

A controlling helyzete Nyugat-Magyar- országon

Témavezető: Fejes Judit Katalin

Külső konzulens: Takács Eszter

Szitovszky Kíra Fanni

Alapképzés

Nappali tagozat

Pénzügy és számvitel szak

Számvitel szakirány

PANNON EGYETEM
GAZDÁLKODÁSI KAR ZALAEGERSZEG

SZERZŐI NYILATKOZAT A DOLGOZAT BENYÚJTÁSÁHOZ*

Hallgató neve:	Szitovszky Kíra Fanni		
Képzési szint:	Alapképzés		
Szak:	Pénzügy és számvitel szak		
Szakirány (ha van):	Számvitel szakirány		
Neptun kód:	P04Z98	Védés éve:	2023.
Dolgozat címe:	A controlling helyzete Nyugat-Magyarországon		
Egyetemi témavezető:	Fejes Judit Katalin		
Gyakorlóhelyi konzulens:	Takács Eszter		
Öt kulcsszó a dolgozatról:	költség, vezetői számvitel, vállalatelemzés, controlling, önköltség		

Kérjük a szerzői döntésnek megfelelő opciót aláhúzni:

Hozzájárulok / nem járulok hozzá, hogy szakdolgozatomat/zárdolgozatomat az Egyetem az interneten a nyilvánosság számára repozitóriumában közzétegye.

A hozzájárulás szerzői feltételei:

- a dolgozat magáncélra letölthető, a forrás megjelölésével szabadon idézhető, de az idézés szokásos terjedelmét meghaladó felhasználás (átvétel) tilos,
- hozzájárulásom időtartamra nem korlátozott és bármikor visszavonható.

(Hozzájárulás hiányában a dolgozat csak az Egyetem arra kijelölt számítógépein, képernyős megtekintéssel kutatható. Egyéb hozzáférés, többszörözés nem engedélyezett.)

Büntetőjogi felelősségem tudatában nyilatkozom az alábbiakról:

- dolgozatom mindenben eleget tesz a vonatkozó és hatályos intézményi előírásoknak,
- a dolgozatban foglalt tények és adatok a valóságnak megfelelnek, a leírtak saját, önálló munkám eredményei,
- a dolgozatban felhasznált adatokat, forrásokat a szerzői jog figyelembevételével alkalmaztam,
- a dolgozat nem került felhasználásra korábban oktatási intézmény más képzésén felsőoktatási szakképzés, diplomaszerezés vagy szakirányú továbbképzés során.

Tudomásul veszem az alábbiakat:

- a dolgozat szerzői jogtisztaságának ellenőrzésére az Egyetem szoftveres ellenőrzést (plágiumszűrést) végezhet és eredményét a dolgozat értékelésében felhasználhatja,
- a dolgozat elektronikus formában, az Egyetem repozitóriumában kerül elhelyezésre és a hatályos jogszabályok, intézményi szabályzatok szerint, valamint fentebbi szerzői rendelkezéseimnek megfelelően biztosítható a kutatási célú hozzáférése,
- a dolgozat metaadatai és szerzői összefoglalója online nyilvánosak.

Zalaegerszeg, 2023. 01. 02.

Szitovszky Kíra Fanni s. k.

hallgató aláírása

Tartalom

1. Bevezetés	5
2. Mi is az a controlling?	7
2.1. A pénzügyi és a vezetői számvitel összehasonlítása	8
3. Mi az a költség?	9
4. Költségelszámolás és számítás.....	10
4.1. Költségnem számítás.....	11
4.2. Költséghely számítás.....	12
4.3. Költségviselő számítás	13
4.3.1.Kalkuláció.....	13
4.4.Önköltség számítás.....	14
4.4.1. Esettanulmány	15
5. Költségtervezés és ellenőrzés.....	24
5.1. Költség számítási eljárások	25
5.1.1. Tényköltség-számítás	25
5.1.2. Normálköltség-számítás	25
5.1.3. Tervköltség-számítás	26
5.2. Összköltség-számítási módszerek	26
5.2.1. Merev tervköltség-számítás	26
5.2.2. Rugalmas tervköltség-számítás	26
5.3. Rész-költség-számítási módszerek	27
5.3.1. Direct Costing eljárás	27
5.3.2. Fix költség-fedezet kalkuláció.....	28
5.3.3.Határköltség-számítás.....	29
5.4. Activity–Based Costing.....	29
6. Belső kontrollrendszer kialakításának bemutatása a gyakorlati helyemen keresztül	31
6.1. Héra 2000 Kft. bemutatása.....	31
6.2. Controlling feltételek:	32
6.3. Controlling információs rendszer bevezetése.....	33
6.3.1. Vezetői információs rendszer.....	33
6.3.2. Az ERP rendszer	33
6.3.3. Excel	34
6.4. ÁKFN Struktúra	35

6.4.1.	Költségfelosztások, 2022.10. havi adatok	35
6.4.2.	Értékelés	38
7.	Nyugat-magyarországi vállalatok controlling elemzése.....	39
7.1.	Általános jellemzés	40
7.1.1.	Jogi forma	40
7.1.2.	Tevékenység	41
7.1.3.	Tulajdonosi összetétel.....	41
7.1.4.	Árbevétel és foglalkoztatottak száma	42
7.2.	Ahol nincs kialakítva controlling	43
7.2.1.	Ismert akadályok:	44
7.2.2.	Controlling indokoltsága	45
7.2.3.	Controlleri feladatkörök	45
7.3.	Ahol van kialakítva controlling.....	46
7.3.1.	Controlling rendszer értékelése	46
7.3.2.	Fejlesztés hiányának okai	46
7.3.3.	Controlleri feladatkörök	47
7.3.4.	Mióta van a vállalatoknál kialakítva controlling?	48
7.3.5.	Controlling rendszer kialakításának okai	48
7.3.6.	A controlling vállalati struktúrában való elhelyezkedése.....	49
7.3.7.	Controllingot támogató, vállalatirányítási rendszerek.....	49
7.4.	Értékelés	50
8.	Összegzés.....	52
9.	Felhasznált irodalom.....	54

1. Bevezetés

Szakedolgozatomban próbálok rávilágítani a controlling előnyeire, hiszen hazánkban nem túl elterjedt az alkalmazása. A magyar vállalkozók nem ismerik a controlling módszereit, hasznát. Úgy gondolom, hogy Magyarországon nagyon sok kis- és közép vállalkozás jóval sikeresebb tudna lenni a piacon, ha alkalmaznák a controlling módszereit. Mivel ez még nem elterjedt itthon, csak a fejlettebb, esetleg külföldi irányítású vállalatoknál, ezért tartom fontosnak és indokoltnak ezt a témaválasztást. Dolgozatom fő hipotézise, hogy a magyar vállalatok nincsenek felkészülve egy egységes controlling rendszer kialakítására.

Főleg a vezetői számvitelre, mint a controlling módszertani eszközére fektetek hangsúlyt. Egy vállalat belső vezetésének olyan információkra van szüksége, melyekkel csökkenthetik a költségeket, növelhetik a teljesítményt, maximalizálhatják a profitot és a jövőbeli kockázatokat feltérképezhetik. Ebben van segítségükre a vezetői számvitel. Napjainkban egyre fontosabb a controlling, ezáltal a vezetői számvitel alkalmazása, hiszen az egyre növekvő piac megköveteli a vállalatok terjeszkedését is. Alkalmazkodniuk kell ehhez, azonban egyre több információ áramlik, amit rendszerbe kell foglalni. Gyorsan kell hozzájutni az ismeretekhez, illetve egyre több információra van szükség a döntések meghozatala előtt.

Sokan a controllert tévesen ellenőrrel azonosítják, hiszen a „control” angol szó ellenőrzést jelent. A controller pedig sokkal több ennél. Ezt az utóbbi, többségi nézetet tükrözi a controlling definíciója Prof. Horváth Péter megfogalmazásában: „A controlling - funkcionális szempontból - a vezetés alrendszere, ami tervezést, az ellenőrzést, valamint az információ-ellátást koordinálja. A controlling tehát a vezetés egyik támasza: lehetővé teszi a vezető számára, hogy célra orientáltan, a környezeti változásokhoz igazodva irányítsa a vállalatot, és koordinációs feladatait az operatív rendszer követelményeinek megfelelően lássa el.”¹

Egy vállalat számára nagyon fontos, hogy előre lásson, tudjon tervezni, a jövőre előre tekinteni. A vezetői számvitel viszonylag fiatal ágazat, 1992-ben vált ketté a pénzügyi és vezetői számvitel. Hazánkban 1991-ig a szükséges információkat a külső és belső felhasználók részére is egy egységes számviteli rendszer, úgymond a pénzügyi számvitel biztosította. A piaci szereplők igényeire való tekintettel szükségessé vált, hogy kialakítsanak egy rendszert a belső vezetőség számára, illetve egy másik rendszert a külső szereplők számára. Így különült el a vezetői számvitel a pénzügyi számviteltől.

Jelen kutatásban először a vezetői számvitel által biztosított módszereket fogom bemutatni. A költségekre, várható költségekre, költség optimalizálásra és a költségek csökkentésére fogom a hangsúlyt helyezni.

¹KörmendiLajos&Tóth Antal: A controlling alapjai

- Mik az alapvető különbségek a pénzügyi és vezetői számvitel közt?
- Mik is azok a költségfajták, költséghelyek, költségviselők?
- Hogyan számoljunk költségeket, a jövőbeli kockázatokat és változásokat is belekalkulálva?
- Mi is az az önköltség és hogyan számoljuk?
- Hogyan tervezzünk költségeket a teljes költség-számítás és a részköltség-számítás módszereivel?

Tisztázom a pénzügyi és vezetői számvitel közötti alapvető különbségeket. Ezt követően felmérem a gyakorlati helyem helyzetét: a cég működését, a szolgáltatás portfóliót. Szervezeti struktúrát készítek, és elemzem a meglévő számviteli folyamatokat. Fel szeretném térképezni, hogy megvannak-e egy controlling rendszer bevezetéséhez szükséges belső kapacitások, a megfelelő szakértelem és informatikai háttér. Megvizsgálom hogyan lehetne bevezetni a gyakorlati cégemhez, a Héra 2000 Kft-hez a controllingot.

Zárásképp pedig primer kutatáson keresztül, ezen belül is kvantitatív módszerrel szemléltetem a nyugat Magyarországon lévő kis-és középvállalatok controlling helyzetét.

Kérdőív segítségével keresem a választ a következő kérdésekre:

1. ha van kialakítva controlling a szervezetnél:

- az mióta, milyen minőségben működik,
- milyen feladatköröket lát el,
- milyen döntési hatáskörrel rendelkezik a kontroller?

2. ha nincs kialakítva controlling a szervezetnél:

- annak mik a lehetséges okai
- hasznos lenne-e,
- meg vannak-e a szükséges feltételek a bevezetéshez?

A kérdőív eredményeit diagramokon szemléltetem, ezt követően pedig elemzem. Fontosnak tartom, hogy kiderítsem miért nem terjedt el Magyarországon annyira a controlling. Előzetesen feltérképezem a lehetséges ismert akadályokat (pl.: informatikai háttér hiánya, a controlling oktatásának hiánya stb.), majd utána összevetem a vállalatok által, kérdőíveken keresztül adott válaszokkal.

2. Mi is az a controlling?

A controlling szót az angol „to control” kifejezésből származtatjuk, ami ellenőrzést, irányítást jelent.² Egyesek szerint a controlling a vállalati információs rendszer eszköze, melynek a legfőbb feladata a vezetéshez szükséges információk szolgáltatása. Más megfogalmazásban egy olyan eszközrendszer, aminek a nyereségorientált vállalatirányítást kell támogatnia. Ismertek olyan nézetek is, miszerint a controlling az operatív vezetés egyik funkcionális eleme, amely az éves üzleti tervek költség- és eredménykalkulációs feladatait, illetve azok megvalósulásának elemzését végzi. Ezek módszertanilag megegyeznek a controlling és a pénzügyi számvitelből kifejlesztett, úgynevezett vezetői számvittel.³

Csikós-Juhász-Kertész: Operatív controlling I. könyvében tűnik fel a megfogalmazás, miszerint a controlling = üzemgazdasági tervezés és irányítás, valamint a vállalkozás vezetésének optimális információ ellátása.⁴

A számvitel meghatározott szabályok szerint rögzíti a javak mozgását, az ezzel kapcsolatos értékbeni változásokat, biztosítja a vállalkozás újratermelési folyamatának szervezett megfigyelését, megfelelő feldolgozás eredményeként lehetővé teszi, hogy a tulajdonosok, menedzserek, a hitelezők, a befektetők, az állam képviselői valós információkhoz jussanak a vállalkozás valós vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzetéről, biztosítja az ellenőrzés lehetőségét.⁵

A külső felhasználók (pl. befektetők, szállítók, vevők, hitelezők, adóhatóságok, állami szervek) információ igényüket a hatályban lévő számviteli törvényekben szabályozott beszámolókból merítik.⁶

A belső felhasználók (menedzsment, vállalkozáson belüli szervezetek) azonban sajátos igényeinek megfelelően alakíthatják ki információs rendszerüket.⁷

A pénzügyi számvitel leginkább a könyvelés eszköze, míg a controlling részét képező vezetői számvitel a vezetés eszköze.

² Dr. Körmendi Lajos & Dr. Tóth Antal: A controlling elmélete és gyakorlata

³ Hanyecz Lajos: Modern vezetői controlling

⁴ Kresalek Péter: Teljesítmény és erőforrás controlling

⁵ Hanyecz Lajos: Modern vezetői controlling

⁶ Körmendi Lajos & Tóth Antal: A controlling alapjai

⁷ Körmendi Lajos & Tóth Antal: A controlling alapjai

2.1. A pénzügyi és a vezetői számvitel összehasonlítása

Pénzügyi számvitel	Vezetői számvitel
A könyvelés eszköze	A vezetés eszköze
Zárt rendszerű	Nyitott rendszerű
Hatósági, állami szabályozás	Önszabályozás
Kötött szabályok	Üzleti- versenyszabályok
Szintetizál, összevon	Differenciál, átláthatóvá tesz
Tartozik-követel	Terv-tény-várható
Megfelel a jogszabályoknak	A profit motiválja
Visszatekintő, múltorientált	Előretekintő, jövőorientált
Tényeket rögzít	Tervez, előrejelez, megelőz
Tudomásul vesz	Változtatni kíván
Érték-adatokat kezel	Teljesítmény-adatokat is kezel
Követő gondolkodás	Preventív gondolkodás

Forrás⁸

A pénzügyi számvitel elszámolás orientált, amelynek keretében megállapítja a gazdasági műveletek eredményre gyakorolt hatását, a gazdálkodó szervezete eszközeinek és forrásainak alakulását. Ezzel szemben vezetői számvitel döntésorientált, fő feladata a vezetés információigényének kielégítése. A pénzügyi számvitel jogszabályi keretek között mozog, míg a vezetői számvitel fő motivációja a siker, a vállalkozás eredmény érdekelttségét támogatja. A pénzügyi számvitel a múlt eseményeit vizsgálja, míg a vezetői számvitel a jövőét. Ez az oka annak, hogy a vezetői számvitel befolyásolhatja a jövőt, tehát jövőorientált. Szervezeti hatókörét illetően a vezetői számvitel mindig az egész vállalkozást fogja át, míg a pénzügyi számvitel bármely szervezeti, tervezési, vagy elszámolási egységre vonatkozhat. A pénzügyi számvitel értékadatokkal, pénzügyi mutatókkal dolgozik, míg a vezetői számvitel nem pénzügyi információkat (pl. teljesítmény-adatokat) is felhasznál. A pénzügyi számvitel információinál elsődleges a pontosság, míg a vezetői számvitelnél az időbeliség kap fontos szerepet. A vezetői számvitel felhasználja a döntésorientált teljesítmény, hozam, költség és eredmény-kimutatókat. A pénzügyi számvitel csak tény információkat használ, míg a vezetői számvitel terv

⁸Hanyecz Lajos: Modern vezetői controlling, 36. oldal

információkkal dolgozik, előrejelzéseket készít, a terv és tényinformációk összevetésével ellenőriz. A pénzügyi számvitel- az eltelt gazdasági időszakot illetően-reproduktív, míg a vezetői számvitel előrettekintő, proaktív, kreatív jellegű tevékenységeket takar. Irányítani és vezetni képtelenség a múlt információira támaszkodva.⁹¹⁰

Felmerülhet bennünk a kérdés, hogy lehet-e szinonimaként említeni a controllingot és a vezetői számvitelt? Európában van, ahol azonos a kettő, ezért ott nem használják a controlling kifejezést, csak a vezetői számvitelt. Viszont ez a vezetői számvitel merőben eltér a hazaitól, hiszen magában foglalja a controlling filozófiáját és eszközrendszerét is.¹¹ Én személy szerint a vezetői számvitelt a controlling egy módszertani eszközének nevezném. Fontos azonban megjegyezni, hogy nincs controlling vezetői számvitel nélkül. A vezetői számvitel a legeredményesebben tudja támogatni a controlling rendszert a különböző költség- és eredményszámítások segítségével. Az úgynevezett terveköltségek operálnak és a belső teljesítmény átadások és áramlások is ezen költségek alapján történnek.

3. Mi az a költség?

„Költségen értjük az üzemi teljesítmény (tevékenység, termék) előállítására céljából egy adott időszakban felhasznált javak, szolgáltatások pénzben kifejezett értékét.”¹²

Hogy mi az a költség, illetve mi a különbség költség és ráfordítás között? Ahhoz, hogy vállalkozást indítsunk, majd azt sikeresen menedzseljük, erőforrásokra van szükségünk. Az erőforrás-felhasználás pénzben kifejezett értékét hívjuk költségnek.

