

TULIPÁN Ágnes

A FOLYAMATKÖLTSÉG-SZÁMÍTÁS TÖRTÉNETÉNEK ÉS MÓDSZERTANÁNAK RÖVID ÁTTEKINTÉSE

Az elmúlt évtized felgyorsuló változásai az üzleti folyamatokban is megjelentek. A gyorsabb döntéshozatal részletesebb, pontosabb költséginformációkat igényelt. Ez azt jelentette, hogy a termékekre vonatkozó hagyományos, megszokott költségekre vonatkozó információk már nem voltak elegendők az üzleti célok eléréséhez. Az üzleti folyamatoknak, illetve alkotórészeinek (alfolyamatainak) elemzésére volt szükség a megfelelő információk eléréséhez. A költségelszámolási rendszer a termelési költségekre koncentrált, ennek következtében a marketing-, értékesítési és egyéb termelési költségeket nem kapcsolta a termékekhez vagy a fogyasztókhoz. Ezeknek a hiányosságoknak, ellentmondásoknak a feloldására kezdődött el a törekvés a költségelszámítási rendszerek átalakítására. A fejlődés során a tevékenység alapú költségelszámolás egy elfogadott és széles körben használt rendszerré vált. A módszer arra helyezi a hangsúlyt, hogy a szervezetek folyamatairól szóló információk minél jobban kielégítsék a döntéshozók termékekhez, szolgáltatásokhoz kapcsolódó költséginformációra vonatkozó igényeit.

A XXI. század felfokozott sebességű változásai által generált kihívások elsősorban a társadalom, illetve az üzleti szektor globalizációs folyamataiban figyelhetőek meg. Az üzleti folyamatokban bekövetkező változások leginkább az egyediség kialakítására jellemzőek. Míg az 1970-es években a hangsúly az egyes folyamatok akadály nélküli lefutására helyeződött, addig napjainkban már más típusú vezetési, irányítási szempontok a mérvadóak a döntéshozók számára. Ezzel párhuzamosan a korábbi szempontok automatizmusokként beépültek az üzletmenetbe.

A piaci környezet és az üzleti folyamatok változásai az 1970-es évek óta jelentősen felgyorsultak. A technikai és információs forradalom hatására a termékek és a folyamatok rendkívül sokfélévé és változatosává váltak. Megjelentek a gépesítésből származó hátrányok, a szűk keresztmetszetek, a selejtek, a bonyolult folyamatok. A gyorsuló változásoknak, és a fogyasztói társadalom előtérbe kerülésének következményeként a költségek megnövekedtek. A költségeken belül az általános költségek növekedése általában aránytalanul, és nehezen magyarázhatóan magasra emelkedett, aminek az okait a cikk harmadik fejezetében mutatom be. Míg korábban a költségek között az

általános költségek 5-2%-ot tettek ki, addig napjainkra ez az érték átlagosan 30-60%-os, de bizonyos esetekben eléri a 80-90%-ot is.

Kevés vállalat őrizhette meg hagyományos termékvonalt és termékei homogenitását a piaci verseny kiéleződésével. A termékek összetettekké váltak, számos alkatrészt, összetevőt tartalmaznak. A vállalatok meglehetősen bonyolult szervezetekké alakultak át. A termékek önköltségének minél pontosabb meghatározása fontos a gazdaságosságra törekvő termelőrendszerek esetén. A vállalat piaci versenyképességének, árképzésének kulcsává a helyes, pontos önköltség-meghatározás vált, hiszen ez képezi a gazdasági döntések alapjait.

Ilyen körülmények között a termékek költségelszámításának is követnie kellett a változásokat, mert a régi, hagyományos volumen alapú költségfelosztás már nem tükrözte az egyes termékek valódi költségvonatát. Ezért a globális szintű verseny hatására a pénzügyi és nem pénzügyi információk kezelése területén is jelentős változások, újítások jelentek meg. A megváltozott környezet a szervezetek tevékenységeit, folyamatait, termékeit, szolgáltatásait és vevőit illetően pontosabb költség és teljesítmény-információkat követelt meg.

A következő fejezetben az új piaci kihívásokra választ adó költség-számítási rendszer, az Activity Based Costing, azaz a tevékenység-alapú költség-számítási rendszer kialakulásának történetét mutatom be. Ezt követően a harmadik fejezetben a módszer elméleti háttérét vizsgálom meg. A negyedik fejezetben a költség-számítási módszerhez szorosan kapcsolódó vállalat folyamati rendszert ismertetem. Végül a gyakorlati bevezetés által elérhető előnyökről, hátrányokról és a megvalósítás lépéseiről adok rövid áttekintést, majd a gyakorlati tapasztalatok alapján vonok le néhány következtetést.

A tanulmányban szinonimaként használom a folyamat-költség-számítás és a tevékenység-alapú költség-számítás fogalmát. Alapvetően a német és angolszász szakirodalomban eltérő elnevezéssel jelent meg ez a két költség-számítási rendszer, egymástól függetlenül. A német nyelvterületen folyamat-alapú költség-számításnak, azaz Prozesskostenrechnung-nak nevezték a rendszert. Ezzel párhuzamosan ezt az angolszász gyakorlatban tevékenység-alapú költség-számítási rendszernek, azaz Activity Based Costing-nak nevezték. A két elmélet ugyanazon az elven alapul, és az 1990-es évek közepére a két gondolatkör teljesen egybeforr.

Az angolszász módszerben megtalálható elemek a folyamatok, al-folyamatok és a tevékenységek. Ezzel párhuzamosan a német módszerben a főfolyamati és a folyamati szint fedezhető fel. Ezek mára teljesen azonos, egymást helyettesítő fogalomnak tekinthetők.

Az ABC története

A bostoni egyetem két tudósa, Jeffrey Miller és Thomas Vollmann fogalmazta meg először a tevékenység-alapú költség-számítás alapjait. A „rejtett üzem” (The Hidden Factory) című cikkükben (Miller – Vollmann, 1985) az általános költségek aránytalanul nagy növekedésének keresték az okait, kiváltó tényezőit. A szakemberek ebben a cikkben tettek először kísérletet arra, hogy feltárják és megmagyarázzák az általános költségek keletkezésének körülményeit.

Az 1970-es, 80-as években az amerikai gyáripárban az általános költségek szintje gyakran meghaladta az összköltség 60%-át. A túlnyomórészt termelésre vonatkoztatott tervköltség-számítással sem az általános költségek okozati alapon történő tervezését, sem az általános költségeket befolyásoló tevékenységek megfelelő irányítását nem tudták megoldani. Évtizedekkel ezelőtt a közvetlen és az általános költségek felosztása, valamint a közvetlen költségek középpontba állítása és hangsúlyozása még elegendő volt az

egyszerű kalkuláción alapuló irányítási döntések meghozatalához. A ma felvetődő kérdések azonban lényegesen összetettebbek. A korábbi számítási módszerek már nem adtak megfelelő válaszokat a következő kérdésekre:

- Hogyan lehet tartósan csökkenteni a fixnek minősülő általános költségeket?
- Milyen költség- és eredményhatások lépnek fel, ha a termékvariánsok száma nő, illetve csökken?
- Mennyibe kerül egy adott folyamat lebonyolítása? (Horváth – Partner, 1997)

A kérdések megválaszolásához a Harvard Business Review-ban megjelent The Hidden Factory című cikk szerzői három fontos megállapítást tettek, amelyek az új költség-számítási rendszer későbbi kidolgozásánál alapulné váltak. Az első megállapításban azt fogalmazta meg Miller és Vollmann, hogy az általános költség problémája nem ciklikus jelenség, vagyis folytonos tendenciaként volt kimutatható. Emellett a globalizálódás és a technika jelentős fejlődésének következtében az emberi munkaerőforrás helyébe a fejlődési foknak megfelelően az automatikus gépek, eszközök léptek. Ezek költségeit már nem lehetett közvetlen költségként kimutatni, hanem közvetett költségként az általános költségek közé sorolták. A gyártó-sorokhoz kapcsolódó folyamatosan jelentkező, kiegészítő költségek is egyre növekedtek. Elsőként fogalmazta meg a szerzőpáros, hogy az általános költségek nagyobbik része a „rejtett” üzemből keletkezett, ahol az ügyletek mennyisége a meghatározó nagyságrendű a fizikai termékek sokasága helyett. Az összes olyan munka a „rejtett üzemből” zajlott le, amelyek nem értéknövelők, azaz elvégzésükkel a végterméken nem keletkezett értéknövekmény.

