Költség és költségszámítás a vezetői számvitelben

PETE ISTVÁN – NAGY ÁGNES

A. Költség a vezetői számvitelben

A gazdálkodóegységek működésük, az anyagi javak előállítása által, illetve a munkálatok és szolgáltatások során célkitűzése az, hogy minél jobb gazdasági eredményt érjenek el. A termelési és újratermelési folyamat folytonosságának érdekében meghatározó szerepe van az erőforrások biztosításának, azok felhasználási módjának és a velük való ésszerű gazdálkodásnak. A vállalat működése során a felhasznált erőforrások az előállított termékekben költség, illetve ráfordítás formájában jelennek meg.

A szakirodalom különbséget tesz a két fogalom között, hiszen ezeknek mind tartalma, mind keletkezési időpontja különböző. Ennek értelmében a költség a tevékenység érdekében történő erőforrás-felhasználás pénzben kifejezett értéke, az anyagi javak és szolgáltatások megszerzése vagy létrehozása céljából használt vagyon. [Ebbeken (szerk.), 2000, 15. o.]. Más megközelítésben költségnek minősülnek a kifizetett vagy kifizetendő alapanyagok, anyagok és vásárolt áruk, más anyagi javak, szolgáltatások és elismert kifizetendő kötelezettségek. (Oprea. C., Ristea M., 2001, 105. o.)

„A ráfordítás egyrészt az időszaki értékesítés bekerülési értékét jelenti. A ráfordításnak vannak olyan összetevői, amelyet korábban költségként számoltunk el és a kibocsátástól függően válnak ráfordítássá (pl. az értékesített késztermékek elszámolt közvetlen önköltsége), vannak olyan költségek, amelyek a kibocsátástól függetlenül ráfordítássá válnak (pl. központi irányítás költségei, adminisztrációs költségek), és vannak olyan ráfordítások, amelyek bekerülési értéke nem jelenik meg költségként, hanem közvetlenül az eredmény terhére számoljuk el ráfordításként (pl. pénzügyi ráfordítások, rendkívüli költségek)”. [Adorján (szerk.), 2002, 2. o.]

A termelés és újratermelés során vannak olyan költségek, amelyek a kibocsátástól függően vagy függetlenül akár egyenlők is lehetnek a ráfordítással. Ez a vezetői számvitel által mutatható ki, ugyanis a költségszámítás a vezetői könyvvitel tárgyát képezi, amelyet a költségek alapján végeznek. A pénzügyi könyvvitel esetében a ráfordítás nem egyenlő a költséggel, ugyanis a költséget ebben az esetben az eredmény terhére számoljuk el, az eredménymegállapítás ráfordítás alapján történik.

A pénzügyi és a vezetői könyvvitelben a költségfogalom nem teljesen esik egybe. Ami a

pénzügyi könyvvitelben az adott időszak költségeként került elszámolásra, az a vezetői könyvvitelben a költségszámítás vonatkozásában is költséget jelent. A költségszámításban azonban vannak olyan költségtételek is az időszaki költségek között, amelyet a könyvvitelben nem számoltak el felhasználásként. Ezeket a költségeket Schmalenbach kvázi-költségeknek (pótköltségnek) nevezte. A pótköltségeket az érvényes számviteli szabályok szerint költségként nem lehet elszámolni, nem ráfordítás, mert az eredményt nem terheli, de a vállalat tevékenységével kapcsolatos döntéshozatal szempontjából fontos, hogy a költségek között szerepeljenek.

A fentieket táblázat formájában a következőképpen lehet összegezni:

<table>
<tr><td rowspan="2">Pénzügyi könyvvitel
(eredményszámítás)</td><td colspan="3">Pénzügyi számvitel (eredményszámítás)</td></tr>
<tr><td>Ráfordítás,
de nem költség</td><td colspan="2">Költség,
egyben ráfordítás</td></tr>
<tr><td colspan="2" rowspan="2">Vezetői számvitel
(kötlségszámítás)</td><td colspan="2">Vezetői számvitel
(költségszámítás)</td></tr>
<tr><td>Költség</td><td>Kvázi-költség
(nem ráfordítás)</td></tr>
</table>

