

HIERARCHIÁK ÉS DIMENZIÓK A KÖLTSÉGCONTROLLING SZOLGÁLATÁBAN

Dr. Musinszki Zoltán

Ph.D., egyetemi docens

Miskolci Egyetem, Gazdaságtudományi Kar

stmusiz@uni-miskolc.hu

A szerző gyakorló controllerként és egyetemi oktatóként gyakran szembesül azzal a véleménnyel, hogy a költségelszámolás (fő sodrásába tartozó) tananyaga és vállalati gyakorlata eltér egymástól. Ez az eltérés azonban csak a felszínre igaz. A költségdimenziók és a költség hierarchiák világában jobban elmélyedve azonban láthatóvá válik, hogy az elmélet és gyakorlat nem is áll olyan távol egymástól. Mindkét esetben elsődleges cél a döntéstámogatás. Jelen tanulmány középpontjába a szerző ezt a közös célt és annak elérési módjait helyezi.

A vállalkozások versenyképessége nagymértékben függ az információs és döntési rendszerük hatékonyságától, a megfelelő helyen és időben rendelkezésre álló releváns információktól. A számviteli információs rendszer – a gazdasági események számviteli előírásoknak megfelelő rögzítésén túlmenően – nagyrészt ki tudja elégíteni a külső és belső információs igényeket, biztosítani tudja a vezetők megalapozottabb döntéseihez szükséges információkat.

A vezetői igényeket kielégítő számviteli információs rendszer kialakításához nem állnak rendelkezésre sem hazai, sem nemzetközi előírások. A számviteli törvény a vállalkozó döntésére bízta, hogy – a számviteli törvényben kötelezően előírtakon kívül – milyen információkra van szüksége döntései megalapozásához. Ezen információk biztosításához szükséges a gazdasági események folyamatos nyomonkövetése, gyűjtése, ugyanis a kért információ általában nem biztosítható az információigény megfogalmazásakor. Az szintén nincs a jogszabályban megfogalmazva, hogy a vállalkozó a döntések megalapozásához szükséges számviteli információk biztosítására miként szervezze meg, működtesse és hasznosítsa a számvitelt.

A költségek meghatározott rendszerű nyilvántartása a költségelszámolás. A konkrét költségelszámolási rendszer objektív és szubjektív tényezők figyelembevételével alakítható ki. Objektív tényező

- a termelés jellege, milyensége,
- a vállalkozás profilja,
- az informatikai háttér, a rendelkezésre álló technikai eszközök.

Szubjektív tényezőként említhetjük a mindenkori vezetés információigényét, azaz azt, hogy a döntéshozók a költségekről az elszámolás végeredményeként milyen tartalmú információkat látnak szükségesnek. Meghatározó kérdés tehát, hogy a vezetői információs rendszerhez milyen költségelszámolási rendszer szükséges. Ha döntünk az információk részletezettségéről és tartalmáról, akkor ezt megfogalmazhatjuk a költségelszámolás céljaként, feladatának is. A költségelszámolás legfontosabb célja és feladata a következő kérdések megválaszolása:

- mennyi egy adott időszak működési, termelési költsége,
- milyen a költségstruktúra költség helyek és költségviselők szerint,
- milyen a költségstruktúra költségnemek szerint,
- mennyi az egyes tevékenységek, termékek összes költsége és önköltsége,
- az előírányozathoz/bázishoz képest hogyan alakultak a költségek?

Természetesen megfogalmazódhatnak egyéb kérdések is, mint például:

- milyen a költségstruktúra állandó és változó költségreszletezés szerint,
- milyen mértékű költségtöbbletek és megtakarítások keletkeztek az egyes költségfelelősök által irányított részterületeken?

Ezekre a kérdésekre azonban a (pénzügyi számvitel által dominált) költségelszámolási rendszer önmagában már nem tud választ adni. Ugyanis a kérdések megválaszolásához szükség lenne a költségek volumenhez, költségjellemzőkhöz való kapcsolat szerinti (változó, állandó), illetve döntés szerinti (releváns, irreleváns) gyűjtésére is.

A költségelszámolásra vonatkozó hazai előírások alapján a vállalkozások kötelesek költségnemek szerint gyűjteni költségeiket. A költségnemek tagolásánál döntő a felhasznált erőforrások, termelési tényezők szerepe. A költségnemeket – a számviteli előírások mellett – a konkrét költségstruktúra, a vállalkozás információszükséglete és a gazdaságossági szempontok határozzák meg.

A költségek kizárólag a számviteli törvény által definiált költségnemenkénti gyűjtése azonban a vezetés számára igen kevés információt nyújt. Nem biztosítja a termék, a tevékenység költségeinek megismerését, az önköltség meghatározását, így az értékesítés közvetlen önköltsége és nettó árbevétele szembeállítását, a fedezeti összeg meghatározását, a termék, a tevékenység jövedelmezőségének megismerését.

