

Borbély Katalin – Lukács László István

Schmalenbach munkássága és hatása a magyar számvitelre

A szerzők cikkükben a számvittörténet egy kiemelkedő alakja, Eugen Schmalenbach munkásságát mutatják be. Jelentőségét mi sem bizonyítja jobban, mint az, hogy a korabeli magyar számviteli szakma jól ismerte és figyelemmel kísérte őt. A vezetői számvitelt, mint a controlling egyik eszközszerét megalapozó szakmai elképzelései mélyen gyökeret vertek a közép-európai országok számviteli rendszereiben és oktatásában is. A cikk célja a történeti bemutatáson túl az, hogy a korabeli német és magyar számvitel korszerűségére és máig tartó hatására is rávilágítson.

BEVEZETÉS

A magyar számviteli szakemberek számára a német számvitel elmélete és gyakorlata mintául szolgált már az 1875. évi kereskedelmi törvény előkészítésekor is. Ez az egyik oka, hogy azóta sem közömbös a magyar szakemberek és jogalkotók számára, hogy az előképül szolgáló német számvitel milyen utat jár és járt be.

A XX. század első felének történelme, ezzel együtt gazdaságtörténete nyugtalan időszak volt Európa történetében. Honvári (2006) a XIX-XX. század fordulóját a társaságok korának nevezi. Az időszakot a második ipari forradalom során létrejött tömegtermelés jellemezte, ami mögött a gyors technikai fejlődés és erőteljes tökekkoncentráció állt. Az óriás vállalatoknál a tulajdonosi és az irányítói funkció már élesen elkülönült. A XX. század eleji gazdasági fellendülést az I. világháború megtörte, csaknem minden állam korlátozta a szabad piaci versenyt, drasztikusan beavatkozva a gazdaságba és a háború után a legtöbbjük áttért az aranydeviza rendszerre. A húszas évek elején Közép- és Kelet-Közép-Európában kialakult hiperinflációt csak népszövetségi segítséggel lehetett normalizálni. A háború utáni békekötések következtében új rend alakult ki Európában, ami szintén hozzájárult a gazdaság visszaeséséhez. A nagy gazdasági világválságig a nyugat-európai országokat enyhe konjunktúra, a vesztes közép- és kelet-közép európai országokat a szanálás leboncolása jellemezte. A válság hatására Európában a németországi kibocsátás esett vissza leginkább, amit magas munkanélküliség kísért. A folyamatnak súlyos politikai következményei lettek. A második világháborús készülődés a vizsgált régióban átmeneti fellendülést hozott, de kitörése után ismét bevezették a legtöbb résztvevő országban a hadigazdálkodást.

Ebben a néhány évtizedben a közép-európai számviteli szakma részben a második ipari forradalom, részben a bekövetkező kritikus események miatt új irányokba indult. Az ipari forradalom idején, a tömegtermelés létrejöttével egyre fontosabbá vált, a gyártók alapvető igénye lett, hogy egy termék önköltségét megbízhatóan meghatározzák. A XIX. század végére kialakult a költség- és önköltség-számítás két alapvető irányzata. Az angolszász területen a standardköltség-számítás, Németországban a tervköltség-számítás (Baricz, 1997). A XIX. század végén,

a XX. század elején merült fel annak az igénye, hogy a számviteli elszámolásokat és a belőlük készített beszámolót egységesítsék. Richard (1995) ennek legfőbb okait a következőkben látja:

- a pénzpiacok fejlődése és ezzel kapcsolatban az üzleti tevékenység bemutatása (különösen a gazdasági krízisek idején);
- a társaságok felgyorsult koncentrációja, és ezek terjeszkedése
- és végül a lehetséges standardizálás megjelenése a tudományos gondolkodásban is.

A szerző a századfordulótól a II. világháborúig terjedő fél évszázadot három korszakra tagolja. A folyamat összefüggést mutatott az európai jogrendszer eltérő típusaival, illetve az ehhez kapcsolódó számviteli szabályozórendszerek kialakulásával.

Az 1900-1918-ig tartó szakaszban elsősorban a belga és francia szakemberek törekvései voltak kiemelkedők. A mérleg és az eredménykimutatás tartalmát tökéletesítették a külső információfelhasználók számára, anélkül, hogy a pénzügyi és a vezetői számvitelt elkülönítették volna. Munkájukat a „formális monizmus”¹ jellemezte.

