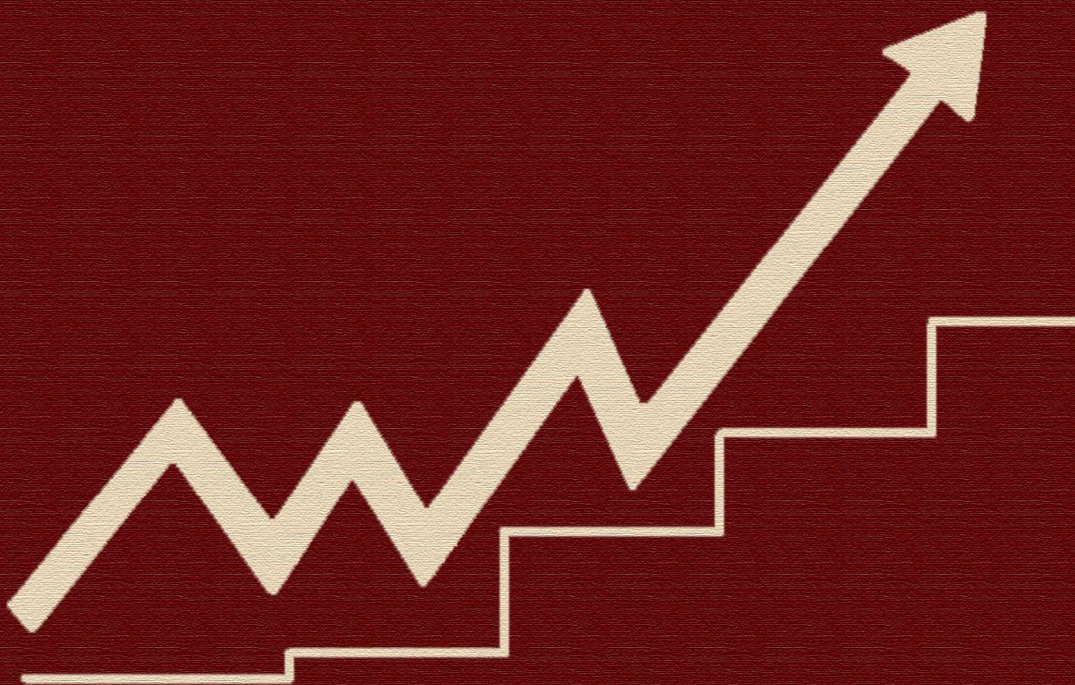


E-CONOM

Online tudományos folyóirat
Online Scientific Journal

Tanulmányok a gazdaság- és társadalomtudományok területéről
Studies on the Economic and Social Sciences



ISSN 2063-644X

Főszerkesztő / Editor:
Juhász Lajos

Szerkesztőbizottság / Editorial Board:
Czeglédy Tamás
Jankó Ferenc
Kolozsár László
Szóka Károly

Technikai szerkesztő / Technical Assistant:
Tarró Adrienn

Web: <http://www.e-conom.hu>; <http://e-conom.nyme.hu>
E-mail: e-conom@nyme.hu

I./1.
2012

Az önköltség-számítás szerepe az értékelemzésben

SZÓKA Károly¹

A költségvizsgálatok célja mindig az, hogy az értékteremtési folyamatot nyomon tudjuk követni, azt irányítani tudjuk, be tudjunk avatkozni. Ezen vizsgálatkor mindig különböző sémákat, levezetéseket, módszereket használunk. Már a gazdasági világválság előtt is, de azóta különösen fontos a költségek alakulásának szoros vizsgálata. Ez a vizsgálat jelenik meg az értékelemzésben is, mely döntés-előkészítő módszer a funkciókat és a költségeket veti össze. Ez az elemzési módszer az éppen szükséges és megfelelő minőségű funkciókra tervezi meg a legkisebb költségű megoldásokat. Itt is megjelenik az önköltségszámítás gondolata, melynek felbontását szeretném bemutatni, felhasználva a pénzügyi és a számviteli megközelítést is.