A vezetésnek a döntések megalapozásához szüksége van teljesítmény- és költségadatokra, ehhez a nyilvántartásokban a költségeket a megjelenési forma mellett elszámolhatóság szerint is el kell különíteni. A költség definíciójából – a költség, a tevékenység érdekében felhasznált erőforrás pénzben kifejezett értéke – levezethető a hazai számviteli gyakorlatban elterjedt megjelenési forma és elszámolhatósági mód szerinti csoportosítás. Ha a definícióból az erőforrás-felhasználást emeljük ki, akkor alapvetően a költségek megjelenési forma szerinti csoportosítására építünk. Ebben az esetben a fogalom „tevékenység érdekében” kitétele másodlagos, sőt néha szükségtelen. Ha viszont a költségfogalomban a tevékenységre helyezük a hangsúlyt, akkor a költségek elszámolhatósági mód szerinti csoportosítására építünk, azaz a költségelszámolás rendszerét úgy alakítjuk ki, hogy a költségelszámolás elsődlegesen a tevékenység költségeinek meghatározását tegye lehetővé.

A költséghelyi elszámolás kialakításakor indokolt a szervezeti egységek egészét előtérbe hozni, és az általuk vagy miattuk felhasznált erőforrásokat hozzájuk rendelni. A költséghely, mint a költség keletkezésének helye azonban nem szűkíthető le szervezeti, térbeli egységekre. A költséghely logikailag elhatárolható egység, egyúttal a felmerülő költségek szerinti felelősségi terület is. A költséghelyi struktúra kialakításakor meg kell határozni a költséghelyek területi elhelyezkedését, funkcióját, felelősségét más költséghelyek működéséért.

A költséghely képzésénél a következő szempontokat ajánlott figyelembe venni:

- Felelősségi szempont: a költséghelyeknek önálló felelősségi körrel kell rendelkezniük annak érdekében, hogy egy gazdaságossági ellenőrzésnek egyáltalán legyen értelme. Ebből adódóan egy költséghelynek rendelkeznie kell egy saját felelősségviselővel is, aki felügyel a költséghely gazdálkodására és képes a gazdálkodás befolyásolására.
- Elszámolási szempont: a költségek költséghelyre történő elszámolásának egyértelműnek kell lennie. Ennek érdekében a költséghelyeket úgy kell kialakítani, hogy egyrészt az egész üzemet, szervezetet hiánytalanul lefedjék, másrészt úgy, hogy az átfedéseket elkerüljék. Ennek hiányában hézagok vagy a többszörös hozzárendelés lehetősége áll fenn.
- Gazdaságossági szempont: a költségek kimutatásával kapcsolatos erőforrás-felhasználásoknak arányban kell állniuk az általuk pótlólagosan megszerezhető

tartalommal. Túlságosan sok költséghely alkalmazása nagyobb ráfordítást igényel és csökkentheti az áttekinthetőséget is.

- Költségokozati szempont: a költséghelyeket lehetőség szerint úgy kell kialakítani, hogy arányos kapcsolat alakuljon ki a költségek és a költséghely teljesítménye között. A teljesítményt leadó költséghelyeken meg kell határozni és gyűjteni a költségokozat mérőszámát, ami vetítési alapként funkcionálva alkalmas a költséghelyen gyűjtött költségek átvezetésére, felosztására, a költséghely gazdálkodásának értékelésére.

A fenti szempontok figyelembevételével a költséghelyeket egymástól eltérő ismérvek szerint lehet tagolni.

A költséghelyek funkcionális tagolása – német mintára – az alábbiak szerint határozható meg:

- általános terület: a költségviselőkhöz együttesen szükségesek, de közvetlen hozzárendelésük nem lehetséges,
- anyagterület: az anyagok beszerzéséért, raktározásáért, elosztásáért felelős terület,
- gyártási terület:
 - főköltséghelyek, közvetlenül a termékek, szolgáltatások előállításával foglalkoznak,
 - mellék- és segédköltséghelyek, közvetve szolgálják a termelést,
- igazgatási terület: a vállalat igazgatásával, adminisztrációjával foglalkozó költséghelyek,
- értékesítési terület: a termékek, szolgáltatások értékesítésével foglalkozó terület.

A felelősségi területek szerinti tagolás a szervezeti hierarchiára helyezi a hangsúlyt. A hatáskörök egymástól való pontos elkülönítése különösen a gazdaságossági ellenőrzésnél célravezető. Ez a tagolás nem ritkán megegyezik a funkcióterületek szerinti tagolással.

A térbeli tagolás a telephelyek, a szervezeti egységek földrajzi elhelyezkedésére koncentrál. Egy kizárólag térbeli tagolást funkcionális és felelősségi szempontok nélkül nem lehet számításba venni, mert a térben lehatárolt területeken belül gyakran különféle tevékenységeket végeznek nem egységes felelősségi körrel.

Az elszámolástechnikai megközelítés szerint megkülönböztetünk kiindulási és befejező költséghelyeket. A kiindulási költséghelyek azok a területek, amelyek a költségeiket továbbadják a befejező költséghelyekre. A befejező költséghelyek tehát átvevő területek, amelyek a költségeiket a kiindulási költséghelyekkel ellentétben a költségviselőkre is elszámolják.

A teljesítmény-technikai elgondolás megkülönbözteti a segéd-, mellék- és főköltséghelyeket.

A gyakorlatban – a konkrét esettől függően – általában több tagolási ismérvet kombinálunk. A befolyásoló tényezők értékelésével lehet eldönteni, hogy az adott szervezetenél melyik tagolás a legcélravezetőbb. A költséghelyek számát alapvetően befolyásolja a vállalat ágazati hovatartozása és mérete, a termelési program, a szervezeti forma.

