

**AZ ÖNKÖLTSÉGSZÁMÍTÁS GYAKORLATI ALKALMAZÁSÁNAK
ÖSSZEHASONLÍTÓ ELEMZÉSE****THE COMPARATIVE ANALYSIS OF THE PRACTICAL APPLICATION OF A
COUNTING COST***Kovács Diána*Debreceni Egyetem, Gazdálkodástudományi és Vidékfejlesztési Kar
Számvitel szak II. évfolyam**ÖSSZEFOGLALÁS**

Dolgozatom alaptémája az önköltségszámítás rendszerének bemutatása. Témaválasztásom oka, hogy a mai gazdasági környezetben egy termelő vállalat számára nagyon fontos a tevékenységek költségeinek lehető legpontosabb ismerete. Ez az információs igény egyre több gazdálkodó esetében felmerül, hiszen gyakran a versenyképesség megtartásának egyetlen eszköze a költségcsökkentés – természetesen bizonyos keretek között. Gyakori kérdés a vállalati tulajdonosok és menedzsment körében: „Hogyan lehetne – ha csak kismértékben is – csökkenteni költségeinket?” Ennek egyik eszköze a tevékenység költségeinek mérséklése, amihez elengedhetetlen annak ismerete, hogy egységnyi termék előállítása mennyibe kerül a vállalatnak, vagyis mennyi annak az önköltsége.

Céлом a dolgozat megírásával, hogy ráirányítsam a figyelmet a vezetői információs rendszer, az önköltség meghatározása során nyerhető információk értékére, fontosságára, az egyes költségcsökkentési módszerek eredményeinek eltéréseire, illetve az eltérések okaira. Ezen kívül egy összetett önköltségszámítási folyamat mélyreható megismerése és megismertetése volt a szándékom, melynek során egyfajta rendszerszemlélet kialakítására törekedtem.

Kulcsszavak: önköltségszámítás, egyenértékszamos osztókalkuláció, tevékenység alapú kalkuláció

ABSTRACT

My dissertation's topic is the presentation of system of counting cost. The reason of my choice is that the best understanding of the costs of activities is very important for a manufacturing company in current economic environment. This information claim arises for more and more farmers, as it is often the only means of maintaining competitiveness is cost reduction - of course within certain limits. Common question of corporate owners and management is "How could - if only a small extent – reduce costs?" One of its mean is the activity cost reduction, to which is essential to know that how much the production of unit product cost for the company, namely how much its unit cost.

The purpose of my essay is drawing attention to the management information system, to the value and importance of information obtained in the course of determination of the counting cost, to the deviations in results of individual cost calculation methods or rather to the reasons of deviations. In addition, my aim was a thorough knowing and presentation of a complex counting cost process, during which I aimed to configure a sort of system approach.

Keywords: counting cost, calculation of equivalent number, Activity Based Costing

BEVEZETÉS

Egyre nyilvánvalóbb, hogy a vállalkozások a vezetői számvitel alkalmazása nélkül nem tudják hatékonyan megoldani költségekkel, ráfordításokkal kapcsolatos problémáikat, a problémák okainak és a beavatkozási pontoknak az ismerete nélkül képtelenek időben cselekedni, ami piaci pozíciójuk romlásához vezethet, esetleg végzetes is lehet a működés szempontjából. A hosszú

távú fennmaradáshoz és eredményes működéshez jövőorientált gondolkodásra, gyors, de jól megalapozott döntések meghozatalára van szükség, melynek egyetlen eszköze a jól felépített vezetői információs rendszer.

Egyre élesebben érezteti hatását a jelenlegi költségstruktúra jelentős átalakulása. Míg a XIX. században az általános költségek kisebb jelentőséggel bírtak, a XXI. századra már ezek a meghatározók a teljes költségben belül. A vállalati közvetlen költségek zsugorodását leginkább az „új”, információs vagy tudásalapú társadalom megjelenése indokolja. A másik lényeges kérdéskör az erőforrások struktúrájának és elszámolhatóságának módosulása. A hagyományos erőforrások helyett a siker kulcsává az információ és a kompetencia válik, ezek értéke egyre inkább felértékelődik. Ezek azonban nehezen vagy egyáltalán nem kezelhetők a korábbi közgazdasági módszerekkel, ami új követelmények felállítását és megoldások kidolgozását teszi szükségessé.