Kulcsszavak: önköltség, értékelemzés, költségvizsgálat

JEL-kódok: D24, D46, G32

The Role of First-Cost Calculation at the Value Analysis

The investigations of the costs are always that we can follow up the value-added process, that we can control it, we can intervene in. In such cases we use different schemas, derivation and methodologies. Even before the global economic crisis, but it has been particularly important the evolution of a close examination of the costs. This investigation appears in the value analysis also, and this decision support method comparing the functions and the costs. This analysis is planning the least cost solutions for the one level of functionality and quality. Here also appears the idea of cost calculation which breakdown I would like to introduce combining the financial and accounting approach.

Keywords: first cost, value analysis, cost investigations

JEL Codes: D24, D46, G32

¹ A szerző a Nyugat-magyarországi Egyetem Közgazdaságtudományi Karának egyetemi adjunktusa (kszoka AT ktk.nyme.hu)

Bevezetés – az értékelemzés

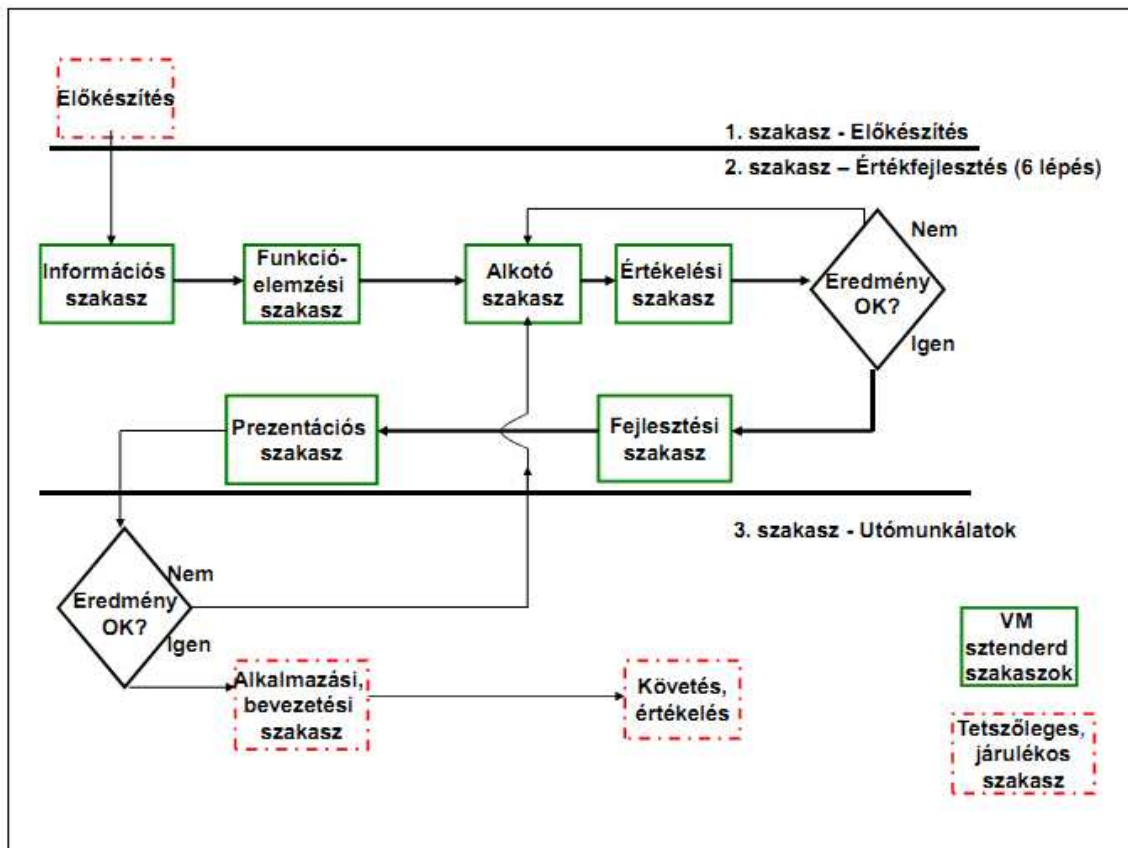
A gazdasági célok elérésének vizsgálatához sokféle eszköz felhasználható, mellyel kimutathatjuk az értékek létrejöttének folyamatát a cégen belül. Az egyik ilyen eszköz az értékelemzés, mely tulajdonképpen egy sajátos gondolkodási rendszer a vállalati értékteremtés vizsgálatához, a funkciók és a költségek oldaláról közelíti meg a gazdaságosságot. Segíti a stratégia megvalósítását, de természetesen nem oldja meg egyedül a vállalati gondokat.

