

Önköltségszámítás

Az önköltségszámítás fogalma, tárgya, feladata

Az önköltségszámítás egy kalkulációs tevékenység, amelynek középpontjában a kalkulációs egység egy egységére jutó költség meghatározása áll.

Az önköltség a kalkulációs egységre (jellemzően termék) jutó költség.

Az önköltség egy komplex mutatószám, amely megmutatja, hogy a választott kalkulációs egységre a szervezet mennyi élő- és holtmunka ráfordítást fordított, más oldalról közelítve: a kalkulációs egységre az összköltségből mennyit számolt el.

Az önköltséget annak függvényében kategorizálhatjuk, hogy a termelés érdekében felmerült költségek közül mit veszünk figyelembe az önköltség megállapításánál.

A **közvetlen önköltség** a felmerüléskor közvetlenül elszámolt költség termékegységre jutó része.

A **szűkített önköltség** a közvetlen önköltség és az üzemi általános költség egy termékre jutó részének összege.

A **teljes önköltség** meghatározásakor a központi irányítás költségeit is figyelembe vesszük.

Meghatározható az önköltség oly módon is, hogy a költségek mellett ráfordításokat is figyelembe veszünk. Például az ún. módosított önköltség a teljes önköltségből és a ráfordításokból (pl. kamat) vezethető le.

Az önköltségszámítás tárgya – azaz a kalkulációs egység – olyan természetes vagy számítási egység, amelyre az önköltséget megállapítjuk.

Kalkulációs egység lehet:

- termék,
- termékcsoporth,
- technológiai folyamat, munkaművelet,
- szolgáltatás,
- rendelés,
- termelési egység (pl. vetésterület, takarmányozási hónap),
- speciális mérőszám (pl. munkaegység, tömeggyarapodás, tonnakilométer),
- elszámolási időszak, termelési ciklus.

Az önköltség megállapítása – mint közvetlen cél – mellett az önköltségszámítás feladata, hogy folyamatosan megbízható adatokat szolgáltatasson:

- a saját termelésű készletek és a saját előállítású eszközök bekerülési értékének meghatározásához,
- a saját termelésű készletek könyvviteli elszámolásához,
- a tervezéshez, a költségelemzéshez, a költségcsökkentési lehetőségek feltárásához,
- az árképzéshez, a sokoldalú (ár)ellenőrzéshez,
- az elszámolóárak kialakításához, a belső teljesítmények méréséhez,
- a termékhez kapcsolódó döntésekhez, a gazdasági számításokhoz, a hiányosságok, a leggyengébb láncszem megállapításához.



Pénzügyi
számvitel

Belső
igények

Az önköltségszámításnak – az elkészítés időpontját tekintve – három fajtáját különböztethetjük meg:

- előkalkuláció: a tevékenység megkezdése előtt kiszámításra kerül a tervezett önköltség. (Sorozatgyártás esetén műszaki norma, egyedi gyártás esetén pedig valamilyen összehasonlítható adat lehet a számítás alapja.)
- közbenső kalkuláció: a termelési folyamat befejezése előtt, ellenőrzési-beavatkozási célból készített számítás. (A közbenső kalkulációval meghatározható többek között a hosszabb átfutási idejű termékek egy-egy munkafázisának költsége, és ezáltal a szükséges beavatkozások alátámasztására is szolgálhat.)
- utókalkuláció: az a műszaki-gazdasági tevékenység, amikor a tevékenység befejezése után határozzuk meg az adott időszakban elkészült termékek tényleges önköltségét.

Az önköltségszámítás során érvényesítendő főbb alapelveket az alábbiak szerint fogalmazhatjuk meg:

- költségokozat elve: minden termékre csak annyi költséget szabad elszámolni, amennyi a termék előállításával kapcsolatban ténylegesen felmerült, és azzal ok-okozati összefüggésben van. A pontatlanul elvégzett kalkuláció hibás döntésekhez vezethet. Egy rossz felosztással megállapított önköltség következtében versenyképtelen árajánlatot adhatunk, vagy jövedelmező terméket veszteségesnek tüntethetünk fel.
- költségvalódiság elve: csak megfelelő bizonylattal, műszaki-gazdasági számításokkal alátámasztott, utalványozott, bizonyítható költség vehető figyelembe. Ez az elv – a valódiság elvével összhangban – biztosítja az önköltség megbízhatóságát, valódiságát.
- költségteljesség elve: a költségszámításnak a szervezet egészére ki kell terjednie, valamennyi költséget egyszer maradéktalanul el kell számolni. A költségteljesség elve kapcsolódik a költségvalódiság elvéhez, hiszen egy el nem számolt tétel következtében mindkét elv sérül.
- következetesség elve: a kalkulációs tételek felépítése és tartalma egy-egy időszakon belül állandó legyen, és az időszakok között is csak indokolt esetben szabad megváltoztatni. Ennek hiányában az érdemi összehasonlíthatóság nem biztosítható.
- költségek időbeli elhatárolásának elve: a költségeket felmerülésük időpontjától függetlenül abban az időszakban kell elszámolni, amelyik időszakot ténylegesen terhelik.