A második szakasz 1918-tól 1937-ig tartott. Eugen Schmalenbach 1927-ben sikeresen összhangba hozta számlakeretében a költség-számítást a forgalmi könyveléssel. Munkája máig hatással van a kontinentális számviteli rendszerek számlakeretének és számviteli információs rendszerének felépítésére. Egyszerre mutatja ki a vagyonszerkezeteket, a termelési és értékesítési folyamat eredményét, miközben költségkalkulációt ad.

A harmadik szakasz 1937-től a II. világháború végéig tartott, amiben egyre erőteljesebb törekvések mutatkoztak a „formális dualizmus”² kialakítására.

Az angolszász területeken ma is elkülönül egymástól a termelést irányító üzemvezetők által kialakított vezetői és a pénzügyi számvitel, míg azokban az országokban, amelyek a német mintára alakították számvitelüket, a forgalmi és üzemi számvitel nem különül el egymástól.

Mattessich (2003) szerint kétségtelenül a XX. század első fele volt az, amikor Németország egyre erősebb lett és elfoglalta helyét a számvitelben a vezető szerepet játszó országok sorában. A XIX. század második felében, német nyelvterü-

leten egy sor kiváló tudós született, akik tudásukat az egyre növekvő gazdaság szolgálatába állították. Míg az I. világháború előtti kutatások elsősorban a könyvviteli elméletekkel foglalkoztak, addig a két világháború között a tudományos érdeklődés a mérlegelméletek felé fordult. Ennek következményeként jött létre az elkülönült eredménykimutatás, ellentétben a korábbi eredménymeghatározással, ahol az eredmény-számla csak a mérleg részeként funkcionált. Mindazonáltal a könyvviteli elméletek folyamatos fejlődése ugyancsak hatással volt Schmalenbach munkásságára. A korai perszonalisztikus elméletektől a számviteli szakemberek a vizsgált időszakra eljutottak a háromszámlasoros materialisztikus elméletekig, amelyek jellemzően az eszközök = kötelezettségek + saját tőke összefüggéséből indultak ki.

SCHMALENBACH ÉLETE ÉS MUNKÁSSÁGA

Eugen Schmalenbach (1873-1955) főiskolai tanulmányai után édesapja vállalkozásában kezdett dolgozni, de 1898-ban a lipcsei kereskedelmi főiskolán ismét tanulmányokba kezdett. Érdeklődését és tehetségét mi sem bizonyítja jobban, mint az akkoriban teljesen újdonságnak számító fedezeti hányad számításról írt tanulmánya. Nemzetgazdaságtani tanulmányi után először tanára asszisztense, majd 1903-tól a kölni kereskedelmi főiskola habilitált docense, később professzora lett. 1906-ban alapította a Kereskedelemtudományi Kutatások folyóiratot³. 1919-től professzorként dolgozott a kölni egyetem gazdaság- és társadalomtudományi karán. A nemzeti szocialista időkben felesége zsidó származása miatt a család bujkálásra kényszerült. A háború befejezése után, 1950-ig az üzemszervezési tanszék vezetője volt.

Munkássága a számvitel különböző területeihez kapcsolódott, és nem emelhető ki belőle egyetlen legfontosabb sem. Dinamikus mérlegelmélete, a költségszámítás és az általa alkotott számlatükör máig ható munkák (Pinkwart, 2013). Kutatási és munkaterületeit leginkább legfontosabb művei fedik le, amelyek a kontinentális számvitelt ma is meghatározzák. A „Dynamische Bilanz“ (1919), „Kostenrechnung und Preispolitik“ (1919), „Der Kontenrahmen“ (1927), „Die Aufstellung von Finanzplänen“ (1931), „Pretiale Wirtschaftslenkung“ (1947/1948)⁴. Schmalenbach nevéhez fűződik az üzemszervezés (Betriebswirtschaftslehre), mint alkalmazott és leíró tudomány létrehozása.

A dinamikus mérlegelmélet alapvető elgondolása nemcsak a korabeli, hanem a mai szakemberek gondolkodásának is fókuszpontjában állnak. A vagyontól az eredmény preferálása egyrészt környezetfüggő, másrészt a döntéshozókat erősen befolyásoló tényező.