Továbbá egyéb társadalmi, emberi korlátok is lebontásra várnak. Magyarországon a vezetői számvitel vállalati folyamatokba történő beépítésének még ma sem tulajdonítanak kellő jelentőséget. A magyar társadalom változásokkal, újdonságokkal kapcsolatos attitűdje, féltelmei, fenntartásai már eleve a vezetői számvitel, a vezetői információs rendszer kiépítését is akadályozzák a vállalaton belül, nemhogy az újabb, modernebb költségszámítási módszerek bevezetését. Ez a jelenség legfőképpen a kis- és középvállalatok körében jellemző, ahol az említett akadályokon kívül gyakran pénzügyi nehézségek miatt nem kerül sor a vezetői információs rendszer kialakítására, aminek célja éppen a fennálló pénzügyi nehézségek megszüntetése, mérséklése, teljesítmények javítása lenne.

ANYAG ÉS MÓDSZER

Az előállított termékek önköltségének meghatározását két módszerrel mutatom be, majd a kapott értékek alapján megvizsgálom, hogy melyik a kettő közül a hatékonyabb. Az eredményeket az elszámoló árakhoz hasonlítom. A két módszer levezetése után megvizsgálom a felosztott költségek arányát az összes költségben belül, majd a módszereket külön-külön elemezve az egyes szakaszokban kiszámított önköltségeket, azok egymáshoz képesti viszonyát, eltéréseit, az eltérések okait vizsgálom. Végül pedig az első és második módszer eredményeit hasonlítom össze, valamint megnézem azok eltéréseit az elszámoló árakhoz képest.

A vállalat párhuzamosan több tevékenységet is folytat. Az önköltségszámítási rendszer kialakítása során az élő állatokhoz szorosan kapcsolódó tevékenységeket, termékeket vesszük alapul. Mivel a szükséges takarmány és a tojások előállítása is a vállalaton belül történik, így már ezeknek a termékeknek is kiszámítjuk az önköltségét.

EREDMÉNYEK

Egyenértékszamos osztókalkuláció

Első lépésben a közvetlen és közvetett költségek arányát, valamint az egyenértékszámokat határoztam meg. A közvetlen és közvetett költségek összegét a forgalmi költség eljárással készített eredménykimutatás tartalmazza. Eszerint az összes költségből 96% közvetlenül elszámolható, 4% pedig általános költség volt. Az egyenértékszámok kialakítása a vállalatnál alkalmazott elszámoló árak alapján történt.

Ezután szükség volt a költségek aszerinti felbontására, hogy van-e általános költség tartalmuk. Bizonyos költségnemek teljes mértékben gazdasági általános költségeket tartalmaztak, ettől nagyobb arányt képviseltek azok a költségek, amelyek közvetlen és közvetett költséget is magukba foglaltak, mint például az energia és közműdíjak. A felosztás során az egyenértékszámok segítségével meghatároztam az egyes termékek mennyiségét vezértermékben kifejezve, vagyis az eredeti mennyiségeket megszoroztam az egyenértékszámokkal, majd ezek összegével elosztottam a fent kiszámított felosztandó költséghányadot. Ennek eredményeképpen megkaptam, hogy a vezértermék egy egységére mekkora költség esik az adott költségnemből. Ezután

pedig ezt az egységköltséget megszorozva az egyenértékszámokkal, a többi termékre eső költség is meghatározható. A felosztás után pedig a kapott egységköltségek összegzése következett.