Az önköltség meghatározása kalkulációs séma segítségével történik.

A kalkulációs séma felépítését a vállalati sajátosságok, a külső és belső információs igények alapján a gazdálkodók maguk határozzák meg. Egy lehetséges kalkulációs séma:

1. Közvetlen anyagköltség
2. Közvetlen bérköltség
3. Közvetlen bérek járulékai
4. Egyéb közvetlen költségek
5. Közvetlen költség (1+2+3+4)
6. Üzemi általános költség
7. Szűkített költség (5+6)
8. Központi irányítás költségei
9. Teljes költség (7+8)

Közvetlen anyagként kell kimutatni a kalkulációs egység terhére utalványozható vagy elszámolható anyagok értékét; például:

- a felhasznált nyers- és alapanyagok,
- a nyers- és alapanyagok technológiai átalakításában közvetlenül részt vevő fűtőanyag és energia,
- a vásárolt félkész termékek és alkatrészek, valamint
- a továbbfelhasznált saját termelésű félkésztermékek és alkatrészek értékét.

Amennyiben a pénzügyi számvitel szabályai szerint akarunk eljárni, akkor a **továbbfelhasznált saját termelésű félkésztermékeket és alkatrészeket** a számviteli törvény szerint értelmezett közvetlen önköltségen kell számításba venni. (Az egységes fogalomértelmezés érdekében szinonim kifejezésként kezeljük a számviteli törvény által értelmezett közvetlen önköltséget és a szűkített önköltséget.)

A közvetlen anyagköltséget **csökkenteni kell a kalkulációs egységre megállapítható hulladék értékével.**

Hulladék az az anyagmennyiség, amely a gyártáselőkészítés által utalványozott és kiadott anyagok kiszabása, méretre vágása, megmunkálása közben keletkezik. A hulladékot értékelhetjük eladási áron, illetve ennek hiányában a használati értéknek megfelelően diktált áron.

Kalkulációs séma további pontjainak értelmezése

- Közvetlen bérköltséggént mutatjuk ki a kalkulációs egységhez közvetlenül kapcsolódó teljesítmény- vagy időbérben elszámolt összeget. Ez az összeg tartalmazza az alap, illetve törzsbért, a bérpótlékokat, a kiegészítő kifizetéseket, a prémiumokat, a jutalmakat.
- A bérjárulékok a közvetlen bérköltséget terhelő járulékok, illetékek összegét foglalják magukban.
- Egyéb közvetlen költséggént vehetjük figyelembe a gyártási rendszerhez, a technológiához, a termelészervezéshez kapcsolódó, azok sajátosságaiból adódó tételeket. Ide sorolható többek között a kalkulációs egységre közvetlenül ráterhelhető értékcsökkenés, karbantartási költség, bérleti és biztosítási díj.
- Az üzemi általános költségeken belül azon költséghelyek költségei jelennek meg, amelyeket megfelelő mutatók, jellemzők alapján fel tudunk osztani a kalkulációs egységre.
- A központi irányítás költségei az egész szervezet működését szolgálják, ilyenek többek között az értékesítési, forgalmazási, igazgatási költségek.

Az önköltségszámítás szabályozása

Az önköltségszámítás menetét, a kalkulációs séma tartalmát, az önköltségszámítás módszereit a törvényben meghatározott vállalkozásoknak szabályzatba kell foglalniuk.

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény értelmében azon gazdálkodóknak, akik egy üzleti évben:

- egy milliárd forintnál nagyobb – eladott áruk beszerzési értékével, a közvetített szolgáltatások értékével csökkentett – árbevétel érték el, vagy
- a költségnemek szerinti költségük összege meghaladja az ötszázmillió forintot

számviteli politikájuk keretében el kell készíteniük az önköltségszámítás rendjére vonatkozó belső szabályzatukat.