Schmalenbach volt az első, aki a dinamikus mérlegelmélettel kapcsolatos gondolatait egységes rendszerbe foglalva kiadta („Grundlagen dynamischer Bilanzlehre“ 1920). Ennek alapján a vagyontól elválasztotta az eredménymérleget (Baricz, 2004), azaz az eredménykimutatást. Elmélete célja az időszaki realizált eredmény kimutatása volt, ezért a ráfordításokat bekerülési áron, a hozamokat az értékesítéstől függően előállítási vagy eladási áron mutatta ki. Az eredményt arra az időszakra számolta el, amikor a kibocsátás megtörtént, füg-

getlenül a pénzmozgástól. Mivel a gazdálkodási folyamatok és pénzmozgások elválnak egymástól, így az eredményszámítást az időszakban megtörtént és lezárt tevékenységek tiszta hozama alapján végezte. Ilyen módon azonban két probléma is felmerült, részben a lezártlan folyamatokkal kapcsolatban, részben pedig a rendezetlen pénzmozgások miatt. Ezt a vagyontól részben az aktív oldalon az elő-, a passzív oldalon az utóteljesítmények kimutatásával rendezte. A realizált eredmény bemutatása mellett mindez lehetőséget adott az összehasonlításra is, illetve a német számvitelben alkalmazott, az óvatosság elvéhez kapcsolódó, legkisebb és legnagyobb érték elvének betartására, aminek alapján az eszközöket a minimumra, a forrásokat a maximumra kell értékelni.

Ismert, hogy teóriáját sokan bírálták, elsősorban más mérlegelméletek képviselői, hangsúlyozva, hogy az eredmény kimutatásának elsődlegessége háttérben szorítja a vagyontól megbízható bemutatását. Mérlegelmélete a húszas, harmincas évek Németországában szakmai vita alapja lett a dinamikus és statikus mérlegelmélet hívei között. Az eredmény vagy vagyontól elsődlegességéről szóló vita a mai napig sem dőlt el. A hangsúlyt a gazdasági környezetben lejátszódó folyamatok vagy a vállalat adott helyzete határozza meg (Epstein-Mirza, 2003). Más kérdés, hogy a kontinentális típusú számviteli rendszerekben, szigorú jogszabályi környezetben bemutatható-e és hogyan bármelyik preferenciája.

A német hiperinfláció (1921-1923) az elméleti és gyakorlati számviteli szakembereket is próbára tette. Schmalenbachot (1921) az infláció hatásai nem térítették el a dinamikus elméletétől (l. nominális tőke megtartási koncepció). Az úgynevezett előre indexálást alkalmazta, úgy, hogy a bevétel és a mérleg adatait a fordulónapra vonatkozóan értékelte, hogy kiigazítsa a torzulásokat, amit a gyorsuló inflációs folyamat okozott. Ezek a torzítások nemcsak a bevételekhez, hanem a befektetésekhez, a költségekhez, az árazáshoz, az adózáshoz is kapcsolódtak. Modelljét az infláció gyorsulásával tökéletesítette, hogy általánosan elfogadható megoldást adjon.

Schmalenbach talán a legismertebb képviselője az akadémiai értelemben vett német számvitel korai szakaszának, a pénzügyi és üzemszervezési számvitel alapjainak kifejlesztője (Fülbriggen, 2011). A költségszámítással kapcsolatos ismeretek a ma is használt üzemszervezési számvitel, vezetői számvitel és kontrolling alapjait képezik és elengedhetetlenek a költség-, ár- és eredménytervezéshez. Ehhez szorosan kapcsolódik a számlakeret felépítéséről írt munkája, amiről a továbbiakban még szó esik.

A XX. század első negyedében a német tudósok saját tudományos munkaszervezést és üzemszervezési számvitelt fejlesztettek ki. Abban az időben két gazdálkodási iskola létezett, a taylorizmus és a körforgás elmélet, ami Marx tőke körforgás elméletének hatását tükrözte. Schmalenbach egyértelműen ez utóbbi elmélet képviselője volt.

Az ipari termelés bővülése, a gazdaság jellemzőinek megváltozása hozta létre az üzemszervezési (Betriebswirtschaftslehre), ami merőben új szemléletet adott a vállalati működés vizsgálatának, és az ehhez illesztett számlakerettel, mint számviteli információs rendszerrel, meghaladta a perszonalista és a ma-

terialista könyvviteli elméleteket, hogy egy jól működő standardizált modellt hozzon létre. Ebben a folyamatban többen is kiemelkedőt alkottak (pl. Rathenau, aki világosan megkülönböztette munkájában (1927) a kiadás, ráfordítás és költség fogalmát (Richard, 1995)).

Schmalenbach üzemgazdasági számvitele és ennek rendszere szorosan a termeléshez kapcsolódik. Különösen hangsúlyosan kezelte a tevékenységtől független állandó költségek szerepét, és ő fejlesztette ki a költségkalkulációt. Az üzemgazdasági és pénzügyi számvitel közötti megkülönböztetés alapja a kalkulált költség fogalmának létrehozása és a költség és ráfordítás megkülönböztetése volt.