Az általános költségek keletkezésének főbb okai-ként a gyakorlati tapasztalatok alapján a következő területeket azonosították:

1. logisztikai ügyletek (rendelés, teljesítés, igazolás),
2. kiegyensúlyozó feladatok (kapacitás optimalizálás és a kereslet termelési általi követése),
3. termelésirányítási folyamatok,
4. minőségi ügyletek (minőségbiztosítás, TQM, ISO stb.),
5. PR, kommunikáció,
6. jog.

A „rejtett üzem” gondolatának megjelenésével az „ügyleteken” alapuló általános költségekkel kapcsolatos kutatásokat kezdték el a gazdasági szakemberek. Addig nem tárgyalt és kérdésként fel sem merült gazdasági kapcsolatokra keresték a válaszokat a tudósok. Azt megelőzően az általános költségeket mindig volu-

men alapon osztották fel a költségelszámoló rendszerekben. A cikk megállapításait felhasználva azonban, ha más felosztási, vetítési alapot választanak, akkor jelentősen módosulnak a termék-költségszintek. Miller és Vollmann megállapították, hogy mivel az ügyletek okozzák az általános költségeket, azok a termékekhez úgy is hozzárendelhetők, hogy azok tükrözzék az egyes termékeknek az egyes ügyletekkel szembeni szükségletét.

Valóságos erőforrás-felhasználást tükröző önköltség-számítás szükséges a termékhez kapcsolódó árképzési, termékfejlesztési, beruházási döntések helyes meghozatalához. Ha rossz az önköltség-számítási rendszer, akkor ez alapján helytelen döntések hozhatóak meg, ez piacvesztéshez, illetve a vállalat versenyképességének csökkenéséhez vezethet. A magyar törvényi szabályozás konkrétan előírja az előállítási és a közvetlen önköltség tartalmi elemeit a 2000. évi C. törvényben, azaz a Számviteli törvényben. Az általános költségek felosztását azonban a törvényhozók a gazdasági szakemberekre bízják.

A pénzügyi rendszerek fejlődési fokozatai négy szintbe sorolhatók be:

- Az első szintű rendszerek alapvetően nagy eltérésekkel, sok hibával mutatták ki a költségeket.
- A második szintű rendszer már megfelelt a számviteli alapelveknek, és alapvetően a kifelé irányuló beszámolási standardokon alapul. Ebben az első két fokozatban gazdasági számításokat nem végeztek a rendszerekkel. Ezt a módszert standard költség-számításnak nevezték.

- A harmadik szinten már önálló Activity Based Costing rendszerek voltak megtalálhatók, amelyek az előző két szint adatain alapultak, de közöttük csak informális kapcsolat állt fenn. Ezek a rendszerek még nem voltak integráltak és nem a mai szinten támogatták a vezetői döntéshozatalt.
- A fejlődési fokozat negyedik szintjén lévő mai rendszerek rendelkeznek minden korábbi fejlettségi szint előnyeivel, de integráltak, és már a vállalati döntés-előkészítéshez is segítséget nyújtanak, illetve a stratégiai kontrollingot is támogatják.

A bemutatott fejlődési fokozatok tulajdonságait az 1. táblázat foglalja össze.

A bemutatott fejlődési fokozatoknak, folyamatoknak köszönhetően a nyolcvanas évek második felére, illetve a kilencvenes évek elejére a vállalatvezetők körében már elismert és hatásosnak tekintett módszer volt a folyamatköltség-számítás, de széles körű elterjedése csak a kilencvenes évek végére, illetve a XXI. század elejére, napjainkra tehető.

A módszer neve többször változott, hiszen először „ügyleteken alapuló költség-számításnak”, majd „stratégiai termékköltség-számításnak”, míg végül „tevékenységen alapuló költség-számításnak”, azaz Activity Based Costing-nak vagy folyamatköltség-számításnak „Prozesskostenrechnung”-nak nevezték.

Az első két fejlődési fázis folyamán a piacok egyműek, kevésbé összetettek voltak, amihez az általános költségek alacsonyabb szintje tartozott. A mai összetett üzleti környezetben a termékek választékának növekedése emeli az általános költségeket, és a

1. táblázat

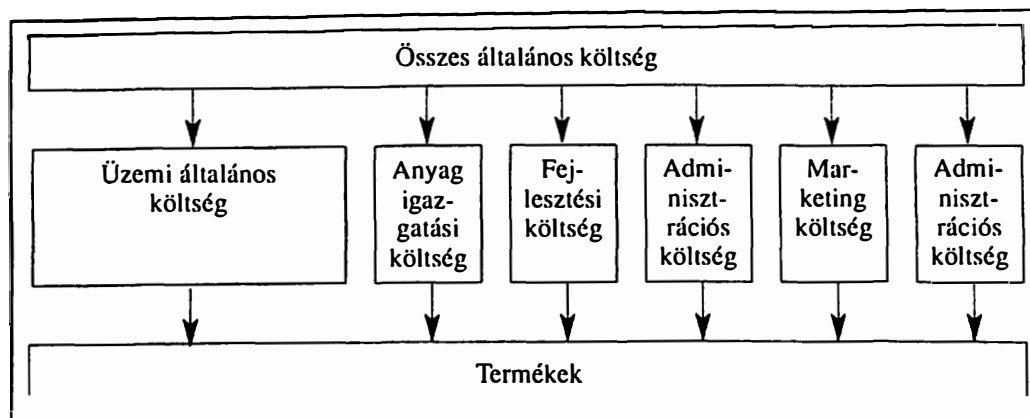
A költség-számítási rendszerek kialakításának négy szintű modellje

(Kaplan, R. S. – Cooper, R., 2001: 29)

Rendszerek Szempontok	Első szintű rendszerek	Második szintű rendszerek	Harmadik szintű rendszerek	Negyedik szintű rendszerek
Az adatok minősége	<ul style="list-style-type: none"> ■ Sok hiba ■ Nagy eltérések 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Nincsenek váratlan dolgok ■ A számviteli alapelveknek megfelel 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Megosztott adatbázisok ■ Önálló rendszerekből áll ■ Informális kapcsolat a rendszerek között 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Teljesen összekapcsolt adatbázis rendszerek
Kifelé irányuló (pénzügyi) beszámolás	<ul style="list-style-type: none"> ■ Nem megfelelő 	<ul style="list-style-type: none"> ■ A kifelé irányuló beszámolási követelményeknek megfelelően alakították ki 	<ul style="list-style-type: none"> ■ A második szintű rendszer megmarad 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Pénzügyi beszámolási rendszerek
A költségek termékekhez és vevőkhöz rendelése	<ul style="list-style-type: none"> ■ Nem megfelelő 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Pontatlan ■ Rejtve maradó költségek és hasznok 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Több önálló abc-rendszer 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Integrált ABM-rendszerek
Operatív és stratégiai kontroll	<ul style="list-style-type: none"> ■ Nem megfelelő 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Korlátozott mértékű visszacsatolás ■ Késői visszacsatolás 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Több önálló teljesítménymérési rendszer 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Operatív és stratégiai teljesítmény-mérési rendszerek

A hagyományos költségelszámolási rendszerekben kialakult költségfelosztás

1. ábra



erőforrás-felhasználásra utaltak. Pontatlanságot okozhatott az is, hogy az eltérő termékek között a mennyiségorientált vetítési alapok a méret nagyság szerint túlzottan differenciáltak voltak. Ez azt jelentette, hogy a nagyobb méretű termékekhez az indokoltól több általános költséget rendelt a módszer.