A költséghelyi elszámolás választ ad arra, hogy az egyes költségek hol, milyen mértékben merültek fel, a költségviselőnkénti elszámolásokból pedig megállapítható a termék, szolgáltatás előállításának költsége, végső soron azok önköltsége. A termék és a szolgáltatás mellett költségviselő lehet például egy termékcsoporthoz, technológiai folyamat, munkaművelet, rendelés is. A költségviselő kijelölésénél figyelemmel kell lenni

- a vállalkozás szempontjából meghatározó termékekre, tevékenységekre,
- valamint az ágazati sajátosságokra.

A költségviselőnkénti elszámolás adatokat szolgáltathat:

- a készletek értékeléséhez,
- a tervezéshez, a költségelemzéshez, a költségcsökkentési lehetőségek feltárásához,
- az árképzéshez, a sokoldalú (ár)ellenőrzéshez,

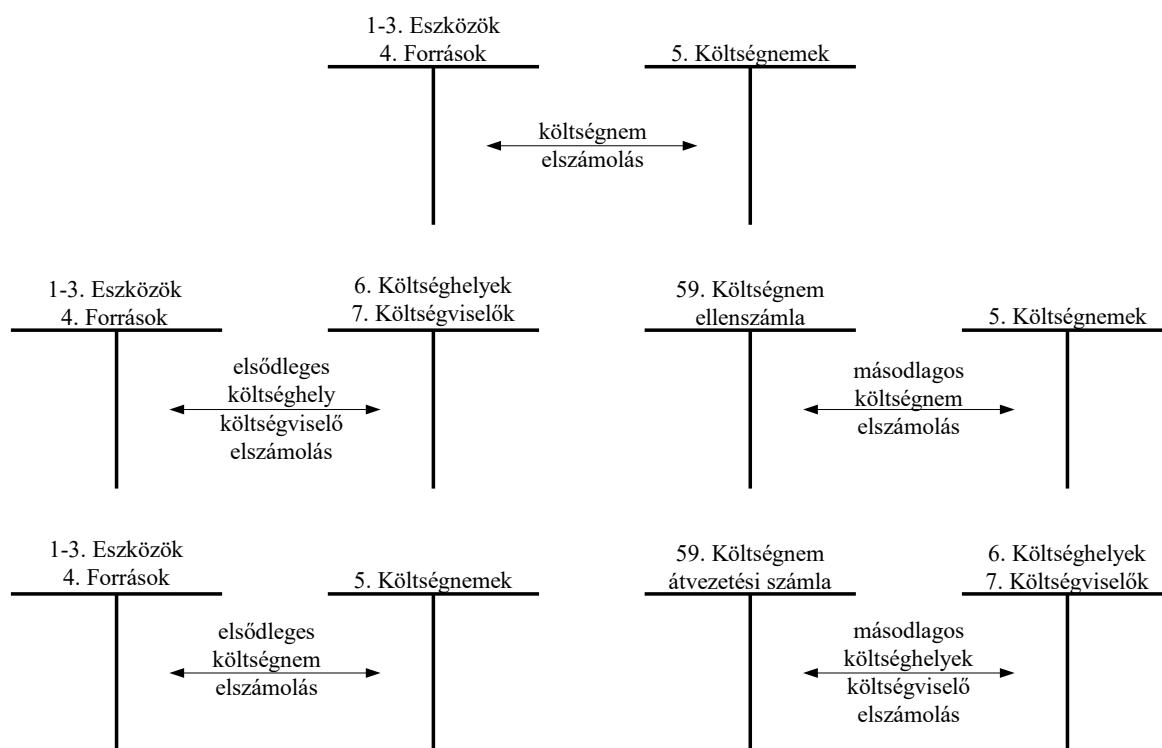
- az elszámolóárak kialakításához, a belső teljesítmények méréséhez,
- a termékhez kapcsolódó döntésekhez, a gazdasági számításokhoz, a hiányosságok, a leggyengébb láncszem megállapításához.

Az első két pont elsősorban a pénzügyi számvitel igényeinek tesz eleget. Költségviselőnkénti elszámolás hiányában nehezen tudnánk meghatározni az eredményt, az üzleti év végén raktár maradó saját készletek értékét, azaz végső soron problémát okozna a mérleg és az eredménykimutatás összeállítása.

A többi tényező a belső igények kielégítése érdekében jelentkezik. A gazdasági döntések kalkulációkat igényelnek. Ezek a kalkulációk azonban feleslegesnek bizonyulnak akkor, ha a belső érintettek azokat nem hasznosítják. A kalkulációk annyit érnek, amennyit hasznosítanak belőlük. Amennyiben ez az informáló, döntéstámogató szerep háttérbe szorul, akkor a költségelszámolás (és az önköltségszámítás is) nem több, mint egy regisztráló, a vállalaton kívüli érintetteknek adatokat szolgáltató tevékenység.

Az eddig elmondottakból következően a költségelszámolás alapesetei a következők:

- a költségeket csak a költségnevek számlaosztályba (5. számlaosztály) könyvelik,
- a költségeket elsődlegesen költségnemre (5. számlaosztály), másodlagosan költséghelyre (6. számlaosztály) költségviselőre (7. számlaosztály) könyvelik,
- a költségeket elsődlegesen költséghelyre, költségviselőre, másodlagosan költségnemre könyvelik. (Lásd 1. ábra.)