Fontos itt megjegyezni, hogy a legfőbb különbség költség és ráfordítás között az, ahogy amíg a költség közvetlenül a termék előállítása, szolgáltatás nyújtása közben időszakosan felmerülő felhasználás pénzben kifejezett értéke, addig a ráfordítás az időszakban kibocsátott, értékesített anyagi és nem anyagi javak bekerülési értéke.¹³

A költségeket számos módon lehet csoportosítani¹⁴:

A költségek csoportosítása tervezésük, utalványozásuk és elszámolási módjuk szerint:

- közvetlen költségek (direkt költségek): költséghelyi közvetlen költségek, költségviselő közvetlen költségek
- általános költségek (indirekt költségek):
 - több költséghelyen vagy több költségviselővel kapcsolatban merülnek fel,
 - nem rendelhetők hozzá egyetlen költséghelyhez vagy költségviselőhöz,

⁹Hanyecz Lajos: Modern vezetői controlling, 37. oldal

¹⁰ Körmendi Lajos&Tóth Antal: A controlling alapjai, 51. oldal

¹¹ Körmendi Lajos&Tóth Antal: A controlling tudományos megközelítése és alkalmazása, 74-75. oldal

¹²Hanyecz Lajos: Modern vezetői controlling, 51. oldal (Szó szerinti idézés)

¹³ Romsics Erika: Számvitel órai jegyzet

¹⁴Hanyecz Lajos: Modern vezetői controlling, 53-54. oldal

- a teljes költség számításban a hozzárendelés indirekt módon történik felosztási-áttérhelési kulcsok szerint.

A teljesítmény (termelés, szolgáltatás) volumenének változása szempontjából megkülönböztetünk:

A költségeket aszerint is vizsgálhatjuk, hogy a termelés változásával azok hogyan változnak.

- állandó (fix) költségeket, melyek a teljesítmény volumenváltozásaitól függetlenek,
- változó költségeket, amelyek a teljesítmény volumenváltozásaira eltérő módon reagálnak.

Összetétel szerint a költségek lehetnek:

- Elemi- vagy egyszerű költségek: az összetevőkre, további részekre nem bontható költségek, például munkabér-költség, anyagköltség.
- Összetett költségek: több elemi költséget foglalnak magukba, például javítási költség, amely munkabér és anyagköltséget is tartalmaz.

A felhasznált ráfordítások eredete, származása szerint megkülönböztetünk:

- Primer költségek: a vállalat egészét tekintve kívülről származó ráfordítások, áruk költségei.
- Szekunder költségek: saját teljesítmények, amelyeket a termelésben ismét felhasználnak.

4. Költségelszámolás és számítás

A vállalat vezetőinek mindig az elsődleges célja, hogy profitot tudjanak termelni. Ez akkor fog bekövetkezni, ha a vállalat által előállított teljesítmények értéke magasabb, mint a teljesítmények előállításához felhasznált költségeké.

Na de mit is értünk teljesítményen?

„Teljesítményen értjük egy adott időszakban valamely üzem által előállított termékek, szolgáltatások mennyiségét, értékét.”¹⁵

A teljesítmény összetevői:

„Forgalmi árbevétel + Félkész- és késztermékek készletnövekedése, mínusz csökkenése + Egyéb aktivált teljesítmények = Összes teljesítmény”¹⁶

¹⁵ Hanyecz Lajos: Modern vezetői controlling, 52. oldal

¹⁶ Hanyecz Lajos: Modern vezetői controlling, 52. oldal

A költség- és teljesítményszámítás információi kulcsszerepet töltenek be a hatékony vállalati irányításban. Ahhoz, hogy eredményesen töltsék be szerepüket, tudnunk kell válaszolni azokra a kérdésekre, hogy milyen költségek keletkeztek, ezek a költségek pontosan hol és miért keletkeztek? ¹⁷

A kérdések megválaszolását a költségelszámolás és számítás három fő területe biztosítja:

- költségfajta (költségnem) számítás,
- költséghely számítás,
- költségviselő számítás.¹⁸

4.1. Költségnem számítás

A költségnem egyértelműen kifejezi, hogy a költség keletkezését milyen erőforrás felhasználása idézte elő. Az időszakban felmerült összes költséget regisztrálni kell a megfelelő tagolásban, így választ kapunk arra, hogy milyen költségek- milyen célból és – milyen nagyságban merültek fel. Rendszeresen rögzítenie kell az összes felmerült költséget és alapadatokat kell szolgáltatnia a költséghely- és költségviselő számításhoz.

A költségnemek a következők:¹⁹

◆ Anyagköltség

Az anyagköltség a nyers-, üzemi-, és segédanyagok felhasználásával keletkezik.

◆ Igénybe vett szolgáltatások költségei

Igénybe vett szolgáltatás minden olyan szolgáltatás, amely nem tartozik a közvetített szolgáltatás, illetve az egyéb szolgáltatás közé. Igénybe vett szolgáltatás például a szállítás-rakodás, a raktározás, a csomagolás, a kölcsönzés, a bérlet, a bér munka, az eszközök karbantartása, a postai és távközlési szolgáltatás, az oktatás és továbbképzés, a hirdetés, a reklám, a piackutatás, a könyv- és lapkiadás, a szállodai szolgáltatás, a vendéglátás, a kutatás és kísérleti fejlesztés, a tervezés és lebonyolítás, a könyvviteli szolgáltatás.

◆ Egyéb szolgáltatások költségei

A számviteli törvény (továbbiakban: Sztv.) alapján egyéb szolgáltatások értékeként kell kimutatni az illetéket, a jogszabályon alapuló hatósági, igazgatási, szolgáltatási díjat, a kamat kivételével a különféle bankköltséget és biztosítási díjat.

◆ Bérköltség

A bérköltség tehát a munkavállalókat, az alkalmazottakat megillető, az érvényes rendelkezések szerint bérként vagy munkadíjként elszámolandó járandóság. Bérköltség továbbá a

¹⁷Hanyecz Lajos: Modern vezetői controlling, 52. oldal

¹⁸Hanyecz Lajos: Modern vezetői controlling, 52. oldal

¹⁹ Internetes forrás alapján: <https://gtk.uni-miskolc.hu/files/13990/K%C3%B6lts%C3%A9gek+csoport%C3%ADt%C3%A1sa.pdf>

jóváhagyott prémium, jutalom, vagy a természetes személy tulajdonos személyes közreműködése ellenértékéként kivett összeg is.

◆ Személyi jellegű egyéb költségek

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 költségtérítés, az étkezési költségtérítés, a munkába járással kapcsolatban felmerülő költségek, a természetben adott juttatások, a betegszabadság díjazása és a munkáltatót terhelő táppénz.

◆ Bérjárulékok

A Sztv. szerint minden olyan hozzájárulás, járulék, amelyet adók módjára fizetnek és a foglalkoztatottak száma, illetve a személyi jellegű ráfordítások alapján állapítanak meg az bérjárulék, függetlenül azok elnevezésétől. Bérjárulék többek között a szociális hozzájárulási adó (Szocho), az egészségügyi hozzájárulás.

◆ Értékcsökkenési leírás

A Sztv. szerint értékcsökkenési leírásként kell kimutatni az immateriális javak, a tárgyi eszközök terv szerinti értékcsökkenésének összegét.

A Sztv. alapján minden gazdálkodónak az 5. számlaosztályban kell könyvelnie a költségeket.

4.2. Költséghely számítás

A költségek költséghelyen keletkeznek. Hogy megkapjuk a választ, hogy a költségek hol és milyen mértékben merülnek fel, költséghely vizsgálatot kell végeznünk. A belső költség és teljesítményszámítás szempontjából rendkívül fontos, hogy a vállalati szervezethez jól illeszkedő költséghely struktúra legyen kialakítva, hiszen ez képezi a keretrendszerét az előbb említett belső költség-, és teljesítményszámításnak.

A következő szempontokat kell figyelembe venni a költséghelyek megfelelő struktúrájának kialakításánál:²⁰

- A hatékony irányítás szükségessé teszi a felelősségi elv érvényesítését, tehát a költséghely felelősségi egység is, melynek vezetője felelős az egység költségeinek alakulásáért. A költséghelynek és a felelősségi területnek meg kell egyeznie a költségellenőrzés érvényesítése érdekében.
- A költséghely teljesítménye között és a költséghelyen felmerülő költségek között arányos kapcsolatnak kell lennie.
- Meg kell határozni az általános költségkulcsokat a költségviselő számításhoz. Tehát a teljesítményt leadó költséghelyen meg kell találni a költségokozat mérőszámát és a teljesítménytípusokat költséghelyhez kell rendelni.

²⁰ Körmendi Lajos & Tóth Antal: A controlling tudományos megközelítése és alkalmazása alapján

- A költséghely logikai és térbeli egység.

Alapvető költséghelyek lehetnek:²¹

Igazgatási költséghely-terület: a vállalat-vezetés igazgatási költségeinek kimutatása. Magába foglal minden olyan költséget, amely a szervezet igazgatásával foglalkozik.

Értékesítési költséghely-terület: a termékek és szolgáltatások értékesítésével foglalkozik. Nagyobb vállalatoknál indokolt lehet a mélyebb tagolás is.

Általános költséghely-terület: olyan költséghelyek, amelyek a költségviselőkhöz együttesen szükségesek, de közvetlen hozzárendelésük nem lehetséges, teljesítményüket más költséghelyeknek adják át.

Technikai költséghely-terület: valamilyen sajátos belső elszámolási igény kielégítése céljából érdemes megnyitni.

Szolgáltató költséghely-terület: a vállalat tevékenységéhez szükséges belső szolgáltatások költségeit számoljuk el, pl. karbantartás.

4.3. Költségviselő számítás

Költségviselő alatt azokat a termékeket, termelési egységeket és szolgáltatásokat értjük, amelyekhez egyértelműen és közvetlenül hozzá tudjuk rendelni az előállításuk során felmerülő költségek típusát és mértékét. „A költségviselő számítás során meghatározzuk, hogy mi okozta a költségeket, illetve melyik termék, szolgáltatás előállításának érdekében merült fel. „²²

A vezetői számvitelen belül segít meghatározni az egyes termékek és szolgáltatások önköltségét. Az önköltség pontos meghatározására a tervezhetőség és a termelés optimalizálása miatt van szükség.

4.3.1. Kalkuláció

Ahhoz, hogy megértsük az önköltségszámítást először tisztáznunk kell a kalkuláció fogalmát.

„Az egységnyi termékre vonatkozó költségviselő számítást nevezzük kalkulációnak.”²³ Döntések végrehajtásának ellenőrzésénél, és elemzésnél használják.

Kalkuláció készülhet:

- a jövőre tekintve (terv adatok alapján): A szolgáltatás nyújtása vagy a termék gyártása előtt készített kalkuláció a következő időszakra vonatkozó döntéseket készíti elő.

vagy

²¹ „Körmendi Lajos & Tóth Antal: A controlling tudományos megközelítése és alkalmazása”, illetve „Hanyecz Lajos: Modern Vezetői Controlling” alapján

²² Hanyecz Lajos: Modern vezetői controlling, 61. oldal

²³ Hanyecz Lajos: Modern vezetői controlling

- a múltat is vizsgálva (tény adatok alapján): A szolgáltatás nyújtását vagy a termék gyártását követően készített kalkuláció az előzetesen meghozott döntések ellenőrzését és értékelését, a következő időszakkal kapcsolatos vezetői döntéseket hivatott támogatni.

„Tervkalkuláció készítésekor az árbevétel és a különböző költségek meghatározása egy előzetesen kiszámított alapparaméter alapján történik. Például az értékesítés közvetlen költségeinek tervezésekor az előállított termék önköltségét is meg kell határozni.”²⁴

A kalkulációt aszerint tudjuk csoportosítani, hogy az üzemi előállítás melyik szakaszára vonatkozik:

„**Az előkalkuláció:** egy előzetes számítás, mely a várható önköltség meghatározására irányul. Olyan termékek árának a kialakításánál van nagy segítségére, amelyek nem rendelkeznek piaci árral. Az előkalkuláció során számolt költségek nem ténylegesek, hanem csak tervezettek.

A közbeeső kalkuláció: Bonyolult termékek esetében lehetőséget ad a korrekcióra és a folyamatokba történő beavatkozásra.

Az utókalkuláció: segítségével meg lehet határozni a termékek, szolgáltatások tényleges önköltségét.
”²⁵

4.4. Önköltségszámítás

Az önköltségszámítás egy kalkulációs tevékenység, melynek középpontjában mindig a létrehozott javakhoz felhasznált erőforrások pénzben kifejezett értékének meghatározása áll, függetlenül attól, hogy az önköltség meghatározása törvényi szabályozás miatt, vagy a vállalat belső információs igényének (árképzéshez, eredménytervezéshez vagy bármilyen gazdasági kalkulációhoz) biztosítása érdekében történik.²⁶

Az önköltségszámítás lehetséges módszerei:²⁷

- *osztókalkuláció:* olyan módszer, amikor a befejezett termelés összes költségét a megtermelt termékek mennyiségével osztják el, általában ott alkalmazzák, ahol egyfajta terméket állítanak elő.
- *pótlékoló osztókalkuláció:* lényege, hogy a közvetlen költségeket felhasználásukat követően közvetlenül a termékekre számolják el. A közvetett (általános) költségeket – melyeket felmerülésük helyén, a költséghelyeken gyűjtenek – vetítési alapok segítségével, pótlékkulcsok alkalmazásával osztják szét a termékek között, melyek költséghelyek szolgáltatásait felhasználták. Vetítési alap lehet például közvetlen bérköltség, felhasznált anyagmennyiség, gépóra.
- *normatív kalkuláció:* lényege, hogy a költségek tervezése, utalványozása, elszámolása, analitikus nyilvántartása normák, normatívák felhasználásával történik. A normatív kalkulációt elsősorban tömeggyártás vagy nagy sorozatgyártás esetén célszerű alkalmazni.

²⁴ Dr. Veress & Dr. Sisa & Dr. Kardos: Vezetői számvitel elmélet, módszertan, 21. oldal

²⁵ Hanyecz Lajos: Modern vezetői controlling, 61. oldal feldolgozása/átdolgozása

²⁶ Dr. Veress & Dr. Sisa & Dr. Kardos: Vezetői számvitel elmélet, módszertan

²⁷ Hanyecz Lajos: Modern vezetői controlling, 62. oldal feldolgozása/átdolgozása

- *vegyes kalkuláció*

Az önköltségszámítás során alapelveket kell megfogalmaznunk:²⁸

- 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 időszaktól ténylegesen terhelik.

4.4.1. Esettanulmány²⁹

Fontos megemlíteni, hogy az adatok nem valóságok, a számok nem tükrözik a valóságot. Ez az esettanulmány kitaláció, arra hivatott, hogy bemutassa a költségszámítási módszereket.

Amit a vállalatról tudni kell:

A Divat Kft. egy elegáns női-, és férfiruhákat egyaránt gyártó cég, amely számos kategóriában kínálja termékeit. Női kategóriában gyártanak menyasszonyi ruhákat, menyecske ruhákat, báli ruhákat, szalagavatós ruhákat. Férfi kategóriában megtalálható frakk, szmoking, öltöny. Vállalnak egyéni

²⁸ Dr. Veress & Dr. Sisa & Dr. Kardos: Vezetői számvitel elmélet, módszertan 45. oldal feldolgozása

²⁹ A Divat Kft. nem létezik, az én kitalációm. Az esettanulmány „Dr. Veress Attila & Dr. Sisa Krisztina Andrea & Dr. Kardos Barbara: Vezetői számvitel elmélet, módszertan” és „Controlling-esettanulmányok-izgalmas kihívások- sikeres megoldások” című könyv esettanulmányai alapján készültek.

igényeket kielégítő ruhákat is, ezek jóval drágábbak, mivel kézzel készülnek. A termékek gyártása Magyarországon folyik, azonban Európában széleskörűen elterjedt üzletei vannak. Minden ruhát (ami nem egyéni rendeléssel készül) tömeggyártással készítene, majd utána alakítják a vevőre. Termék kínálatával széles vevőkört tud kiszolgálni a legfiatalabbaktól a legidősebbekig, mivel termékportfóliójában megtalálhatóak gyermekruházatok is. A vállalat nem csak értékesíti termékeit, hanem vannak olyanok is, amelyek kölcsönzésre készültek. Vevőihez a termékeit kis- és nagykereskedő hálózatán juttatja el, illetve internetes oldala is van a vállalatnak, azonban itt a rendelés nem lehetséges, pont az egyénre szabás miatt. Az interneten az épp aktuális ruhakínálat közül lehet válogatni, hogy a vevő már egy előre kialakult képpel sétáljon be az üzletbe. Pontosan ezért a vállalat céljai között van a terjeszkedés, hogy egyre több országban legyen jelen az üzletük. A közeljövőben kitűzött legnagyobb cél, elérni Amerikát, hiszen Európa minden nevezetes kifutóján már megfordultak a ruháik. A jelentős és folyamatos befektetéseknek köszönhetően kiváló minőségű termékeket gyártó, korszerű vállalattá vált. Célja között szerepel még a versenyképes termékportfólió, a folyamatos innováció és a szoros kapcsolat a vevőkkel. Aktívan reagál a piacon bekövetkezett eseményekre, vásárlói változásokra, melyekhez alkalmazkodni próbál a termékpaletta, a stílus folyamatos változásán keresztül.

A ruhaiparban meglehetősen nagy a verseny a termékkínálat, technológia, marketingfogások, árazás, gyártási költségek és a vevőkiszolgálás terén. Manapság rendkívül gyorsan változik a divat és a stílus, ami miatt nehéz versenyben maradni. A vállalat legfőbb kihívásai közé tartozik, hogy továbbra is felül tudjon kerekedni versenytársain és megállja a helyét a folyton növekvő piacon. Az elmúlt évek alapján kedvezőek a cég kilátásai. Amennyiben sikerül az árbevétel a piaci átlag felett tartani, a cég tovább tudja növelni a piaci részesedését.