1. ábra. A költség és a ráfordítás összefüggései

A költségek leggyakoribb csoportosítása költségnemek, elszámolhatóság, keletkezésük, termelési, illetve tevékenységi volumenhez való viszonyuk szerinti szempontból történik.

a) Költségnemek szerinti csoportosítás esetében a költségeket fajta, illetve megjelenési forma szerint különböztetjük meg. Ebben az értelemben az erőforrás-felhasználás során keletkezett költségek lehetnek:

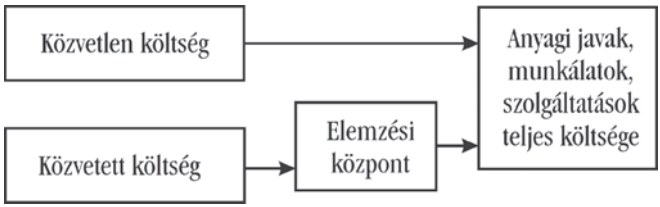
– anyagköltség,
– igénybe vett szolgáltatások költségei,
– egyéb szolgáltatások költségei,
– bérköltség,
– személyi jellegű egyéb kifizetések,
– bérjárulékok,
– amortizáció (értékcsökkenési leírás).

b) Az elszámolhatóságnak megfelelő csoportosítás módja szerint megkülönböztetünk közvetlenül és közvetetten elszámolható költségeket.

Általában minden olyan költség, amely nem számolható el közvetlen költségnek, közvetett költségnek minősül. [Caraiani (szerk.), 2004, 66. o.]

A közvetlen (direkt) költséget a felmerülés időpontjában meg tudjuk határozni, tudjuk, hogy melyik költségviselőt milyen mértékben terheli.

A közvetett (indirekt) költség esetében a felmerülés időpontjában a költségviselőt terhelő mértéket nem tudjuk meghatározni, csak a felmerülés helyét, vagyis csak a költséghelyet. Ezeket a költségeket a termékre nem lehet pontosan azonosítani. A közvetett költségek leosztása begyűjtő- és elemző központok által történik, közbenső számításokkal, többé vagy kevésbé konvencionális kritériumok segítségével.



2. ábra. A közvetlen és a közvetett költségek elszámolása

Az anyagi javak, munkálatok, szolgáltatások előállítása során felmerült közvetett költségek ugyanabban az időben több termék előállításában vesznek részt, ezeket nem lehet a költségszabályozás (normázás) folyamatában azonosítani. Az általános adminisztrációs költség az egész vállalatra jellemző és kiterjedő költség, ezeket sem lehet termékekre vagy részlegekre közvetlen módon lebontani.

<table>
<tr><td>Költségek (elszámolhatóság szerint)</td><td colspan="4">A költségek összetétele</td></tr>
<tr><td>1.) Közvetlen költségek
a) anyag, nyersanyag
b) munkabér
c) társadalombiztosítás, szociális járulék stb.
d) más direkt költségek</td><td rowspan="2">Közvetlen költségek</td><td rowspan="2">A részleg költségei</td><td rowspan="3">Az előállítás (termelés) költségei</td><td rowspan="4">Teljes költségek</td></tr>
<tr><td>2.) Közvetett költségek
e) részleg közös költsége</td></tr>
<tr><td colspan="3">f) általános költség vállalati szinten</td></tr>
<tr><td colspan="4">g) kereskedelmi költség</td></tr>
</table>

3. ábra. A költségek elszámolhatóság szerinti csoportosítása

c) A költségek keletkezése szerint beszélhetünk termékköltségről és/vagy időköltségről. A termékköltségek sorába a saját előállítású termékekkel kapcsolatos költségek tartoz-

nak, ugyanakkor szintén termékköltségnek minősülnek a vásárolt árukészletek költségei is. A termékköltségek közös jellemzője, hogy olyan készletek beszerzésével vagy előállításával kapcsolatban merülnek fel, amelyek a jövőben, értékesítéskor hozamot termelnek.

Az időszak során felmerült költségek, amelyek nem tartoznak a termékekre elszámolható költségek közé, időköltségnek minősülnek. Ezek jellemzője, hogy a felmerülés időszakában az eredmény terhére ráfordításként vannak elszámolva.

d) A termelési, illetve tevékenységi volumenhez való viszony szerinti költségek elsősorban a gazdasági döntések meghozatalához szükséges információkkal szolgálnak. A tevékenység volumenéhez való viszony alapján megkülönböztetünk változó és állandó költségeket.