A pénzügyi jelentések korábban megkésetten, utólagosan szolgáltatottak információt a menedzsereknek. Ezeket úgy fej-

stratégiai alapú gondolkodás előretörésével a döntéshozók igénylik az integrált, fejlett költségelszámítási rendszerek kialakulását. A régi rendszert alkalmazva a döntéseknél hiányosságok léphetnek fel, illetve rossz irányba mutató döntések születhetnek.

Ennek okai a következők:

- nem jelenik meg a költség és a költségeket kiváltó tevékenység közötti kapcsolat,
- nem jelenik meg egyértelműen a tevékenységek oka és hasznossága.

A hagyományos költségelszámolási rendszerekben kialakult költségfelosztás szerkezetét az 1. ábra mutatja be (Koltai, 1996: 179).

Az 1. ábrából is látható, hogy a teljes önköltség-számítás a következő hátrányokat hordozza magában:

- nehézkes, problémás az általános költségek becslése,
- az általános költségeket egy tevékenységhez rendelték hozzá,
- pontatlanok lehetnek a részlegekhez és/vagy költségközpontokhoz való hozzárendeléssel és felosztással kapcsolatban meghozandó döntések,
- nem mutatják meg a termékek tényleges önköltségét a teljes önköltség-számítási rendszer számításai.

A régi pótlékoló kalkulációt főleg a többtermékes vállalatoknál alkalmazták. Ennél egy olyan vetítési alapot kellett választani, amely tükrözte a termék erőforrás-felhasználását. Ilyen alap lehetett a közvetlen bérköltség, közvetlen munkaóra-felhasználás vagy a közvetlen anyagköltség. Ez a módszer volt a bemutatott első két lépcső közül a legfejlettebb, de számos hiányossága volt. Az információs rendszerek fejlődésének hatására azonban lehetőség nyílt a rendszerek további fejlesztésére, a mérési módszerek pontosításra, illetve az adatok rendszerezésére. A pótlékoló kalkuláció legfőbb problémája az, hogy az alkalmazott vetítési alapok mennyiségorientáltak voltak, és a tényleges

lesztették ki, hogy a külső partnereknek, hitelezőknek, adóhatóságnak szolgáltatassanak megfelelő adatokat. Az eredménykimutatások, mérlegek kimutatták a vállalat eredményeit, profitját, de nem adtak magyarázatot arra, hogy milyen okok vezettek azok kialakulásához.

A tevékenységen alapuló költségelszámítás (Activity Based Costing, ABC-módszer)

Néhány definíció, megfogalmazás hűen tükrözi, hogy milyen változási, fejlődési fokozatokon ment keresztül a tevékenység alapú költségelszámolás fogalma, és azt hogyan definiálták a különböző gazdasági szakemberek. A definíciók különbözőségéből is látszik, hogy az alkalmazási területekhez kapcsolódva az egyes területek sajátosságai kerültek előtérbe:

- A tevékenység alapú költségelszámítás „a költségnek költség egységekhez való hozzárendelése a közvetett tevékenységekből (rendelés, beindítás, minőségbiztosítás) származó előnyök alapján” (CIMA, 1991).
- Egy folyamat, amely több költségkötőt használ a költségek előrejelzésére, valamint termékekhez és szolgáltatásokhoz történő hozzárendelésére; egy számviteli rendszer, amely pénzügyi és működési adatokat gyűjt az üzleti tevékenységek valódi természetéről és fokáról; egy számviteli információs és költségelszámítási rendszer, amely azonosítja a szervezeten belül elvégzett különféle tevékenységeket, összegyűjti a költségeket az üzleti tevékenységek valódi természetére és foka alapján, majd e tevékenységek igénybevétele alapján hozzárendeli a költségeket a termékekhez és szolgáltatásokhoz (Barfield, J. T. – Raiborn, C. A. – Kinney, M. R. 1993).
- A tevékenységen alapuló vezetés révén információt biztosítson a hatékony költségmenedzsmenthez (Burch, J. G., 1994).

Amint az a definíciókból is láthatóvá vált, az ABC-rendszerek teljesen újfajta, más szemléletű gondolkodásmódot igényelnek. Az ABC-modell gazdasági térkép a szervezet folyamatairól és a hozzájuk kapcsolódó költségekről és jövedelmezőségről. Iránytűként megmutatja, hogy a szervezet nyeresége hol képződik, illetve hol vész el. A jól bevált, régen azonos termékeket gyártó vállalatok gazdasági szakemberei a stabil piaci környezetben megfelelő döntéseket tudtak hozni, azonban az új termékek, változó környezet már számos bizonytalan üzleti döntést tesz szükségessé. Ehhez szükség van egy költségelemzési rendszerre, amely feltárja a tevékenységek és üzleti folyamatok tényleges és előrejelzett költségeit.

A folyamatköltség-számítási rendszer legfontosabb céljai a következők:

- az általános költségeket átláthatóvá és ezzel irányíthatóvá kell tenni,
- a szervezeti egységeket átfogó folyamatokat (főfolyamatok) és az ezeket befolyásoló tényezőket (cost driver) azonosítani, és költségszerűen érzékelhetővé, értékelhetővé kell tenni, (A költségtényező az a jellemző, amelyet egy termék, szolgáltatás vagy tevékenység esetében a felhasznált erőforrás mennyiségének mérésében felhasználnak.)
- az egyes költséghelyeken és osztályokon, szervezeti egységeken zajló részfolyamatokat elemezni kell, és be kell illeszteni azokat a főfolyamatokba,
- a módszer segítségével lehetőség nyílik a nem hatékony folyamatok felfedezésére, a megtakarítási lehetőségek megtalálására, az intézkedések meghatározására, illetve a kalkuláció javítására és a stratégiai döntések alátámasztására.

A tevékenység alapú költség-számítás általános célja, hogy a felső szintű menedzsment számára lehetővé tegye a termék, a fogyasztó és az egyes gazdasági egységek jövedelmezőségének definiálását a vállalati erőforrások felhasználásán alapuló költség-hozzárendeléssel, a tevékenység- és termelési költség, valamint a kapacitáskihasználás mérésével (Cooper – Kaplan, 1999).

A vállalati folyamat-elemzés

A vállalati folyamatok megértéséhez és használatához nagyon fontos, hogy a gazdasági szakemberek a vállalati folyamatokat alaposan tanulmányozzák, elemezzék, és pontosan felmérjék. A folyamat alapú gondolkodás korábbi fázisaiban a vállalatokat gyakran, mint részekből álló egésznek tekintették, azaz kiválasztottak egyes részlegeket és feltételezték, hogy a

tevékenységek nem nyúlnak át a részlegek határain. Ezek a szervezeti felfogások azt sugallták, hogy minden egyes részleg olyan feladategyüttessel foglalkozik, amely önmagában véve is mérhető és kezelhető.