A tényleges önköltség meghatározásakor elsőként az egyes növénykultúrák költségeit ráterheltük a kacsatápra és a libatápra – elszámoló árai arányában. Ezzel a költséggel megnövelve a tápok korábban meghatározott költségét megkaptuk azok tényleges önköltségét. Ezt a tápköltséget pedig ráosztjuk az élőállatok egyes korosztályaira, majd az így megnövelt költségeket, valamint a tojás költségét figyelembe véve az egyes élő állat korosztályokra terheljük azokat.

Tevékenység alapú kalkuláció

A másik módszer, amellyel az önköltséget meghatároztam a tevékenység alapú kalkuláció volt. Ez az a módszer, amit jelenleg is alkalmaz a vállalat. Ahhoz, hogy az önköltség a lehető legpontosabban meghatározható legyen, arra volt szükség, hogy először azokat az általános költségeket felosszuk, amelyek esetében ismert, hogy a megfelelő vetítési alap segítségével ráterhelhetők az egyes tevékenységekre. Ebből kiindulva az önköltségszámítás folyamata 9 szakaszra tagolható:

1. Gépüzem általános költségeinek felosztása a megfelelő vetítési alapok segítségével. A vetítési alapok meghatározása a folyamatosan vezetett menetlevelek alapján –üzemóra és futott kilométer – történt.
2. Ágazati általános költségek felosztása: Ezek felosztásához szintén szükség volt vetítési alapok meghatározására, amelyek a gépben töltött napok és a takarmányozási napok voltak.
3. Növénytermesztés önköltségének meghatározása az egyes termesztett növényfajták egy egységére vonatkozóan.
4. A keverőüzemben előállított kacsatáp, libatáp valamint egyéb tápok önköltségének kiszámítása.
5. Tenyészállatok önköltsége: A törzsszállományban lévő állatok, pontosabban egy tojás önköltségének meghatározása.
6. Keltető üzemben felmerült közvetlen költségek megosztása. A költségek megosztása a kacsá- és libatojások között történik. A költségfelosztás során egyenértékszámú osztókalkulációt alkalmazunk, ahol a kacsatojás egyenértékszámú 1, a libatojás pedig 2 lesz. Az előző lépésben meghatározott költség tulajdonképpen a napos állat alapanyagköltsége, míg a keltetési költség annak előállítási költsége.
7. Napos kacsá és liba önköltségének meghatározása: Ahogy az előbb említettem a napos állat önköltsége két részből tevődik össze: alapanyagköltségből, vagyis a tojás önköltségéből és a keltetési költségből.
8. Árukacsá, valamint elő- és utónevelt liba önköltségének meghatározása: Itt a napos állat önköltségén kívül már minden felmerülő költséget figyelembe veszünk, ami az állatok tartásával kapcsolatos, és az így kapott összes költséget osztjuk el a darabszámokkal.
9. Tenyésznevelő állatok önköltségének kiszámítása: Ez már nem egy újabb korosztály, hanem az árukacsával és az elő- és utónevelt libával párhuzamosan tartott állomány.

A kapott eredmények összehasonlító vizsgálata

Az elsőként bemutatott egyenértékszámú osztókalkuláció esetében a költségnemek szerint nyilvántartott összes költség 95,5%-át osztottuk fel az egyes költségviselőkre. Ha a végeredményül kapott tényleges önköltséget visszaszorozzuk a darabszámokkal, akkor 6 367 255 052,48 forintot kapunk, ami az előállított termékek összértékét mutatja. Ugyanezt a számítást a tevékenység alapú kalkuláció során nyert adatokkal elvégezve egy sokkal magasabb érték lesz az eredmény, 10 609 413 848,19 forint. Ez az összeg megegyezik a felosztott költségek összegével, mivel ebben az esetben már az önköltség meghatározása előtt „helyre tettük” a költségeket,