Az értékelemzés alap gondolata már nagyon régen kialakult. A II. világháború alatt az Amerikai Egyesült Államok hadiipara beszerzési problémákkal küszködött, éppen ezért a hadicikkbe helyettesítő anyagokat kerestek, melyek teljesíteni tudták az elvárt követelményeket, azaz a korábbi anyagok, alkatrészek funkcióit. Ezek a funkcióelemzésen alapuló változtatások, a „pótmegoldások” általában gazdaságosabbak voltak². Az értékelemzés azóta az egész világon elterjedt és szinte minden nagyvállalatnál alkalmazzák (Kardos, 2011).

Ha az értékelemzést nagyon röviden szeretnénk megfogalmazni, akkor azt mondhatjuk, hogy az értékelemzés egy fejlesztési módszer, melynek során úgy szeretnénk költséget megtakarítani, hogy a kívánt és elvárt teljesítmény is megmaradjon. Az értékelemzést az esetek többségében a gyártmány- és gyártásfejlesztés területén alkalmazzák, mely új lehetőségeket hozhat a vállalkozásfejlesztésben, különösen a controllinggal karöltve. Így egy-egy részrendszer kizárólagos fejlesztése helyett a vállalat, mint egész rendszer teljesítményét, hatékonyságát javíthatjuk (Nádasdi, 2004). Természetesen az elemzés témaköre nem áll meg a gyártásnál, hiszen ismerjük a klasszikus értékelemzési jelmondatot: minden értékelemezhető, aminek funkciója és költsége van!

„Az értékelemzés egyszerre jelent szemléletet, rendszerszemléletű fejlesztési eszközt és döntés-előkészítő eljárást. Nem egyszerűen az olcsóbbat, illetve nem csupán a jobbat keresi, hanem a megkívánt, a szükséges igényt (előnyöket) elégíti ki a legkisebb költség (áldozat) mellett. Csakis ezt a kettős követelményt kielégítő megoldással lehet a vevő, a fogyasztó, a felhasználó szempontjából megfelelő terméket és szolgáltatást létrehozni, azaz a vevőben elégedettséget kelteni” (Fodor, 2007).

² Ennek szakirodalmát L. D. Miles dolgozta ki és 1961-ben publikálta, mint a Value Analysis módszertanát.



1. ábra: Az értékvizsgálat folyamata

Forrás: Kardos (2011)

Az értékelemzés során mindenképpen vizsgálni kell a termék funkcióját (1. ábra), hiszen a fogyasztó valójában nem önmagában a terméket veszi meg, hanem annak számára hasznos és fontos funkcióit hajlandó megfizetni, ha azok színvonala összhangban áll a termék árával. Belülről pedig a költségcsökkentés (költségracionalizálás) jelenti a vállalat számára az állandó nyomást. Ez különösen a válság óta van így, de a költségnyirbálás³ ma már állandó tényezőnek tekinthető és véleményem szerint ez már örökre így is marad. Ehhez a költségcsökkentéshez a fogyasztói megközelítést is hozzáépítve, nagyon értékes lehet egy olyan módszer, mely a költségcsökkentést a funkciók megtartása mellett képes végrehajtani. Ezeket az eljárásokat értékelemzési módszereknek nevezik és jellemzőik, hogy – sikeresség esetén – a költségcsökkentést úgy érik el, hogy a vevő számára fontos tulajdonságokat, funkciókat a termék nem veszíti el.⁴