A vállalkozás egy Winter'sTale és Angel fantázianévre hallgató ruhakölteményeit kezdte el gyártani Budapesten a téli szezonra. Ezek menyasszonyi ruhák, melyeket meghívtak a NewYork-i divatshow-ra, ahol majd értékesítésbe is kezdhet a vállalat. Mivel ez egy új termék, amit most kezdenek el gyártani, ezért a nyitókészlet 0. A Winter'sTale-ből 1.000 db-ot gyártottak le. Az előző évek tapasztalati alapján a társaság arra számított, hogy az Angel elnevezésű ruhából több fog fogyni, mivel ennek a ruhának a menyasszonyok körében leginkább elterjedt úgynevezett hercegnő szabása van. Ezért hát ebből 2.000 db-ot gyártottak le. A termelés gépóra igénye a Winter'sTale esetében 40.000 gépóra (továbbiakban gó), a közvetlen fizikai munkaóraigény 24.000munkaóra (továbbiakban mó) volt. Ezek az adatok az Angel esetében 51.200 gó és 20.000mó. A Winter'sTale eladási ára 800.000 Ft és a tárgyidőszaki értékesítés 800 db volt. A vállalat számításai bejöttek és az Angels elnevezésű ruhából 1.100 db fogyott el, 360.000 Ft-os áron.

A tárgyidőszaki költségek táblázatba foglalva a következők:

Megnevezés	Anyagjellegű költségek	Személyi jellegű költségek	Értékcsökkenés	Összesen
Winter'sTale	200.000	81.000	-	281.000
Angel	240.000	124.200	-	364.200
Főüzemi költségek	160.000	120.000	60.000	340.000
Ebből gépköltség	72.000	50.000	42.160	164.160
Központi irányítás költségei	64.000	200.000	56.000	320.000
Összesen	736.000	575.200	158.160	1.469.360

Adatok Ezer Forintban (továbbiakban E Ft)

A bérjárulékok mértéke 35%, személyi jellegű egyéb kifizetés nincs.

A vállalkozás a gépköltséget az igénybe vett gépóra arányában felosztja a termékekre. Mennyi ebben az esetben a Winter'sTale és az Angel kalkulált közvetlen önköltsége?

A teljes önköltség esetében két opció közül nem tud választani a társaság. Hogy lenne kifizetődőbb?

Ha a gépköltségen kívüli főüzemi költségek felosztásánál a közvetlen bérköltséget, a központi irányítás költségeinek felosztásánál a közvetlen önköltséget használják vetítési alapként VAGY ha a gépköltségen kívül főüzemi költségeket a közvetlen anyagköltség, a központi irányítás költségeinél a közvetlen ledolgozott fizikai órákat használják vetítési alapként?

A vállalat vezetősége továbbá még arra kíváncsi, hogy mekkora a termékek fajlagos fedezete a kalkulált közvetlen önköltség alapján, mekkora egységnyi nyereséget hoz a Winter'sTale és az Angel elnevezésű menyasszonyi ruhák értékesítése, illetve mennyi a vállalkozás tárgyidőszaki eredménye?

A Winter'sTale és az Angel fantázianévre hallgató menyasszonyi ruhák közvetlen önköltségének a levezetése:

Megnevezés	Winter'sTale összesen EFt	Winter'sTale Ft/db	Angel összesen EFt	Angel összesen Ft/db
1.Közvetlen anyagköltség	200.000	200.000	240.000	120.000
2.Igénybe vett szolgáltatás értéke	-		-	
3.Közvetlen bérköltség	60.000	60.000	92.000	92.000
4.Kiegészítő fizetések, bérpótlékok, egyéb bérek, prémium stb.				
5.Személyi jellegű egyéb kifizetések	-		-	
6.Bérráulások	21.000	21.000	32.200	16.100
7.Félkész termékek tovább felhasználása	-		-	
8.Gyártási külön költség	-		-	
9.Felosztásra került elszámolás szempontjából közvetett költségek	72.000	72.000	92.160	46.080
10.Kalkulált közvetlen költség/önköltség	353.000	353.000	456.360	228.180

Összes gépköltség 164.160EFt
 Összes gépóra felhasználás 91.200gó
 1 gépóra jutó gépköltség: $164.160\text{EFt}/91.200\text{gó}=1800\text{Ft/gó}$
 Winter'sTale-re jutó gépköltség: $40.000\text{gó}\times 1.800\text{Ft/gó}=72.000\text{EFt}$
 Angel-re jutó gépköltség: $51.200\text{gó}\times 1.800\text{Ft/gó}=92.160\text{EFt}$

A Winter'sTale fantázianévű ruhaköltemény esetében a kalkulált közvetlen önköltség 72.000.000 Ft, az Angel nevezetű ruha esetében pedig 92.160.000 Ft.

Teljes önköltség számítása:

Fel nem osztott üzemi költség összesen: $340.000\text{EFt}-164.160\text{EFt}=175.840\text{EFt}$
 Központi irányítás költségei: 320.000EFt

Először nézzük meg azt az esetet, ha a vállalkozás a gépköltségen kívüli főüzemi költségek felosztásánál a közvetlen bérköltséget, a központi irányítás költségeinek felosztásánál pedig a közvetlen önköltséget használja vetítési alapként („a” variáció):

Winter'sTale közvetlen bérköltsége:	60.000EFt
+Angel közvetlen bérköltsége	92.000EFt
<hr/>	
Közvetlen bérköltség összesen:	152.000EFt

Fel nem osztott üzemi költségek pótlékkulcsa:	$(175.840\text{EFt}/152.000\text{EFt})\times 100\%=115,684\%$
Winter'sTale-re felosztott üzemi költség összesen:	$60.000\text{EFt} \times 115,684\% = 69.410\text{EFt}$
Angel-re felosztott üzemi költség összesen:	$92.000\text{Eft} \times 115,684\% = 106.429\text{EFt}$

Központi irányítás költségeinek felosztása a közvetlen költség alapján:

Winter'sTale közvetlen költsége:	353.000EFt
+Angel közvetlen önköltsége:	456.360EFt
<hr/>	
Közvetlen önköltség összesen:	809.360EFt

Központi irányítási költségek pótlékkulcsa:	$(320.000\text{EFt}/809.360\text{EFt})\times 100\%=39,537\%$
Winter'sTale-re felosztott központi irányítás költsége összesen:	$353.000\text{EFt} \times 39,537\% = 139.566\text{EFt}$
Angel-re felosztott központi irányítás költsége összesen:	$456.360\text{EFt} \times 39,537\% = 180.431\text{EFt}$

Winter'sTale:

Kalkulált közvetlen önköltség	353.000.000Ft
+Egyéb költségek (értékesítési, felosztásra nem került igazgatási)	$69.410\text{EFt} + 139.566\text{Eft} = 208.976.000\text{Ft}$
<hr/>	
Teljes önköltség:	561.976.000Ft

Kalkulált közvetlen önköltség	353.000Ft/db
+Egyéb költségek (értékesítési, felosztásra nem került igazgatási)	208.976Ft/db
<hr/>	
Teljes önköltség:	561.976Ft/db

Angel:

Kalkulált közvetlen önköltség	456.360.000Ft
+Egyéb költségek (értékesítési, felosztásra nem került igazgatási)	$106.429\text{EFt} + 180.431\text{Eft} = 286.860.000\text{Ft}$
<hr/>	
Teljes önköltség:	743.220.000Ft

Kalkulált közvetlen önköltség	228.180Ft/db
+Egyéb költségek (értékesítési, felosztásra nem került igazgatási)	143.430Ft/db
<hr/>	
Teljes önköltség:	371.610Ft/db

Második variációként pedig azt vizsgáljuk meg, ha a vállalat a gépköltségen kívüli főüzemi költségeket a közvetlen anyagköltség, a központi irányítás költségeinél a közvetlen ledolgozott fizikai órákat használja vetítési alapként („b” variáció):

Winter’sTale közvetlen anyagköltsége:	200.000EFt
+Angel közvetlen anyagköltsége:	240.000EFt
Közvetlen anyagköltség összesen:	440.000EFt

Főüzemi költségek felosztása a közvetlen anyagköltség alapján:

Fel nem osztott üzemi költségek pótlékkulcsa: $(175.840\text{EFt}/440.000\text{EFt}) \times 100\% =$	39,964%
Winter’sTale-re felosztott üzemi költség összesen: $200.000\text{EFt} \times 39,964\% =$	79.928EFt
Angel-re felosztott üzemi költség összesen: $240.000\text{EFt} \times 39,964\% =$	95.914EFt

Központi irányítás költségeinek felosztása a közvetlen munkaórák alapján:

Winter’sTale munkaóra igénye:	24.000mó
+Angel munkaóra igénye	20.000mó
Közvetlen munkaóra összesen:	44.000mó

Központi irányítási költségek pótlékkulcsa: $320.000\text{EFt}/44.000\text{mó} =$	7.272,73Ft/mó
Winter’sTale-re felosztott központi irányítás költség összesen:	$24.000\text{mó} \times 7.272,73\text{Ft/mó} = 174.546\text{EFt}$
Angel-re felosztott központi irányítás költség összesen:	$20.000\text{mó} \times 7.272,73\text{Ft/mó} = 145.456\text{EFt}$

Winter’sTale:

Kalkulált közvetlen önköltség	353.000.000Ft
+Egyéb költségek (értékesítési, felosztásra nem került igazgatási)	$79.928\text{EFt} + 174.546\text{EFt} = 254.474.000\text{Ft}$
Teljes önköltség:	607.474.000Ft

Kalkulált közvetlen önköltség	353.000Ft/db
+Egyéb költségek (értékesítési, felosztásra nem került igazgatási)	254.474Ft/db
Teljes önköltség:	607.474Ft/db

Angel:

Kalkulált közvetlen önköltség	456.360.000Ft
+Egyéb költségek (értékesítési, felosztásra nem került igazgatási)	$95.914\text{EFt} + 145.456\text{EFt} = 241.370.000\text{Ft}$
Teljes önköltség:	697.730.000Ft

Kalkulált közvetlen önköltség	228.180Ft/db
+Egyéb költségek (értékesítési, felosztásra nem került igazgatási)	120.685Ft/db
Teljes önköltség:	348.865Ft/db

A fajlagos fedezeti összeg meghatározásához először táblázatba foglalom az eddig ismert adatokat:

Megnevezés	Winter'sTale	Angel
Eladási ár (Ft/db)	800.000	360.000
(-) Kalkulált közvetlen önköltség (Ft/db)	706.000	228.180
Fajlagos fedezeti összeg (Ft/db)	94.000	131.820

Felosztásra nem került közvetett költség:

Megnevezés	Winter'sTale	Angel
Eladási ár (Ft/db)	800.000	360.000
Teljes önköltség „a” variáció szerint(Ft/db)	561.976	371.610
Teljes önköltség „b” variáció szerint(Ft/db)	607.474	348.865
Fajlagos nyereség „a” variáció szerint(Ft/db)	238.024	-11.610
Fajlagos nyereség „b” variáció szerint (Ft/db)	192.526	11.135

Ha a vállalat az „a” variáció szerint számol, akkor az Angel nevezetű ruha tárgyidőszaki gyártása veszteséges lesz, a „b” variáció szerint azonban nyereséges.

A vállalkozás eredménye:

Megnevezés	Tárgyidőszak
Árbevétel: $800\text{db} \times 800.000 \text{ Ft/db} + 1.100\text{db} \times 360.000 \text{ Ft/db} =$	1.036.000EFt
Értékesítés elszámolt közvetlen önköltsége: $800 \text{ db} \times 353.000 \text{ Ft/db} + 1.100 \text{ db} \times 228.180 \text{ Ft/db} =$	533.398EFt
Értékesítés BRUTTÓ eredménye	502.602EFt
Értékesítés közvetett költségei: $175.640\text{EFt} + 320.000\text{EFt} =$	495.640EFt
EREDMÉNY	6.962EFt

Értékelés

Mindenekelőtt meghatároztam a két ruhaköltemény kalkulált közvetlen önköltségét. Az összes gépköltséget elosztottam az összes gépóra felhasználással. Így jött ki, azaz eredmény, hogy ha a gép 1 órát működik, akkor annak a költsége 1800 Ft. Ezt az összeget felszoroztam a ruhaköltemények gépóraigényével, így a Winter'sTale nevű ruha kalkulált közvetlen önköltsége 72.000.000 Ft, míg az Angel nevű ruháé 92.160.000 Ft. Mivel a közvetlen önköltség a felmerüléskor közvetlenül elszámolt költség termékegységre jutó része, ezért ki kellett számítanom a központi irányítás költségeit figyelembe véve a teljes önköltséget.

Első variációként azt az esetet néztem meg, ha a vállalkozás a gépköltségen kívüli főüzemi költségek felosztásánál a közvetlen bérköltséget, a központi irányítás költségeinek felosztásánál pedig a közvetlen önköltséget használja vetítési alapként. Mind a két ruhaköltemény közvetlen bérköltségét összeadtam, majd kiszámítottam a fel nem osztott üzemi költségek pótlékkulcsát. Ez 115,684% lett. Majd megszoroztam ezzel az értékkel a ruhák közvetlen bérköltségét és így kaptam meg a felosztott üzemi költséget, ami a Winter'sTale esetében 69.410.000 Ft, az Angel esetében pedig 106.429.000 Ft.

Amikor a központi irányítás költségeit osztottam fel a közvetlen bérköltség alapján, először összeadtam a ruhák önköltségét. Az előző számításához hasonlóan először itt is pótlékkulcsot számoltam, elosztottam a központi irányítás költségeit az összes közvetlen önköltséggel. Itt 39,537% lett a pótlékkulcs eredménye. Egyenként megszoroztam a ruhák közvetlen önköltségével és így a Winter'sTale-re felosztott központi irányítás költsége 139.566.000 Ft, az Angel esetében 180.431.000 Ft.

Mindezt követően kiszámítottam a teljes önköltséget ezer forintban összesen, és az egy darabra vonatkozót is.

- Winter'sTale fantázianevű ruha esetében 561.976 Ft/db, tehát összesen 1.000db x 561.976 Ft/db, azaz 561.976.000 Ft.
- Angel fantázianevű ruha esetében 371.610 Ft/db, tehát összesen 2000db x 371.610 Ft/db, azaz 743.220.000 Ft.

Második variációként pedig azt vizsgáltam meg, ha a vállalat a gépköltségen kívüli főüzemi költségeket a közvetlen anyagköltség, a központi irányítás költségeinél a közvetlen ledolgozott fizikai órákat használja vetítési alapként. A számítások tulajdonképpen ugyanazon a sémán mennek keresztül itt is, csak az anyagköltség és munkaóra igény vonatkozásában. A Winter'sTale nevezetű ruha felosztott üzemi költségei összesen 79.928.000 Ft, míg az Angel ruháé 95.914.000 Ft. A központi irányítás költségeinek felosztása a közvetlen munkaórák alapján a Winter'sTale-nél 174.546.000 Ft, az Angel-nél 145.456.000 Ft.

Ezek után itt is kiszámítottam a teljes önköltséget mind darabra, mind pedig összesen:

- Winter'sTale fantázianevű ruha esetében 607.474 Ft/db, tehát összesen 1.000db x 607.474 Ft/db, azaz 607.474.000 Ft.
- Angel fantázianevű ruha esetében 348.865 Ft/db, tehát összesen 2000db x 348.865 Ft/db, azaz 697.730.000 Ft.

Ezekből a számításokból jól látszik, hogy a vetítési alap megválasztása befolyásolja a vállalati döntéseket a termékszerkezet összeállításakor, az árképzéskor, a készletezési politikánál és sok más esetben is. Nagyon oda kell figyelni a kalkuláció készítésekor, mert egy rosszul számított kalkuláció tévesen olcsóbb terméknek tüntetheti fel a valójában kevésbé gazdaságosan vagy veszteséggel gyártott termékeket is.

Amint megvoltam a költségszámításokkal, az eddig ismert adatokat táblázatba foglaltam és meghatároztam a fajlagos fedezeti összeget. Az eladási árból kivontam a kalkulált közvetlen önköltséget, így a Winter'sTale fajlagos fedezeti összege 94.000 Ft/db, az Angel-é pedig 131.820 Ft/db.

A számviteli értékelés alapján mindkét termék jövedelmezőnek tűnik, hiszen drágábban el lehet adni őket, mint amennyibe került a termelésük. Viszont akkor mondható a termelés eredményesnek, ha az eladási ár a felosztásra nem került közvetett költségre is fedezetet biztosít. Tehát a termékenkénti nyereséget a teljes önköltség alapján számoljuk.

A következő táblázatban az eladási árból kivontam a teljes önköltséget (mindkét variáció szerint) és megkaptam a fajlagos nyereséget.

- A Winter'sTale-nél az első variáció szerint 238.024 Ft/db, a második variáció szerint pedig 192.526 Ft/db.
- Az Angel-nél az első variáció szerint számítva -11.610 Ft/db, második variáció szerint számítva pedig 11.135 Ft/db.

Úgy gondolom, már itt is látszik, hogy a controlling eszközei mennyire fontosak egy vállalat számára, hiszen ha a vállalat az első variáció szerint számol, akkor az Angel nevezetű ruha tárgyidőszaki gyártása veszteséges lesz, a második variáció szerint azonban nyereséges.

