Tevékenység alapú költségszámítás és vezetés az ABC&ABM módszerek segítségével

Volkán Ildikó Réka

1. Bevezető

Az üzleti tervezés, a költségek meghatározása és folyamatos ellenőrzése, a teljesítmények különböző szinteken és mutatószámok segítségével való mérése és értékelése értékteremtő és versenyelőnyöket biztosító része lehet minden vállalat működésének. Ennek eszköze a vezetői számvitel.

A vezetői számvitel alapvető célkitűzése megfelelő mennyiségű és minőségű információt nyújtani a vállalatvezetők számára a tervezési, irányítási és ellenőrzési tevékenységek támogatása érdekében. Ugyanakkor segítséget nyújt a már lezajlott tranzakciók költségeinek és bevételeinek mérésén kívül az értékesítés elemzésére, a termékekre, árakra, úgy, hogy vállalaton belül segítse elő a döntéshozatalt.

A termékek és szolgáltatások költségeinek számítása minden gazdálkodó szervezet fontos problémája. A különféle adatszolgáltatási kötelezettségek például igénylik a készletek költségének meghatározását, amelyhez nélkülözhetetlen valamilyen termékköltség-információ. A termékszerkezettel, vevőkkel, beszállítók kiválasztásával stb. kapcsolatos menedzsmentdöntések ugyancsak igénylik a termékek és szolgáltatások költségének ismeretét. A termékek és szolgáltatások költségének pontos meghatározása azonban nem lehetséges, mert azok kapcsolata az igénybe vett erőforrások egy részével sokszor nehezen vagy egyáltalán nem számszerűsíthető. Nem könnyű megmondani például azt, hogy egy több terméket gyártó üzemben felmerült karbantartási költség mekkora részét okozta valamelyik speciális termék.

Napjainkban minden vállalat esetében a legnagyobb gondot az átalakult költségszerkezet, a folyamatosan csökkenő közvetlen költségek részaránya jelenti. A legtöbb iparágban nem a közvetlen anyag- és bérköltségek okozzák a termékekkel kapcsolatos költségek döntő részét, hanem számos olyan költség is felmerül (például a vezérigazgatóhoz vagy akár a portáshoz kapcsolódó költségek), amely hozzátartozik a vállalat működéséhez, de nehéz a termékekre rendelni. Ezen költségek termékekre való leosztása nagy kockázatot hordoz magában, hisz könnyen eltorzulhat a termékek önköltsége vagy akár a döntéshozó félreinformálása. Ugyanakkor megnövekedett az igény a közvetett költségek költségokozókhoz rendelésére. A termelést támogató költségekről alkotott kép jobb becsléshez, pontosabb

kalkulációhoz, jobb árképzéshez és jobb döntésekhez vezet, és ezáltal eredményesebb lehet a vállalat.

Tevékenységük során a vállalatoknak szükségük van termékköltségekre, az üzemi teljesítmények megismerésére és mérésére, a költségfajták ismerésére, de ugyanakkor szükség van a vevők kiszolgálására vonatkozó teljes költségek ismeretére, termékhelyettesítésre, termékáttervezésre, valamint a folyamatok és különböző működési stratégiák fejlesztésére vonatkozó információkra is. Nem elég az információkat csak három dimenzióban kezelni, nem elég csak pénzügyi vonatkozású információs rendszert alkotni, hanem vezetői információkra is szükség van.

Az általános költségek és a termékek kapcsolatának leírására számos megoldás született a gyakorlatban. Ezek a megoldások rendszerint függvényei a termelési környezetnek, a számítástechnika fejlettségének, valamint a termék és/vagy szolgáltatás piaci helyzetének.

Manapság már nemcsak a kockázatokkal teli üzleti környezetben, hanem az államigazgatásban is folyamatosan keresik a vezetők annak a módját, hogy miként tudnák javítani szervezetük pénzügyi mutatóit. Amire az intézményeknek igazán szükségük van, az egy olyan rendszer, amely kellő részletekkel szolgál a pontos, a pénzügyi hatékonyságot növelő döntések meghozatalához, emellett a napi tevékenységeket tükröző, akkurátus pénzügyi információkat nyújt. Mindezen problémák új költségszámítási módszerek fejlesztéséhez és kidolgozásához vezettek, amelyek segítségével megvalósulhat a vállalaton belül a termékek önköltségének pontos meghatározása, a költségek és termékek kapcsolatának leírása, a belső képességek és teljesítmények kiépítése és megerősítése, valamint a hosszú távú pénzügyi teljesítmény és a versenyben elért eredmények értékteremtő tényezőinek a feltárása.