A változó (működtetési) költségek a tevékenység volumenével együtt különböző formában változnak. A változó költségek formái:

– lineárisan változó, amikor a költségek arányosan növekednek a tevékenység volumenével együtt (pl. az anyagköltségek);

– progresszíven változó, amikor a tevékenység 1%-os volumenének növekedésénél a költség nagyobb %-kal növekedik (pl. a túlórázás költségei);

– degresszíven változó költség esetében a tevékenység volumenének egységnyi növekedésével szemben a költség kisebb mértékben növekszik (pl. karbantartási költségek);

– regresszíven változó a költség, amikor a tevékenység volumenének növekedése hatására a költségek csökkennek (pl. a fűtéssel járó költségek).

Azok a költségek, amelyek a tevékenységi volumen jelentős terjedelmében a vizsgált időszakban változatlanok, állandó költségeknek minősülnek.

<table>
<tr><td>Költségek
(volumenhez való viszony szerint)</td><td colspan="2">A költségek összetétele</td></tr>
<tr><td>VÁLTOZÓ
1.) Alapanyag, nyersanyag
2.) Direkt munkabér
3.) TB, munkanélküli segély, járulékok
4.) Energia, üzemanyag és más technikai jellegű költségek
5.) Más költségek</td><td>A részleg költsége</td><td rowspan="2">Teljes költség</td></tr>
<tr><td colspan="2">ÁLLANDÓ
6.) Részleg működésével járó költségek
7.) Vállalat általános költsége
8.) Kereskedelmi költségek</td></tr>
</table>

4. ábra. A költségek összetétele a volumenhez való viszonyuk szerinti csoportosítás alapján

B. Költségszámítás a vezetői számvitelben

A költségszámítás a költségek begyűjtését és feldolgozását jelenti annak függvényében, hogy a költségek milyen módon vesznek részt az anyagi javak előállításának folyamatában. A költségszámításban több általános szemléletmód, koncepció létezik. Az egyik leggyakrabban alkalmazott a „ költségrendszer" szemlélet. A „ költségrendszer " számítási koncepció, a hangsúlyt a költségek összetételére és a gazdálkodó egység szerkezeti felépítésére fekteti. Ez a szemléletmód főleg a gazdaságilag fejlett államokban elterjedt, ahol a hangsúlyt nem elsődlegesen a költségszámítás pontosságára fektetik, hanem a döntések meghozásához szükséges információkra, és leginkább termelői jellegű gazdálkodó egységeknél alkalmazzák. Ilyen értelemben a költségszámítás lehet teljes és részleges.

A teljes költségszámítási rendszer a költség meghatározásához az adott időszak összes termelési költségeit figyelembe veszi, és magába foglalja mind a közvetlen (direkt) költségek előirányzását, mind a közvetett (indirekt) költségek felosztását. A teljes költségszámítás-rendszer mellett érvelők szerint csak a teljes költségszámítás mutatja meg reálisan, hogy mennyibe került az adott termék vagy szolgáltatás előállítása.

A teljes költségszámítás lépései:

1. **A közvetlen (direkt) költségek begyűjtésének könyvelése**, amikor átveszik a pénzügyi számvitel költségszámláiból a költségeket a román törvénykezés által előírt vezetői számviteli számlákba, és hozzárendelik a különböző a költségviselőkhöz. A költségek átvétele során megjelent műveletek munkamódszerek kidolgozását igényelik. Ezek szerepe azoknak a lépéseknek a meghatározása, melyek a tevékenység folytonosságához szükségesek. (A. Mureşan, M. Mureşan, 2006, 75.)

%	=	901 „Költségek belső elszámolása"	x
921 „Alaptevékenység költségei"			
922 „Mellékágazati tevékenység költségei"			

2. **Az egyszeresen és kétszeresen közvetett költségek begyűjtése és könyvelése**

2.1. Az egyszeresen közvetett költségek a technikai-gyártási folyamatok működésének megszervezésével felmerült költségek, amelyek direkt módon kötődnek a gyártáshoz, de magához a termelés tárgyához közvetett módon kapcsolódnak. A begyűjtött, más néven üzemi költségeket hozzárendelik az üzemegységekhez vagy költségközpontokhoz. Az egyszeresen közvetett költségek begyűjtése a vezetői számvitelbe a közvetlen költségekhez hasonlóan történik.