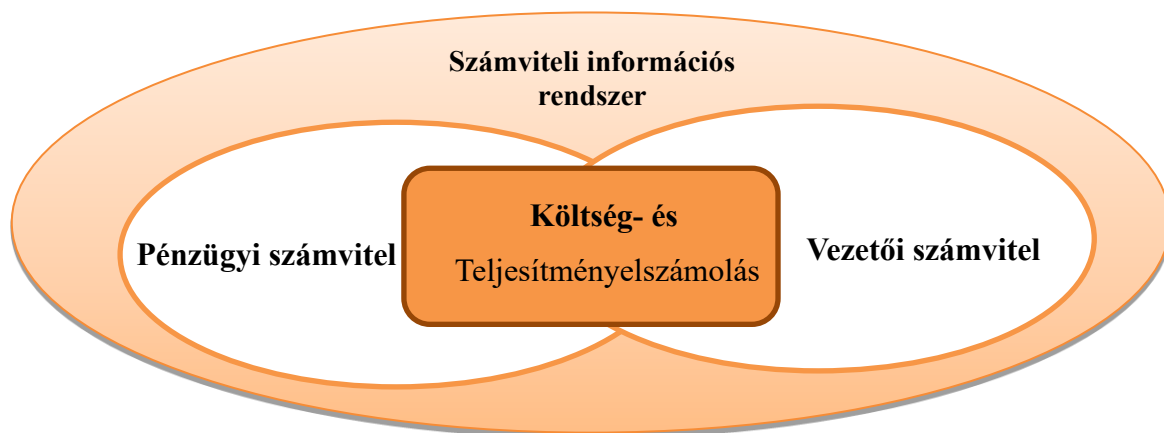
Végül pedig összeállítottam a vállalkozás eredményét, ami 6.962.000 Ft lett.

5. Költségtervezés és ellenőrzés

A controlling kiemelkedően fontos területe a költség- és teljesítményszámolási rendszer kidolgozása és működtetése. Nem csak a piaci (külső) szereplők részére készülnek az a beszámolóban közölt eredménykimutatások, hiszen a vállalat vezetőségének is nagy szüksége van költségeket érintő információkra. A vezetői döntéshozatalban rendkívül változatosan jelentkezhetnek a költségeket érintő információs igények. Csakhogy párat soroljak, a teljesség igénye nélkül:

- „Milyen plusz költséggel járhat egy új termék bevezetése?
- Fedezi-e a szolgáltatások/termékek eladási ára az önköltséget?
- Mennyi a tárgyidőszak vagy egy adott időszak összes termelési és értékesítési költsége?
- Milyen a költségek szerkezete változó és fix költségrész szerint?”³⁰

Az alábbi ábra bemutatja a pénzügyi számvitel és a controllingban alkalmazott vezetői számvitel viszonyát a költség- és teljesítményszámolási rendszerrel:



Forrás³¹

³⁰ Dr. Veress & Dr. Sisa & Dr. Kardos – Vezetői számvitel elmélet, módszertan

³¹ Dr. Veress & Dr. Sisa & Dr. Kardos – Vezetői számvitel elmélet, módszertan

5.1. Költségszámítási eljárások³²

Az alábbi táblázat tökéletesen szemlélteti a költségszámítási eljárásokat:

	Teljes költség-számítás	Részköltség-számítás
Tény költség-számítás	Teljes költség-számítás a tényköltségek alapján (utókalkuláció)	Részköltség-számítás a tényköltségek alapján (közvetlen költség-számítás, fedezetszámítás, fix költség-fedezet számítás)
Normál költség-számítás	Teljes költség-számítás a normálköltségek alapján (normál költség-számítás)	Részköltség-számítás a normálköltségek alapján
Terv költség-számítás	Teljes költség-számítás a tervköltségek alapján (tervköltség-számítás)	Részköltség-számítás a tervköltségek alapján (terv-határ költség-számítás)

Forrás³³

5.1.1. Tény költség-számítás

A tény költség-számítást a kalkulációnál már említettem, de most kicsit részletesebben beszélek róla. A módszer lényege, hogy visszatekintünk a múltra, az adott tárgyidőszakban ténylegesen keletkező költségekre. A tény költség-számítás fő feladata, hogy begyűjtse és regisztrálja a költségeket, költségviselőkre számítsa és lehetővé tegye az utókalkulációt és a terv-tény összehasonlítást a vállalat vezetői számára.

A tény költség-számítás módszereivel ki lehet számítani az egyes termékek és szolgáltatások önköltségét, segít kialakítani a jövőbeli árakat, adatszolgáltatást nyújt a gazdasági döntések helyességének vizsgálatához, vagy csak szimplán egy összefoglaló jelentést lehet készíteni általa a vezetők részére.

5.1.2. Normál költség-számítás

A normál költség-számítás tulajdonképpen egy átmenet a tény költség-számítás és a terv költség-számítás között. A módszer lényege, hogy a tárgyidőszak tény költségeit tekinti normál költségnek. Egy sajátos költségellenőrzést tesz lehetővé, melynek keretében meg lehet határozni a jövőbeni

³² Az 5.1. bekezdéssel jelölt fejezetek Hanyecz Lajos: Modern Vezetői controlling 64-65. oldal feldolgozása, átdolgozása

³³ Hanyecz Lajos: Modern vezetői controlling, 64. oldal

ténykölségek és a normálkölségek közötti különbségeket. Ez egy viszonylag egyszerű eljárás, viszont nem célszerű alkalmazni, mert nem számol a jövőben várható változásokkal és kockázatokkal.

5.1.3. Tervkölség-számítás

Amíg az előző kölség-számítási módszerek a múltat vizsgálják, addig a tervkölség-számítás a jövőt. Jellemzője a kölségnekem, kölséghegyek és kölségviselők szerinti differenciált kölségtervezés. Lehetővé teszi a kölségellenőrzést és elemzést, feltárja az eltérések okait, és egy bizonyos alapot szolgál a vezetői döntéshozatalhoz. A tervkölség-számítás a ténykölség-számítással megteremti az effektív controlling rendszer kialakításának feltételeit és lehetővé teszi a terv-tény összehasonlításokat, elemzéseket. Az összkölségek számításán belül két fajtáját fogom részletezni a tervkölség-számításnak:

- Merev tervkölség és
- Rugalmas tervkölség eljárást.

5.2. Összkölség-számítási módszerek³⁴

5.2.1. Merev tervkölség-számítás

Fő jellemzői közé tartozik, hogy az állandó kölségeket felosztja kölséghegyekre, viszont az általános kölségeket nem bontja fel változó és állandó kölségekre.

A közvetlen kölségek tervezése termékenként, kölségnekem szerint történik, egy kihasználtsági (foglalkoztatottsági) fok alapulvételével. A közvetlen anyag- és bérkölségek kidolgozása a fő cél, amely a tervmennyiségek a terv fajlagossal történő súlyozása alapján történik.

Az általános kölségek számításánál bukkannak fel a sajátosságok. A kölséghegyek számára meg kell határozni a vonatkoztatási alapot (vetítési alap), ilyen például a gyártási óra, műszaki óra, munka óra és minden más, ami a tevékenységet jellemző mérőszám. Ezután meg kell határozni a tervezett kihasználtságot, majd kell állapítani a kölségeket kölségnekemenként a központilag megadott árak felhasználásával. A kölségnekemenkénti tételeket összesítve megkapjuk a kölséghegy összes tervkölségét.

5.2.2. Rugalmas tervkölség-számítás

A rugalmas-tervkölség számítás felosztja az általános kölségeket változó és állandó részre. A kihasználtsági fokot figyelembe veszi tervezett és tényleges szinten is, így az eltérések részletesebben, nagyobb mélységben vizsgálhatók és ellenőrizhetők.

³⁴ Az 5.2. bekezdéssel jelölt fejezetek Körmendi Lajos & Tóth Antal: A controlling tudományos megközelítése és alkalmazása 87-88. oldal feldolgozása, átdolgozása.

A legfőbb eltérés a merev terveköltség-számítás és a rugalmas-terveköltség számítás között, hogy itt a rugalmas-terveköltségszámításnál felosztjuk az általános költségeket állandó és változó hányadra és a kihasználtsági fokot terv és tény szinten is vizsgáljuk.

A rugalmas terveköltség-számítás megértéséhez két új fogalmat kell tisztáznunk: a vonatkoztatási paramétereket (pl. gépóra), és a tervár fogalmát.

A vonatkoztatási volumenek a termelés során az erőforrások és termelési tényezők tervezett felhasználási mértékegysége, volumene.

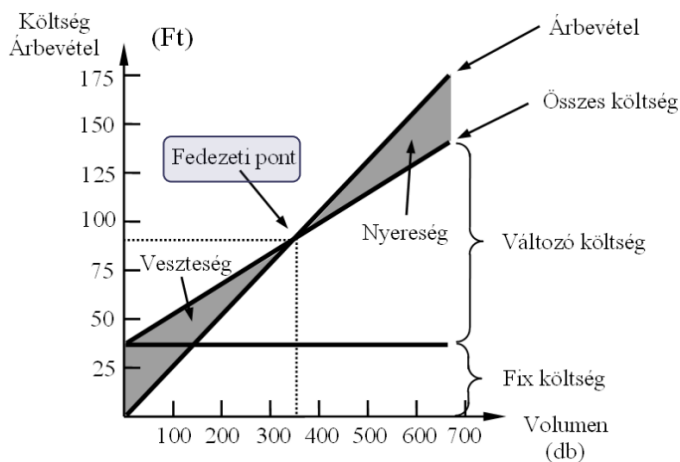
A tervár egyfajta elszámoló ár, melyet a tervezés időszakában állandónak tekintünk, és a felhasználásokat értékeljük.

5.3. Részköltség-számítás módszerek

5.3.1. DirectCosting eljárás³⁵

A modern controlling megjelenésével tűnt fel ez az eljárás, az 1990-es években. Először az Amerikai Egyesült Államokban fejlesztették ki, majd elterjedt Európában is. Nevezik még közvetlenköltség-számításnak, fedezetszámításnak. A direct, tehát közvetlen kifejezés utal arra, hogy csak a gyártással és előállításával kapcsolatos, változó költségeket számolja el költségviselőre. Úgy is nevezik még, hogy egyszintű közvetlen költségszámítás.

A directcosting eljárás megértéséhez először tisztázzuk a fedezeti pont (breakevenpoint) fogalmát.



Forrás³⁶

A fedezeti pont az a pont, ahol az árbevétel fedezi az összes állandó költséget, tehát az eredmény itt nulla. Ezt a pontot meghaladva érhető el nyereség. A vállalati gyakorlatban alkalmazott ÁKFN (ár,

³⁵ Hanyecz Lajos: Modern vezetői controlling, 73. oldal feldolgozása, átdolgozása

³⁶ Semmelweis Egyetem-Ujvári István

költség, fedezet, nyereség) módszer erre alapul. Ezzel a módszerrel azt lehet kiszámítani, hogy mekkora fedezet áll rendelkezésre az árbevételből az állandó költségekre.

5.3.2. Fix költség-fedezet kalkuláció

Többlépcsős fedezetszámításnak vagy többlépcsős directcosting eljárásnak is nevezik. Az állandó költségeket költségviselők és költséghelyek szerint differenciálja, figyelembe véve a költségokozati elv alkalmazását.

A felbontásnak egy rendszert kell követnie:

1. „A termékek állandó költsége, amit csak akkor kell elszámolni, ha ezeket a költségeket kizárólag az adott termék előállítása indokolja.
2. Egyes termékcsoporthoz állandó költsége, pl. a gyártáshoz szükséges gépek, berendezések költségei.
3. Az előállítási költséghelyek állandó költsége, amelyhez hozzárendelhető a vezető bérköltsége és bérjáruléka.
4. Az egyes termelési részleges állandó költségei, pl. a gyárak szintjén felmerülő eddig még el nem számolt fix költségek.
5. A vizsgált szervezeti egység, a vállalat egészét terhelő állandó költségek, pl. a központi épületek amortizációja.”³⁷

Ez a hierarchikus rendszer a gyakorlatban így néz ki:

„Nettó árbevétel

-Változó költségek

=Fedezet 1

-Termék állandó költsége

=Fedezet 2

-Termékcsoporthoz állandó költsége

=Fedezet 3

-Költséghelyek állandó költsége

=Fedezet 4

-Részleg állandó költsége

=Fedezet 5

-Vállalat állandó költség

=Nettó eredmény”³⁸

³⁷ Hanyecz Lajos: Modern vezetői controlling 77. oldal feldolgozása, átdolgozása

³⁸ Hanyecz Lajos: Modern vezetői controlling (szó szerinti idézés)

A módszer előnye, hogy átláthatóvá teszi a költségek és az eredménykimutatás rendszerét.

5.3.3. Határkölség-számítás³⁹

A határkölség számítás egy terveköltség-számítási módszer. Hasonlít a rugalmas terveköltség számításra, de amíg a határkölség egy részköltség, addig a rugalmas terveköltség pedig összköltség. Jól alkalmazható módszer a költségellenőrzés során, az árbevétel tervezésénél és jól követhető, hogy minimum a változó költségeknek meg kell térülniük az árban.

Hasonlít ugyan abban a két költség-számítási módszer, hogy mindkét esetben azonos módon tervezik meg a költségnemeket és megkülönböztetik az állandó és változó költséget a költséghelyi számításban. Hasonlóan a rugalmas-terveköltség számításához, a határkölség számításánál is az állandó és a változó költségeket tervadatok alapján határozzák meg és a ténykölségek összehasonlításához meghatározzák a tény-vonatkoztatási paramétert.

Fő eltérések a két módszer között:

Határkölség számítás	Rugalmas terveköltség-számítás
Csak a változó költségeket számolják el költségviselőkre.	Az összes költséget elszámolják költségviselőkre.
Nincs foglalkoztatási eltérés.	A költségeket foglalkoztatási szintnek megfelelően számítják át.
Költségellenőrzés, információnyújtás a rövid távú döntésekhez, árbevétel tervezés (alsó határ meghatározása)	Áreltérés vizsgálata, felhasználási és kihasználtsági eltérés vizsgálata

Táblázat-saját forrás

5.4. Activity-Based Costing⁴⁰

A tevékenység-alapú fedezetszámítást akkor kezdték el használni, amikor az általános költségek drasztikusan elkezdtek növekedni. Előtte a hagyományos költség-számítási módszerek jól szolgálták a célt. Az általános költségeket az ismert pótlékoló kalkulációval osztották szét költségviselőkre. Amikor azonban az általános költségek elkezdtek növekedni, akkor azok negatív hatással voltak a költségkalkulációra. Alulértékelték a kisebb sorozatban gyártott termékeket, és irreálisan megnőtt a sorozatban gyártott termékek önköltsége. Az általános költségek döntő hányadát a sorozatban gyártott termékek viselték a pótlékoló kalkuláció miatt. Emiatt a hatások miatt megnőtt a hibás döntések hozása és nem tudták meghatározni, hogy milyen áron kínálja a vállalat az egyes termékeit.

A tevékenység-alapú költség-számítás elve, hogy a költségeket (a felhasznált erőforrás alapján) tevékenység, nem pedig termékekhez rendeli. A költség-számítási rendszerek tekintetében lehet általános, haszon-alapú, magatartás-alapú és hatás-alapú.

A tevékenységen alapuló költség-számítás hatás-alapú allokáción nyugszik. A rendszer hatékony működése érdekében folyamat-elemzést kell végezni.

³⁹ Hanyecz Lajos: Modern vezetői controlling 78-79. oldal feldolgozása, átdolgozása

⁴⁰ Dr. Körmendi & Dr. Tóth: A controlling elmélete és gyakorlata 106-108. oldal feldolgozása, átdolgozása

A vállalati folyamatokat hat területre célszerű bontani. A folyamatokat alfolyamatokra, azokat pedig tevékenységekre bontjuk.

Az ABC rendszer bevezetésénél két területre kell fókuszálni:

A folyamatok tevékenységen alapuló költségszámítására, és

Az objektumok (termék, szolgáltatás) tevékenységen alapuló költségszámítására.

Folyamatok tevékenységen alapuló költségszámítása:

Tevékenységi centrumokba kell sorolni az egymással összefüggő tevékenységeket, fontos, hogy lehetőleg azonos vetítési alap segítségével lehessen felosztani őket. A főkönyvi költségeket a folyamatábrának megfelelően kell átalakítani, majd meg kell vizsgálni, hogy mely költség helyek rendelhetők az adott tevékenységhez.

A költség helyek tevékenységhez való hozzárendelése történhet közvetlen hozzárendeléssel, tevékenység alapon vagy volumen alapon. Vannak azonban olyan költségek, melyek nem rendelhetők közvetlenül a költségekhez. Ezeket forrástényezők alapján rendeljük a költség alapokhoz. Ilyen például a létszám vagy az energia (kWh).

Objektumok tevékenységén alapuló költségszámítása:

A költségek tevékenységhez, költség alapokhoz rendelését követően objektumokhoz rendeljük. Ezt megelőzően ki kell alakítani a tevékenységek szerinti költség alapokat, a tevékenység tényezőket meg kell határozni és az adatokat összegyűjteni.

Minden tevékenység tényezőnek tükröznie kell az objektum által generált keresletet a tevékenységgel szemben és számszerűsíthetőnek kell lennie. Vannak olyan esetek, amikor nem találunk olyan tényezőt, ami hatékonyan mutatná az objektum és a tevékenység közötti kapcsolatot. Ilyen esetben a hozzárendeléshez valamilyen általános alapot kell keresnünk. Ilyen esetek lehetnek raktározásnál például a biztosítási költségek és a védelmi költségek, a raktározási tevékenység költségei, valamint az ingatlanokkal kapcsolatos költségek. Ezekben az esetekben a kiadási ügyletek száma lehet a tevékenység mércéje.

6. Belső kontrollrendszer kialakításának bemutatása a gyakorlati helyemen keresztül

6.1. Héra 2000 Kft. bemutatása

Ha be szeretnénk vezetni egy egységes controlling rendszert, először is fel kell mérnünk a helyzetet. Ehhez nélkülözhetetlen bemutatnom a céget, ahol gyakorlati időmet töltöm, a Héra 2000 Kft-t.