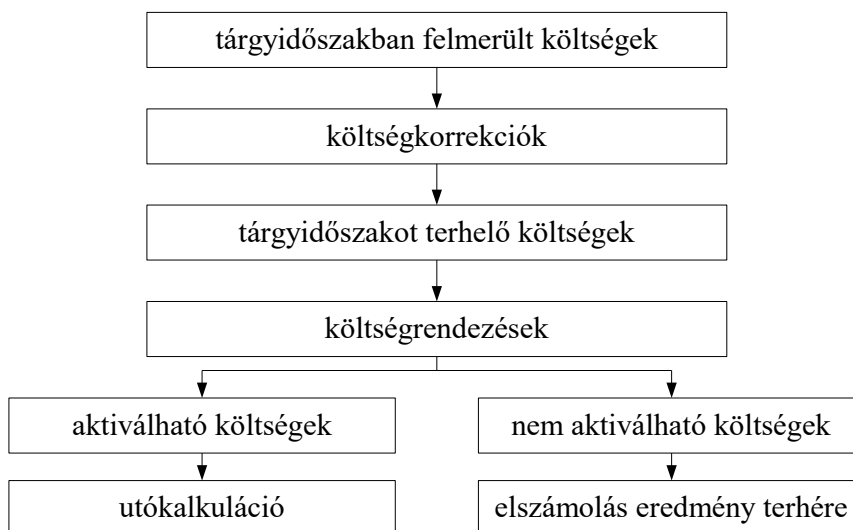


1. ábra

A költségelszámolás alapesetei
(forrás: saját szerkesztés)

A költségelszámolás során egy adott időszakban felmerült költségeket számoltunk el. Mint az a 2. ábrán látható, az adott időszakban felmerült költségek nem minden esetben egyeznek meg az

adott időszakot terhelő költségekkel. A költségkorrekciókkal biztosítható, hogy egy időszakban annyi költséget mutassunk ki, amennyi az adott időszakot ténylegesen terheli.



2. ábra

A költségelszámolás kapcsolata az önköltségszámítással
(forrás: saját szerkesztés)

A költségkorrekciók olyan költség helyesbítések, amelyek a költségek belső szerkezetét és végösszegét is módosítják. A költségkorrekciók két csoportja:

- a költségek időbeli elhatárolása,
- a költségmegtérülések.

A költségek időbeli elhatárolása legalább két időszakot érint. Az aktív időbeli elhatárolás költségcsökkentő elhatárolás, azaz az adott időszakban felmerült költség nem az adott időszakot terheli. A passzív időbeli elhatárolás költségnövelő elhatárolás, azaz az adott időszakot terhelő költség nem az adott időszakban merült fel.

A költségmegtérülések – tartalmukból adódóan – csak költségcsökkentő korrekciók lehetnek.

A költségrendezés az általános költségek felosztása és/vagy az eredmény terhére történő elszámolása. A költségrendezés során módosulhat a költségszerkezet, változik a költség helyek, költségviselők szerinti megoszlás, a költségek végösszege azonban nem változik. (A költségrendezés során megtörténik a költségek felosztása. A felosztott költségek elszámolására csak költség hely-költségviselő elszámolás esetén kell, hogy sor kerüljön. A felosztott költségek elszámolása pedig módosítja a költség helyek, költségviselők szerinti költség megoszlást.) A költségrendezések eredményeként a felosztott költségek beépülnek a bekerülési értékbe, a fel nem osztott költségeket az eredmény terhére számoljuk el.

A költségelszámolás elvi kereteinek áttekintése után próbáljuk meg egy példán keresztül áttekinteni, hogy a költségelszámolása egyes technikai mennyiben járulnak hozzá a döntéstámogatáshoz!

Egy általános iskola feladatait két településen látja el. A két tagiskola az oktatási feladatokat önállóan látja el, de az oktatáson kívüli feladatokat közösen oldják meg. Ilyen oktatáson kívüli feladat az osztálykirándulások és a tanulók iskolába járásának megszervezése, a tanulók utaztatása. A tanulók iskolába járását egy saját iskolabusszal látják el. (Az egyszerűség kedvéért tegyük fel, hogy a busz egyszer csak egy iskola diákjait szállíthatja.) A tagiskolák nagyobb létszámú kirándulásokra külső vállalkozó munkáját is igénybe veszik. 20X1-ben az üzemanyagköltség 1.200, a buszvezető bérköltsége 1.800, a jármű külső szervizben végzett javítása 400, a busz értékcsökkenési leírása 600 eFt-ot tett ki. A busz 20.000 km-es

futásteljesítményéből a menetlevelek alapján az első tagiskolát 8.000, a másodikat 12.000 km terheli. Az első tagiskola 500, a második 1.500 eFt értékben vette igénybe külső cég munkáját.

Amennyiben az iskola vezetői nem fogalmazznak meg információs igényeket, akkor a költségelszámolási rendszer kialakítására lényegében a számviteli előírások gyakorolnak hatást. Ebben az esetben elegendő az 5. számlaosztály alkalmazása. A konkrét számlák kialakítása során tehát arra kell ügyelnünk, hogy különbséget tegyünk az anyagköltség, az igénybevett szolgáltatás, a bérköltség és az értékcsökkenési leírás között. A számviteli előírásoknak már akkor is eleget tennénk, ha az alábbi költség számlákat alkalmaznánk:

- 5. Anyagköltség
- 5. Igénybe vett szolgáltatás
- 5. Bérköltség
- 5. Értékcsökkenési leírás

A költségeket elszámolva a következő kimutatást tudjuk elkészíteni a költségekről:

Megnevezés	eFt
5. Anyagköltség	1.200
5. Igénybe vett szolgáltatás	2.400
5. Bérköltség	1.800
5. Értékcsökkenési leírás	600
Összesen	6.000

Vezetői információs igények hiányában, pusztán a Számviteli törvény betartására koncentrálva tehát egy semmitmondó adathalmaz az elszámolás eredménye. Választ kapunk arra, hogy az időszak költsége 6.000 eFt volt, és ismerjük a költségek Számviteli törvény szerinti szerkezetét.