Az értékelemzés módszere során (1. ábra) először meg kell ismerni a fogyasztó valós igényeit, majd gyenge pontokat keresünk, azaz meghatározzuk, hogy vannak-e olyan felesleges funkciók melyekre a vevő esetleg nem is tart igényt, illetve a szükséges funkciók esetében a költségek mely területen csökkenhetők. Ebből adódik, hogy mindenhol lehet kritikus pontokat keresni, mivel a költségeket mindig és mindenhol szeretnénk csökkenteni.

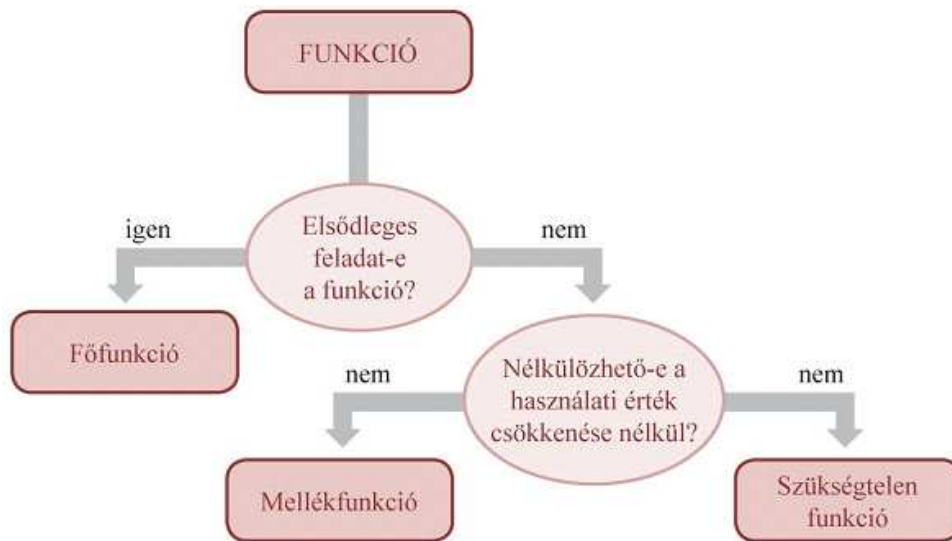
A funkció mindaz, amit a vevő a terméktől elvár és igényel. A költség az, amit a funkció előállítására, azaz a termékre fordít a vállalat. Így az érték a funkció/költség hányadosaként fogható meg.⁵ A vevő igénye szerint beszélhetünk szükséges és felesleges funkciókról, a cél a felesleges funkciók megszüntetése, mivel csak költséggel járnak, de – a fogyasztó számára – haszonnal nem.

³ Mint kiemelt és szinte elsődleges lépés.

⁴ Ezek a költségkritikus pontok, Szóka, 2012. p. 5.

⁵ érték=funkció/költség

Az értékelemzési logikában tehát nagyon fontos a funkciók és költségek állandó felülvizsgálata, mivel a cél a szükséges funkciók maradéktalan teljesítése, a lehető legkisebb költség mellett.