A szabályzat elkészítése a kisebb vállalkozások számára nem kötelező, azonban – elsősorban a termelőszférában tevékenykedő társaságoknak – célszerű. Igaz ugyan, hogy az önköltségszámítási szabályzat egyik célja az, hogy az önköltségek megállapításával elősegítse a számviteli alapelvek betartását, végrehajtását, azonban nem feledkezhetünk meg az egységes gyakorlat kialakításában rejlő előnyökről (munkaszervezés, adatok összehasonlíthatósága stb.) sem.

Az önköltségszámítási szabályzat főbb tartalmi elemei az alábbiak:

a kalkulációs egység (az önköltségszámítás tárgya),

a kalkulációs séma,

a kalkulációs séma egyes tételeinek tartalma, azaz

- a közvetlen költségtényezők részletes tartalma,
- a megfelelő mutatók segítségével felosztható költségek felosztásának módja,

az önköltségszámítás választott módszere,

a kalkulációs időszak, a határidők,

a költségek utalványozásának, elszámolásának és felosztásának dokumentálása,

az utókalkuláció és a könyvvitel adatai egyeztetésének módja,

az önköltségszámítási adatok szolgáltatásáért és ellenőrzéséért felelős személyek, szervezetek, munkakörök megjelölése.

Az önköltségszámítási szabályzatban foglaltak alapján meghatározható az eszközök bekerülési értéke.

A számviteli törvény előírásai alapján az eszköz, a szolgáltatás bekerülési értékének részét képezik azok a költségek, amelyek:

- az eszköz előállításakor, vagy a szolgáltatás végzésekor, nyújtásakor közvetlenül felmerültek,
- az eszköz előállításával, a szolgáltatás végzésével bizonyíthatóan szoros kapcsolatban voltak,
- az előállított eszközre, a végzett szolgáltatásra megfelelő mutatók, jellemzők segítségével elszámolhatók.

A jogszabály tiltásokat is megfogalmaz, miszerint a közvetlen önköltség nem tartalmazhat:

- értékesítési, forgalmazási költségeket,
- az előállítással közvetlen kapcsolatba nem hozható igazgatási és egyéb általános költségeket.

Az önköltségszámítási szabályzatban foglaltak a vállalkozásokra nézve kötelező előírások. Természetesen a környezeti változások (például új termék vagy technológia, új üzletpolitika) felvethetik az önköltségszámítás kialakított rendszerének módosítását.

Az önköltségszámítási szabályzat alapján az adott szervezet munkatársai az önköltségszámítás során a „Mit osztunk fel?” kérdésre egyértelmű választ kapnak.

Egyértelmű válasz hiányában a külső és belső érintettek félrevezető, bizonytalan információkhoz jutnának az önköltségről, a készletek értékéről, a költségek alakulásáról és a költségstruktúráról.

Tegyük fel, hogy egy vállalkozás 1.000 darab terméket állít elő. Az eladási ár 25.000 Ft/db. A közvetlen költség 10.000 eFt, a közvetett költségek összege 10.000 eFt, amelyből elvileg felosztható 2.000 eFt.

Ha a termelés megegyezik az értékesítéssel, és eltekintünk a nyitókészlettől, akkor az eredmény az alábbiak szerint alakul:

(adatok eFt-ban)

Megnevezés	Önköltség a közvetlen költség alapján	Önköltség a közvetlen költség és az elméletileg felosztható költség alapján
Árbevétel	25.000	25.000
Közvetlen költség	10.000	12.000
Fedezeti összeg	15.000	13.000
Közvetett költség	10.000	8.000
Eredmény	5.000	5.000

Az eredmény mindkét eljárás esetében azonos, azonban az eredmény szerkezetében eltéréseket figyelhetünk meg.

Tegyük fel, hogy az értékesítés mindössze 800 db, és nincs a nyitókészlet, akkor az eredmény az alábbiak szerint alakul:

(adatok eFt-ban)

Megnevezés	Önköltség a közvetlen költség alapján	Önköltség a közvetlen költség és az elméletileg felosztható költség alapján
Arbevétel	20.000	20.000
Közvetlen költség	8.000 (800 db x 10.000 eFt / 1.000 db)	9.600 (800 db x 12.000 eFt / 1.000 db)
Fedezeti összeg	12.000	10.400
Közvetett költség	10.000	8.000
Eredmény	2.000	2.400

Ebben az esetben már nemcsak a költség szerkezetben, hanem az eredményben és a zárókészlet értékében is eltérést tapasztalunk. Az önköltségszámítási szabályzat elkészítésével, az önköltség meghatározása során figyelembe veendő költségek egyértelmű rögzítésével ezek az eltérések azonban nem jelentkeznek. Biztosítható tehát az összehasonlíthatóság és a következetesség elvének érvényesülése.