség, költséghely/költségviselő). A hatékony döntéstámogatás azonban felvetheti a költségek hatalmas halmazának további ismérvek szerinti tagolását. A pénzügyi számvitel szempontjából releváns költségcsoportosítások mellett – a teljesség igénye nélkül – különbséget tehetünk a költségekben:

- keletkezésük szerint,
- a volumenhez, költségjellemzőkhöz való kapcsolat szempontjából,
- döntés szerint,
- döntési (felelősségi) szint szerint.

Elsősorban angolszász szakkönyvekben jelenik meg a költségek keletkezés szerinti tagolása. Keletkezés szerint különbséget tehetünk termékköltség (product cost) és időszaki költség (period cost) között. A termékköltségek azok a költségek, amelyek a termékek előállításához kapcsolódnak. Tágabb értelemben termékköltség a beszerzett áruk bekerülési értéke. A termékköltségek tehát olyan készletek előállításával, beszerzésével kapcsolatban merülnek fel, amelyek a jövőben várhatóan bevételt hoznak. Az időszaki költségek a termék előállításához, beszerzéséhez közvetlenül nem kapcsolódnak, a készletek bekerülési értékébe nem számítanak bele. Ezeket a költségeket a felmerülés időszakában, az eredmény terhére ráfordításként számoljuk el.

A termékköltség és az időszaki költség között tehát a ráfordításként történő elszámolás időpontjában van eltérés. A termékköltség a termék értékesítésekor, az időszaki költség a felmerülés időszakában kerül ráfordításként elszámolásra.

A termelő vállalatok a gyártási költségeket termékköltségként, az ezen felül felmerülő költségeket időszaki költségként számolják el. A kereskedelmi szektorban tevékenykedő vállalatok a beszerzett áruk bekerülési értékét termékköltségnek, míg az adminisztrációs, értékesítési és disztribúciós költségeket időszaki költségnek tekintik. (Drury, 2004, Horngren – Foster, 1987)

A volumenhez való kapcsolat szerint megkülönböztetünk változó és állandó költségeket. Az állandó költségek egy adott időszakra vonatkozóan a tevékenység volumenétől függetlenül változatlanok maradnak. Bizonyos kritikus tevékenységi volumen elérésekor azonban ezek a költségek ugrásszerűen változhatnak, azonban a változást követően, a következő kritikus pontig újra változatlanok maradnak. Tegyük fel, hogy egy-egy előadóterem befogadóképessége 250 fő. Ha a hallgatók létszáma 100 főről 200 főre változik, akkor a létszámnövekedés ellenére nincs szükség új teremre, a teremhasználat költsége a létszámváltozás ellenére nem változik.. Amennyiben a kezdeti létszám megháromszorozódik, akkor egy helyett két terem kell igénybe venni. És mindaddig elegendő két terem, amíg a létszám nem lesz nagyobb, mint 500 fő, vagy nem csökken 251 fő alá.

A változó költségek a tevékenység mennyiségi változásának függvényében módosulnak, ezek alapján különbséget tehetünk lineárisan (proporcionálisan) változó, progresszíven változó, degresszíven változó és regresszíven változó költségek között.

A lineárisan változó költségek a tevékenység volumenének változásait egyenes arányban követik, az egységköltség állandó marad. Azaz ha a költség a termeléssel egyenes arányban változik, akkor a termék egységköltsége a termelési volumen változására nem reagál. Jellemző proporcionális költség a közvetlen anyagköltség vagy a darabbér.

A degresszív költségek kisebb mértékben változnak, mint a tevékenység volumene. Például a termelés 10%-os növekedése a költségek 8%-os növekedését vonja maga után. Ebben az esetben az egységköltség a volumennövekedés hatására csökken. Amennyiben például a telefonköltség egy alapdíjból és a percdíjből tevődik össze, akkor a lebeszélte percek növekedésével csökken az egy percre jutó telefonköltség.

A progresszív költségek nagyobb mértékben változnak, mint a tevékenység volumene. Például a túlórák és a túlórapótlék miatt a munkaidő 10%-os növekedése a bérköltség 15%-os növekedését vonhatja maga után. Ebben az esetben az egységköltség a volumennövekedés hatására nő.

A regresszíven változó költségek a tevékenység volumenének növekedése hatására csökkennek.