A tevékenység alapú költségszámítás módszere (Activity Based Costing – ABC) az egyik modern költségszámítási módszer, amely a tevékenység alapú vezetéssel (Activity Based Management – ABM) együtt létfontosságú lehet a vállalatvezetés számára.

2. Az ABC módszer bemutatása

A tevékenység alapú költségszámítást (Activity Based Costing) azért fejlesztették ki, hogy a közvetett költségeket hatékonyabban oszthassák fel a tevékenységek, az üzleti folyamatok, a termékek, a szolgáltatások és a vevők között. Az ABC felismeri, hogy a sokféle erőforrás nem a termékek fizikai legyártásához szükséges, hanem a támogató tevékenységek széles skálájához, amelyek lehetővé teszik, hogy sokféle terméket és szolgáltatást állítsanak elő a vevők számára. Kaplan R. és Atkinson A. szerzőpáros szerint „... az ABC célja nem az általános költségek felosztása az egyes termékekre. A cél az, hogy mérjünk és beárazzunk va-

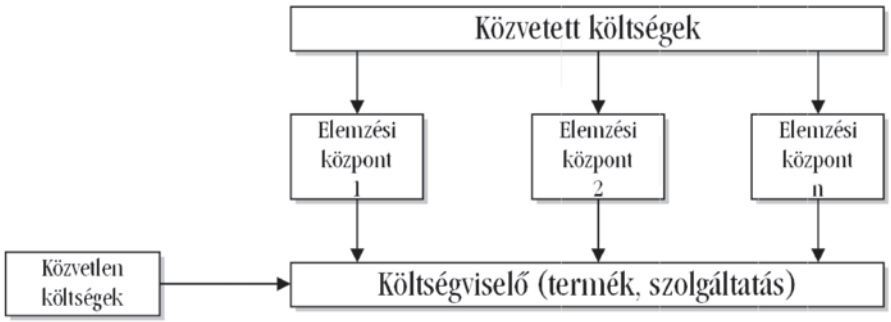
lamennyi olyan tevékenységet, erőforrást, amelyet a termelés támogatásához, a termékek kiszállításához és az ügyfeleknek nyújtott szolgáltatásokhoz használunk fel."[1]

A hagyományos költségszámítási módszerek értelmében a közvetett költségek leosztása a költségviselőkre (termékekre vagy szolgáltatásokra) elemzési központok vagy költségelemző központokon keresztül valósul meg. Ezen közvetett költségek leosztása pontatlan eredményhez vezethet, emiatt keresni kell egy műszaki paramétert (költségjellemzőt vagy vetítési alapot), amely szoros kapcsolatban áll a költségek alakulásával, és amely segítségével sokkal megbízhatóbban hozzárendelhetők a közvetett költségek a költségviselőkre. A gondot a felosztási módszerek, a műszaki paraméterek kiválasztása okozhatja, hisz ezen vetítési alapok kiválasztása a döntéshozó megítélésén alapszik, és köztudott, hogy különböző emberek különböző felosztási alapokat alkalmaznak ugyanazon kiadástípushoz, tehát szubjektivizmus állhat fenn a költségek leosztásánál, valamint az önköltségek meghatározásánál.

A hagyományos költségszámítási módszerekkel ellentétben az ABC módszer értelmében fel kell térképezni azokat a tevékenységeket, amelyeket egy termék előállításakor vagy egy tevékenység nyújtásakor végre kell hajtani. Ezt követően meg kell határozni azokat az erőforrásokat, amelyek a tevékenységek elvégzéséhez szükségesek. A tevékenység elvégzéséhez felhasznált erőforrás költségét rendeljük csak a termékekhez. Így a termék fajlagos költsége kizárólag olyan elemeket tartalmaz, amelyeket a termék előállításának tevékenységei indokolnak.