Képek-saját forrás

1993. január 1-én alakult a társaság, Dr. Hegedűsné Kenéz Rózsa (továbbiakban: alapító ügyvezető) ügyvezetésével. A Hévíz szívében található, közel 30 éves múltra visszatekintő vállalat könyveléssel és adószakértéssel foglalkozik. Mindenféle jogi formában működő társaság, egyéni vállalkozók, körülbelül 100 ügyfél könyvelési feladatait látja el. Négy tágas irodahelyiség, egy konyha és egy mosdó van kialakítva. Az egész iroda modern eszközökkel van ellátva. Kilenc asztali számítógép, lézeres nyomtatók, irodai felszerelések. Jelenleg 5 könyvelő, a másik ügyvezető, az alapító ügyvezető és én (mint gyakornok) dolgozunk itt. Az öt könyvelőből három nyugdíj mellett végzi a könyvelést.



Kép-saját forrás

Az alapító ügyvezető kezdetektől fogva nagy hangsúlyt fektet a munkaszervezésre. Az irodában nincsenek kijelölt munkafeladatok (pl. külön könyvelés, bérszámfejtés, beszámoló készítés stb.), hanem mindenkinek vannak úgymond „saját” cégei, akiket könyvel. Így egységesen átláthatók a gazdasági események, az összefüggések és lehetővé válik az önellenőrzés.

Egy korszerű könyvelési programot használnak, a Ten-Softot. A program által rögzíthetők az analitikus/főkönyvi könyvelés adatai különböző bizonylattípushoz rendelt, felhasználva az előzetesen vagy menetközben kialakított törzsadat állományokat. A programba épített kódrendszer segítségével a különböző jellegű ügyletek és besorolások egyértelműen beazonosíthatók. Az ajánlott számlakeret szabadon bővíthető. Alkalmazható TAO-s, KIVA-s vállalkozások könyvelésére, bérszámfejtésére.

Mint könyvelői iroda, fontos megemlítenem a számviteli politikát. Azok az ügyfelek, akik úgy jönnek ide, hogy nincs számviteli politikájuk, az iroda saját, egységes számlarendjét használja. A Sztv. szerint a számviteli politikának tartalmaznia kell az eszközök és források leltárkészítési és leltározási szabályzatát, az eszközök és források értékelési szabályzatát, a pénzkezelési szabályzatot és kettős könyvvitel vezetése esetén a számviteli politika részeként el kell készíteni a számlarendet és a számlatükröt is.

A számviteli politikának kell rögzítenie az amortizációs politikát, illetve az alkalmazott valuta-és devizatételek értékelését:

A valutakészlet, a devizaszámlán lévő deviza, a külföldi pénzürtékre szóló követelés, befektetett pénzügyi eszköz, értékpapír (együtt: külföldi pénzürtékre szóló eszköz), illetve kötelezettség forintértékének meghatározásakor az alábbiak szerint jár el az iroda: A valutát, a devizát a Magyar Nemzeti Bank által közzétett, hivatalos devizaárfolyamon kell forintra átszámítani. Azon gazdasági események esetén, amelyeknél az ellenérték külföldi pénzürtékben kerül meghatározásra, a külföldi pénzürtékre szóló követelés, illetve kötelezettség forintértékének meghatározása során az általános forgalmi adóról szóló törvénynek az adóalap forintban történő megállapítására vonatkozó előírásai szerinti árfolyamot alkalmazzák.

Ez általában egységesen használják az irodában, viszont ha valamelyik ügyfél/ügyvezető kéri, hogy másképp legyen (pl. a kereskedelmi bankja által közzétett eladási és vételi árfolyam átlagán számoljanak stb.) természetesen átírják a számviteli politikában. Azonban azt meg kell említenem, hogy ez nem jellemző.

Az ügyfelekkel kötött könyvelési szerződések kimondják, hogy a szolgáltatás értéke évenként automatikusan (más megállapodás hiányában) a hivatalosan közzétett minimálbér emelkedésének mértékével azonosan emelkedik. Azonban a rezsik is rohamosan emelkedik, nem biztos, hogy a számviteli tevékenységből származó bevétel eléri, esetleg túllépné a fedezeti pontot. Egy egységes controlling rendszer bevezetésével meg lehetne vizsgálni, hogyan kellene optimalizálni a költségeket és növelni az eredményt.

6.2. Controlling feltételek:

Miután bemutattam az irodát és az adottságait felmértem, hogy megvan-e minden feltétel a controlling bevezetéséhez.

Pénzügyi feltétel: Véleményem szerint anyagi gondot nem jelentene, hiszen mint már említettem az iroda korszerű, modern felszerelésekkel van ellátva. Van olyan számítógép, amit senki sem használ.

Az eredménykimutatásból látszik, hogy esetleg ami költségként jelentkezne az egy controllingot támogató szoftver beszerzése lenne, illetve új munkaerő felvétele.

Informatikai háttér: A számítógépeken mindig a legújabb Windows van telepítve, szóval ez nem jelente gondot. Mindenképpen be kellene szerezni egy controllingot támogató szoftvert, illetve Microsoft Excel-t és Word-öt. Az irodában csak LibreOffice van, ami otthoni használatra tökéletes, de irodaira alkalmatlan

Munkaerő, szaktudás: Új munkaerőre lenne szükség. Az alapító ügyvezetőnek, a másik ügyvezetőnek és még egy valakinek ugyan van felsőoktatási végzettsége, de annyira le vannak terhelve, hogy nem lenne kapacitásuk még controller feladatokat is ellátni. A többieknek nincs felsőoktatási végzettségük, őket el kellene küldeni továbbképzésre, de az ügyfelek magas létszáma miatt nekik sem lenne energiájuk a controlling vezetésére. A megfelelő választás az lenne, ha új munkaerőt vennének fel a megfelelő szakképzettséggel.

6.3. Controlling információs rendszer bevezetése

Nagyon fontos kialakítani egy információs rendszert, amely a nem várt, nem kívánatos események jelentését és kezelését biztosítja. Az információs rendszernek az egész költségvetést be kell hálózni. Nyilvántartást kell vezetni a különböző jogosultságokról tartalmuk szerint, hogy nyomonkövethető legyen, hogy kik, mikor, milyen adatszolgáltatást vettek igénybe és azt hogyan használták fel.⁴¹

Ez itt az irodában rendkívül lényeges lenne, hiszen itt olyan adatokat tárolunk, amelyek rossz kézbe kerülve visszaélésre adhatnak esélyt. Azért is kell információs rendszert kialakítani, mert előfordulhat, hogy az információk későn érkeznek, túl részletesek, vagy ennek az ellenkezője, hogy csak számszerű adatokat tartalmaznak. Könyvelésnél amúgy is mindig szorítanak a határidők és a késedelmes vagy hiányos információ megnehezíti a munkát.

6.3.1. Vezetői információs rendszer

Az alapító ügyvezetőnk mindig elvárja a részletes jelentést, ezért célszerű lenne kialakítani egy vezetői információs rendszert (továbbiakban: VIR). A VIR arra szolgál, hogy megfelelő időben tegyük elérhetővé a vezetőség és a menedzsment számára a valós, megbízható információkat.

Ez nem egy napi ügyviteltől független rendszer, hanem ráépül arra és az általa gyűjtött adatokra. Azokból nyeri az információt elemzésre és összehasonlításra. Jellemzői közé tartozik, hogy segíti a terv-tény összehasonlításokat és azonnali valós idejű kimutatásokat lehet vele készíteni.⁴²

6.3.2. Az ERP rendszer

„Enterprise Resource Planning (ERP), tehát a vállalati erőforrás elemzés olyan szoftvertípusra utal, amelyet a vállalatok a mindennapi üzleti tevékenységek, mint a könyvelés, a beszerzés, a projektmenedzsment, kockázatkezelés, valamint az ellátási lánc műveleteinek kezelésére használnak. Az ERP olyan vállalati teljesítménymenedzsmentet tartalmaz, amely segít a tervezésben, költségvetésben, előrejelzésben, és vállalat pénzügyi eredményeiről szóló jelentésekben.”⁴³

Az ERP rendszerek fontos jellemzője, hogy nem csak könyvelést, számlázást végző modulokkal rendelkeznek, hanem a vállalat egészére, a gazdasági helyzet komplex elemzésére alkalmas adatbázis

⁴¹Fazekas Lászlóné: Költségvetési belső kontrollrendszer

⁴²Fazekas Lászlóné: Költségvetési belső kontrollrendszer

⁴³ Internetes idegen forrás: <https://www.oracle.com/erp/what-is-erp/>

hozható létre. A teljesítmények növelésében, az átfutási idők csökkentésében, a hatékonyság és az eredményesség fokozásában támogatja az ERP rendszer a controllingot.⁴⁴

ERP jellemzői:

Az ERP az egész vállalatot átfogó rendszer, amely lehetőséget ad arra, hogy az információk valós időben áramoljanak, a lehető leggyorsabban. Azonnal lehet reagálni az információkra, idővesztés nélkül. A vállalatoknál gyorsan mennek végbe nagy változások és az ERP rendszernek tudnia kell követni ezeket. A vállalat igényei szerint testre szabható, mivel egymáshoz kapcsolódó modulok alkotják. Átfogó, integrált adatbázist tartalmaz, hogy több felhasználó tudja használni, bármilyen célra. Az ERP online, hiszen nem korlátozódhat csak a vállalatra. Naprakésznek kell lennie és szimulálja az üzleti folyamatokat. Ez természetesen több végkimenetelt eredményez, de a vállalat vezetőségének szükséges meghoznia a döntést, hogy melyik a legjobb a társaság számára. Lényeges azonban, hogy annak ellenére, hogy rengeteg információt és adatot kezel a rendszer, felhasználóbarát is. A könnyű kezelhetőség elvárás, hiszen kezelésének egyszerűnek és könnyen átláthatónak kell lennie. Ahogy kutakodtam az interneten ERP rendszerek után, azt vettem észre, hogy a legtöbb ilyen szoftver már felhő alapon működik. Ez azt jelenti, hogy bármikor, bárhol elérhetőek az adatok, illetve az információáramlás. Telefonról, tabletről és bármilyen okos eszközről, akár otthon, nyaraláson vagy bárhol tájékozódhatunk és reagálhatunk a vállalat aktuális híreiről/híreire. Le kell tölteni egy applikációt, ami elérhető IOS és Android rendszereken is. Minden adat szoftveresen kódolva van, így maximálisan biztonságos és csak az férhet hozzá, aki jogosult rá. Az alkalmazás is teljesen személyre szabható.

6.3.3. Excel

Egy kisebb társaságnál, mint például a Héra 2000 Kft. akár az Excel táblázatkezelő program is tökéletes lehet controlling felhasználásra. Adatelemzésre, tervezésre, diagramok készítésére jó megoldás. Az igaz, hogy rengeteg adat feldolgozására képes, mégsem nevezhető adatbázis-kezelő programnak. Jelentés készítésére alkalmas, de az adatokat nem tudja értelmezni. Függvények segítségével tudunk számolni. Controlling szempontból fontos függvény az átlag, maximum, minimum függvény. Van kereső függvény is, mellyel értéket tudunk keresni. Kisebb controlling feladatok ellátására elég az Excel is, bár úgy gondolom érdemes beszerezni egy ERP rendszert.

„Az adatokból készített grafikákon keresztül, a fizetési dátumok nyomon követéséig számos módszer segíthet abban, hogy az Excel funkcióit az üzleti igényeket kielégítve használhassuk. Pár feladat, amire az Excel is alkalmas:

- Grafikát készíteni adatokból,
- Adatok elemzése üzleti döntésekhez,
- Automatizálás képletekkel,
- Megkönnyíti a sok adat kiértékelését,
- Mindennapi üzleti folyamatokat könnyít meg,
- Fizetési dátumokat könnyebben lehet nyomon követni”⁴⁵

Szerintem az irodában a vevői fizetés nyomon követése végett is rendkívül hasznos lenne egy információs rendszer. Múltkor egy Excel táblázatot kellett készítenem a kimenő számlákról és azzal

⁴⁴Hanyecz Lajos: Modern vezetői controlling

⁴⁵ Internetes idegen forrás: <https://www.senacea.co.uk/post/excel-use-banking-financial-services>

szemben a tárgyidőszakban befolyt összegekről. Az is nehezítette a dolgot, hogy nem az összes kimenő számlát kellett vizsgálnom, hanem az iroda egyik könyvelőjének az ügyfeleit. Meglehetősen hosszadalmas folyamat volt kikeresni a több száz számla közül a nekem kellőket, utána pedig a bankszámlakivonatról a befolyt összegeket. Nem mellesleg van olyan ügyfél is, aki készpénzes fizetést választott. Hosszú órákat meg lehetett volna spórolni, ha lenne egy integrált információs rendszer. Bent lettek volna már automatikusan az adatbázisában a kimenő számlák, illetve a befolyt összegek is és csak az ügyfeleket kellett volna kiválasztani. Az ilyen rendszerek kész elemzéseket készítenek pillanatok alatt, diagramokkal, statisztikával.

6.4. ÁKFN Struktúra

Az informatikai rendszer bevezetését követően bemutatok egy controlling eljárást, hogy megnézzük hogyan lehetne növelni az eredményt. A fent említett ÁKFN struktúrával szeretném növelni az eredményt 500.000 Ft-tal.

Az adatok a valóságot tükrözik! Az irodában dolgozó egyik könyvelőtől elkértem a Héra 2000 Kft. 5-ös számlaosztályába könyvelt költségeket 2022. októberében, majd segített felosztani állandó és változó költségekre.

6.4.1. Költségfelosztások, 2022.10. havi adatok

Állandó költségek 1 hónapra lebontva:

Főkönyvi szám	Költség	Összeg (Ft)
514	Közüzemi díjak	2.286
522	Bérleti díjak (programhasználat)	37.500
528	Közüzemi szolgáltatások díja (csatornadíj)	1.515
541	Alkalmazottak bérköltisége	686.000
542	Tagi jövedelemkivét	450.000
571	Terv szerinti écs.	48.009
533	Könyvelési felelősség biztosítás	6.920
5. szla. osztály	Állandó költségek összesen	1.232.230

Táblázat-saját forrás

Változó költségek 1 hónapra lebontva:

Főkönyvi szám	Költség	Összeg (Ft)
511	Vásárolt anyagok költségei (irodaszer)	32.066
512	Egy éven belül elhaszn. anyagi eszk.	12.070
513	Egyéb anyagköltség (WC papír, kéztörölő stb.)	12.205
529	Egyéb igénybevett szolg. költségei (telefon, posta, számviteli szolgáltatás)	405.218
532	Pénzügyi, befektetési szolg. díjak (bankköltség)	8.440
552	Munkabajárás költség térítése	8.595
559	Egyéb személyi jellegű kifizetések	1.648
572	Használatba vételkor egy összegben elsz. écs.	77.953
5. szla. osztály	Változó költségek összesen	558.195

Táblázat-saját forrás

Az adatokat táblázatba foglalom (2022.10. havi nettó árbevétel 2.991.631 Ft):

Adatok Eft-ban!

Megnevezés	Bázis	Fedezeti pont	Áremelés	Volumennöv.	Változó ktg. csökkentés	Fix ktg. csökkentés
Árbevétel	2.992	1.514	3.492	3.607	2.992	2.992
Változóktg.	558	282	558	673	58	558
Fedezeti összeg	2.434	1.232	2.934	2.934	2.934	2.434
Fix ktg.	1.232	1.232	1.232	1.232	1.232	732
Eredmény	1.202	0	1.702	1.702	1.702	1.702

Táblázat-saját forrás

Fedezet= árbevétel – változó ktg.

Eredmény= fedezet – fix ktg.

Fedezeti hányad= fedezet/árbevétel= $2.434/2.992= 0,81$

A fedezeti hányad százalékban mutatja meg a vállalat nyereségességét, illetve, hogy az értékesített termékekből (ez esetben szolgáltatásból) milyen mértékben tudja fedezni a működés állandó költségeit. Minél magasabb a fedezeti hányad, annál jobban nyereséges a cég.

Fedezeti pont meghatározás:

Fix ktg./Fedezeti összeg= $1.232/2.434= 0,5061627$

Fedezeti árbevétel= $2.992 * 0,5061627= 1.514$ EFt

Fedezeti változó ktg= $558 * 0,5061627= 282$ EFt

a. Áremeléssel

Eredménynövelés/Árbevétel=%

$500/2.992= 0,1671123= 17\%$

$2.992 * 1,1671123= 3.492$ EFt

b. Volumennöveléssel

Eredménynövelés/Fedezeti összeg=%

$500/2.434= 0,20542317= 21\%$

$2.434 * 1,20542317= 2.934$

$558 * 1,20542317= 673$

} 3.607 EFt

c. Változó ktg. Csökkentése

Eredménynövelés/Változó költségek=%

$500/558= 0,89605735= 90\%$

$558 * (1 - 0,89605735) = 58$ EFt

d. Fix ktg. Csökkentés

Eredménynövelés/Fix költség

$500/1.232= 0,40584416= 41\%$

$1.232 * (1-0,40584416) = 732$ EFt

6.4.2. Értékelés

Először is kiszámítottam a fedezeti pontot. Azért tartottam lényegesnek, mert így tisztán látszik, hogy az állandó költségeket figyelembevéve, mennyi az az árbevétel és változó költség mennyiség, amikor az eredmény 0. Ez esetben 1.232.000 Ft-os állandó költségeknél, ha a vállalkozás havi árbevétele 1.514.000 Ft lenne, a változó költségek pedig 282.000 forint, akkor érnék el a fedezeti pontot. Efelett az árbevétel felett (a költségek megtartásával) nyereséget lehet elérni.

Ezt követően az árbevételt növeltem 500.000 Ft-tal, így az eredeti költség összegek maradtak. Az új árbevétel 3.492.000 Ft. Ezzel párhuzamosan növekedett az eredmény is, hiszen a változó és állandó költségek nem változtak. A fedezeti összeg is növekedett 2.934.000 Ft-ra, ami azt jelenti, hogy a vállalat nagyobb mértékben tudja fedezni a működés állandó költségeit.