Valójában azonban a vállalatban, mint integrált szervezeten belül minden részleg hozzájárul a termékek létrehozásához, értéknövekedéséhez, és a tevékenységek átszelik a részlegek határait. A tevékenységek ilyen típusú sorozatát nevezzük folyamatnak. A szervezeti folyamat-térképben belül a hozzáértők a folyamatokat al-folyamatokra, majd tevékenységekre bontják.

Mivel a folyamat átlépi az egyes részleghatárokat, ezért egyik részleg sem felelős teljes mértékben egyik folyamatért sem. A vállalat egészének hatékonysága úgy javítható a legjobban, hogy a vállalati folyamatokat javítjuk, „tesszük jobbá”, és nem az egyes részlegeket, azok folyamatait próbáljuk külön-külön átformálni. Ehhez felelős, célirányos gondolkodású irányítás szükséges, amely felismeri ezeknek a folyamatjavításon keresztüli eredmény-növelésnek a fontosságát, és hajlandó bizonyos „áldozatokat” elviselni a rendszer egészének a javítása érdekében.

A vállalatok a XX. század végén, illetve napjainkban sokszor kerülnek olyan helyzetbe, hogy csökkenteniük kell a költségeket a további eredményes működés érdekében. Ehhez gyakran át kell alakítani a vállalatok folyamatait. Ekkor célszerű a vállalatoknak a folyamatok szemszögéből is megközelíteni a teljes működési tevékenységet. A szervezetek képviselői akkor tudják tartósan csökkenteni a költségeiket, ha képesek elválasztani a tevékenységet annak meghatározó okától, és meg tudják szüntetni az adott tevékenység végeredményére vonatkozó összes igényt. A vállalati folyamat-elemzés, mint kulcsfontosságú eszköz áll a vezetők rendelkezésére ahhoz, hogy elérjék az adott szervezetben kitűzött javítási céljaikat.

Ezek után röviden bemutatom a vállalati folyamat-elemzés készítésének lépéseit:

1. vállalati folyamatmodell meghatározása,
2. a folyamatok / tevékenységek definiálása,
3. a folyamat-értékelemzés elvégzése,
4. alternatívák kidolgozása az elemzés céljának megfelelően.

1. A vállalati folyamatmodell nem más, mint egy térkép a vállalat által végzett tevékenységek összességéről. Ennek a modellnek a legfontosabb eleme a folyamatok közötti kapcsolatok meghatározása. A térkép feltárja a szervezeten belüli folyamatokat, azok egymással való összefüggéseit. A folyamatok, a korábban elmondott angolszász módszer szerint, al-folyamatokra és tevékenységekre bonthatók tovább.

2. A vállalati folyamatok meghatározásához nagyon fontos bevonni az adott tevékenységet ténylegesen végrehajtó, azt elemi lépéseiben is ismerő embereket, hiszen ők állnak az adott feladatok végrehajtásával a legszorosabb kapcsolatban. A folyamatalkotó workshopok keretében hasznos kikérni a vállalati szakemberek véleményét, hogy melyik folyamatok képviselnek kulcsfontosságú szerepet a vállalat működésében, melyekre érdemes helyezni a hangsúlyt, és mik az egyes folyamatok lépései, azaz a tevékenységek. Pontosán definiálni kell az egyes folyamatrészeket, meg kell határozni a folyamatok outputját (szolgáltatások és termékek), és ehhez kapcsolódóan azok vevőit. Nélkülözhetetlen feladat a folyamat input igényeinek azonosítása, értékelése, szükséges megindokolni azok valódiságát, megbecsülni a tevékenység ciklusidejét, a meghatározó okait. Érdemes az alkalmazottakat arra is felkérni, hogy mondják el fejlesztési javaslataikat és saját elképzeléseiket a folyamatok javítása érdekében.

Ezeknek a lépéseknek a segítségével létrejönnek a kulcsfolyamatok és az egyéb folyamatok leírásai. A munkavállalók bevonásával azok gondolkodásmódjában is megjelenik a folyamatszemplélet csírája, és a folyamatok kapcsolatainak, input-outputjainak az összehangolásakor, valamint a költségek megvizsgálásakor az alapvető visszasságok kiküszöbölésére is lehetőség nyílik.

A tevékenységek meghatározásakor háromféle megközelítés alkalmazható:

- a) A „felülről lefelé” történő megközelítésben a főfolyamatokat bontják alfolyamatokra, majd tevékenységekre. Ekkor az alkalmazottak bevonásával történik a felosztás a kívánt szintig, az előre meghatározott részletességig. A módszernél gyakran alkalmazott módszert biztosítanak a participatív vezetés eszközei pl. kérdőívek, egyéni megbeszélések, irányított csoportos ülések stb. Az általános irányítási folyamatok esetében azonban a bemutatott módszer alkalmazása nem nyújt teljes körű felmérést a tevékenységek meghatározásához.
- b) Az „alulról felfelé” történő megközelítés esetén a tevékenységek meghatározásával indul a folyamat, majd az alfolyamatokat és a főfolyamatokat határozták meg. Ennél a módszernél nagyobb erőfeszítést igényel a tevékenységek folyamatokba rendezése, a tényleges sorrend és logikai kapcsolat utólagos meghatározása, viszont kisebb a valószínűsége annak, hogy valamely alkotórész (tevékenység) kimarad.

- c) A harmadik módszer a „kombinált megközelítés”, amikor a két előző módszer előnyeit egyszerre használják ki, és a szinergikus hatásokat próbálják azokban megtalálni. Ekkor a kiindulópont az alfolyamatok rendszere és ehhez határozzák meg a tevékenységeket. Ezek után egy ellenőrzés keretében pontosítják a definíciókat azért, hogy tökéletessé tegyék a rendszert. A lentől felfele és a fentről lefele történő összefésülés, utóellenőrzés hatására a rendszer elemei tökéletesednek. Egy későbbi utókontroll, illetve egy kívülről bevonása a visszacsatolási folyamatba az érthetőség, illetve a komplexitás és a korábban megfogalmazott célok által elért eredmények világosabb, egyértelműbb megfogalmazását teszi lehetővé.
3. A vállalati folyamatlemezés egyik elsődleges feltárása a *folyamat-értékelés*. Ennek keretén belül az elemzők arra keresik a választ, hogy a folyamatok eleget tesznek-e a belső és a külső fogyasztók igényeinek. Belső fogyasztók alatt azokat értjük, akik a tevékenységek eredményeit a vállalaton belül használják fel. Az elemzésnek meg kell állapítani minden egyes tevékenységről, hogy az adott tevékenység értéknövelő vagy sem. Így ki lehet szűrni a nem értéknövelő és esetleg „felesleges” vagy átcsoportosítható tevékenységek körét. A belső fogyasztók, azaz ügyfelek elérésére a leghatékonyabb módszer az interjú, ahol a másik, kapcsolódó szakterületen vagy folyamatban dolgozó munkatárs véleményét kérjük ki. A külső fogyasztók megkeresése már nehezebb feladatot jelent. Erre a fogyasztói elégedettségfelmérés nyújtja a legalkalmasabb módszert. A fogyasztók csak a folyamatok bizonyos lépéseire vagy annak eredményére látnak rá. Az elégedett fogyasztók elérése egyszerűbb, hiszen könnyebben fel lehet őket kérni a véleménynyilvánításra, viszont az elégedetlen ügyfelek már a véleményalkotás előtt is gyakran kitérnek. Azonban a folyamatleírások szempontjából nagyon fontos, hogy mind a pozitív, mind a negatív meglátásokat, észrevételeket begyűjtsük, azokat súlyozzuk, mert csak így lehet teljes körű a folyamatalkotási, javítási tevékenység.
4. Az elemzést megelőzően pontosan meg kell határozni annak célját, amelyhez eltérő csoportosítások, besorolások, utak vezetnek a különböző elemzésekben, amelyeket figyelemmel kell kísérni a folyamatalkotás során. Amennyiben valamelyik folyamatcsoportosítás alapján alkotott leírás kapcsolatai vakvágányra futnak, akkor nézőpontot, csoportosítási szempontot vagy alternatívát váltva új meg-