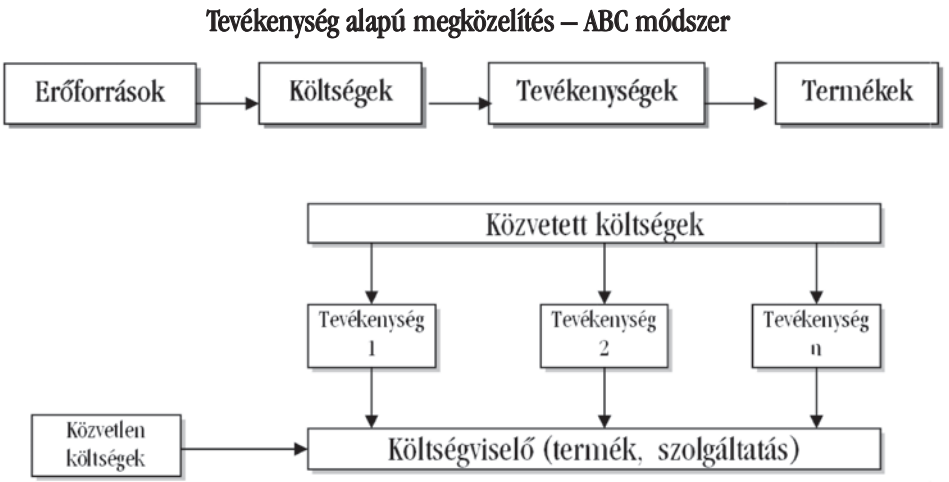
A hagyományos és tevékenység alapú költségszámítás bemutatható az alábbi ábra szerint:

Hagyományos megközelítés – Hagyományos költségszámítási módszerek



1. ábra. Költségek leosztása termékekre hagyományos megközelítés szerint

[1] Kaplan R. – Atkinson A.: *Vezetői üzleti gazdaságtan.* Haladó vezetői számvitel, Panem Könyvkiadó, Budapest, 129.



2. ábra. Költségek leosztása termékekre tevékenység alapú megközelítés szerint

Amint az előbbiekben említettük, az ABC módszer a vállalat tevékenységei köré épül, és ennek értelmében nem a költséghordozók (termékek vagy szolgáltatások) azok, amelyek erőforrásokat használnak el, hanem a tevékenységek és a vállalaton belüli sokféle tevékenységet használják fel a termékek vagy szolgáltatások. Az ABC elsőként megkíséreli azonosítani azokat a tevékenységeket, amelyeket a támogató szervezet erőforrásai biztosítanak. Ezután felméri az egyes tevékenységekhez szükséges ráfordításokat, és végül meghatározza minden egyes tevékenységének költségeit.

A tevékenység alapú költségszámítási módszer lépései a következők:[2]

1. A tevékenységek azonosítása és az erőforrások költségeinek tevékenységhez való kapcsolása

Ebben a szakaszban történik a vállalaton belüli tevékenységeknek az azonosítása, és szintén ebben a fázisban minden szervezeti költséget az elvégzett tevékenységhez rendelik. Megtörténhet, hogy a tevékenységek azonosítása során megjelennek olyan tevékenységek is, amelyek nem hozhatók közvetlenül kapcsolatba a termék gyártásával, de ezeknek a tevékenységeknek a költsége ugyanolyan egyszerűen hozzárendelhető a termékekhez, mint a legtöbb hagyományos termelési költség, például a közvetlen munka vagy a gépek költségei.

2. Tevékenységek költségokozó tényezőinek meghatározása és kiválasztása

Ebben a fázisban a tevékenységek költségeit a termékekhez rendelik. Ez egy tevékenységhez kapcsolódó költségokozó tényező segítségével valósul meg, amely összekapcsolja a tevékenység teljesítményét az egyedi termékek támasztotta igényekkel. A tevékenységek költ-

[2] Kaplan R. – Atkinson A.: uo. 131–147.

ségokozó tényezője a tevékenység teljesítményének mennyiségi mérőszáma és ugyanakkor a tevékenységek és a költségviselők közötti kapcsolatot biztosítja. A tevékenység alapú költségfelosztási rendszerek megkövetelik a hagyományos vetítési alapok használatát is, amelyek lehetővé teszik ezen költségek termékekhez való rendelését.

A termékek és tevékenységek közötti nagy számú potenciális kapcsolat miatt a tervezők a költségokozó tényezők számát igyekeznek gazdaságosan megválasztani. Ezen költségokozó tényezők lehetnek:

– Tranzakciós költségokozó tényezők: a legolcsóbb vetítési alapok és a kevésbé pontosak, mivelhogy azt feltételezik, hogy a tevékenység elvégzése minden alkalommal azonos mennyiségű erőforrást igényel.