Volumennövelésnél először elosztottam a fedezeti összeget azzal az összeggel, amivel az eredményt növelni szeretném, így megkaptam a hányadot. Ezzel a hányaddal szoroztam fel a változó költségeket és a fedezeti összeget. Ez változást okozott az árbevételben és a változó költségekben is (természetesen így a fedezeti összegben is). Amennyiben az árbevétel 3.607.000 Ft lenne, a változó költségek megnövekedhetnének 678.000 Ft-ra, hiszen a fedezeti összeg így 2.929.000 Ft, ami bőven fedezné az 1.232.000 Ft-os állandó költségeket és még az eredmény is növekedne 500.000 Ft-tal.

A változó költségeket 58.000 Ft-ra kellene csökkenteni, az eredeti 2.992.000 Ft árbevétel és 1.232.000 Ft állandó költségek megtartása mellett, hogy az eredmény növekedni tudjon 1.702.000 Ft-ra.

Ha a fix költség csökkentését vizsgáljuk, akkor az azt jelenté, hogy az állandó költségeket 732.000 Ft-ra kellene redukálni és így tudna a vállalkozás 500.000 Ft-os eredménynövekedést produkálni, az árbevétel és a változó költségek megtartásával.

Összeségében szerintem az áremeléssel történő eredménynövelés lenne a legoptimálisabb, mivel a társaság amúgy is áremelésre készül a minimálbér emelkedése miatt. A volumennövelés is egy optimális megoldás lehet, mivel a változó költségek nem ugranak ki annyira, hogy elérjék a 673.000 Ft-ot egyik hónapban sem, szóval egy kicsit többel is lehetne növelni az eredményt. Jobban belegondolva ez összefügg az áremeléssel, hiszen ezt mással nem lehet elérni. Azonban jó tudni, hogy ebben az esetben mennyivel ugorhatnak meg a változó költségek, hogy a vállalkozás tartani tudja az 500.000 Ft-os eredmény növelést. A változó költség csökkentését nem tartom életszerűnek, mivel az 58.000 Ft-os keret rendkívül kevés. Arra valóban jobban oda tudnánk figyelni, hogy ne használjunk annyi kéztörölt, wc papírt, irodaszert stb. Automatikusra kellene állítani a kétoldalas nyomtatást, így a papírral is lehetne spórolni. De ettől függetlenül pl. az igénybevett szolgáltatásokból egyáltalán nem tudnánk lefaragni, és az önmagában 405.218 Ft. Az állandó költség csökkentését nem látom reálisnak, hiszen az iroda működéséhez létszükségletű költségekről beszélünk.

7. Nyugat-magyarországi vállalatok controlling elemzése

Ahhoz, hogy fel tudjam mérni nyugat-Magyarország controlling helyzetét, kérdőívet készítettem. Kitértem arra az eshetőségre is, ha nincs kialakítva controlling az egyes vállalatoknál.

Először csak általános kérdéseket tettem fel a kérdőívet kitöltő személyével kapcsolatban, majd a vállalattal kapcsolatban. Kitértem a kitöltő nemére, életkorára, legmagasabb iskolai végzettségére. Megkérdeztem mióta dolgozik a vállalatnál és milyen munkakört tölt be.

Ezt követően tértem rá a vállalattal kapcsolatos általános kérdésekre:

- A vállalkozás milyen jogi formában működik?
- Mi a vállalkozás fő profilja, milyen területen tevékenykedik?
- Tagja-e a vállalat valamilyen vállalatcsoportnak? Ha igen, külföldi vagy belföldi székhelyű?
- Melyik városban található a vállalat székhelye?
- Mennyi volt a vállalat előző évi árbevétele?
- Hány fő volt az előző évben a foglalkoztatottak száma?
- Hány éve alakult a vállalat?
- Van-e a vállalatnál kialakítva controlling?

Itt kettévált a kérdőív, hiszen arra az esetre is tettem fel kérdéseket, ha van, és arra is, ha nincs.

Abban az esetben, ha nincs kialakítva controlling:

- Milyen lehetséges okai vannak, hogy eddig a cég nem alakított ki controlling rendszert?
- Mik azok a tényezők, melyek megvannak a vállalatnál egy controlling rendszer kialakításához?
- Indokoltnak tartaná-e egy controlling rendszer kialakítását?
- Milyen feladatot bízna a controllerre?
- Mekkora döntési hatáskörrel rendelkezne a controller?
- Kellene új munkaerőt felvenni, vagy elég lenne a meglévőt tovább képezni?

Abban az esetben, ha van kialakítva controlling:

- Mi a véleménye a vállalatnál működő controlling rendszerről?
- Mi a fejlesztés akadályai?
- Milyen feladatokat lát el a controller?

- Mikor vezették be a vállalatnál a controllingot?
- Hány fő dolgozik a controlling osztályon?
- Mi volt az oka a controlling rendszer kialakításának?
- Hol helyezkedik el a controlling a vállalati struktúrában?
- Használ a vállalat valamilyen controllingot támogató informatikai rendszert? Ha igen, mit?
- Milyen gyakran frissítik ezeket a szoftvereket?

Egy internetes kérdőív készítő programmal készítettem a kutatást. Ez teljesen névtelen, és ömlesztve mutatja az eredményeket, ezért logikailag összekapcsolni nem tudom őket. Statisztikát fogok belőle készíteni, diagramokkal, majd elemzem. Az összes nagyobb társaságnak elküldtem a kérdőívet innen az irodából, illetve keresgettem nyugat-Magyarországon vállalatokat és email-ben felkerestem őket. Sajnos nem jellemző, hogy szívesen töltögetnének kérdőíveket, nagyon keveset kaptam vissza, de eleget, hogy átfogó képet adjon, mert nagyon hasonlóak a válaszok.

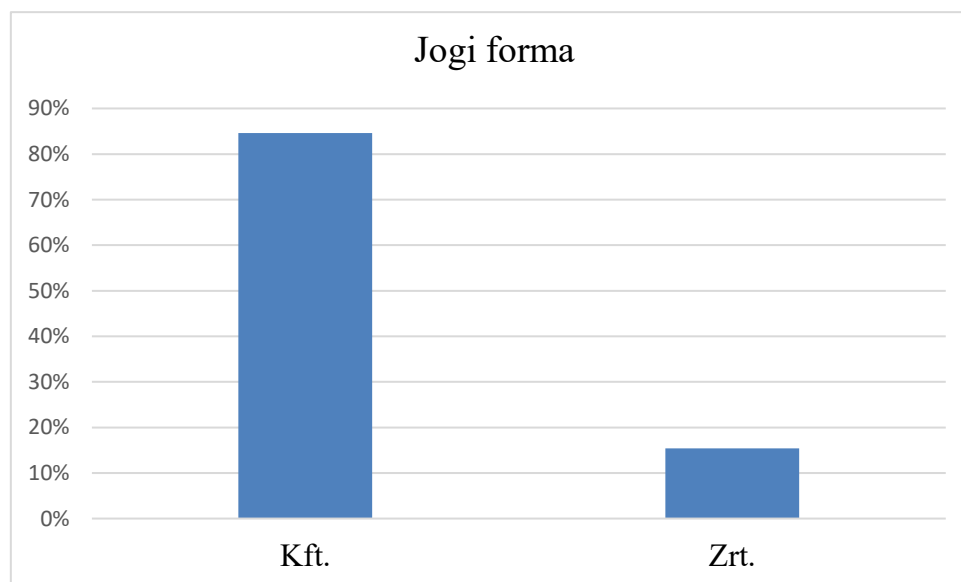
A Dunántúlon belül is a Zala megyét körbevevő megyéket próbáltam célozni. Somogy-, Vas-, Veszprém-, Győr-Moson-Sopron-, és Zala megye vállalatainak küldtem a kérdőívet. Több száz vállalat közül csupán 13-en töltötték ki. A 13-ból 10-nél van kialakítva controlling, 3-nál nincs.

Csak azokat a kérésekre kapott válaszokat fogom elemezni, melyeket relevánsnak találok a kutatás szempontjából. A többi kérdést a tisztánlátás végett tettem fel.

7.1. Általános jellemzés

Először egy általános jellemzést szeretnék bemutatni a cégekről, akik kitöltötték a kérdőívet.

7.1.1. Jogi forma



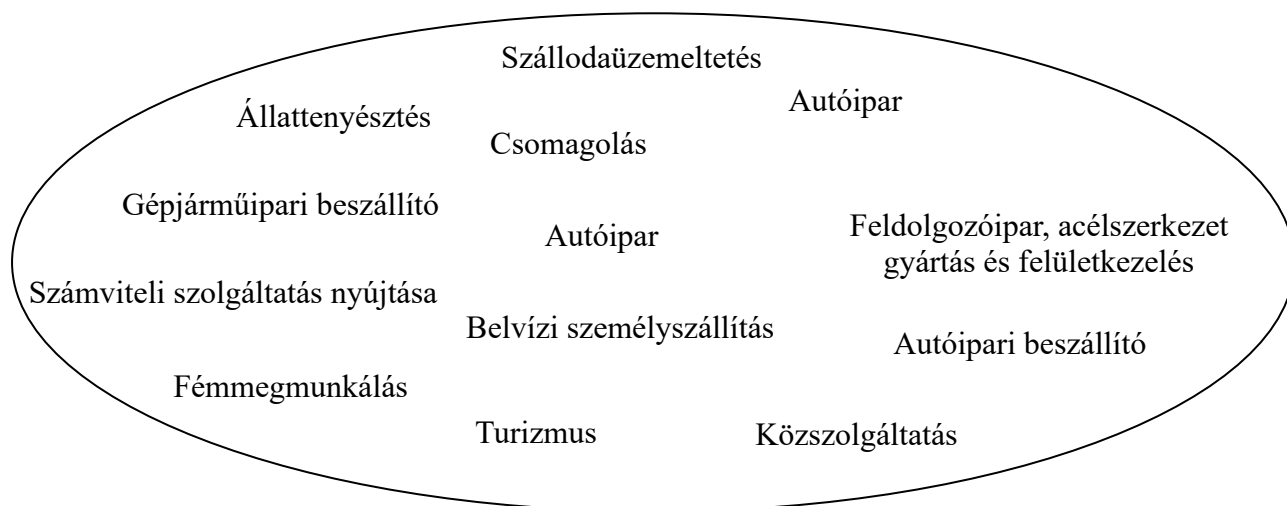
1. diagram, saját forrás

Jogi formáját tekintve a válaszadók 15,3846%-a (tehát 2-en) zártkörűen működő részvénytársaság (Zrt.) és 84,6154% (tizenegy db) korlátolt felelősségű társaság (Kft.) töltötte ki. Több

válaszlehetőséget is megadtam, de Betéti Társaság (Bt.), Szövetkezet, és nyíltkörűen működő részvénytársaság (Nyrt.) nem jeleztek vissza, annak ellenére, hogy küldtem nekik is kérdőívet.

7.1.2. Tevékenység

Teljesen véletlenszerűen küldtem ki a kérdőíveket, nem figyeltem milyen tevékenységi körrel rendelkeznek a vállalatok. Fő tevékenységükre kérdeztem rá, amely az alábbiak szerint alakult:



2. diagram, saját forrás

7.1.3. Tulajdonosi összetétel



3. diagram, saját forrás

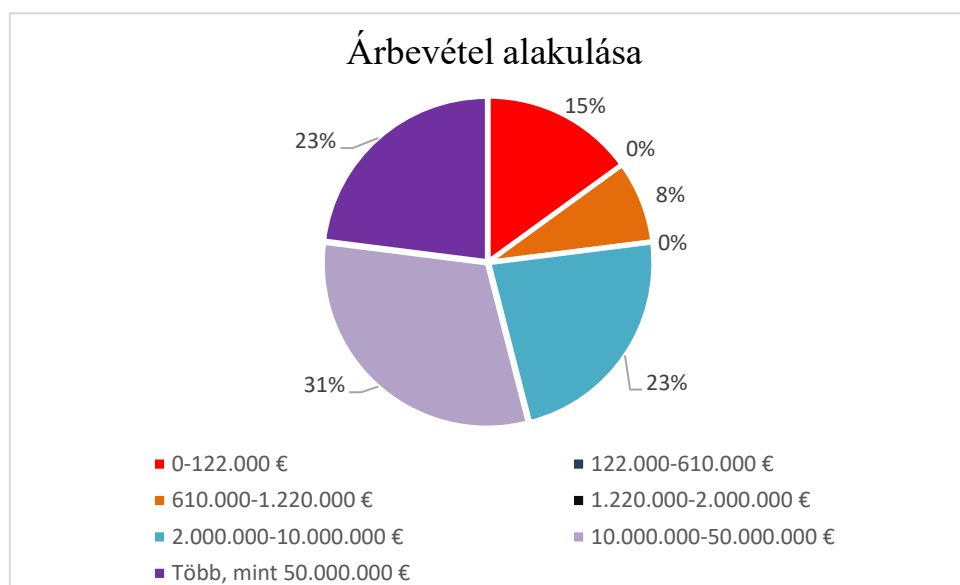
Nyolc (61%) vállalat nem tagja semmilyen külföldi székhelyű cégnek, tehát a tulajdonos összetételük magyar magánszemélyekből áll. Négy (31%) vállalat tagja valamilyen külföldi székhelyű cégnek, tehát tulajdonosi összetétele külföldi vállalatból áll. Egy (8%) társaság pedig azt jelölte, hogy tagja vállalatláncnak, de az magyarországi székhelyű.

7.1.4. Árbevétel és foglalkoztatottak száma

Árbevétel és dolgozói létszám tekintetében próbáltam megadni a 2004. évi XXXIV. törvény szerinti adatokat. A törvény meghatározza a mikro-, kis- és középvállalat (KKV), valamint a nagyvállalat fogalmát.⁴⁶

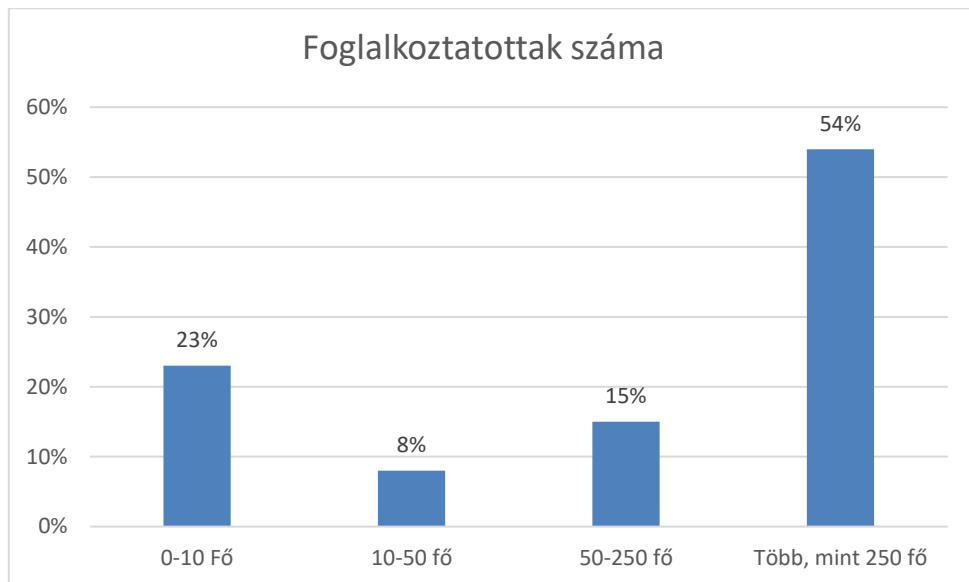
KKV	Foglalkoztatott létszám	Éves nettó árbevétel	VAGY mérlegfőösszege
Közép	< 250	≤ 50 millió €	≤ 43 millió €
Kis	< 50	≤ 10 millió €	≤ 10 millió €
Mikro	< 10	≤ 2 millió €	≤ 2 millió €

Internetes forrás: https://hu.wikipedia.org/wiki/Mikro-,_kis-_%C3%A9s_k%C3%B6z%C3%A9pv%C3%A1llalkoz%C3%A1s#Jegyzetek



4. diagram, saját forrás

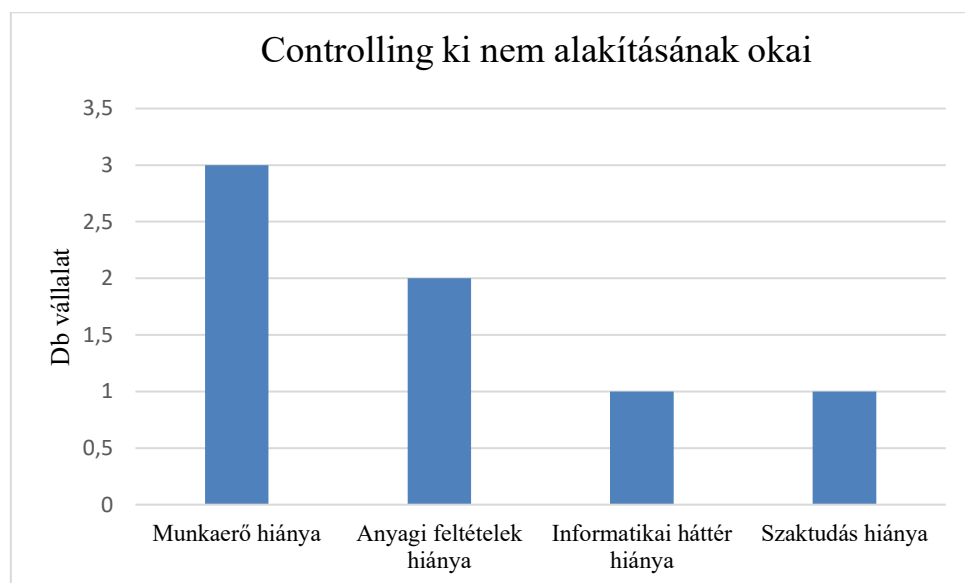
⁴⁶ Internetes forrás: https://hu.wikipedia.org/wiki/Mikro-,_kis-_%C3%A9s_k%C3%B6z%C3%A9pv%C3%A1llalkoz%C3%A1s#Jegyzetek



5. diagram, saját forrás

7.2. Ahol nincs kialakítva controlling

Itt nehezebb dolgom volt, hiszen akiknél nincs kialakítva controlling nem is igazán tudták mi az.