vagyis a 7-es számlaosztályban minden tényező a megfelelő költségviselő számláján van nyilvántartva. Az egyenértékszámú osztókalkuláció esetében erre nem volt lehetőség, ezért volt szükség a számítások elvégzése után korrigálni az önköltséget. Az előbb említett 6,4 millió forint és az összes felosztott költség közötti különbséget az adja, hogy a 6,4 millió forintos összeg tulajdonképpen halmozott költségeket tartalmaz, mivel például már az elején a növénytermesztés költségeit átvezettük az egyes tápok közé. Tehát fontos hangsúlyozni, hogy ez az összeg csak egy értéket fejez ki, a vállalatnál lévő termékek értékét, mivel minden évben egyszerre megtalálhatóak az előbb említett növények és tápok egyaránt. Ugyanígy a tojás és az egyes korosztályok is egymás mellett léteznek, nem elhatárolva egymástól.

Az 1. táblázat a kiszámított önköltségeket és azok elszámoló áráktól való eltéréseit mutatja.

1. táblázat: A termékek önköltsége és elszámoló árai

	Megnevezés	Mennyiségi egység	Elszámoló ár	Önköltség		Eltérés	
				1. módszer	2. módszer	1. módszer	2. módszer
1.	Silókukorica	Ft/kg	7,00	13,32	3,46	90,24%	-50,57%
2.	Takarmánybúza	Ft/kg	46,00	87,51	77,73	90,24%	68,98%
3.	Takarmánykukorica	Ft/kg	45,00	85,61	43,73	90,24%	-2,82%
4.	Takarmányzab	Ft/kg	45,00	85,61	201,76	90,24%	348,36%
5.	Napraforgó	Ft/kg	90,00	171,21	75,36	90,24%	-16,27%
6.	Kacsatáp	Ft/kg	73,82	10,35	69,88	-85,98%	-5,34%
7.	Libatáp	Ft/kg	70,45	9,87	68,18	-85,98%	-3,22%
8.	Kacsatojás	Ft/db	80,00	52,24	60,67	-34,70%	-24,16%
9.	Napos kacsá	Ft/db	136,00	134,21	105,06	-1,31%	-22,75%
10.	Árukacsá	Ft/db	779,49	654,49	712,61	-16,04%	-8,58%
11.	Tenyésznövendék kacsá	Ft/db	4 361,03	3 039,69	4 485,81	-30,30%	2,86%
12.	Libatojás	Ft/db	324,00	168,91	357,15	-47,87%	10,23%
13.	Napos liba	Ft/db	550,00	500,04	567,74	-9,08%	3,23%
14.	Előnevelt liba	Ft/db	927,32	1 170,15	932,53	26,19%	0,56%
15.	Utónevelt liba	Ft/db	2 238,64	2 640,57	2 108,69	17,95%	-5,80%
16.	Tenyésznövendék liba (Golden G.)	Ft/db	6 656,28	5 310,07	4 738,08	-20,22%	-28,82%
17.	Tenyésznövendék liba (Lippitsch)	Ft/db	12 083,95	9 232,27	11 085,97	-23,60%	-8,26%

Forrás: Saját számítás a vizsgált vállalat adatai alapján

A termesztett növények esetében a második módszer hozott pontosabb eredményt, egy kivétellel. Takarmányzab esetében az egyenértékszámú osztókalkulációnál az eltérés az egyenértékszámhoz képest valamivel magasabb, mint 90%, de még mindig jobban közelít a második esetben meghatározott 384,36%-hoz képest. Az eltérések tényleges értéke 40,61 forint, valamint 156,76 forint. A legjobb eredményt a takarmánykukorica esetében kaptuk – 1,27 forint –, alig 3%-os eltéréssel.

A kacsatáp és a libatáp tekintetében is a tevékenység alapú kalkuláció vezetett jobb eredményre. Az elszámoló árakhoz képest 5%-os, illetve 3%-os eltérés tapasztalható. Az egyenértékszámú osztókalkulációval alig 15%-át kaptuk meg az elszámoló árak önköltségként. Ennek az

volt az oka, hogy a vásárolt takarmányipari anyagok 1 milliárd forintot is meghaladó összegét egyből az élő állatokra terheltük rá, mivel nem volt arról információ, hogy azokat belekeverik-e a tápba, tehát annak alapanyagát képezi vagy sem, azaz egy különálló termék.