oldási lehetőségekre nyílik mód. Az elemzés elkészítéséhez kiindulási pontként felhasználhatók a vállalati nyilvántartások, valamint ezeket ki kell egészíteni a kitűzött célokat szolgáló, annak megfelelő, a munkavállalóktól begyűjtött, általuk összeállított személyes megfigyeléseken alapuló információkkal.

A tevékenység alapú költségszámításnál a négy lépés alapján elkészített folyamat elemzés keretében meghatározott tevékenységek között osztják fel az általános és az értékesítési általános, valamint az adminisztratív költségeket.

Az ABC-rendszer jellemzői, gyakorlati megvalósításának főbb lépései

A vállalatok számára a következő területeken hozhat előnyöket a fejlett költségszámítási rendszerek használata:

- az árakra, a termékjellemzőkre, a minőségre, a szállítási módjára és a fogyasztói szolgáltatásokra vonatkozó döntések támogatása,
- a termékösszetétel meghatározása, és a befektetési döntések támogatása,
- szállítók közötti választás elősegítése.

A vállalati költségszámítási rendszerek elsősorban három szerepet töltenek be:

- a pénzügyi beszámolóhoz szükséges a készletek értékelése és az eladott áruk beszerzési értékeinek a követése,
- a vállalat tevékenységei, a termékek, a szolgáltatások és a vevők költségeinek nyomon követése,
- visszacsatolás a vezetők és a munkafolyamat irányítói számára a folyamatok hatékonyságáról.

Mind ez idáig a legtöbb vállalat e három különböző funkciót egyetlen költségszámítási rendszer segítségével próbálta megoldani. Egy korlátozott termékskálával és néhány folyamattal jellemezhető környezetben egyetlen költségszámítási rendszer is elegendő volt. Az elmúlt néhány évben ez már elégtelennek bizonyult a vezetői döntéshozatal támogatásához, és a cégek többségénél már több támogató rendszert is bevezettek.

Az átfogó költség-gazdálkodási rendszerek főbb jellemzői (Ostrenga, 1997: 21):

- a költségek megelőzésére összpontosít, nem a nyilvántartásukra,
- közvetlen kapcsolatot teremt az üzleti teljesítmény és a stratégiai célok között,

- méri a termékek és szolgáltatások jövedelmezőségét és a cash flow-t is,
- döntéstámogató rendszerként működik,
- az általános költségeket ok-okozati alapon osztja fel,
- több eltérő funkciót lát el, mint maga a számvitel.

Az átfogó költség-gazdálkodás azon a meggyőződésen alapul, hogy a költségekkel való hatékony gazdálkodáshoz a vállalati folyamatok alapos megértésére van szükség. Ehhez egy folyamatorientált menedzsmentfilozófiát kell követnünk.

A vállalati folyamat elemzés a kiindulópontja az ABC-módszer alkalmazásának is. A szervezet folyamatainak feltérképezése után következik a költségek tevékenységekhez rendelése, illetve a tevékenységek közötti felosztása. Ennek köszönhetően egy pontosabb költségszámítási rendszerhez jut a vállalat.

Az ABC fontos jellemzője, hogy a termékeknek a költségek szempontjából olyan megkülönböztetését teszi lehetővé, amelyet a hagyományos költségszámítási rendszerek azonosnak ítélték. Ilyenek például a közvetlen ráfordítások szempontjából nagyon hasonló, de eltérő sorozatnagyságú termékek, amelyeknél a rájuk eső általános költségek nagysága jelentősen eltér.

Másik ilyen fontos vonás, hogy a nagymértékben különböző termékek esetén kiküszöböli a költségek szempontjából nem indokolt különbségeket (Koltai – Tamássy, 1994).

A módszer bevezetésének célja az új típusú költségszámítási rendszer bevezetésén kívül az, hogy a szervezet gyártási, folyamatjavítási, fejlesztési lehetőségeit feltárja, a hozzáadott érték képződését nem segítő tevékenységeket bemutassa, és ezáltal a költségeket csökkentse.

A tevékenységen alapuló költségszámításnak tehát az a legfőbb célja, hogy az általános költségek felosztásánál tükröződjön az erőforrások, tevékenységek és a költségobjektumok közötti okozati alapon megfogalmazott összefüggés.

Ilyen okozati összefüggések lehetnek:

- a fizikai dolgozók száma,
- a selejtes egységek száma,
- az ütemtervi dolgozók száma,
- a szállítók száma,
- a folyamat módosításainak száma.

Az ABC-rendszer gyakorlati alkalmazása

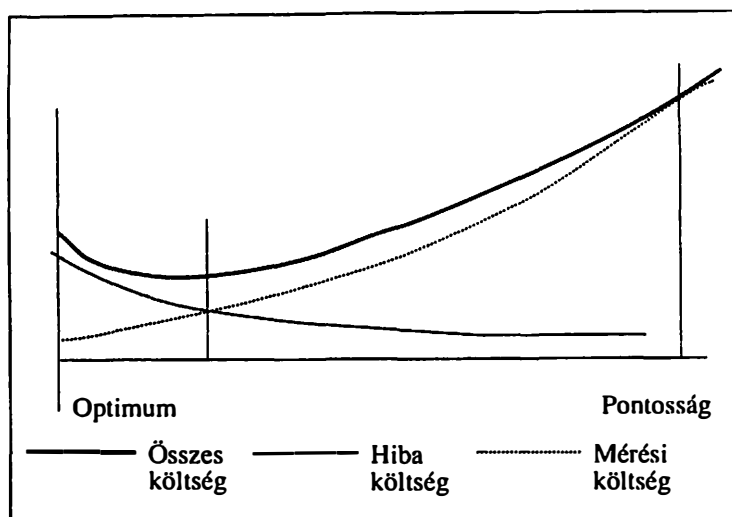
A vállalatoknak az ABC-rendszer bevezetéséről szóló döntésükkel egyidejűleg fel kell vállalniuk azokat a kockázatokat, többletköltségeket, amelyek a

rendszer implementálásával kapcsolatban felmerülhetnek. Ezek közé tartoznak a bevezetéssel járó költségek, a számításhoz szükséges adatok beszerzése, illetőleg az ezzel foglalkozó emberek munkabére és a számítógépes apparátus költsége. Mérlegelnie kell a menedzsereknek, hogy az optimális kalkulációs rendszerhez képest milyen szinten helyezkedik el a vállalat (Cooper, 1998).

Az optimális kalkulációs rendszerben a bevezetési költségek a rendszer bevezetéséből származó költségcsökkentéssel kigazdálkodhatók, azaz megtérülnek. Ezt a 2. ábra jól szemlélteti.