– Időtartam alapú költségokozó tényezők: az adott tevékenység elvégzéséhez szükséges időt mutatják, pontosabbak a tranzakciós tényezőknél, de drágábbak is, mivel a rendszer megköveteli minden konkrét tevékenység elvégzésének időtartambecslését.

– Intenzitástényezők: közvetlenül az egyes alkalmak során a tevékenység által felhasznált erőforrásokat terhelik tovább. Ezek bevezetése a legdrágább, de ezek a legpontosabbak is, és csak akkor érdemes használni, amikor a tevékenység elvégzése nemcsak költséges, de a ráfordítások nagysága minden alkalommal eltérő is.

3. Költségek felosztása és azonosítása termékekre, szolgáltatásokra

Ebben a fázisban határozzák meg a termékek, szolgáltatások önköltségeit. Minden költségviselőhöz (termékhez vagy szolgáltatáshoz) rendelik a megfelelő tevékenységeket, valamint a költségokozó tényezőket.

A tevékenység alapú költségszámítási módszerek pontosabb információkat szolgáltatnak:

– az üzleti tevékenységekről és folyamatokról,

– a folyamatok eredményezte termékekről, szolgáltatásokról és a kiszolgált ügyfelekről,

– a termékek, szolgáltatások vagy a vevők relatív jövedelmezőségéről,

– a versenystratégiák kialakításáról.

Az ABC rendszer a szervezetek tevékenységét kulcselemnek tekintik a szervezetek költségeinek elemzésénél, úgy, hogy a szervezet erőforrás-felhasználásait a tevékenységekhez és üzleti folyamatokhoz kötik. A rendszer eljárásai jó becslést adnak az egyes termékek, szolgáltatások és ügyfelek szolgálatába állított erőforrások és tevékenységek egységköltségére.

Az ABC nyújtotta információk segítségével elérhetők:

– a lehetőségek kiemelése, prioritások megállapítása és a folyamatjavítási tevékenységek pénzügyi alátámasztása,

– az ügyfélkapcsolat-menedzsment, tényekre alapozott döntésekről, árakról, engedmé-

nyekről, szállítási feltételekről és az ellátási lánc hatékonyságáról,

– jobb döntések a termékek árazásáról, helyettesítéséről és a termék-mixről,

– szállítói kapcsolatok menedzsmentje a legalacsonyabb költség – és nem a legolcsóbb szállító – elérése érdekében,

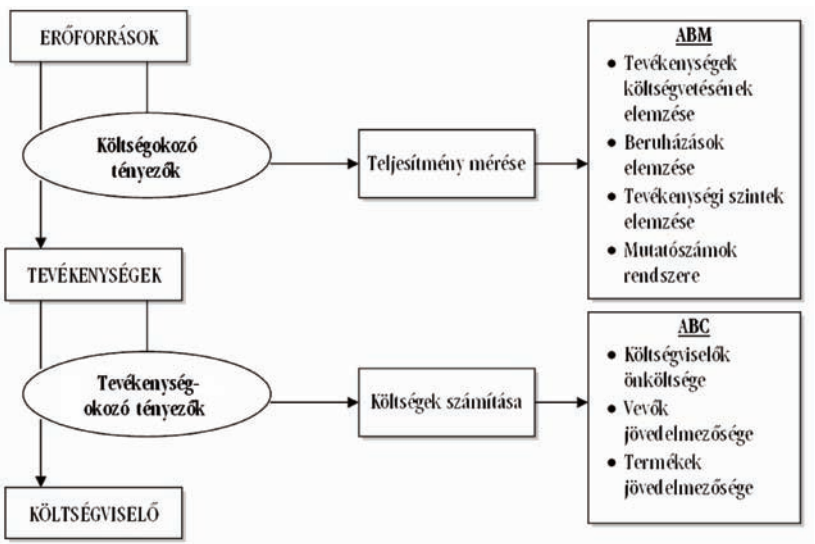
– a terméktervezők és mérnökök döntésének segítése.