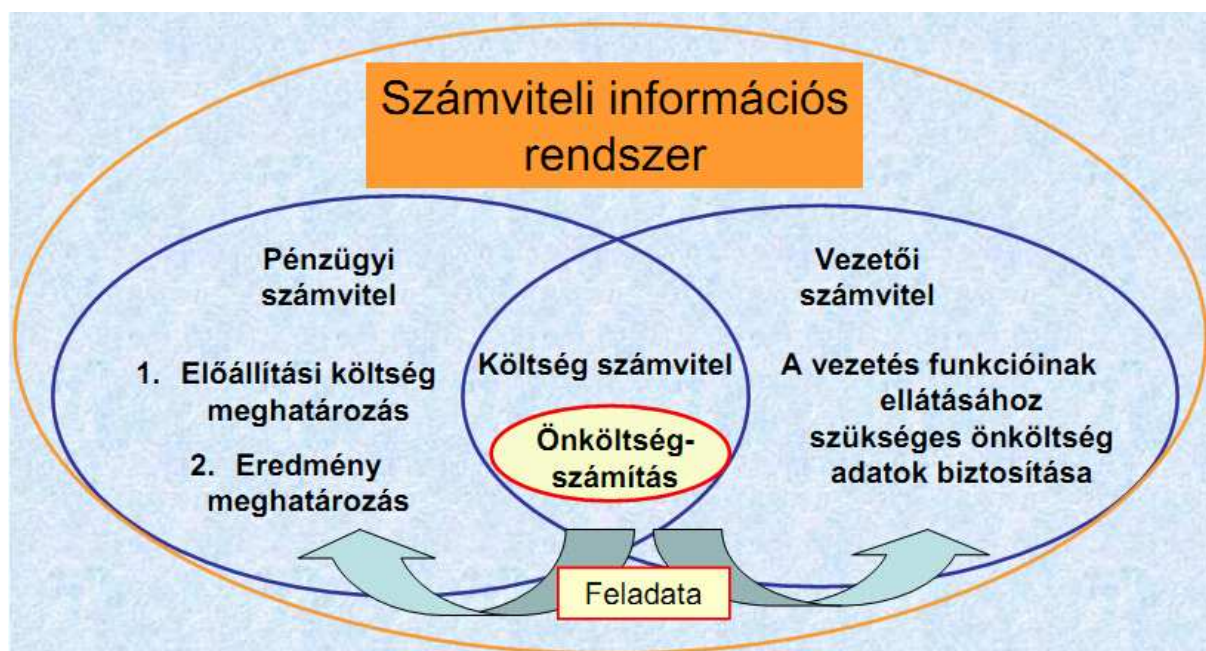
2. ábra: A funkciók rendezése

Forrás: Kardos (2011)

A problémát igazából nem a magas, hanem a felesleges költségek okozzák (2. ábra), márpedig a legolcsóbb művelet az, amit nem is kell elvégezni, azaz ahol a költségek nullára csökkenthetőek. Tanulmányomban most nem a funkcióvizsgálatra, hanem a költségoldalra szeretnék fókuszálni, azaz a pénzügyi számviteli megközelítést kiegészítve a vezetői számvitel oldaláról megközelítve a termék önköltségét szeretném logikusan és kibővítve meghatározni,⁶ ahogy az a 3. ábrán is látható.

Az értékelemzés is része a vezetői számvitel tágan vett témakörének, így az önköltség-számítás is bővíthető a pénzügyi számvitel keretein túl vett eszközökkel. Ez azért is fontos, mivel az értékelemzésben elsősorban a funkciók elemzésére, az igényelemzésre, a mátrixokra, a F.A.S.T diagramra és a csoportos szellemi alkotó technikákra koncentrálnak és kevésbé a költségekre.

⁶ Vessük össze a költségcélos értékelemzéssel (Value Control), amikor egy kitűzött, elvárt nyereségtömegeből vagy maximum költségösszegeből kiindulva vezetnek le azokat a megengedhető költségráfordításokat, amelyekből kell az egyes funkciók lehetséges megoldásait megkeresni.



3. ábra: Számviteli információs rendszer

Forrás: Mikáczó (2004)

Az önköltség szerkezete

Az önköltségszámítás alapja a termék előállítás, szolgáltatás nyújtás során felmerült költségek felosztása, azaz egy kalkuláció. A kalkuláció egy olyan műszaki-gazdasági tevékenység, mellyel egy adott időszakban létrehozott javak egy egységére vonatkozó termelési költségét (önköltségét) határozzuk meg.

Igazából kalkulációs egység bármi lehet: egy termék, termékcsoporthoz, technológiai folyamat, szolgáltatás, rendelés, termelési egység, speciális mérőszám, elszámolási időszak, termelési ciklus stb.