2. ábra

Az optimális kalkulációs rendszer
(Koltai, 1994: 449)



A 2. ábrából látható, hogy a termékköltség pontosan meghatározása, és az ezen alapuló döntésekből eredő folyamatok, tevékenységek okoznak jelentős veszteséget, és nem a pontosság hoz kiemelkedő eredményt. Ezért a fő hangsúly a negatív elemeken, azaz a pontatlanságon, és a téves megítélésen van.

A tevékenységen alapuló költségcsökkentési rendszernek két nagyobb, elemi szakasza van:

1. Folyamatok tevékenységen alapuló költségcsökkentése.
2. Objektumok tevékenységen alapuló költségcsökkentése.

1. Folyamatok tevékenységen alapuló költségcsökkentése

„A vállalati tevékenység nem más, mint egymással kölcsönös összefüggésben álló folyamatok sorozata” (Ostrenga, 1997: 92). Maguk a folyamatok tevékenységekből, elemi munkavégzésekből állnak, amelyek az adott tevékenység inputját a tevékenység outputjává konvertálják. A tevékenységen ala-

puló költségcsökkentés alapja a vállalati folyamat-elemzés.

A vállalat munkavállalói és szakemberei számára az új rendszer bevezetése előtt nagyon fontos a jelenleg használt folyamatrendszerek megismerése, illetve a bevezetésben részt vevő szakértők megfelelő tájékoztatása. Pontosán meg kell vizsgálni, illetve azonosítani kell, hogy eddig milyen rendszer szerint osztották fel a költségeket, minek tulajdonítottak kiemelkedő szerepet.

A következő feladatokat kell elvégezni:

1. Az adatbázisok áttekintése

Fel kell mérni az analitikai nyilvántartásokban, hogy milyen adatok léteznek, és ezeket a költségcsökkentés egyes módszereiben mire használják fel. Ezek alapján akár már ebben a fázisban is esetlegesen fény derülhet a rendszer hibáira, főbb buktatóira. Az adatok közül meg kell határozni azok körét, amelyekre a későbbiekben támaszkodni lehet. Ez a lépés megkönnyíti az információgyűjtési szakaszt.

2. Az információgyűjtés

Azonosítani kell az aktuális, a gyakorlatban ténylegesen használt költségáramlást, hogy a 6-os 7-es számlaosztályokba a költségeket hogyan vezetik át, hogyan osztják szét, mely nyilvántartásokat hova használnak fel? Ezek alapján szükséges kideríteni, hogy miként számítják ki az egyes objektumok költségeit, milyen felosztás alapján és hányféle felosztási szintet alkalmaznak?

3. A jövedelmezőségi vizsgálat

Meg kell vizsgálni az adott vállalatnál, hogy végeznek-e jövedelmezőségi elemzést az objektumokra, és ha igen, számba veszik-e a nem leltári tényezők költségét, illetve milyen módon számolják el az általános költségeket?

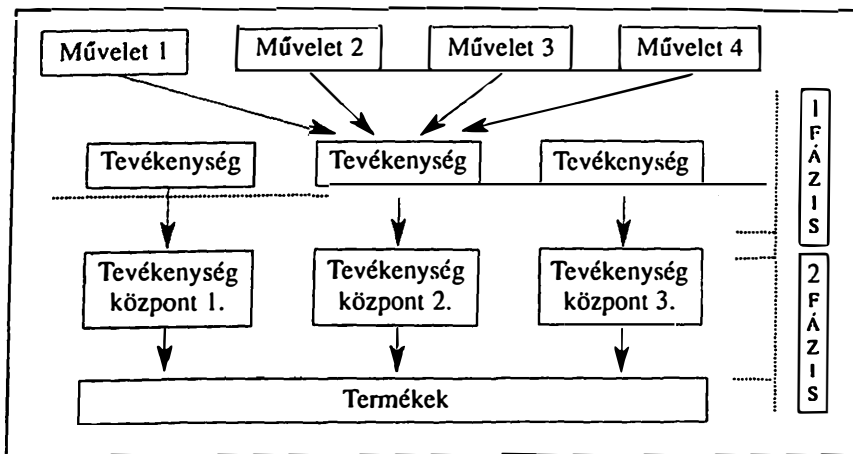
Ezek után lehet elkezdni a tevékenység-alapú költségcsökkentési rendszer kialakítását, amikor a költségeket az egyes tevékenységekhez rendeljük.

A 3. ábra az Activity Based Costing-rendszer szerkezetét mutatja be (Koltai, 1994: 446)

Amint az a 3. ábrából is látható, a tevékenység-alapú költségcsökkentési rendszer a műveleteket először tevékenységekhez, „ügyletekhez” rendeli, majd a tevékenységeket a tevékenységközpontokhoz csatolja. „A műveletek azon halmazait, amelyek közvetett költségeit azonos vetítési alap alapján rendeljük hozzá a termékekhez, *tevékenységeknek* nevezzük.” (Koltai, 1994: 447)

Az ABC-rendszer bevezetésekor nagyon fontos a *tevékenységközpontok* kialakítása. Ezek számának meghatározásához a következő szempontok nyújtanak segítséget.

Activity Based Costing-rendszer szerkezete



- **Eltérő termékek** gyakran új tevékenységközpontok létrehozását igénylik, hiszen azok eltérnek méretben, minőségben és a hozzájuk kapcsolódó munka mennyiségében is.
- A vetítési alapok csak közvetve írják le azt, hogy egy erőforrás és a vetítési alap között milyen szoros összefüggés van. A folyamat ismerete nélkülözhetetlen a hozzárendelési szabályok megállapítása szempontjából.
- A költségek nagysága kiemelten fontos tényező a tevékenységközpontok kiválasztásánál. Az összköltségen belül az 5%-nál kisebb arányú költségekre nem érdemes új központot létrehozni, torzító hatást okoz azonban, ha a nagyobb költségeket összevonva számoljuk el.
- Az eltérő termékmennyiségek is fontos kiindulópontot jelentenek a tevékenység alapú költségelszámolás kialakításánál. Ha nagy az eltérés az egyes gyártott mennyiségek között, akkor el kell különíteni a tevékenység alapot is, hiszen ez a költségek szempontjából meghatározó fontosságú lehet.
- A vetítési alapokat úgy kell megállapítani, hogy azok könnyen mérhetőek és egyszerűen származtathatóak legyenek, mert ez elősegíti a munka elvégzését (Koltai, 1994).

A fenti szempontok segítséget nyújtanak a vállalatoknak az Activity Based Costing alapjául szolgáló tevékenységközpontok kialakításában. Szükséges eldönteni, hogy a vállalati folyamatlevezetés alapján létrehozott részletes vállalati folyamatmodellben a fent említett küszöbérték alatti tevékenységeket a költségek hozzárendelése előtt vagy után vonjuk össze. Azaz itt kell dönteni a tevékenység jelentőségéről, mérhetőségéről és a hozzá rendelhető költségekről. Nagyon fontos azonban, hogy az elemzést végzők ne bonyolódjanak túlzottan bele a modell aprólékos részleteibe,

és azt ne akarják túlzottan szétbontani. Az elemzést végző szakembereknek figyelembe kell venniük, hogy ne forduljon elő, hogy a kevésbé fontos tevékenységek túl nagy jelentőséget kapjanak, míg a nagyobb jelentőségűek elaprózódhatnak.