Amennyiben a vezetők látni szeretnék, hogy mire költötték el a 6.000 eFt-ot, akkor a költségelszámolási rendszer kialakítására a számviteli előírások mellett a felhasznált erőforrások is hatnak. A törvény szerinti költségszerkezetet testre szabhatjuk, ha már nem a jogszabály szerinti minimátagoláshoz ragaszkodunk, hanem a főkönyvi számlaszámok szintjén is nevesítjük a különböző erőforrás-felhasználásokat. Ebben az esetben a költség számlák alábbi tagolása ajánlott:

- 5. Anyagköltség
 - 5. Üzemanyagköltség
- 5. Igénybe vett szolgáltatás
 - 5. Személyszállítás költségei
 - 5. Karbantartási költség
- 5. Bérköltség
- 5. Értékcsökkenési leírás

A számlák alfabetikus (vagy alfanumerikus) tagolása nagyszámú csoport kialakítását teszi lehetővé, azonban kezelhetőségük nehéz feladat elé állítja az informatikust, könyvelőt, controllert. A numerikus, ezen belül a decimális rendszer kisebb mozgásteret biztosít – hiszen egy-egy szinten csak kilenc csoport képezhető – azonban a hierarchiaszinteket növelve elérhető a költség számlák megfelelő részletezettsége. Az igényekhez igazodó költségnem-szerkezet mellett a decimális tagolás technikailag lehetővé teszi, hogy az alsóbb szintek értékeit a felsőbb szinteken összegezzük. Ezt is figyelembe véve, a költség számlák tagolását az alábbiak szerint tehetjük informatívabbá:

- 51. Anyagköltség
 - 511. Üzemanyagköltség

- 52. Igénybe vett szolgáltatás
 - 521. Személyszállítás költségei
 - 522. Karbantartási költség
- 54. Bérköltség
- 57. Értékcsökkenési leírás

Természetesen lehet olyan megoldással is élnünk, hogy a tényleges adattartalommal bíró – és nem csupán a hierarchiában alatta álló számlák értékeinek összegzésére szolgáló – számlákat ugyanolyan hosszúságú kódokkal látjuk el. Ebben az esetben egy lehetséges kódolás a következő:

- 51. Anyagköltség
 - 511. Üzemanyagköltség
- 52. Igénybe vett szolgáltatás
 - 521. Személyszállítás költségei
 - 522. Karbantartási költség
- 54. Bérköltség
 - 541. Bérköltség
- 57. Értékcsökkenési leírás
 - 571. Értékcsökkenési leírás

A költségeket elszámolva már egy tartalmasabb kimutatást kapunk a költségekről:

Megnevezés	eFt
51. Anyagköltség	1.200
<i>511. Üzemanyagköltség</i>	<i>1.200</i>
52. Igénybe vett szolgáltatás	2.400
<i>521. Személyszállítás költségei</i>	<i>2.000</i>
<i>522. Karbantartási költség</i>	<i>400</i>
54. Bérköltség	1.800
<i>541. Bérköltség</i>	<i>1.800</i>
57. Értékcsökkenési leírás	600
<i>571. Értékcsökkenési leírás</i>	<i>600</i>
Összesen	6.000

Az elszámolásból kiderül:

- az időszak költsége (6.000 eFt),
- a felhasznált konkrét erőforrás megnevezése (üzemanyag, karbantartás stb.),
- a felhasznált erőforrások értéke (üzemanyag 1.200 eFt, bér 1.800 eFt, stb.),
- a költségek költségnek szerinti szerkezete.

Ha a vezető a költségnek szerkezete mellett az egyes iskolák tanulóinak utazási költségeit is meg szeretné ismerni, akkor a költség számlák kialakítása során több javaslattal is élhetünk.

1. megoldási javaslat

Kevésbé összetett tevékenységek esetén a vezetői igényeknek részben meg tudunk felelni a már alkalmazott költség számlák célirányos alábontásával. Egy lehetséges megoldás lehet a következő:

- 51. Anyagköltség
 - 5111. Üzemanyagköltség (busz)
- 52. Igénybe vett szolgáltatás

- 5212. Személyszállítás költségei (1. tagiskola)
- 5213. Személyszállítás költségei (2. tagiskola)
- 5221. Karbantartási költség (busz)
- 54. Bérköltség
 - 5411. Bérköltség (busz)
- 57. Értékcsökkenési leírás
 - 5711. Értékcsökkenési leírás (busz)

A költségelszámolásból közvetlenül nem lekérhető, de kigyújtható a busz és a két tagiskola közvetlen költsége, valamint megállapítható az egyes tevékenységek közvetlen költségének szerkezete. A busz költsége az alábbiak szerint alakul:

- 5111. Üzemanyagköltség (busz) 1.200 eFt
- 5221. Karbantartási költség (busz) 400 eFt
- 5411. Bérköltség (busz) 1.800 eFt
- 5711. Értékcsökkenési leírás (busz) 600 eFt

Az 1. tagiskola közvetlen költsége 500 eFt (5212. Személyszállítás költségei (1. tagiskola)), a másik iskoláé pedig 1.500 eFt (5213. Személyszállítás költségei (2. tagiskola)). Nem derül ki azonban az, hogy az iskolabusz költségeiből mennyi terheli az egyes iskolákat. A költségek felosztása nélkül nem tudunk tehát választ adni a vezető kérdésére. A busz üzemeltetésének költsége 4.000 eFt, de ebből mennyi terheli az egyes tagiskolákat?