A vállalati tevékenység megvalósításához szükséges élő és holtmunka ráfordítások pénzben kifejezett összegét költségnek nevezzük, a termék vagy szolgáltatás meghatározott egységére vonatkoztatott költség az önköltség. Akármilyen gazdaságossági vizsgálatot is végzünk, az biztos, hogy mindig meg kell vizsgálnunk a lényeges bevétel/hozam/ráfordítás tényezők felépítését, így az önköltséget is.

Fontos tudatosítani, hogy a ráfordítások nem egyeznek meg a költségekkel. A költség a termék előállítás és a szolgáltatásnyújtás érdekében merül fel, míg a ráfordítást nagyobb halmaznak, nagyobb kategóriának szoktuk mondani, a számvitelben is így találkozunk vele. Én inkább úgy fogalmaznék, hogy más kategória, lehet kisebb, nagyobb, közel vele egyező, de mindenképpen vannak átfedések a két terület között.

A ráfordításokban találhatóak olyan ún. „semleges tényezők” is, melyek abszolút nem szolgálják a vállalat fő profilját. Olyan kiadások, melyek bár megjelennek a könyvelésben, de nem az értékteremtő logika szerint/miatt merülnek fel. Ilyen például az adomány. Az ezen túli „célirányos” ráfordítás költségnek tekinthető.

A „költségek” sokféle tételt tartalmazhatnak. Ilyen például az „alapköltség”, mely a számvitelből átemelhető, 5-ös számlaosztályban megjelenő költségeket tartalmazza. Ezek a költségek a termékhez közvetlenül vagy közvetetten hozzárendelhető kiadások. A többi költség implicit, azaz a számlákkal alá nem – vagy legalábbis elsődlegesen nem – támasztott költség. Ez részben az elszámolt költség, mint pl. az értékcsökkenés, másrészt az alternatív (vagy kalkulált) költség, mint pl. a vállalkozói bér, elvárt haszon.

Nézzük a felépítést:

1. közvetlen anyagköltség, ill. ELÁBÉ (+)
2. igénybevett szolgáltatások értéke (+)
3. közvetlen bérköltség (+)
4. közvetlen bérek járulékai és egyéb bérjellegű kifizetések (+)
5. gyártási különköltség (+) (felosztható, pl. szerszám, találmányi díj, szakértői díj, munkaruha, védőfelszerelés → termékcsoporthoz vonatkoztatott közvetett költségek szétosztása)
6. egyéb közvetlen költségek (saját hatáskörben felosztott üzemeltetési költségek) (+)
7. aktivált saját teljesítmények (±)
8. = *közvetlen önköltség (termék szintű)*
9. felosztásra került közvetett költségek más költséghelyről (+) (gyártással össze nem függő, de felosztható, nem termelő egységek üzemeltetése, fenntartása → üzletági közvetett költségek szétosztása)
10. termelésben bekövetkezett káresemény (felosztandó) (+)⁷
11. = *kalkulált közvetlen önköltség (folyamat szintű)*
12. értékesítési és forgalmazási, igazgatási, egyéb általános költségek (+) (gyártással össze nem függő, elméleti alapon felosztható → vállalati közvetett költségek szétosztása)
13. = *teljes önköltség (vállalati szintű)*

A pénzügyi és a rendkívüli tételek ráfordításait, pontosabban azok eredményét nem tartom célszerűnek belevenni akár a teljesnek tekintett önköltségbe sem, mivel azok szétvetítése kérdéses. A vetítési alapok, százalékok használata szinte csak „hasraütésszerű” lehet, ill. csak utólagosan kapható meg igazán (tervezni persze lehet, de az megint csak sokkal kevésbé életszerű/üzemszerű, mint például egy jóval kiszámíthatóbb termelésstervezés).

A költségvizsgálat ajánlott módszere:⁸

- Az önköltséget a ZBB módszerrel⁹ építsük fel, ne a tavalait csiszolgassuk. Ez valóban nagyobb munkával jár, de indoklásokhoz, igazolásokhoz köthető.
- Tényköltségek bírálata a terveköltségek szempontjából, vizsgáljuk meg az eltéréseket, de ne csak az abszolút összeget, hanem az összetevőket is, és keressünk felelőst, magyarázatot (Indokolt volt? Ki a felelős?).
- Költségkritikus pontok meghatározása az ABC elemzés segítségével, melyek a legfontosabb költségelemek?