A fenti gondolatmenet azt feltételezi, hogy a költség a termelt mennyiség függvényében változik, vagy a termelés változása ellenére marad változatlan. Egy költség alakulására azonban csak a termelés volumene gyakorolhat hatást? Egy szállítványozással foglalkozó cég költségeinek egy része a megtett kilométer függvényében alakul. Azonban van a költségeknek egy olyan része, amely nem reagál a távolságra, de módosul, ha változik a járművek száma. Ebben az esetben egyszerre vannak jelen a kilométertől és a járművek számától függő költségek. Reálisabb tehát, ha a költségeket nem a termelés, hanem egy megengedőbb tartalmú költségjellemző (ami lehet akár a volumen is) függvényében vizsgáljuk. Egy költség tehát egyszerre lehet állandó és változó, attól függően, hogy a költség alakulását mihez viszonyítjuk.

Ez a gondolat jelenik meg a folyamatorientált költségszámítási modellekben – Activity Based Costing (ABC, tevékenység alapú költségszámítás), Prozesskostenrechnung (PKR, folyamatköltség-számítás) – is. Például a tevékenység alapú költségszámítás termékegység szintű tevékenységeknek tekinti azokat a munkafolyamatokat, amelyeket minden előállított

termék- vagy szolgáltatás esetében el kell végezni. A termékegység szintű tevékenységek által felhasznált erőforrások mennyisége arányos a termelt mennyiséggel. Jellemző költségokozó a munkaóra, a munkabér, a gépóra vagy a felhasznált anyag mennyisége. A sorozat szintű tevékenységeket egyes sorozatokhoz, beállításokhoz kell elvégezni. Ilyen tevékenység például egy gép átállítása egy új sorozathoz, egy anyagbeszerzés vagy egy megrendelés feldolgozása. A sorozat szintű tevékenységek ellátásához szükséges erőforrások nagysága független a sorozatban előállított termékek számától. A hagyományos rendszerek a sorozat szintű költségeket fixnek tekintik, a tevékenység alapú költségszámítási rendszerek azonban képesek az anyagmozgatásból, a gépatállításokból, a vevői rendelésekből, stb. származó költségeket összegyűjteni és felosztani az adott tevékenységet felhasználók között. (Kaplan-Atkinson, 2003, Ostrenga et al., 1997)

Döntéshozatalnál a költségeket aszerint csoportosíthatjuk, hogy a költségek relevánsak-e az adott döntés szempontjából. Releváns (befolyásolható) költségek azok a jövőbeni költségek, amelyek a döntés következtében megváltoznak, míg az irreleváns (nem befolyásolható) költségek azok, amelyekre a döntés nem lesz hatással. Az irreleváns költség nem keverendő össze az elsüllyedt költséggel (sunk cost). Egy múltbeli döntés alapján felhasznált erőforrás értéke, amelyre a jövőbeni döntés már nem hat, egyszerre irreleváns és elsüllyedt költség. Előfordulhat azonban olyan helyzet, hogy egy költség irreleváns lesz az adott döntési helyzetben, de nem elsüllyedt költség. Amikor egy busz betört szélvédőjét ki kell cserélni, akkor lehet arról dönteni, hogy a szélvédőt a saját vagy egy külső műhely cserélje ki. A szélvédőt, mint anyagot azonban attól függetlenül fel kell használni, hogy a cserét a cég saját műhelyében vagy egy külső vállalkozásnál végzik. Döntési szempontból tehát a saját vagy külső javítás a releváns, a szélvédő-felhasználás, mint anyagköltség irreleváns.

A felelősségi elvű vezetői számvitelben a divízióvezetők felelőssége kiterjedhet a működési költségek alakulására (költségközpont), az eredmény alakulására (profitközpont) vagy a működési eredmény mellett a pénzügyi eredményre is (befektetési központ). Bármelyik megoldásról is legyen szó, az eltérő szinten levő vezetők eltérő hatáskörrel, mozgástérrel rendelkeznek. Annak függvényében, hogy egy adott döntési szintű, felelősségi szintű vezetőnek van-e ráhatása az adott költség alakulására, beszélhetünk irányítható és irányíthatatlan költségről. Ha egy kiskereskedelmi hálózat egyik üzletvezetője az általa irányított üzletbe felvehet új dolgozókat, akkor van ráhatása az üzlet bérköltségére. Még akkor is, ha csak a munkaerő-felvételről dönthet, és a bérezésről nem. Azaz a bérköltség ebben az esetben irányítható. Amennyiben az üzletvezető hatásköre nem terjed ki a létszám alakítására (felvétel, elbocsátás), akkor az üzlet bérköltsége az üzletvezető szempontjából irányíthatatlan költség. Az üzlet bérköltsége a vállalati hierarchia valamelyik szintjén azonban irányítható költség lesz, hiszen lesz egy olyan vezető, aki dönthet a létszámot érintő kérdésekben.