A lehetséges megoldások egyike az, hogy a busz költségeinek egyes összetevőit (vagy az összetevők csoportjait) más-más tényező függvényében osztjuk rá a tagiskolákra. Például az üzemanyagot, a karbantartást és az értékcsökkenési leírást a megtett kilométer, a bérköltséget pedig munkaidő alapján osztjuk rá az iskolákra. Ez az eljárás azt feltételezi, hogy a szervezet mindazon jellemzőket (km, munkaóra) nyomon követi, amelyek alapján a költségeket fel akarja osztani.

Egy másik megoldás során elegendő egy tényező alapján felosztani a költségeket. Ilyen tényező lehet például az iskolák által igénybe vett futásteljesítmény. A busz 20.000 km-es futásteljesítményéből a menetlevelek alapján az első tagiskolát 8.000, a másodikat 12.000 km terheli. A busz költségeinek tehát $8.000/(8.000 + 12.000)$ -ed része (1.600 eFt) terheli az első, és $12.000/(8.000 + 12.000)$ -ed része (2.400 eFt) a második tagiskolát. Ezen elszámolás és felosztási eljárás alapján az iskolák tanulóinak utaztatása 2.100 (500 eFt + 1.600 eFt), illetve 3.900 eFt-ba (1.500 eFt + 2.400 eFt) került.

A költségelszámolásból megállapítható tehát:

- az iskolák és a buszüzemeltetés közvetlen költsége és a közvetlen költségek szerkezete,
- a költségek felosztását követően pedig megállapítható a diákok utaztatásának költsége és költségszerkezete.

Nagyobb volumenű, összetettebb tevékenységek esetében azonban ez a megoldási javaslat nem ajánlott. A költségelszámolások nagy száma, a működési folyamatok és ezen keresztül a felosztás bonyolultsága megnehezíti az áttekinthetőséget, az információ-előállítás hatékonyságát.

2. megoldási javaslat

Az első megoldás a költségelszámolások alábontására, célirányos tagolására épít. A költségek gyűjtésére egy szempont, egy dimenzió – mégpedig a költségek megjelenési formája – alapján kerül sor. A vezető kérdésére (a költségek szerkezete, az egyes tevékenységek költsége és azok struktúrája) a válasz a költséggyűjtési szempontok bővítésével is megadható. A pénzügyi számvitelben a megjelenési forma mellett a másik klasszikus gyűjtési szempont a költségek költséghelyhez vagy költségviselőhöz rendelése. Ennek egyik elszámolástechnikai megoldása a 6. és 7. számlaosztályok alkalmazása az 5. számlaosztály mellett. (Ez a technika a számviteloktatásban széles körben elterjedt, azonban a vállalati gyakorlat több esetben már eltér ettől. Az informatikai megoldások ugyanis különféle gyűjtési kódok (például munkaszám,

tevékenységkód, termék kód, részletezőkód) révén lehetővé teszik a költségek két (vagy több) dimenziós gyűjtését a 6. és 7. számlaosztályok alkalmazása nélkül is.) A szempontok, dimenziók számát növelve a költségelszámolás ugyan időigényesebbé, összetettebbé válik, azonban a már feltöltött adatbázisból a vezetői igényeknek megfelelő adatok kinyerése nagymértékben leegyszerűsödik.

A költséggyűjtés egyik dimenziója a megjelenési forma. A költségek megjelenési forma szerinti elszámolására használhatjuk a már korábban alkalmazott számlákat, azaz:

- 51. Anyagköltség
 - o 511. Üzemanyagköltség
- 52. Igénybe vett szolgáltatás
 - o 521. Személyszállítás költségei
 - o 522. Karbantartási költség
- 54. Bérköltség
 - o 541. Bérköltség
- 57. Értékcsökkenési leírás
 - o 571. Értékcsökkenési leírás

A második dimenzió a költséghelyek, költségviselők dimenziója. Amennyiben szeretnénk megismerni az iskolabusz és az egyes tagiskolák költségeit, akkor ezeket az egységeket költséghelyként vagy költségviselőként kell megjelenítenünk. Arra, hogy mit tekintünk költséghelynek, és mit költségviselőnek, nincs általános érvényű szabály. Szigorúan csak a feladatra koncentrálnak tekinthetjük költséghelynek a buszt és költségviselőnek a két iskolát. Amennyiben figyelembe vesszük azt is, hogy az iskolák oktatási és nem oktatási feladatokat is elláthatnak, akkor mind a buszt, mind pedig az iskolákat kezelhetjük költséghelyként is. A költséghelyek tagolása során ebben az esetben egyszerre jelenik meg a térbeli tagolás (iskolák) és a funkcionális tagolás (busz, mint „gyártási” terület). A javasolt költség számlák tehát a következők:

- 611. Iskolabusz üzemeltetési költsége
- 621. 1. tagiskola költsége
- 622. 2. tagiskola költsége

Az adatrögzítés, a könyvelés során meg kell határozni az egyes dimenziók fontosságát. Előtérbe kerülhet mind a megjelenési forma, mind pedig a költséghely, költségviselő. A feladat kidolgozása során tekintsük fontosabbnak a költséghelyet, költségviselőt a költségnemnél, azaz a költségeket elsődlegesen költséghelyre, költségviselőre, másodlagosan költségnemre könyveljük le.