6. diagram, saját forrás

Mind a három vállalatnál fennáll a munkaerőhiány, ezen kívül két vállalatnál az anyagi feltételek hiánya és 1-1 társaságnál az informatikai háttér és a szaktudás hiányossága is okozhatja a controlling kialakulásának gátját. Most szeretnék felsorolni pár ismert akadályt, ami okozója lehet annak, hogy Magyarországon nem annyira terjedt el a controlling. Néhányat saját példámmal is alá tudok támasztani, egyet azonban internetes kutatás alapján írtam.

7.2.1. Ismert akadályok:

7.2.1.1. Informatika

Az egyik legfőbb oka annak, hogy a legtöbb vállalatnál még ma sem alakult ki a controlling (pedig szükség lenne rá) az a számítógépes és informatikai háttér hiánya. Gondoljunk csak bele, hogy az egyetemen is hány számítógép nem működik, nem kapcsol be, ha pedig mégis akkor valószínű a szükséges programok valamelyike biztosan hiányzik. Általában így van ez a vállalatoknál is.

A vállalati controlling kialakulását nagymértékben hátráltatja az informatikai célszoftverek hiánya. Az integrált központi adatbázisra szervezett vállalatirányítási rendszerek, amelyek megfelelő controlling modullal rendelkeztek a 90-es években szinte elérhetetlenek voltak, mind a hazai nagyvállalatok, mind a kialakuló kis- és közepes vállalkozások számára. A nyugati országokhoz képest a mai napig visszamaradtunk vagyunk a számítástechnika területén.

7.2.1.2. Szakirodalom

Az informatikai gondok mellett ugyancsak problémát jelent a controlling szakirodalomnak a hiánya. Kezdetben főleg a magyarra fordított német irodalmak, így a REFA füzetek, valamint az IFUA gondozásában Dr. Horváth Péter szakkönyvei voltak elérhetőek. A magyar szerzőktől származó szakirodalmak csak a 90-es évek második felében jelentek meg, mind az oktatás, mind pedig a gyakorló controllerek szakmai, irodalmi segédanyagaiként. Ezt sajnos én is tapasztaltam kutatásom során. A legtöbb controllinggal foglalkozó könyv már elavult. Találtam olyat is, hogy kikölcsönöztem két különböző könyvet, és itthon forgatva jöttem rá, hogy a két könyv szinte ugyanaz, az egyik a másiknak az átdolgozása. Körülbelül 10 szakirodalmat kölcsönöztem ki a könyvtárból, de a legtöbbnek ugyanazok a szerzőjük.

7.2.1.3. Oktatás

A szakirodalommal párhuzamba hozva az oktatást is megemlíteném. Jómagam közgazdasági szakgimnáziumba végeztem a középfokú tanulmányaim, de egyszer sem hallottam a controlling kifejezést. Egyetemen, másodéves koromban tanultam először róla. Úgy gondolom, érdemes lenne már középiskolában is említést tenni a controlling előnyeiről, hiszen a vállalatok tulajdonosai nem feltétlenül végeztek felsőoktatásban. Nagyon sok vállalat például építőiparban tevékenykedik, amihez nem feltétel az egyetemi végzettség. Itt az irodában is van építőiparral foglalkozó vállalat és a magas árbevétel mellett bonyolult vevői és szállítói rendszerük van. Véleményem szerint ha nem is olyan mélységben, mint egyetemen, de közgazdasági középszintű oktatásban is be lehetne vezetni a controllingot az oktatási rendszerbe.

7.2.1.4. Multinacionális cégek

Amennyiben a multinacionális cégek magyarországi leányvállalatainak megjelenése kezdetben nagyban fellendítette a hazai controlling tevékenységet, sajnos a későbbiek folyamán mindinkább gátjává vált főleg a saját cégeiknél, valamint nagyvállalati szinten az önálló magyar controlling munkának. Például az egymással szoros kapcsolatban lévő stratégiai és operatív alrendszereket szétválasztották, míg a stratégiai tervezés és elemzés a külföldön lévő anyavállalatnál történt, addig a hazai leányvállalatnál döntő módon az operatív végrehajtás, a terv-tény eltérések monitorizálása és azokról táblázatos formában jelentések készítését végezték az anyavállalat felé.

Ugyanígy problémát jelentett az integrált számítógépes vállalatirányítási rendszerek telepítése, amelyek a cégek már meglévő rendszereit megszüntetve, a vezetőség igényeit alapvetően figyelmen kívül hagyva a saját szoftvereiket adaptálták. Példaként említhetnénk egy magyar vegyipari vállalat SAP

adaptációját, ahol a Controlling modul (CO) havi közel 90 riportot készített, amelyből a vállalt menedzsmentje 5-10-et használt fel a munkája során, a többi táblázat irattározásra került.⁴⁷

7.2.2. Controlling indokoltsága

Kérdőívemben megkérdeztem, hogy azok a vállalatok, akiknél nincs kialakítva controlling, indokoltnak tartanák-e. Ezeket a válaszokat kaptam:

- „Nem”. (Indoklást nem kaptam.)
- „Nem tartanám indokoltnak. Egy kis vállalkozásról van szó, így véleményem szerint nincs szüksége controlling rendszerre.”
- „Nem hivatalos, a dolgozókkal betanított rendszer működik, további controllingra nincs kapacitás és a munkaerő sok esetben nem tartja be.” Ha jól értelmezem ez a vállalat alkalmaz valami controllinghoz hasonló rendszert. Gondolom, arra próbál célozni a válaszoló, hogy egy „lebutított” controlling információs rendszert használnak, de a betanított dolgozók azt sem veszik elég komolyan.

7.2.3. Controlleri feladatkörök

Ide kapcsolnám még azt a kérdést is, hogy milyen feladatot bíznanak a controllerre. Csupán két válasz érkezett:

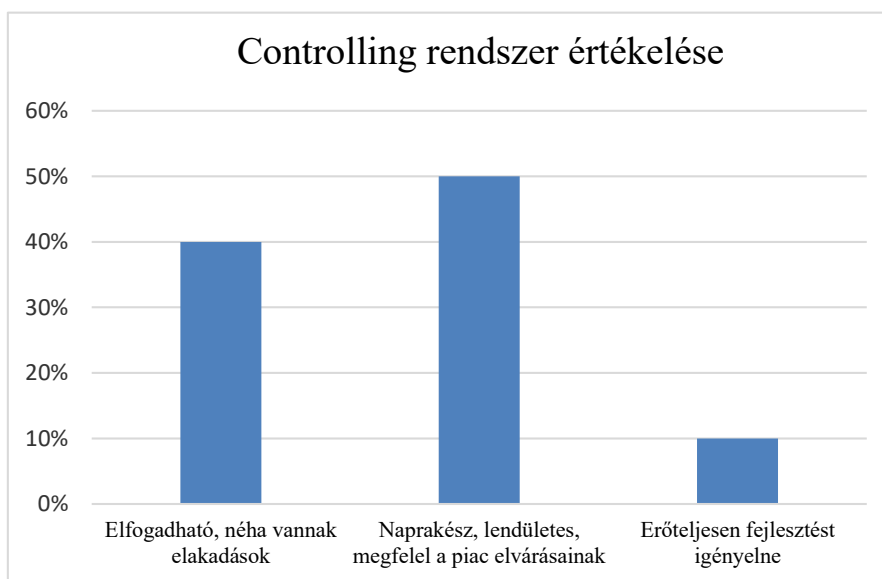
- „Üzleti tervezés támogatása, költség követés és tervezés összefogása, adatok konszolidálása, stb.”
- „Napi adminisztratív segítségnyújtás a részlegeknél, statisztikák készítése.”

Kivétel nélkül minden társaság, akinél nincs controlling azt válaszolta, hogy kellene új munkaerőt felvenni és nem lenne elég a meglévőt tovább képezni.

⁴⁷ Internetes forrás: <https://controllerinfo.hu/napjaink-hazai-controlling-helyzete-es-annak-felsooktatasi-vetuletei/>

7.3. Ahol van kialakítva controlling

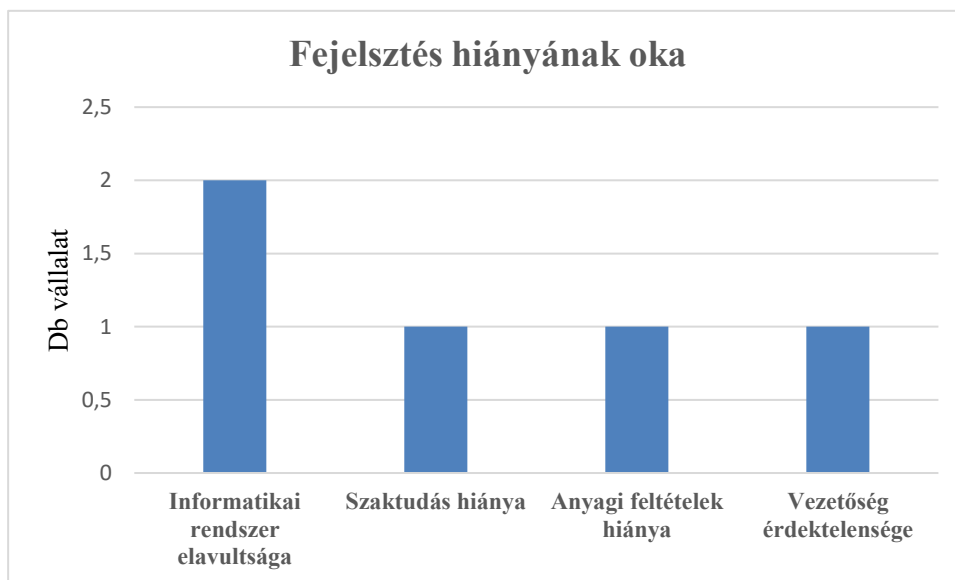
7.3.1. Controlling rendszer értékelése



7. diagram, saját forrás

Egy valaki válaszolta azt, hogy fejlesztést igényelne a controlling rendszerük. Öten azt, hogy a rendszerük naprakész, lendületes és megfelel a piac elvárásainak, négyen pedig azt a választ jelölték, hogy erőteljesen fejlesztést igényelne.

7.3.2. Fejlesztés hiányának okai

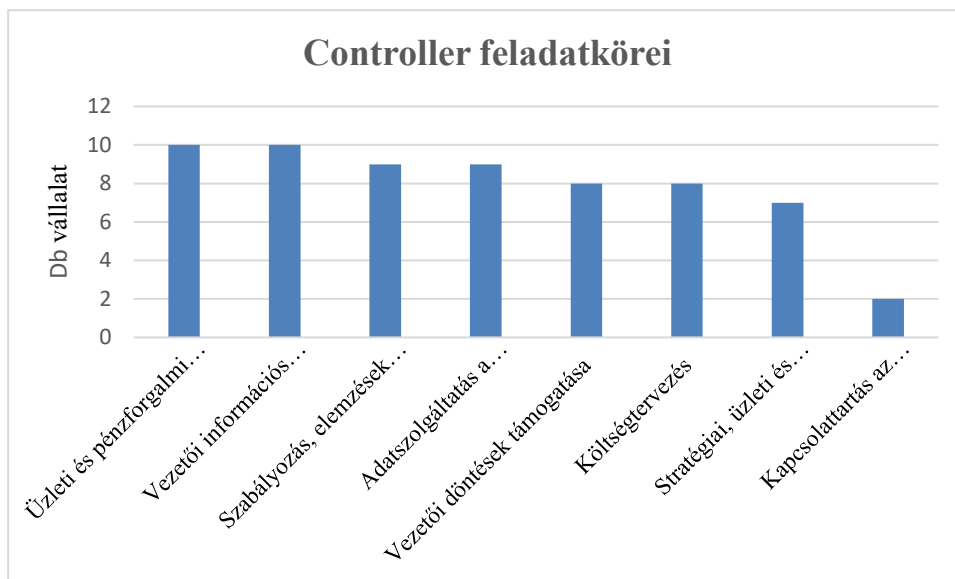


8. diagram, saját forrás

Hogy mik az okai a fejlesztés hiányának? Itt természetesen egyszerre több választ is meg lehetett adni. Két válasz érkezett az informatika elavultságára, illetve 1-1-1 válasz a szaktudás hiányára, anyagi feltételek hiányára és a vezetőség érdektelenségére. Itt visszakanyarodnék a már fent említett

informatikai célszoftverek elavultságára, és arra, hogy Magyarország le van maradva a nyugathoz képest.

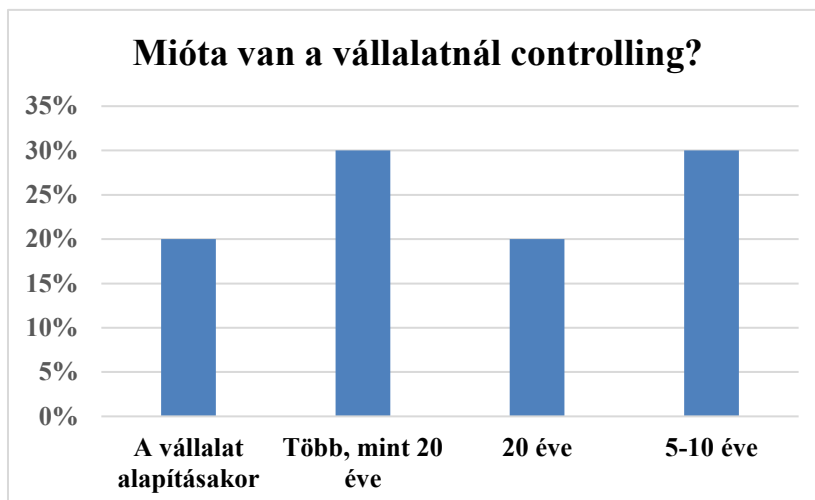
7.3.3. Controlleri feladatkörök



9. diagram, saját forrás

Természetesen itt is több választ lehetett megjelölni. Tíz-tíz fő jelölte meg, hogy a vezetői információs rendszer készítése és az üzleti és pénzforgalmi tervezés a munkakörükbe tartozik. Ez a két tevékenység tehát minden vállalatnál jelen van, akiknél van controlling kialakítva és kitöltötték a kérdőívet. A tulajdonosok felé történő adatszolgáltatást, a szabályozást és elemzések készítését 9-9 vállalat jelölte. Az alábbi válaszokra nyolc-nyolc visszajelzés érkezett: vezetői döntések támogatása és költségtervezés. Ezt kicsit furcsának találom, hiszen a controlling fő funkciói, hogy támogassa a vezetői döntéseket és megtervezze a költségeket. Stratégiai, üzleti és pénzforgalmi tervek teljesülésének ellenőrzése és az ezzel kapcsolatos beszámolók összeállításának feladatkörére 7 visszajelzés érkezett. Csupán két fő jelölte, hogy a vállalatánál a controllerek feladatkörébe tartozik, hogy kapcsolatot tartsanak az ügyfelekkel. Ezen nem lepődtem meg, én sem gondolom úgy, hogy ez feltétlenül a controller feladatai közé tartozna.

7.3.4. *Mióta van a vállalatoknál kialakítva controlling?*



10. diagram, saját forrás

Úgy rendszereztem a válaszokat, hogy:

- A vállalat alapításakor (2 db),
- Több mint 20 éve (3 db),
- 20 éve (2 db),
- 5-10 éve (3 db)

Itt teljesen eloszlanak a válaszok.

7.3.5. *Controlling rendszer kialakításának okai*

Arra a kérdésemre, hogy mi volt az oka a controlling rendszer kialakításának szerencsére több választ kaptam, mint amire számítottam.

Idézem:

- „Vállalati szervezeti struktúra része”,
- „Tulajdonosi elvárások, valamint a jogszabályoknak történő megfelelő működés elősegítése érdekében.”,
- „Szükségessé vált”,
- „Pénzügyi tervezés, vezetői döntéstámogatás”,
- „Hatékonyabb működés elérése”,
- „Átláthatóság”,
- „Áruforgalom, beszerzés és tervezés optimalizálása”,
- „A cég nagysága és komplex rendszere megigényelte”.

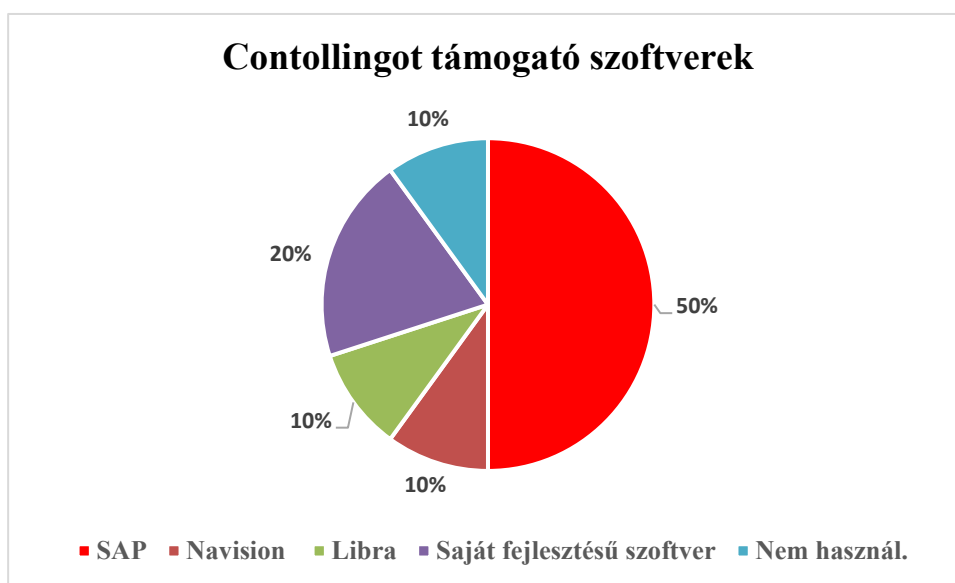
7.3.6. A controlling vállalati struktúrában való elhelyezkedése

Hogy hol helyezkedik el a vállalati struktúrában a controlling, a következő válaszokat kaptam, idézem:

- „Szerződött tanácsadó végzi, kiszervezésre került.”,
- „Pénzügy.”,
- „Közvetlenül a gazdasági igazgató alatt van, különálló osztályként egy szinten van pl. a számviteli és pénzügyi osztállyal.”
- „Közép- és felső vezetés, pénzügy osztály.”
- „Könyvelés”,
- „Felső szint”,
- „A pénzügyi osztályon belül, a pénzügy külön szervezeti egység”,
- „A gazdasági osztály része, a controlling a pénzügyi vezetőnek (CFO) jelent.”