A költségek pénzügyi számvitel szerinti csoportosításban egyszerre van jelen a kényszer (megjelenési forma) és a lehetőség (elszámolhatóság, összetettség). Az előzőekben áttekintett döntéstámogatást szolgáló tagolások az évszázadok, évtizedek során felhalmozott tapasztalatokra alapozott ajánlások. Az egyes szempontok tehát a controller számára jó kiindulópontot jelentenek, azonban egy konkrét döntési helyzet megkívánhatja a már meglévő ismeretanyag kombinatív alkalmazását vagy új tagolások, csoportképző ismérvek létrehozását. Kaplan és Atkinson (Kaplan-Atkinson, 2003) a költségeket nem befolyásolható és rugalmas költségekre tagoló elgondolásában például párhuzamosan jelenik meg a költségek volumenhez való viszonya és a döntés szerinti csoportosítás. A nem befolyásolható költség akkor keletkezik, amikor a szervezet termelésre alkalmas kapacitást szerez meg. Ez a kapacitás nem befolyásolható erőforrás, azaz a költség független attól, hogy a szervezet milyen mértékben

használja a nem befolyásolható erőforrást. A rugalmas erőforrások felhasználásából fakadó költségek a rugalmas költségek. A termék előállítására érdekében végrehajtott tevékenységek tényleges szintje határozza meg a beszerzett és felhasznált rugalmas erőforrások mennyiségét. A rugalmas erőforrások nem rendelkeznek meghatározott kapacitással, az erőforrások rendelkezésre álló mennyisége az aktuális igényeknek megfelelően módosítható. A szervezetek a rugalmas erőforrások akkora része után fizetnek, amekkora mennyiségben szükségük van rá, és annyi költséget számolnak el, amennyi erőforrást felhasználtak.

Felhasznált irodalom:

1. Anthony, R. N. – Govindarajan, V. (2009): *Menedzsmentkontroll-rendszerek*. Panem Könyvkiadó, Budapest,
2. Baricz, R. – Róth, J. (1996): *Könyvvitel*. Aula Kiadó, Budapest,
3. Bartók Nagy, A. (1997): *Vezetői számvitel*. Saldo Kiadó, Budapest,
4. Boda, Gy. – Szlávik, P. (2005): *Kontrolling rendszerek*. KJK-Kerszöv, Budapest,
5. Bosnyák, J. – Gyenge, M. – Pavlik, L. – Székács, P. (2010): *Vezetői számvitel*. Saldo Kiadó, Budapest,
6. Chadwick, L. (1991): *The Essence of Management Accounting*. Prentice Hall, New York,
7. Drury, C. (2004): *Management and Cost Accounting*. 6. kiadás, Thomson Learning, London,
8. Hanyecz, L. (2011): *Modern vezetői controlling*. Saldo Kiadó, Budapest,
9. Horngren, C. T. – Foster, G. (1987): *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. Prentice Hall, London,
10. Horváth & Partner (2009): *Controlling, Út egy hatékony controllingrendszerhez*. Complex Kiadó, Budapest,
11. Kaplan, R. S. – Atkinson, A. A. (2003): *Vezetői üzleti gazdaságtan, Haladó vezetői számvitel*. Panem Könyvkiadó, Budapest,
12. Kopányi, M. (szerk.) (1993): *Mikroökonómia*. Műszaki Könyvkiadó – Aula Kiadó, Budapest,
13. Körmendi, L. – Tóth, A. (2011): *A controlling alapjai*. Saldo Kiadó, Budapest,
14. Lázár, L. (2002): *Értékek és mértékek. A vállalati erőforrás-felhasználás leképezése és elemzése hazai üzleti szervezetekben*. Ph.D értekezés, BKÁE, Budapest,
15. Ladó, L. (1970): *Költség és nyereségfedezeti számítás*. Felsőoktatási Jegyzetellátó Vállalat, Budapest,
16. Musinszki, Z. (2009): *A mezőgazdasági termékek bekerülési érték alapú folyamatorientált költségszámítása*. Ph.D értekezés, Miskolci Egyetem, Miskolc,
17. Musinszki, Z. – Pál, T. (2010): *Kontrolling*. In: Dobák M. – Veresné Somosi M. (szerk.): *Szervezet és vezetés*. MKVK, Budapest,
18. Ostrenga, M. R. – Ozan, T. R. – McIlhattan, R. D. – Harwood, M. D. (1997): *Kézikönyv az ABC-költségelemzésről*. CO-NEX Könyvkiadó, Budapest,
19. Schulte, R. (2000): *Kostenmanagement: Einführung in das operative Kostenmanagement*. Oldenbourg Verlag, München, Wien,