3. Az ABM módszer bemutatása

A tevékenység alapú menedzsment – Activity Based Management, ABM – alapja a tevékenység alapú költségszámítás és a kihasználatlan kapacitás költségének számítása. Az így kapott információk segíthetik a menedzsereket egyrészt operatív – a felhasznált erőforrások mennyiségére vonatkozó –, másrészt stratégiai – a felhasznált erőforrások összetételére és minőségére vonatkozó – (pl. beruházási) döntések meghozatalában.

Egyes szerzők szerint a tevékenység alapú vezetés nem más, mint a tevékenység alapú költségszámításnak a javított változata, mások szerint annak az alterméke. Diaconu, Albu, Stere és Albu szerzők szerint az ABC és ABM páros teljes vállalatvezetői eszköznek számít: amíg az ABC komplex költségszámítási rendszert eredményez, az ABM a teljesítménymérés és vállalatvezetés elengedhetetlen eszköze.[3]

A két rendszer (ABC/ABM) közötti viszony az alábbi ábra szerint mutatható ki:



2. ábra. Az ABC és ABM közötti viszony

[3] Diaconu P. – Albu N. – Stere M. – Albu C. – Guinea F.: *Contabilitate managerială aprofundată.* Editura Economică, Bukarest, 2003, p. 110.

Mindenképpen a tevékenység alapú vezetés (ABM) célja a szervezet céljait kevesebb erőforrás-felhasználással, azaz alacsonyabb költségszint mellett megvalósítani a tevékenység alapú költségszámítási rendszerekből származó információk alapján.

Az ABM alapja minden esetben az ABC, és feloszthatő:

1. Operatív ABM-re – célja, hogy a meglévő folyamatokat javítsa vagy felszámolja azáltal, hogy csökkenti a ráfordításokat vagy növeli a szabad kapacitások kihasználtságát.

A tevékenység alapú vezetés hatáskörébe tartozik a:

– tevékenységmenedzsment,
– folyamatok újraszervezése,
– teljes körű minőségbiztosítás,
– teljesítménymérés.

2. Stratégiai ABM-re – célja a tevékenységek összetételének javítása és módosítása a nem jövedelmező tevékenységek rovására.

Hatáskörébe tartozik a:

– terméktervezés,
– termék és vevőösszetétel,
– beszállítói kapcsolatok,
– vevőkapcsolatok,
– piacszegmentáció,
– elosztási csatornák.

Minden vállalat életében a legfelsőbb szinten a vállalatvezetés gyors, pontos, összegzett információkat igényel az egész szervezetről, hogy átfogó képet kapjon az üzleti folyamatokról. A tevékenység alapú vállalati szintű vezetés a folyamatokra koncentrálva hozza meg a stratégiai döntéseket, melynek alapján képessé válik az adatok összehasonlító értékelésére és a részlegek folyamatait jellemző mutatószámok egymáshoz vagy más szervezetekhez való összehasonlítására, a termékek és vevők jövedelmezőségének részletes megértésére.

4. Összefoglalás és konklúziók

Az ABC/ABM valódi előnye tehát az, hogy különböző részletességgel szolgáltat adatokat a vezetőknek, a felügyeleti szerveknek, az alkalmazottaknak, s a költségeket mindenki a saját tevékenységi, illetve felelősségi köre szerint elemzi és kezeli. Ezek azok a tevékenységi szintek, ahol érdemi változás érhető el a költségszerkezet, a teljesítménymérés és a szolgáltatásnyújtás területein. Ma az ilyen típusú, döntéstámogató információkat hozzáférhetővé lehet tenni számos, kereskedelemben kapható szoftverrel, és össze lehet kapcsolni a meg-

lévő költségelszámolási és mérési rendszerekkel. Az ABC/ABM párost alkalmazva lehetőség nyílik a következőkre:

a) Termékek újraárazása, árképzés

Amikor a termékek árazása hagyományos költségrendszereken alapul, ahol a vállalati általános költségeket a közvetlen munka- és gépórák arányában osztják fel, a vezetők komoly árazási hibákat követhetnek el. Az ABC/ABM vizsgálat után viszont a vállalatvezetők gyakran magasabb áremeléseket is végre tudnak hajtani a különleges és költségesebb termékeiken, sőt mi több, a vállalkozások sokkal agresszívebb árpolitikával is felléphetnek, hogy tovább növeljék nyereségesebb termékeik eladását.

b) Vevők nyereségének elemzése

Az ABC/ABM páros segíti a vezetőket a termelésköltségek meghatározásában és megértésében, de ugyanakkor segít meghatározni és megérteni azokat a jellemzőket, amelyek következtében bizonyos vevők kiszolgálása drágább vagy olcsóbb.