A vállalatnál végzett költségszámításnál figyelembe kell venni a számvitel által nem vagy csak részben elszámolt költségeket is, azaz az implicit és alternatív költségeket is, azaz a számviteli önköltségszámítás módosításra szorul a funkció/költség elemzésben. Ezek kiszámítása valóban nem olyan egyszerű – mivel a pénzügyi és vezetői számvitel ehhez csak részben biztosít adatot – de mindenképpen elengedhetetlen, hiszen ezeket is figyelembe kell venni, illetve a vezetői számvitel és a controlling is tárgyalja. Így akár termék, akár folyamat, akár vállalati szintű önköltség meghatározható a döntéshozók kívánalmainak megfelelően.

⁷ A káresemény megjelenítése akkor szükséges, ha nem terheljük rá az okozóra, hanem „bevallaljuk”, mint költségnövelő tényezőt.

⁸ A controlling-szemlélet beépítésével.

⁹ Zero based budgeting = nulla bázisú költségtervezés.

Összegzés

Az értékelemzés a józan ész logikájával dolgozik, a szerint épül fel, óriási költségmegtakarítás érthető el vele a funkciók vizsgálata mellett, így nem is csoda, hogy olyan gyorsan elterjedt az egész világon. Valójában az értékelemzés területén belül elvégzett költségelemzés a kockázati monitoring egyik területe is, ahol a költségek mérése jelenti a kockázati tényezőt, hiszen ha nem jól határozzuk meg, akkor valótlan fedezeti ill. nyereség adatokat kapunk.

Az önköltségszámításnak logikus felépítésűnek kell lennie, minden explicit és implicit területet tartalmaznia kell, illetve azért is nagyon kell figyelni a szerkezetére, mivel az nem módosítható állandóan következmények nélkül, a módosítás nagyon megnehezíti az elemzési és a monitoring munkát. Ha a költségek (önköltség) vizsgálatát, mérését logikusan végezzük el, akkor egy indokolt és alátámasztható felépítést kapunk, melyből látható az értékelemzéssel támogatható szükséges/felesleges költségek mértéke, összetétele, éppen ezért nélkülözhetetlen a mai költség centrikus vállalati gondolkodás szempontjából.

Irodalom

- Fodor Á. (2007): A munkás, de csodálatos értékelemzés. MicroVA Fejlesztő Bt., Budapest
http://www.microva.hu/tudasbazis/a_munkas_de_csodalatos_ertekelemzes_konyv_az_ertekelemzesrol, Letöltés dátuma: 2011. november 3.
- Nádasdi Ferenc (szerk.) (2011): *Gazdasági elemzés és értékelemzés*. Gazdasági Tudásközpont Alapítvány, Sopron, 2011
- Kardos B. (2011): Számviteli információs rendszer értékelemzése PTE KTK, Doktori értekezés, Pécs
http://www.gphd.ktk.pte.hu/files/tiny_mce/File/Vedes/Kardos%20Barbara_tezisek.pdf,
Letöltés dátuma: 2012. április 5.
- Mikáczó É. (2004): Vezetői számvitel jegyzet
<http://joed.hu/suli/BCE-KTK-GTK/Szamvitel.II/ea.diak/szv2-3ea-kieg.pdf>, Letöltés dátuma: 2012. március 11.
- Nádasdi F. (2004): *Value management a XXI. században*. Dunaújvárosi Főiskola Kiadói Hivatal, Dunaújváros, ISBN 963-8633-1-0
- Szóka K. (2012): Az innováció értékelemzésében használható controlling eszközök. In: *SHVA – SAVE International – EGB; IX. Nemzetközi Értékelemzési Konferencia*, Budapest, megjelenés alatt