Az üzemgazdaságtan kialakulása és képviselőnek törekvései elsősorban a tudományos munkaszervezésre és ezáltal a megfelelő döntések előkészítésére irányultak. A **számlakeret** létrehozása munkásságának kiemelkedő területe, aminek nagyszerűsége éppen abban áll, hogy az egységes számlakeret rendkívül jól használható a nagyiparban, ugyanakkor megteremti a decentralizáció alapját is, Richard véleménye szerint három fontos funkciója van:

1. Átlátni a működés egészét a gyors döntéshozatalhoz; (lásd később Pretiale *Wirtschaftslenkung*“ (1947/1948) című művében).
2. A számlaosztályok csoportosításában a költségeknek meghatározó szerepe van, elősegítve a standard költség, elszámoló ár kialakítását és kontrollálva az egyes részlegek költségeit.
3. A vállalatvezetők, mint döntéshozók, maguk szervezhetik meg a költségcentrumokat.

Véleménye szerint ennek a típusú standardizációnak kivételes haszna van a nemzetgazdaság szempontjából is. Bár a Schmalenbach által megalkotott számlakeretnek volt szakmai előzménye, az 1927-ben, megjelent munka, ami decimális tagolású volt, szenzációnak számított.

Számlaosztályai a következők voltak:

0. számlaosztály: statikus számlák
1. számlaosztály: pénzügyi számlák
2. számlaosztály: kiadások, amelyek nem ráfordítások, azaz semleges ráfordítások és semleges bevételek
- 3-4. számlaosztály: költségek, természetük (jellegük) szerint csoportosítva
5. számlaosztály: nem meghatározott tartalmú
- 6-7. számlaosztályok: költséghelyek (segédüzemi és üzemi)
8. számlaosztály: költségviselők
9. számlaosztály: eredmény

A fenti osztályozással négy alapvető célja volt. Elsősorban oktatási cél, azaz bemutatni az üzemgazdasági számvitel előnyeit; másodsorban tanácsot adni a decentralizáción alapuló nagyvállalatok szervezéséhez; harmadsorban olyan információrendszert alkotni, amely (összehasonlítható) adatbankot hoz létre, lehetővé tenni a gyors döntéshozatal; végül létrehozni az üzemgazdasági számvitelt, mint a nemzetgazdaság hasznos eszközét.

Kétségtelen, hogy Schmalenbach elméletét a formális monizmusra alapozta, azaz egyetlen (egységes) beszámoló rendszer mutatja meg a vállalati eredményét. A formális monizmus saját

tossága, miszerint megkülönbözteti a jogi, a fiskális és közgazdasági megközelítést, a 2. számlaosztály használatával oldotta fel. Schmalenbach a számlakeretével lefektette a jelenleg használatos néyszámlasoros elmélet alapjait, jól elkülönülnek nála az eszköz, forrás, költség és eredmény számlák. (Baricz – Róth, 1994)

A leírtakból egyértelműen kiderül, hogy munkássága saját korában, de akár napjainkat illetően is megkerülhetetlen. Hatása a korabeli és talán megkockáztathatjuk a jelenlegi magyar számviteli gondolkodásra és gyakorlatra is hatással van.

SCHMALENBACH HATÁSA A MAGYAR SZÁMVITELRE

Az erőteljes német hatás következtében a két világháború között hazánkban is meghonosodtak Schmalenbach tanításai, erre számtalan bizonyíték lelhető fel a kor szakmai kiadványaiban, könyvviteli gyakorlatában. A jogalkotási hasonlóság miatt a szabályozásban is felelhető a hatása (Borbély, 2017).

Az alábbiakban nem térünk ki Schmalenbach munkássága minden elemének hazai feldolgozására és alkalmazására, csupán a jogi szabályozás és a számviteli gyakorlat azon elemeit mutatjuk be, amelyeket a korabeli magyar számvitelben a leglényegesebbnek találtunk.