A vezetői számvitel számláiban való megjelenítés:

923 „Közvetett termelési költségek”	=	901 „Költségek belső elszámolása”	x
923.01 Alaprészleg			
923.02 Mellékrészleg			

2.2. A kétszeresen közvetett költségek a vállalat általános és értékkessel járó költségei, amelyek a vállalat vezetésével és vagyonkezelésével kapcsolatosak. Az ilyen jellegű költségeket nem lehet közvetlen módon az üzemegységekhez hozzárendelni, ezért csak összesítjük őket.

A kétszeresen közvetett költségek begyűjtése és könyvelése a következőképpen valósul meg:

924 „Vállalati általános költségek”	=	901 „Költségek belső elszámolása”	x
valamint			
925 „Értékesítéssel járó költségek”	=	901 „Költségek belső elszámolása”	x

3. **A közvetett költségek költségviselőkre való leosztására** többféle módszer alkalmazható. A módszerek kiválasztása a menedzsment hatáskörébe tartozik, amely figyelembe veszi a gazdálkodóegység szerkezeti felépítését, az előállított termékek, szolgáltatások jellegzetességeit. A közvetett költségek leosztása költségviselőkre pontatlan eredményhez is vezethet, ezért keresni kell egy olyan műszaki paramétert, amely szoros kapcsolatban áll a költségek alakulásával, aminek segítségével a közvetett költségek a költségviselőkhöz sokkal pontosabban hozzárendelhetők. Függetlenül attól, hogy melyik módszert használjuk, ki kell választani a legmegfelelőbb vetítési alapot, a legmegfelelőbb kalkulációs módszert, és le kell könyvelni a szétválasztott közvetett (indirekt) költségeket a vezetői számvitelbe.

A legmegfelelőbb vetítési alap kiválasztása: Egy vetítési alap kiválasztása, amely közös mindegyik költségviselőnél és a lehető legpontosabban fejezi ki a leosztandó költségek és a költségviselők közötti kapcsolatot. Ez például egy műszaki vagy gazdasági paraméter: gépóra, összes közvetlen költség, munkaóra, négyzetméter, munkabér, anyagköltség.

Az általános egységköltség **(Ek)** számítási modell szerint a termékek, termékcsoportok, szolgáltatások egységköltsége tartalmazza a termék összes termelési és értékesítési költségét **(Ték)** a termékmennyiségnek **(Q)** megfelelően termékegységekre lebontva.

$$Ek = Ték / Q$$

A kalkulációs módszer kiválasztása: A leggyakrabban használt módszer a pótlékoló eljárás, amelynek lényege, hogy a terméket, termékcsoportot, szolgáltatást terhelő közvetlen költségeket, pl. anyag- vagy bérköltség, a felhasználásuk pillanatában számolják el ezekre, a közvetett költségeket pedig, pl. a vállalat általános költségeit, először a felmerülés helyén gyűjtik össze, majd a vetítési alap segítségével osztják le.

Pótlékoló kalkulációt akkor használunk, ha a termékek több üzemben vannak előállítva eltérő technológiával. Olyan paraméterekre van szükség, amelyek szoros kapcsolatban állnak a költségkalkulációval. A közvetett költségek egyszerű felosztása pontatlansághoz vezet, ha nem sikerül pontosan behatárolni ezeket a költségeket a termékekre, termékcsoportokra vagy szolgáltatásokra. A pótlékoló kalkuláció a közvetett termelési költségek minél pontosabb hozzárendelését szolgálja a termékekre, termékcsoportokra vagy szolgáltatásokra, alkalmazása olyan vállalatoknál ajánlott, ahol a termékek egyedi vagy sorozatgyártás által keletkezett költségei feloszthatók egy egységnyi termékre.

A közvetett termelési költségeket a felmerülésük helyén gyűjtik össze, és egy pótlékkulcs segítségével osztják fel költségviselőkre.