A vállalati tevékenység nem más, mint egymással összefüggő folyamatok sorozata. Maguk a folyamatok tevékenységekből, elemi munkavégzésekből állnak, amelyek az adott tevékenység inputját a tevékenység outputjává konvertálják. Tehát a tevékenységen alapuló költségelszámítás elvégzéséhez a vállalati folyamatlevezetés szolgál alapul.

A tevékenység alapú költségelszámítási rendszer vállalati kialakításakor a következő fontos lépés a tevékenységközpontok kialakítása után a főkönyvi számlák és a *főkönyvi rendszer átvizsgálása*. Az elemzőnek azonosítani kell az egyes költséghelyek és költségviselők tartalmát, felépítését és az összevont általános költségek nagyságát. Ennek alapján fel lehet vázolni a vállalat szervezeti sémáját is, azaz hozzá lehet kezdeni a vállalat költségáramlási rendszerének kidolgozásához.

Ezt követően a költségek összevonási lehetőségét kell megvizsgálni. Ezek főleg olyan nagyobb számlához tartozó kisebb számlák, amelyeknek nincs torzító hatásuk, és jelentéktelen a költségekben okozott módosító szerepük. Ezt követően javasolt az egyes tevékenységekhez tartozó költségeket a folyamatmodell alapján sorba rendezni.

Tekintetbe kell venni azt is, hogy nincs-e olyan számla a főkönyvben, ami a tevékenységek szempontjából túl összevont. Például az épületek értékcsökkenése az épületben történő összes tevékenységet terhel, vagyis valamilyen vonatkoztatási alap – mint például a területi nagyság – szerint szét lehet osztani.

A bevezetés következő főbb lépése az egyes költséghelyek vizsgálata. Itt a legfőbb cél az, hogy megállapítsunk olyan hozzárendelési szabályokat, amelyek segítségével az egyes költségeket a tevékenységekhez lehet kapcsolni.

A költségek tevékenységekhez rendelése történhet:

- a) közvetlen terheléssel,
- b) hozzárendeléssel,
- c) volumen alapú felosztással (végső megoldás).

a) *Közvetlen terhelés*

Egyes költségekről egyértelműen el lehet dönteni, hogy mely tevékenység végrehajtásához kapcsolódik, azaz melyik munkafolyamatot terheli. Ezeket konkrétan az egyes tevékenységekhez lehet rendelni.

Ilyen, a közvetlen terhelésre alkalmas költségfajták közé tartozik a helyszíni felülvizsgálat, az ellenőrzés, a gyártástechnológia, a karbantartás, az egyes gépek értékcsökkenése stb. Az objektumokhoz hozzárendelhető költségek közé tartozik a jutalék, a gyártási eljárás költsége, a selejt, a jótállási költség stb.

b) Hozzárendelés

A közvetlen terhelés után fennmaradó költségeket át kell tekinteni, hogy milyen vetítési alap segítségével lehet a tevékenység szerinti költségalapokhoz hozzárendelni. „Azt az alapot, amely a főkönyvi költségeket a tevékenység szerinti költségalapokhoz rendeli, forrástényezőnek nevezzük.” (Ostrenga, 1997: 21) Ezeket a mai gyakorlatban a naturália fogalmával azonosítjuk.

Ezeknek a tényezőknek a meghatározásakor két nagyon fontos szempontot kell szem előtt tartani, hiszen lényeges, hogy a tényező logikai kapcsolatban legyen a hozzá tartozó tevékenységgel, illetve a hozzárendelhetőségnek megalapozottnak kell lennie. Információkkal, adatokkal kell arról rendelkezni, hogy mely tevékenység mennyi forrástényezőt köt le. Például meg kell határozni, hogy az egyes műveletek elvégzéséhez hány ember munkája szükséges, ha a bérköltség hozzárendeléséről van szó. Ezután a költséggrátákat kell meghatározni oly módon, hogy a költségkategóriákat elosztjuk a költséghelyhez tartozó naturáliák számával.

Ez az eredmény adja az egyes tevékenységek költségeit, amelyekből már könnyedén ki lehet számítani a termékek költségeit.

c) Volumenalapú felosztás

Csak akkor alkalmazhatjuk a volumenalapú felosztást, amikor már nem találunk más vetítési alapot, csak az elkészített termékek darabszámát. Ez az eset nem tesz különbséget a termékek minőségi, méretbeli eltérése között, ezért nem tükrözi elég valósághűen az egyes termékek költségvonzatát. Ezt csak abban az esetben ajánlott alkalmazni, amikor nem találunk megfelelő forrástényezőt vagy a költség nem képvisel nagy súlyt az összköltségen belül, azaz nincs nagy torzító hatása.

2. Objektumok tevékenységen alapuló költségszámítása

A költségszámítás e fázisa a folyamatalapú felosztást követően valósulhat meg. Ekkor már nem csak a konkrét folyamatra osztjuk le a költségeket, hanem a folyamatot alkotó objektumok, termékek költségei adódnak a felosztás eredményeként.

a) Tevékenységek szerinti költségalapok kialakítása

A módszernek ebben a fázisában a már korábban említett tevékenységek összevonásáról van szó, ha azt eddig nem végeztük el megfelelő módon, de módosításra szinte mindig szükség van.

A következő szempontok alapján vonhatók össze a tevékenységek:

- Milyen alapon rendeljük hozzá majd az objektumokat?
- Melyek azok a tevékenységek, melyeknek ugyanaz a meghatározó okuk?
- Határozzuk meg az összes kategóriát, amelyeket az objektum költségszámításhoz használni akarunk, és ami külön kategóriába tartozik, azt ne vonjuk össze!
- Az előző szakasz eredményeit áttekintve összevonhatjuk azokat, melyeknek viszonylag jelentéktelen az összege.

b) Tevékenységtényezők meghatározása

A tevékenységtényező egy olyan hozzárendelési alap, amely alapján a tevékenységek szerinti költségalapokból a termékekhez vagy más költségobjektumhoz rendeljük a költségeket.

Ezeknek három fontos kritériumot kell kielégíteniük:

- tükröznie kell azt a keretet, amelyet valamely objektum a tevékenységgel szemben támaszt,
- tükröznie kell a kapcsolatot meghatározó okot, illetve azzal kapcsolatban kell állnia,
- számszerűsíthetőnek kell lennie.

Fontos szabály, hogy ne azért válasszunk valamit tevékenységtényezőnek, mert azzal kapcsolatosan állnak rendelkezésünkre adatok. A tevékenységtényezőnek olyan szerepet kell betöltenie, hogy a tevékenység eredményéhez köthetően, azt bizonyítva jöjjön létre, és mérni lehessen.

A tevékenységtényezők lehetnek akár súlyozásos képlet alapján meghatározott mutatók is, például a rendelés-feldolgozási idő meghatározásánál, milyen termékről van szó, és telefonon vagy papíron érkezett-e a rendelés?

c) Ha nincs természetes tevékenységtényező

Abban az esetben, ha nincs természetes tevékenységtényező, azaz nem áll rendelkezésre olyan mérhető, konkrét elem, amely a tevékenység eredményéhez köthető, akkor a közvetlen, súlyok alapján létrejövő költségterhelésre kell törekedni. Abban az esetben, ha erre sincs lehetőség, akkor olyan terhelési alapot kell a szakembereknek választani, ami kapcsolatban áll a nyújtott szolgáltatás minőségével.