A kacsatojás és a libatojás költségének meghatározása során is a második módszer bizonyult megbízhatóbbnak. Annak ellenére kaptunk az egyenértékszamos osztókalkulációval sokkal alacsonyabb értéket az elszámoló árnál, hogy ebben a lépésben vettük figyelembe a keltetési költségeket is. A tevékenység alapú kalkulációnál a tojás önköltsége az alapanyagköltséget foglalja magába, a keltetés költsége a napos állat önköltségét növelte. Tehát a keltetési költség rára-kódik a tojás költségére, ami együtt képezi az alapját a napos állat előállításának költségének.

A tenyészállatok költségének felosztásánál a tevékenység alapú kalkuláció csak a saját előállítású tojások mennyiségét, valamint az ennek érdekében felmerül költségeket vette alapul. Ez azért volt lehetséges, mert rendelkezésre állt a kimutatásokból a vásárolt és a saját előállítású tojás mennyisége és költsége is. Az első módszernél erre a korrekcióra nem volt lehetőség. A keltetési költség felosztása során már mindkét esetben a tojások teljes – saját előállítású és vásárolt – mennyiségét vettük figyelembe.

A napos állatok önköltségének vizsgálata során láthatjuk, hogy az előzőekkel ellentétben az első módszer alkalmazásával is jó eredményt kaptunk. Sőt, napos kacsá esetében pontosabban meghatározta a költségeket, mint a tevékenység alapú költségszámítás. Az egyenértékszamos osztókalkuláció alig több mint 1 %-os eltéréssel adta meg a napos kacsá önköltségét, míg a második esetben ez az eltérés majdnem eléri a 23 %-ot. Napos liba esetében már nem ilyen kedvező a helyzet, azonban még az itt kapott értékek is elfogadhatók. A többi élő állat esetében egy kivétellel a második módszer eredményezett pontosabb önköltséget.

Megfigyelhető, hogy az egyes korosztályok költsége annál magasabb, minél hosszabb az eltelt idő. Minél idősebb az állat, természetesen annál nagyobb a takarmányozási és egyéb tartási költségek összege, ami az önköltségben is megmutatkozik.

KÖVETKEZTETÉSEK ÉS JAVASLATOK

A legtöbb terméknél a tevékenység alapú kalkuláció hozott pontosabb eredményt. Azonban az egyenértékszamos osztókalkulációval meghatározott önköltségek sem elhanyagolhatók. Érdekes párhuzamosan több módszerrel is meghatározni az egyes termékek önköltségét, mivel az egyes módszerek eltérő eredményekhez és sikerekhez vezettek. Megfontolandó más módszerek, illetve azok kombinációinak alkalmazása is az önköltség meghatározása során. Az elsőként bemutatott egyenértékszamos osztókalkuláció esetében egyes költségeknél – mint például az értékcsökkenési leírás – a sima osztókalkuláció a valóságnak jobban megfelelő képet nyújthat az egyes termékek költséggel való terhelhetőségéről.

A tevékenység alapú költségszámítás eredményeit javíthatná, illetve többlet információk lennének nyerhetők azáltal, hogyha továbbfejlesztett változatának, az idővezérelt tevékenység-költség-számításnak az alkalmazását is átgondolnák. Eszerint a tevékenységek költségének meghatározása annak időráfordításából indul ki. Érdekes lehet megvizsgálni, hogy például az élő- és utónevelt libák esetében hogyan alakulnak a költségek akkor, ha nincs elég kapacitás ahhoz, hogy időben vágóhidra kerüljenek az állatok. Ekkor a menedzsment két alternatívával számolhat, ha nem élve szeretné azokat értékesíteni: vagy más vállalatnál, bérvágásban végzik a feldolgozást, vagy továbbtartja az élő állatot addig, amíg nem lesz elég szabad kapacitása saját vágóhídján. E két lehetőség költségvonzatának vizsgálata elengedhetetlen, mivel a továbbtartás az élő állat önköltségét növeli, míg a vágás költsége már a feldolgozott termékek egységköltségének fogja részét képezni.