A pótlékkulcs (Pk) meghatározása:

Pótlékkulcs (Pk) = Összes felosztandó költség / Vetítési alap

vagy

(Pk) % = (Összes felosztandó költség / Vetítési alap) * 100

A pótlékkulcs a vetítési alap egy egységre jutó felosztandó költsége. A felosztott közvetett költség a vetítési alapok részösszegeinek és a pótlékkulcsnak a szorzata. Így kiszámítják az egyes termékekre, tevékenységekre vagy szolgáltatásokra jutó közvetett költséget.

Felosztott közvetett költség = Vetítési alap * Pótlékkulcs

A pótlékoló kalkuláció változatai az egylépcsős vagy globális és a többlépcsős vagy szelektív kalkulációk.

Az egylépcsős vagy globális pótlékoló kalkulációt ott alkalmazzák, ahol egy üzem költségét szeretnék meghatározni. Ezzel a kalkulációs módszerrel az üzem közvetlen költségeit egy vetítési alap segítségével osztják fel azokra az előállított termékre, amelyeket az adott üzemben termeltek. Egyszerű és gyorsan kiszámítható olyan termékeknél, amelyek munka- és anyagigényesek, de vigyázni kell, mert helytelen alkalmazása pontatlanságokhoz vezethet.

A többlépcsős vagy szelektív pótlékoló kalkulációt olyan esetekben alkalmazzák, ahol egy termék az előállítás során több részlegen is keresztülmegy, és minden részlegnél más költségek és erőforrásigények érvényesülnek. Ebben az esetben több vetítési alapot és értelemszerűen több pótlékkulcsot kell alkalmazni. Minden részleg a közvetett (indirekt) költségeit az ott előállított termékekre osztja le, ennek megfelelően mindegyik termék csak azokat a költségeket fogja tartalmazni, amelyeket a gyártása során a részlegtől kapott.

Az osztókalkuláció a legegyszerűbb költségszámítási módszerek egyike, aminek értelmében a termékek előállítása során felhasznált költségek nem választódnak szét közvetlen és közvetett költségekre. A közvetlen és közvetett költségek összesítődnek és egyszerűen elosztódnak az előállított termékek mennyiségével. Ez a költségszámítási eljárás ott alkalmazható sikerrel, ahol egyforma termékeket gyártanak nagy mennyiségben, vagy ha a vállalat csak egyfajta terméket gyárt. Az osztókalkuláció során az eredmény kifejezése homogén mértékegységek segítségével történik. Ezek a mértékegységek lehetnek fizikai, természetes, valamint konvencionális mértékegységek. Ha a termékek termelése homogén formában történik, akkor fizikai vagy természetes mértékegységet kell használni, ha nem homogén termelésről van szó, akkor nemzetközileg elismert vagy konvencionális mértékegységet használnak. Ebben az esetben megállapítanak egy nemzetközileg elismert mértékegységet a termékcsoportra.

A konvencionális mértékegységeknek különböző formái vannak:

– technikai egységeket kifejező forma, ebben az esetben a mértékegység bizonyos technikai paraméterekkel van kapcsolatban (pl. a gépjárművek esetében a lóerő);

– időegységet kifejező forma, amikor a termék idő formájában van kifejezve (pl. termelési munkaidő);

– ekvivalencia formája, amely esetében egy absztrakt kifejezési formáról van szó, ahol egy egyenérték segítségével van kifejezve a mértékegység.

Az osztókalkuláció lehet:

– *egyszerű* osztókalkuláció és

– *egyenértékszámos* osztókalkuláció.

Az egyszerű osztókalkuláció csak egynemű homogén termék önköltségének meghatározására szolgál, ezért a gyakorlatban nem sűrűn alkalmazott módszer. Ezt a módszert használják, ha például egy hajó, autópálya, műalkotás, erőmű stb. önköltségét szeretnék meghatározni.

Az egyszerű osztókalkuláció leggyakoribban alkalmazott formái:

– egylépcsős osztókalkuláció vagy

– kétlépcsős osztókalkuláció.

Az egylépcsős osztókalkuláció esetében az önköltség meghatározásakor a termelési időszak összes költségét elosztjuk az adott időszakban termelt összes termékmennyiséggel.