Amikor a cégek tevékenység alapú költségszámítást alkalmaznak vásárlóikra, akkor a következő vevőkategóriákat különítik el:

– passzív vevők, akik esetében a termékek létfontosságúak és akik esetében jó a kapcsolat a szállítóval,

– árérzékeny és kevés különleges igénnyel rendelkező vevők,

– költséges kiszolgálású, de igen nyereséges vevők,

– agresszív vevők, akik kihasználják vásárlóerejüket, és akikre alacsony ár és rengeteg egyedi szolgáltatás és termék jellemző.

A tevékenységek elemzése azt is kideríthetí, hogy a magas kiszolgálási költségek a megrendelő szokásaiból erednek-e vagy sem. Ilyen szokások például: a kiszámíthatatlanság, a módosítások, a rendkívüli gyakoriságú rendelés. A vállalat ezeket az információkat megoszthatja a vevőkkel, ezáltal arra ösztönözve őket, hogy közösen olcsóbb módszereket dolgozzanak ki.

c) Termékhelyettesítés és termékáttervezés

Általában a kis mennyiségben termelt, egyedi igényeket kielégítő termékek árának megemelése mellett megoldást, illetve alternatívát jelent, ha ezeket a termékeket már létező, alacsonyabb költségű termékekkel helyettesítjük. Az ABC elemzés alapján az értékesítési osztály alkalmazottai tényeken alapuló megbeszélést folytathat a vásárlóval, hogy megismerjék, hogyan értékeli a vevő az egyedi funkcionalitás és az ár közötti átváltást. Ugyanakkor az ABC/ABM módszerek óriási segítséget jelenthetnek a termékek áttervezésében, hisz sok esetben sok termék drága, mert nem jól tervezték meg. Sok esetben a legjobb lehetőség a

termék költségeinek csökkentésére a tervezési fázisban adódik. A tevékenység alapú vezetés és számítás segít feltárni azokat a részleteket, amelyek elhagyhatók vagy módosíthatók akár a már termelt termékeknél is. A termékek újratervezése általában vonzó lehetőség a vállalatok számára, mivel a vevők számára általában nem érzékelhető, és ha sikeres az áttervezés, akkor a cégnek nem kell újraáraznia vagy egy másikkal helyettesítenie termékét.

d) A folyamatok és működési stratégiák fejlesztése

Az alapos, termékszinten elvégzett tevékenység alapú költségelemzés feltárhatja a folyamatok fejlesztésének lehetőségeit. Ha sikerül javítani a folyamatok hatékonyságán, ugyanazt a feladatot képesek kevesebb szervezeti erőforrás felhasználásval végrehajtani, tehát az operatív tevékenységek és eljárások fejlesztése alacsonyabb termékköltséghez vezethet. Minden esetben ahhoz, hogy a fent említett előnyök megvalósulhassanak, a tevékenység alapú költségszámítás szorosan együttműködik a tevékenység alapú vezetéssel. Ugyanakkor a tevékenység alapú vezetést össze kell kapcsolni a kapacitásmenedzseléssel, hogy az előnyöket elérjük.

Irodalomjegyzék

Brăescu M. – Jinga G.: Măsurarea și evaluarea performanței întreprinderii prin metoda ABC. *Revista Contabilitate și Informatică de Gestiune*, 2/2002, Editura ASE, București

Chadwick L.: *Vezetői számvitel.* Panem-Prentice Hall, Panem Könyvkiadó, 1999.

Ionașcu I. (coord): *Control de gestiune.* Editura Economică, București, 2003.

Kaplan R. – Atkinson A.: *Vezetői üzleti gazdaságtan. Haladó vezetői számvitel.* Panem Könyvkiadó – Business Kft, 2003.

Kaplan R. – Cooper R.: *Költség&Hatás – Integrált költségszámítási rendszerek: az eredményes vállalati működés alapjai.* Panem Könyvkiadó, Budapest, 2001.

Turney P. B.: *Activity Based Costing – The Performance Breakthrought.* Kogan Page, Londra, 1996, p. 139.

Trond B.: *The Developement of Activity Based Costing Journal Literature, 1987–2000.* The European Accounting Review, 2002, pag. 481–508.