Főkönyvi elszámolás				Költségkimutatás				
	611. Iskolabusz			Megnevezés	Iskolabusz	1. tagiskola	2. tagiskola	Összesen
üzemanyag	1 200			Üzemanyagköltség	1 200			1 200
karbantartás	400			Személyszállítás költsége		500	1 500	2 000
bér	1 800			Karbantartási költség	400			400
értékcsökkenés	600			Bérköltség	1 800			1 800
				Értékcsökkenési leírás	600			600
	621. 1. tagiskola		622. 1. tagiskola	Összesen	4 000	500	1 500	6 000
személyszállítás	500		személyszállítás					

3. ábra

Kimutatás az iskolabusz és a tagiskolák költségeiről költségfelosztás és technikai számlák alkalmazása nélkül (adatok eFt-ban)
 (forrás: saját szerkesztés)

A költségek elszámolását követően körülbelül ott tartunk, mint az első megoldási javaslatnál. (Lásd 3. ábra.) Mindkét esetben ismert:

A felosztás könyvelése előtt ismert volt az iskolák költségszerkezete. A főkönyvi elszámolást követően azonban az iskolákra osztott költségek megjelenési formája, eredete nem derül ki. Kiderül, hogy az iskolákra terheltünk 1.600 illetve 2.400 eFt költséget, de másodlagos elszámolás hiányában ezek eredete homályban marad. Például a döntéshozó az 1. tagiskola költség számlájára tekintve meg tudja mondani, hogy a költségek összege 2.100 eFt, de nem tudja megmondani, hogy mire is költötték el. A költségszerkezetből ugyanis csak annyi derül ki, hogy 500 eFt értékben igénybe vettek külső vállalkozótól személyszállítási szolgáltatást, és valaki valamiért az 1. tagiskolára terhelt 1.600 eFt-ot. (Lásd 1. táblázat.)

A fenti hiányosságok kiküszöbölése érdekében a pénzügyi számviteli szemlélet mellett a controlling szemléletet is meg kell jeleníteni az elszámolásokban. Az eddigi elszámolásokat kiegészítve újra kell könyvelni az eseményeket a vezetői igényeknek megfelelően. Ezt könyveléstechnikai számlák bevezetésével tudjuk megtenni a költséggyűjtés mindkét dimenziójában.

A 611. Iskolabusz üzemeltetési költsége számlán a busz működtetésének költségeit gyűjtjük. A részleg költségeinek áttételezését azonban már egy másik főkönyvi számlán, például a 6911. Iskolabusz költség átvezetése számlán fogjuk lebonyolítani. A felosztás elszámolása az alábbiak szerint fog módosulni:

T 621. 1. tagiskola költsége	1.600 eFt
T 622. 2. tagiskola költsége	2.400 eFt
K 6911. Iskolabusz költség átvezetése	4.000 eFt

A 6911. Iskolabusz költség átvezetése számla segítségével tehát el tudjuk kerülni azt, hogy a felosztott részleg költség számlájának egyenlege a felosztást követően torzuljon. A két számla összevont egyenlege pedig a részleg működési költségének és a részleg teljesítményét igénybe vevőkre felosztott költségek különbözetét fogja mutatni.

Az iskolabusz felosztott költsége több egyszerű költségből (üzemanyag, bér, szervizelés, értékcsökkenési leírás) tevődik össze, azaz összetett költség. Eddigi számviteli ismereteinkre építve a pénzügyi számvitel az összetett költségek (költséghalmazódás, másodlagos költség, szekunder költség) megjelenési forma szerinti elszámolását nem tudja kezelni, hiszen az nem egy, hanem több költségnemből áll. Ehhez egy újabb technikai számlára van szükségünk. Az 5831. Iskolabusz költség átvezetése számla a költség eredetének megállapításában nyújt majd segítséget.

Főkönyvi elszámolás				Költségkimutatás				
611. Iskolabusz költségátvezetés		6911. Iskolabusz költségátvezetés		Megnevezés	Iskolabusz költségátvezetés	1. tagiskola	2. tagiskola	Összesen
üzemanyag	1 200		4 000	Üzemanyagköltség	1 200			1 200
karbantartás	400			Személyszállítás költsége		500	1 500	2 000
bér	1 800			Karbantartási költség	400			400
értékcsökkenés	600			Béreköltség	1 800			1 800
				Értékcsökkenési leírás	600			600
				Iskolabusz költségátvezetés		-4 000	1 600	2 400
				Összesen	4 000	-4 000	2 100	3 900
személyszállítás	500	személyszállítás	1 500					
iskolabusz költségátvezetés	1 600	iskolabusz költségátvezetés	2 400					

5. ábra
 Kimutatás az iskolabusz és a tagiskolák költségeiről (adatok eFt-ban)
 (forrás: saját szerkesztés)