Ök = Összköltség / Termelt mennyiség

Ök = önköltség

Kétlépcsős osztókalkuláció akkor alkalmazható, ha a termelési folyamat különböző szintjein más-más mennyiségű készletek halmozódtak fel. A termék önköltségének meghatározásakor a különböző szintek önköltségeit összeadjuk. Az önköltség meghatározásánál más-más eredményt kaphatunk annak függvényében, hogy a közvetett költségeknek mi a tartalma. Más lesz az eredmény, ha a közvetett költségekbe csak az értékesítési költségeket foglaljuk be, és más lesz akkor, ha az adminisztrációs költségeket is figyelembe vesszük.

K = Összköltség 1/Termelt mennyiség 1 + Összköltség 2/Termelt mennyiség 2 + Összköltség 3/Termelt mennyiség 3 + Összköltség n / Termelt mennyiség n

1.n = termékelőállítási lépcsők (félkész- és késztermékek)

Egyenértékszámos osztókalkuláció olyan vállalatoknál alkalmazható sikerrel, ahol hasonló termékeket gyártanak és a termékek nem sokban különböznek egymástól, esetleg azonos típusúak, méretűek, azonos alapanyagból készülnek, de a megmunkálási idejük eltérő. Ebben az esetben a költségeket költségcsoportokra gyűjti össze. A termékeket méretük és volumenük szerint csoportosítani kell. A módszer alkalmazásához szükség van egy vezértermék kiválasztására, valamint az egyenértékszám meghatározására, amely egy fő költségelemhez kötött paraméter és megmutatja, hogy a fő elemből milyen arányban veszi ki a részét az adott termék. A rokon termékeket egyenértékszámok segítségével át kell számolni az ún. „vezértermékre". Az egyenértékszám meghatározása olyan technikai paraméterek segítségével történik, amelyek közösek a többi típusú termékben is. Technikai paraméterek lehetnek: súly, hosszúság stb.

Az egyenértékszámos osztókalkuláció a következő lépéseken keresztül valósul meg:

– egy vezértermék kiválasztása (V_t);
– a termékek vezértermékhez viszonyított egyenértékszámainak meghatározása (V_E);
– a termékek mennyiségének kifejezése vezértermékben (q_iV_t)

$$q_iV_t = Q_i \times V_E ;$$

– a vezértermék önköltségének kiszámítása ($Ök_{VT}$)

$$Ök_{VT} = Tk / q_i V_t$$

Tk = Termelési költség;

– a termékek önköltségének ($Ök_i$) meghatározása, azáltal, hogy a vezértermeknél kiszámított egységköltséget visszaalakítják önköltséggé, azáltal, hogy beszorozzák azt az egyenértékszámmal

$$Ök_i = Ök_{VT} \times V_E ;$$

– kiszámítják az egyes termékek előállításának összköltségét (ÖK)

$$ÖK = q_i V_t \times EK_i .$$

Az egyenértékszámos osztókalkuláció formái az egylépcsős és a többlépcsős osztókalkuláció. Az egylépcsős egyenértékszámos osztókalkuláció módszerét akkor alkalmazzák, ha a vállalatnál gyártott összes termék egyetlen vezértermék segítségével jellemezhető. Ebben az esetben az összköltséget a termékek között egyszerűen szétosztják az egyenértékszámok segítségével. A többlépcsős egyenértékszámos osztókalkulációs módszer alkalmazására akkor van szükség, ha az előző módszerrel ellentétben a termékeket eltérő egyenértékszámok jellemzik.

A normatív kalkulációt elsősorban nagy sorozat-, illetve tömeggyártás során alkalmazzák. A normatív kalkuláció alkalmazása során meg kell állapítani a termékek norma szerinti önköltségét az érvényben levő normák és az általános költségek tervszámai alapján, elkészítve ezáltal egy alapkalkulációt. Ennek alapkövetelménye, hogy a vállalatnál legyen egy műszakilag alátámasztott normajegyzék, amelyet a normatorok folyamatosan ellenőriznek, és ezáltal módosítják az új időszakok normaváltozását. A termelés folyamán a normától csak előzetes megfontolások alapján szabad eltérni, s ha mégis eltérés van, a keletkezett eltérő összegeket külön össze kell gyűjteni, és ezek kimutatása is külön történik. A termelés során felhasznált erőforrásokat normák szerinti utalványozás keretében oldják meg.