A válaszokból arra lehet következtetni, hogy a legtöbb társaságnál a controlling a közvetlenül a felső vezetés alatt található és vezetőnek jelent.

7.3.7. Controllingot támogató, vállalatirányítási rendszerek

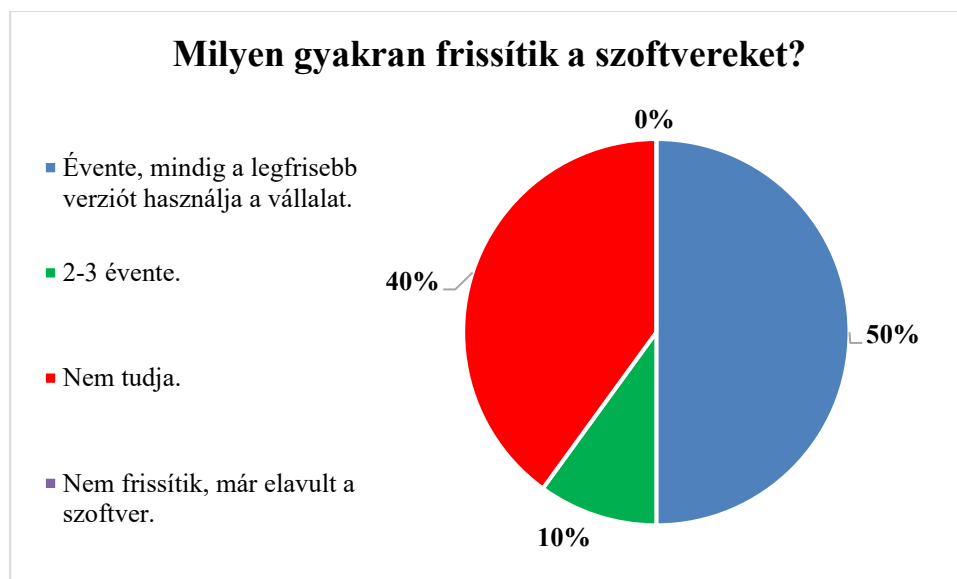


11. diagram, saját forrás

A válaszadók nagytöbbsége (50%-a) azt válaszolta, hogy SAP rendszert használ. Egy vállalat egyáltalán nem használ informatikai rendszert, egy Navision-t, egy pedig Libra-t alkalmaz. Kettőn írták azt, hogy saját fejlesztésű vállalatirányítási rendszert működtetnek. A kettőből egyvalaki azt is elárulta, hogy a saját fejlesztésű szoftverük ügyviteli és termelésirányítási feladatokat végez.

Interneten utána kellett nézmem ezeknek a vállalatirányítási szoftvereknek, mert személyesen még egyikkel sem találkoztam. Ahogy a kérdőív eredményei is mutatják, és ahogy én is kutattam az interneten, az SAP az üzleti folyamatok kezelésére szolgáló egyik vezető gyártója a világon. A rövidítése a System Analysis Program angol elevezésből származik, ami szabadfordításban rendszerelemző programot jelent. Minden tulajdonság igaz rá, amit már fentebb írtam az ERP rendszerekre. Adatbázisokat kezel, információt közöl, valós idejű elemzéseket végez stb.

A Navision is egy ERP rendszer, csak kevésbé elterjedt, mint a SAP. Ez egy Microsoft-ra épülő rendszer, ezáltal könnyen bevezethető és alkalmazható. Itt is érvényesek az ERP-re általános jellemzők: a vállalathoz igazodva testre szabható, bármilyen okos eszköztől elérhető, a vállalat egészét átfogja és irányítja.



12. diagram, saját forrás

Öt (50%) társaság minden évben frissíti a szoftverét és a legfrissebb verziót használja, egy (10%) 2-3 évente, 4-en pedig nem tudták megmondani. Szerencsére olyan válasz nem érkezett, hogy egyáltalán nem frissítik a szoftvereket.

7.4. Értékelés

Összességében, sikeresnek mondható a kutatás, annak dacára, hogy a több száz vállalat közül csak 13-an töltötték ki. Annál a tíz társaságnál, akiknél van kialakítva controlling, szerintem egy innovatív, korszerű rendszer van jelen. Abba biztos lehetek, hogy nyolc cégnél legalább 5 éve működik controlling, ebből ötnél legalább már 20 éve. Ennyi idő alatt olyan fejlesztéseken mehetett keresztül, hogy bizonyosan gördülékeny, akadálymentes rendszer épült ki. Bár nem tudhatom, csak következtethetek, de úgy gondolom azok a cégek, akik azt jelölték, hogy tagjai egy vállalatláncnak, ami ráadásul külföldi székhelyű, biztosan van controlling. Ezek a vállalatok általában nagy árbevételű, és komplex rendszerű cégek, akik igénylik a controllingot.

Jobban örültem volna, ha több olyan vállalat tölti ki a kérdőívet, akiknél nincs controlling. Bár így is egyértelmű lett számomra, hogy rengeteg hazai vállalkozó még nem találkozott a controlling kifejezéssel. Az irodában, ahol gyakorlaton vagyok minden ügyfélnek kiküldtem a kérdőívet, de többen visszajelezték, hogy nem értik miről van szó. A fent említett okok miatt - az informatika,

szakirodalom hiányossága, a középszintű oktatásból való kirekesztés és a multinacionális cégek betörése a magyarországi piacra – visszamaradott a controlling itthon. A válaszokból leszűrve a szakképzett munkaerőhiány jelentheti a legnagyobb gondot.

8. Összegzés

Kutatásomban megpróbáltam rávilágítani, hogy igenis fontos egy egységes rendszer kialakítása a vállalat számára, mely ellátja a controlling feladatokat. A bemutatott módszerekkel előre lehet számolni, tervezni a jövőben. A különböző költségszámítási módszerekkel, melyeket bemutattam próbáltam alátámasztani, hogy mennyire előre lehet látni, illetve tervezni a vállalat életében.

A különböző költségfajták bemutatása után megismertettem költséghely számítás fontosságát is.

Minden felemerült költséghez kapcsolódik egy költséghely, amely azt az üzemet jelenti, ahol a költség felmerült. Így elemezni is tudják a költséget. Meg kell határozni a vállalaton belül a költséghelyek területi elhelyezkedését és funkcióját. Meg lehet határozni általános területet, anyagterületet, gyártási területet stb. Ez már a vállalat vezetőségére van bízva.

A lépcső harmadik foka pedig a költségviselő-számítás. Az a célja, hogy a vállalat által előállított teljesítmények költségeit befolyásolja. Meghatározzuk, hogy mi okozta a költségeket, illetve mely termék vagy szolgáltatás előállítás érdekében merültek fel.

Az egységnyi termékre vonatkozó költségviselő számítást nevezzük kalkulációnak. Fontosnak tartottam külön megismernedni a kalkulációs módszerekkel (előkalkuláció, közbeeső kalkuláció, utókalkuláció). Ezt követően vágtam bele az önköltségszámításba, bár vannak szakirodalmak, akik szinonimaként használják a két fogalmat. Módszerei közé tartozik az osztókalkuláció, pótlékoló kalkuláció, a normatív kalkuláció, illetve a vegyes kalkuláció. A Divat Kft. példáján keresztül mutattam be mennyire megkönnyítheti a vállalkozás életét csak egy szimpla önköltségszámítás.

Ezt követően költségszámítási eljárásokat mutattam be. A költségszámítás időbeli vetülete alapján tényköltség-, normálköltség-, és tervköltség-számítással foglalkoztam, majd a költségek elszámolási volumene alapján összköltség- és a részköltség-számítási módszereket mutattam be.

A teljesköltség-számításon belül foglalkoztam a merev tervköltség-számítással és a rugalmas tervköltség-számítással. Utóbbit gyakorlati példával támasztottam alá.

A részköltség-számításon belül bemutattam a DirectCosting eljárást (ÁKFN struktúrát), a fix költség-fedezet számítását. A fedezeti pontot ábrán szemléltettem, majd a tervhatárköltséget mutattam be. Az Activity-BasedCosting eljárást külön témaként kezeltem. Tevékenység alapú költségszámításról van szó, az elmúlt évszázadban, az általános költségek emelkedése következtében jött létre. Alkalmazásával jól látszik az erőforrások és a tevékenységek közötti összefüggés.

Dolgozatom következő fejezetében ismertettem a gyakorlati helyemet, a Héra 2000 Kft.-t. Megvizsgáltam, milyen feltételek vannak meg egy egységes controlling rendszer bevezetéséhez. Mivel a társaság amúgy is áremelést hajtott végre, a fent említett ÁKFN struktúrával kiszámítottam milyen költség-változásokra lenne szükség, hogy az eredmény 500.000 Ft-tal növekedni tudjon. Fontosnak tartom megjegyezni, hogy valós adatokkal számoltam. Ezt követően megnéztem hogyan lehetne bevezetni egy információs rendszert a vállalathoz. Igazából arra a következtetésre jutottam, hogy a társaság méretéből adódóan nyilvánvalóan nem fog bevezetni controllingot a vállalathoz (habár szinte minden feltétel adott). Úgy gondolom, olyan vállalatnak érdemes controllingot alkalmaznia, ahol a gyártott termékek széles palettája, a vevői és szállítói bonyolult rendszere megköveteli azt. A Héra 2000 Kft. „csak” számviteli szolgáltatást nyújt, nincs bonyolult költség összetétele. Azonban kiemelném, hogy egy információs rendszert alkalmazhatna a társaság. Egy ERP szoftver megkönnyítené és meggyorsítaná a számviteli folyamatokat. Dolgozatom ezzel foglalkozó fejezetében írtam példákat is, mikor hogyan könnyítette volna meg egy ilyen szoftver a munkát.

Talán a legtöbb időt dolgozatom záró fejezetébe fektettem. Az internetes kérdőív összeállítása és szerkesztése után az interneten kutattam nyugati magyarországi vállalatok után. Sok esetben cégjegyzékben kellett megnéznem az email címüket, mert sokuknak nem volt honlapjuk. A kérdőíven kapott válaszokat saját készítésű diagramokon szemléltettem, majd értékeltem, kiküldtem a Héra 2000. Kft ügyfeleinek is, illetve teljesen random választott vállalatoknak Somogy-, Vas-, Veszprém-, Győr-Moson-Sopron-, és Zala megyében. Sajnos, csupán 13-an küldték vissza, viszont ők a kifejtős kérdéseimre is legalább egy mondattal válaszoltak. Jobban tudtam vizsgálni azt, hogy akinél van controlling az milyen minőségben működik, hiszen 10 vállalat is azt válaszolta, hogy van náluk. Három társaságnál nincs, viszont szerencsére ők meg is tudták indokolni az okát. Illetve az is sokat mond nekem, hogy az irodából, akiknek kiküldtem ügyfeleknek a kérdőívet, sokuktól azt a visszajelzést kaptam, hogy nem tudják, mit foglal magába a controlling. Nyilván a szót értették, de rögtön azt hitték valamiféle ellenőrzésről van szó.

Remélem sikerrel zárult a dolgozatom és sikerült rávilágítanom arra, hogy mennyire elengedhetetlen napjainkban a controlling, azon belül is a vezetői számvitel alkalmazása. Már a legkisebb vállalatoknak is annyi információval kell megküzdeniük, hogy egy megfelelően működő controlling rendszer kialakítása nélkülözhetetlen. Muszáj előre tervezni, hogy fel tudják venni a versenyt a vetélytársaikkal. Egy controllernek ismernie és tudnia kell alkalmazni a költségszámítási módszereket, melyeket bemutattam egy jól működő controllingon.

9. Felhasznált irodalom

Szakirodalmak:

- Hanyecz Lajos: Modern Vezetői Controlling
- Dr. Körmendi & Dr. Tóth: A controlling elmélete és gyakorlata
- Dr. Veress & Dr. Sisa & Dr. Kardos: Vezetői számvitel elmélet, módszertan
- Körmendi Lajos & Tóth Antal: A controlling tudományos megközelítése és alkalmazása
- Körmendi Lajos & Tóth Antal: A controlling alapjai
- Fazekas Lászlóné: Költségvetési belső kontrollrendszer
- Kresalek Péter: Teljesítmény és erőforrás controlling
- Controlling esettanulmányos-izgalmas kihívások-sikerés megoldások

Internetes források:

- <https://gtk.uni-miskolc.hu/files/13990/K%C3%B6lts%C3%A9gek+csoport%C3%ADt%C3%A1sa.pdf>
- <https://www.oracle.com/erp/what-is-erp/>
- <https://www.senacea.co.uk/post/excel-use-banking-financial-services>
- https://hu.wikipedia.org/wiki/Mikro-,_kis-_k%C3%A9s_k%C3%B6z%C3%A9pv%C3%A1llalkoz%C3%A1s#Jegyzetek
- <https://controllerinfo.hu/napjaink-hazai-controlling-helyzete-es-annak-felsooktatasi-vetuletei/>

Egyéb források:

- Romsics Erika: számvitel órai jegyzet
- Semmelweis Egyetem: Ujvári István

A kérdőív, amit kiküldtem a vállalatoknak:

- <https://www.surveio.com/survey/d/J4U6P7X3N6D0A3T7T>

PANNON EGYETEM
GAZDÁLKODÁSI KAR ZALAEGERSZEG

SZERZŐI ÖSSZEFOGLALÁS

A dolgozat címe: A controlling helyzete Nyugat-Magyarországon	
Hallgató neve: Szitovszky Kíra Fanni	NEPTUN kód: P04Z98
Képzési szint: alapképzés	
Szak: Pénzügy és számvitel	Szakirány: Számvitel szakirány
Témavezető neve: Fejes Judit Katalin	Beosztása: Mesteroktató
Tanszék: Pénzügy és Gazdálkodási Tanszék	

Ön tudja mit jelent a controlling és hogyan viheti előrébb vállalkozását? Dolgozatomban legfőképp erre a kérdésre próbálok választ adni, elméleti és gyakorlati példákon keresztül. Azért tartom relevánsnak a témát, mert Magyarországon nem túl elterjedt a controlling és annak módszereinek az alkalmazása. Viszonylag egy fiatal ágazat a gazdaságban, hiszen 1992-ben vált szét a vezetői számvitel, a pénzügyi számviteltől, ami ugyebár a controlling egyik alapköve.

Bemutatom, hogy milyen módszerekkel tudja a vállalkozás a költségeit optimalizálni és a piaci ár alatt tartani, ezáltal nagyobb nyereséget elérni. Esettanulmányon keresztül is szemléltetem, hogy mekkora differencia tud lenni a teljes önköltségben, ha különböző vetítési alapokkal számít a vállalat.

A részköltség és teljes költség számítások ismertetése után egy kis cégen keresztül vázolom, hogyan is lehet alkalmazni a controlling módszereit, eszközeit egy hazai kisvállalatnál. Azért is célszerű egy ilyen kis Kft.-n keresztül bemutatnom ezt, mert a hazai vállalatok túlnyomó többsége KKV. szerinti mikro- vagy kisvállalkozás. Így talán jobban át tudják vonatkoztatni a magyarországi vállalatok, a saját társaságukra a controlling gyakorlati hasznát. Először felmértem, hogy minden feltétel adott-e a controlling bevezetéséhez, majd úgy gondoltam, hogy egy információs rendszer alkalmazása lenne a legcélszerűbb. Felsoroltam a legelterjedtebb szoftvereket és egy kis jellemzést is írtam róluk.

Mivel Magyarország nyugati részén lévő vállalatok jellemzése volt a dolgozatom fő célja, kérdőívet küldtem ki Somogy-, Vas-, Veszprém-, Győr-Moson-Sopron-, és Zala megye cégeinek. Teljesen random, interneten választottam ki őket, majd email-ben arra kértem a vállalatokat, hogy töltsék ki a kérdőívet. Akiknél már van controlling, ott azt elemeztem az milyen minőségben működik. Akiknél pedig nincs, ott azt vizsgáltam, hogy ennek mik a lehetséges okai, és milyen akadályai vannak annak, hogy kialakítsanak egy controlling rendszert. A kérdőívre kapott válaszokat diagramokon szemléltettem, majd elemeztem.

Összeségében az volt a céloom ezzel a témaválasztással, hogy népszerűsítsem a controllingot, és módszereit. Nem gondolom, hogy minden vállalatnak egy komplex controlling rendszert kellene alkalmaznia, olykor elég lenne egy-egy módszer is. Gondolok itt egy vezetői információs rendszerre, vagy egy ERP szoftverre. A kérdőíves kutatásomból arra fény derült, hogy amely vállalatoknál van controlling, az elég magas minőségben működik, akiknél azonban nincs, sokan nem is értik a gyakorlati hasznát. Talán a legnagyobb problémát még a képzett munkaerő hiánya okozza.