A költségnemenkénti költségstruktúra az egyszerű költségek elszámolására szolgáló költség számlák egyenlegéből derül ki, azaz

- 511. Üzemanyagköltség 1.200 eFt
- 521. Személyszállítás költségei 2.000 eFt
- 522. Karbantartási költség 400 eFt
- 541. Béreköltség 1.800 eFt

- 571. Értékcsökkenési leírás 600 eFt

Az iskolabusz és a két tagiskola költségét a megfelelő költséghelyszámlák egyenlege adja, azaz:

- 611. Iskolabusz üzemeltetési költsége 4.000 eFt
- 621. 1. tagiskola költsége 2.100 eFt
- 622. 2. tagiskola költsége 3.900 eFt

Az egyes tevékenységek költségstruktúrájáról az adott költséghelyre másodlagosan elszámolt tételek adnak felvilágosítást. A költségstruktúrák az alábbiak szerint alakultak:

- 611. Iskolabusz üzemeltetési költsége
 - 511. Üzemanyagköltség 1.200 eFt
 - 522. Karbantartási költség 400 eFt
 - 541. Bérköltség 1.800 eFt
 - 571. Értékcsökkenési leírás 600 eFt
- 621. 1. tagiskola költsége
 - 521. Személyszállítás költségei 500 eFt
 - 5831. Iskolabusz költség átvezetése (az iskolabusz üzemeltetéséből az 1. tagiskolát terhelő rész) 1.600 eFt
- 622. 2. tagiskola költsége
 - 521. Személyszállítás költségei 1.500 eFt
 - 5831. Iskolabusz költség átvezetése 2.400 eFt

A könyveléstechnikai számlák bevezetésével tehát immár meg tudunk felelni a vezetői információs igényeknek. Most már a főkönyvi állományból is ki tudjuk olvasni:

- a költségnek szerkezetét,
- a busz és a két tagiskola költségét, valamint
- megállapítható az egyes tevékenységek költségének szerkezete.

Az eddig bemutatott eljárások egyszerre vannak jelen a számvitel- és controllingoktatásban, valamint a vállalati gyakorlatban. Egy cég tevékenységének sokrétűsége és/vagy bővülése azonban felvetheti (és fel is veti) komplexebb költségelszámolási rendszerek alkalmazásának igényét. A tanulmányban felvázolt eljárások – a költséggyűjtés hierarchikus felépítése, a költségek egy vagy kettő dimenzió szerinti gyűjtése – azonban megítélésem szerint ehhez már alapul szolgálhatnak. Az a számviteli/controlling munkatárs, aki értő módon viszonyul a költségek egy vagy két dimenzió szerinti gyűjtéséhez, képes megbirkózni a kettőnél több dimenzióban történő adatgyűjtésekkel is. Mert igaz ugyan, hogy egy konkrét költségelszámolási rendszer objektív (a termelés jellege, milyensége, a vállalkozás profilja, az informatikai háttér, a rendelkezésre álló technikai eszközök) és szubjektív tényezők (a mindenkori vezetés információigénye) figyelembevételével alakítható ki, de mindezek mögött ott áll az emberi tényező. A szakmai stáb hozzáállása (akarja-e) és hozzáértése (tudja-e).

Felhasznált irodalom:

1. Baricz, R. – Róth, J. (1996): Könyvviteltan. Aula Kiadó, Budapest,
2. Bartók Nagy, A. (1989): Költséggazdálkodás, önköltségszámítás. Saldo Kiadó, Budapest,
3. Bartók Nagy, A. (1997): Vezetői számvitel. Saldo Kiadó, Budapest,
4. Boda, Gy. – Szlávik, P. (2005): Controlling 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. Horngren, C. T. – Datar, S. M. – Foster, G. M. (2006): *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. Prentice Hall, 12th Edition
8. Horváth & Partner (2009): *Controlling, Út egy hatékony controllingrendszerhez*. Complex Kiadó, Budapest,
9. Kaplan, R. S. – Cooper, R. (2001): *Költség & Hatás, Integrált költségszámítási rendszerek: az eredményes vállalati működés alapjai*. Panem – IFUA Horváth & Partner, Budapest,
10. Körmendi, L. – Tóth, A. (2011): *A controlling alapjai*. Saldo Kiadó, Budapest,
11. Ladó, L. (1997): A költség- és hozamszámítás rendeltetésének és módszereinek kiegészítéséről. *Számvitel és Könyvvizsgálat*. 1997/10., 440-446. o.
12. Ladó, L. (1999): A költség- valamint controlling-témájú vezetői információk helyzetéről. *Harvard Business Manager* 1999/2., 56-66. o.
13. Musinszki, Z. (2012): Az agyagtáblától a scorecardig – fejezetek a költségcontrolling és a költségszámvitel történetéből. *A Controller*, VIII. évfolyam, 2012/10., 1-4. o.
14. Musinszki, Z. (2013): Költség-e a költség? Költségek a vezetői számvitelben. *Controller Info*, I. évfolyam, 2013/2., 2-8. o.
15. Schulte, R. (2000): *Kostenmanagement: Einführung in das operative Kostenmanagement*. Oldenbourg Verlag, München, Wien,
16. Tóth, A. (szerk.): *Gyakorlati controlling – Magyarországi vállalkozások és intézmények controllingkézikönyve*, RAABE Tanácsadó és Kiadó Kft., Budapest,