A szolgáltatási színvonal mérésére szolgáló mutatószámrendszer létrejöhet a folyamatok kialakításától függetlenül is, azonban a folyamatokon alapulva, azokkal párhuzamosan, egységes mérőszámrendszeren keresztül komplettebb képet biztosít a tevékenység minden sajátosságáról. A folyamatköltség-számítási rendszerek kialakításánál a szakembereknek figyelembe kell venni, hogy csak végső esetben szabad volumenalapú vetítést alkalmazni, ennek mértékét javasolt 10% körülire szorítani.

d) Adatok összegyűjtése

Amikor a szakemberek a tevékenységtényező kiválasztásával kapcsolatos mérlegelést követően valamelyik tényező mellett döntenek, akkor ezek után a tényezőkkel kapcsolatos adatok összegyűjtésére kell helyezni a hangsúlyt. Az értékelés során a pozitív és negatív tényezők összevetésekor szempont lehet az is, hogy milyen módon gyűjthetők össze az egyes tényezők, szükséges-e esetleg további költség-ráfordításokat, beruházásokat végrehajtani mérési rendszerük kiépítésére.

A végső lépést ebben a folyamatban a konkrét számítások elvégzése jelenti. Ez előtt azonban meg kell vizsgálni, hogy tényleg azokat a célokat értük-e el a költség-számítási rendszer felépítésével, amelyeket előzetesen kitűztünk. Azaz válaszolni kell arra, hogy a cél az objektumok egységenkénti költségének meghatározása, vagy az összesített éves költség mérése volt-e. Tisztában kell lenni azzal, hogy akarunk-e bármely kategóriában részösszegeket is számítani, és ha igen, akkor milyen költségkategoriókat akarunk ehhez összevonni. Amennyiben a vállalati folyamatok az értéklánc mentén vannak összefogva, és a termék költség-számítása áll a középpontban, akkor meg kell határozni, hogy az értéklánc mekkora részét kívánjuk bevonni.

A számításba bevonandó költségek körét is javasolt megvizsgálni. Lehetséges megoldás az, hogy ha csak a termelési költségekkel foglalkozunk, vagy dönthetünk az egyéb, támogató jellegű marketing-, értékesítési, tervezési költségek bevonásáról is.

Mіндеzen lépések elvégzését követően az elkészült költség-számítás segítségével megalapozott elemzések készíthetők a döntéshozók számára. A termelés, szolgáltatás tényleges, a folyamat-alapú költség-számítás segítségével meghatározott költségein keresztül a termék árát, költségtényezőit meg lehet vizsgálni. A több telephelyen működő vállalatok esetében a módszer lehetőséget nyújt az egyes telephelyek tevékenységéhez kapcsolódó költségeinek, a költségek színvonalának elemzésére is. Csak a

gyakorlati élet szabhatja meg azt a határt, ahol már nem ajánlott alkalmazni a módszert, hiszen az alap-gondolata által előállított költséginformációkra minden üzleti szereplőnek szüksége van.

Összegzés

A gazdasági környezet felgyorsuló változásai a legtöbb vállalatnál sok területen változtatásokat tettek szükségessé. Egyre változatosabb lett a kínálat, egyre több volt az eladó mind a külföldi, mind a belföldi piacon. A költségek átcsoportosítása, átértékelése, karcsúsítása sok esetben létfontosságú szemponttá vált a vállalatok számára. Ennek következtében a költségek elszámolását is módosítani kellett a piaci változásoknak megfelelően. Mindezeknek köszönhetően megjelent egy új vezetői számviteli rendszer, az Activity Based Costing, vagyis a tevékenység-alapú költség-számítási rendszer, amely segíti a vezetői döntéshozatal előkészítését.

A gyakorlati megoldások bebizonyították, hogy a normál működés fenntartásához a hagyományos költség-számítási rendszerek mellett a vállalatoknak alkalmazniuk kell más, tevékenység és/vagy teljesítmény-orientált pénzügyi rendszereket, amelyek a vezetői döntési mechanizmust segítik elő.

A tanulmány elején áttekintettem a tevékenység-alapú költség-számítási rendszer kialakulásának folyamatát, jellemző tulajdonságait. Ezt követően a vállalati folyamatrendszerek és a folyamat-alapú gondolkodás jellemző tulajdonságait mutattam be. A folyamat-alapú gondolkodásmód és költség-számítási rendszer elterjedésével lehetőség nyílt a vállalati költségek folyamatokhoz, majd tevékenységekhez rendelésére. Ez a fejlődés olyan előrelépést jelentett a vállalatok számára, amelyen keresztül már összképet kaphattak arról, hogy mely folyamat hogyan járul hozzá a szervezet eredményéhez. Az Activity Based Costing bevezetésének gyakorlati lépésein keresztül bemutattam, hogy milyen elméleti átgondolást követően, a vállalati folyamatok feltérképezésén keresztül, hogyan juthat el a szervezet a számítás-hoz. A folyamatokon alapuló költség-számítás eredményeinek további felhasználása segítségével a szakemberek az objektumokon alapuló költség-számítással már konkrétan a termékre vetített költségeket állapíthatják meg.

Az ABC-rendszerek segítségével letisztult új gondolkodásmód elvezetett a tevékenység-alapú költség-gazdálkodás (Activity Based Management) létrejöttéhez, ami a tevékenység-alapú költség-számítási rendszerekből származó információk alapján végrehajtható irányítást jelenti. A tevékenység-alapú költség-gazdál-

ködés lehetővé teszi, hogy a szervezet céljait kevesebb erőforrás felhasználásával, azaz alacsonyabb költség-szint mellett valósítsák meg. A jelenleg működő és a jövőben kialakuló vagy átalakuló vállalatok szakemberei számára már a belső döntéshozó és a külső környezet által támasztott igényként jelenhet meg az ilyen típusú költségvetési rendszerek alkalmazása.

Felhasznált irodalom

- Barfield, J. T. – Raihorn, C. A. – Kinney, M. R. (1993):* Cost Accounting Traditions and Innovations. West Publishing Co.
- Burch, J. G. (1994):* Cost and Management Accounting: A Modern Approach, West Publishing Co.
- CIMA (1991):* The Chartered Institute of Management Accountants – (Okleveles Vezetői Könyvvizsgálók Intézete) hivatalos definíciója a tevékenységen alapuló (ABC – Activity Based Costing) költségvetésre
- Cooper, R. – Kaplan R. S. (1999):* Az integrált költségvetés

- ígéréte és kockázata Harvard Business Manager, 2 39. o.
- Cooper, R. (1998):* The Rise of Activity-Based Costing – Part Two: When Do I Need an Activity-Based Cost System, Cost Management. Fall, p. 41-48.
- Horváth – Partner (1997):* Controlling. Út egy hatékony controlling rendszerhez, KJK, Budapest
- Kaplan, R. S. – Cooper R. (2001):* Költség és hatás – Integrált költségvetési rendszerek: az eredményes vállalati működés alapjai. Panem Könyvkiadó, Budapest
- Koltai Tamás (1996):* Tevékenység alapú költségvetési rendszer az Electrolux jászárok szállási hűtőgyárában, Számvitel és Könyvvizsgálat, 4. 179. o.
- Koltai Tamás – Tamássy András (1994):* A tevékenység alapú termék kalkuláció elvi alapjai és gyakorlati bevezetése, Számvitel és Könyvvizsgálat, 10. 446. o.
- Miller, J. G. – Vollmann, T. E. (1985):* The Hidden Factory, Harvard Business Review, Sept-Okt.
- O'Guin, M. C. – Rehischke, S. A. (1999):* Customer-Driven Costs Using Activity Based
- Ostrenga, M. R. (1997):* Ernst&Young kézikönyv az ABC-költségvetésről, Ernst & Young, Budapest