A kontroller, valamint a vállalati vezetés feladata az információs igényeknek megfelelő elemzési és értékelési folyamat végrehajtása, amely során feltárják a hibákat, hiányosságokat és azok kiküszöbölésére cselekvési alternatívákat dolgoznak ki. Az elemzést már az első ponton, a

tojas költségeinél el kell kezdeni. Véleményem szerint itt az alapvető kérdés, hogy vásároljuk-e meg vagy állítsuk elő saját magunk?

Véleményem szerint a vizsgált vállalkozás önköltségszámítási rendszere megfelel a mai igényeknek, a termelési folyamat minden szakaszáról szolgáltat információkat, lehetővé téve azt, hogy időben felismerjék a problémákat, meghatározzák a beavatkozási pontokat és azonnal reagáljanak. Az általános költségek felosztható részeit teljes mértékben ráterhelték a költségviselőkre, így az azokra elszámolt, illetve rávetített költségek megbízható, valós alapot nyújtanak a vezetői döntésekhez. Erre azért volt lehetőség, mert a vállalat nyilvántartásai kellően részletezettek, megfelelő kiindulási alapul szolgáltak a költségfelosztás során.

FELHASZNÁLT IRODALOM

- (1) Boda Gy. – Szlávik P. (2010): Stratégiai megfontolások és kvalitatív módszerek érvényesítése a döntéstámogató vezetői számvitelben. Vezetői számvitel módszertani füzetek. I. évfolyam. 5. szám. 15-28. o. (2) Czipszer K. (2002): Önköltségszámítás. VERZÁL-KONZULT PRESSZ Kft., Budapest, 116 o. (3) Hanyecz L. (2006): A controlling rendszere. Saldo Kiadó, Budapest, 291 o. (4) Fenyves V. – Tarnóczy T. (2011) A kockázatkezelésről controllereknek 2. *A CONTROLLER: A GYAKORLO CONTROLLEREK SZAKMAI TAJEKOZTATOJA VII.:(1) pp. 8-12. ISSN 1787-3983* (5) Kaplan, R. S. – Cooper, R. (1998): Cost and Effect, Harvard Business School Press, USA, 79. o. (6) Kardos B. – Sztanó I. – Veress A. (2007): A vezetői számvitel alapjai. SALDO, Budapest, 279 o. (7) Körmendi L. – Tóth A. (2011): A controlling alapjai. Saldo Kiadó, Budapest, 218. o. (8) Laáb Á. (2010a): A vezetői számvitel új útjai, „Pénzügyi mágiák - Pénzügyi kiutak” konferencia 2010. szeptember 30. - október 1. Nyugat-magyarországi Egyetem Közgazdaságtudományi Kar. Sopron. (9) Laáb Á. (2011): Döntéstámogató vezetői számvitel. Complex Kiadó, Budapest, 381 o. (10) Sinkovics A. (2007): Költség- és pénzügyi controlling. Complex Kiadó, Budapest, 292 o. (11) Tarnóczy T.- Fenyves V. (2010) A kockázatkezelésről controllereknek *A CONTROLLER: A GYAKORLO CONTROLLEREK SZAKMAI TAJEKOZTATOJA VI.:(10) pp. 7-10. ISSN 1787-3983* (12) Verő I. (2004): A költségelszámolás lehetőségei. UNIÓ Kft., Budapest, 345 o. (13) Zárda N. (2009): A vezetői számvitel alkalmazásának fejlesztése a magyar mezőgazdasági vállalkozásoknál. Doktori értekezés. Szent István Egyetem, Gödöllő, 143 o.