A felosztott közvetett (indirekt) költségek könyvelése a vezetői számvitelbe

Miután a közvetett költségeket felosztottuk költségviselőkre, ezek bejegyezése következik a vezetői számvitelbe. A vezetői számvitel megszervezése a gazdálkodóegységek hatásköre,

a tevékenység jellegzetességeinek és a saját szükségletek függvényében (számviteli törvény, 1999, 105. cikkely, 2. bekezdés). Az érvényben lévő számviteli törvény értelmében az általános számlatervben három alapvető vezetői számviteli számlacsoport van megjelenítve: 90. csoport „első elszámolás" számlák, 92. csoport „kalkulációs" számlák, 93. „termelés önköltsége" számlák. Ez a könyvvitel „autonóm könyvvitel" elnevezésű (Ristea M., 1995, 385. o.). A romániai könyvviteli normák nem határozzák meg pontosan a kalkulációs számlákat, ezért többféleképpen lehet a teljes költségeket a vezetői számvitelbe bejegyezni.

1. változat:

A termelési közvetett költségek felosztása

%	=	923 „Közvetett termelési költségek"	x
921 „Alaptevékenység költségei"			x
922 „Mellékágazati tevékenység költségei"			x

Az általános adminisztrációs költségek felosztása:

%	=	924 „Vállalati általános költségek"	x
921 „Alaptevékenység költségei"			x
922 „Mellékágazati tevékenység költségei"			x

A kereskedelmi költségek felosztása:

%	=	925 „Értékesítési költségek"	x
921 „Alaptevékenység költségei"			x
922 „Mellékágazati tevékenység költségei"			x

2. változat

A közvetett (indirekt) termelési költségek felosztása:

902 „Legyártott termelés belső elszámolása"	=	923 „Közvetett termelési költségek"	x

Az általános adminisztrációs költségek felosztása:

902 „Legyártott termelés belső elszámolása"	=	924 „Vállalati általános költségek"	x

A kereskedelmi költségek felosztása:

902 „Legyártott termelés belső elszámolása"	=	925 „Értékesítési költségek"	x

A részköltségszámítás az értékelés alapjául szolgáló költségek meghatározásához nem minden közvetett költséget vesz figyelembe. Azok a szakemberek, akik a részköltségszámítás mellett érvelnek, azt állítják, hogy az értékelés alapjául szolgáló költségekbe a közvetett költségek csak azon részét kell figyelembe venni, amelyekről viszonylag biztosan tudjuk,

hogy az adott termékkel kapcsolatosan merültek fel, és meg tudjuk mondani, hogy milyen arányban terheli az adott költségviselőt. A termékek költségeinek és önköltségének kiszámításakor ugyanis a közvetett költségek nagysága meghatározó szereppel bír, ezeket nem tudjuk egyértelműen a költségviselőkhöz rendelni, ami az értékmegállapítás pontatlanságához vezet. Ennek elkerülését szolgálják a különböző formában megjelent és kialakult részköltségszámítási eljárások, módszerek.

Irodalomjegyzék

Adorján–Bába–Lukács–Mikáczó–Roth: *Üzemgazdasági számvitel.* Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem Számvitel Tanszék, Budapest, 2002.

Caraiani C. – Dumitrana M.: *Contabilitate și control de gestiune.* Editura Infomega, București, 2004.

Ebbeken K. – Possler R. (colab): *Calculația și managementul costurilor.* Editura Teora, București, 2000.

Fătăcean Ghe.: *Contabilitate managerială.* Editura Alma Mater, Cluj Napoca, 2005.

Fătăcean Ghe.: *Contabilitate managerială și controlul de gestiune.* Editura Alma Mater, Cluj Napoca, 2006.

Moțiu A. – Mureșan M.: *Contabilitate managerială.* Editura Risoprint, Cluj – Napoca, 2006

Oprea C. – Ristea M.: *Bazele contabilității.* Editura Național, București, 2001.

Ristea M.: *Contabilitatea societăților comerciale.* Editat de C.E.C.C.A.R. București, 1995.

Legea contabilității nr.82/1991, republicată în M.Of. nr. 48 din 14 ianuarie 2005.

Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001.

Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 306/2.02.2002.

Ordin nr. 1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, publicat în M.Of. nr. 23 din 12 ianuarie 2004.