Az 1875. évi XXXVII. Kereskedelmi törvény kötelezővé tette a társaságoknak a mérleg készítését, aminek az egyik célja a vállalati eredmény megállapítása. Az igazi áttörést mégis az 1930. évi V. törvény Korlátolt Felelősségű Társaságokról (Kft. törvény) hozta, azzal, hogy előírta a nyereség-vesztégszámla, az eredménymérleg (eredménykimutatás) elkészítését, aminek az összeállítása a dinamikus mérlegelmélet alkalmazásán alapult (Erdély, 1931; Zwierina, 1949). Zwierina (1949) rámutatott arra, hogy a Kft. törvény szabályozása értelmében az eredmény megállapítása nagyobb súlyú lett a vagyoni helyzet bemutatásához képest, megfelelően dinamikus elméletnek, ennek ellenére a mérleg felépítésben nem mutat eltérést a statikus kimutatásokhoz képest. Az ipari vállalatok gyakorlatában ekkora már meghonosodott a Schmalenbach-i üzemgazdasági szemlélet alkalmazása. Az könyvviteli gyakorlat alapján Erdély (1931) megállapította, hogy gyakran összekapcsolták a nyereség-vesztégszámlát az üzemelszámolással, hogy megteremtsék az önköltségszámítás alapját.

A XX. század első felében hazánkban a számvitelnek három területét különítették el. Egyrészt a könyvvitelt (üzleti könyvvitel, mai pénzügyi számvitel), másrészt az üzemelszámolást, vagy üzemi könyvvitelt, harmadrészt pedig az üzemgazdasági statisztikát, ami elemzési és ellenőrzési célokat szolgált. Az utóbbi kettőnek az iparvállalatok esetében volt kiemelt jelentősége. Az üzemelszámolás fókuszában a költségek álltak, azok csoportosításával, beazonosításával, felosztásával, elszámolásával és a termék önköltségének megállapításával. (Erdély, 1931; 1944)

Az üzemelszámolás célja a termékek önköltségének és eredményességének megállapítása, a költségfelosztás végrehajtása. A költségek költségnemenkénti nyilvántartása, könyvelése már akkor kötelező volt. Az elszámolásoknak az volt a végcélja, hogy a költségeket költséghelyekre, aztán költségviselőkre, vagyis a termékekre felosszák. A költségek felosztását kötelezően az üzemelszámolási íven (ÜZI) hajtották végre, költségek

költségviselőkre és költséghelyekre történő áterhelésének könyvviteli elszámolása nem volt kötelező, de a pontos munka érdekében erősen ajánlott volt. A kalkuláció szempontjából a költségeknek két nagy csoportját különböztették meg, egyes költségeket és közköltségeket és költségnemek szerinti könyvelést már úgy kellett kialakítani, hogy egymástól jól elkülönüljenek. Az egyes költségek voltak azok az önköltségi elemek, amelyek rögtön elszámolhatók voltak a költségviselőkre, vagyis a közvetlen költségek. A közköltségek elnevezéssel a közvetett költségeket illették. A közköltségek felosztásánál az volt a cél, hogy a lehető legnagyobb arányban rá tudják osztani a költségviselőkre, minél kevesebb költség maradjon a költséghelyeken, mert azt ott maradó költségek általános költségként a ráfordítások között kerültek elszámolásra. A költségfelosztás történhetett osztókalkuláció, egyenértékszámú osztókalkuláció és pótlékoló kalkuláció módszereivel. Az üzemszámolás keretein belül elő- és utókalkuláció egyaránt készült. Az előkalkuláció tervezési és ellenőrzési célokat szolgált, az utókalkuláció során pedig a tényleges önköltség megállapítása történt, amit összevetettek az előzetes számításokkal is az üzemszámolási statisztika keretein belül. Az elő- és utókalkulációval szemben elvárás volt, hogy a kialakított sémákat, alkalmazott módszereket következetesen alkalmazzák, és össze legyen hangolva a séma a könyvviteli elszámolással is. A kalkuláció során az önköltségen túl a termékek nyereségét is figyelembe vették, így az eladási ár megállapításával eredményre vonatkozó megállapítások, összehasonlítások is elvégezhetőek voltak. Rövidtávon az árak ingadozását a kalkuláció során tapasztalati adatok figyelembe vételével normázással, elszámoló árak alkalmazásával küszöbölték ki, és csak későbbi időpontokban végezték el a szükséges korrekciókat a tényhelyzet megállapításához. A költségeknek elkülönítették egy sajátos körét, a kalkulatív költségeket, amelyeknek az volt a jellemzője, hogy ténylegesen csak egy évben egyszer kerültek elszámolásra, vagy több üzleti évet is érintettek, de a pontos önköltségszámítás érdekében ki kellett kalkulálni, hogy egy adott hónapot milyen értékben érint. Ebbe tartozott például az amortizáció és a kamatok is, felosztásuk és elszámolásuk időbeli elhatárolások figyelembevételével történtek. (Erdély, 1931;1944) A II. világháború éveiben a német politikai befolyás erősödése az üzemszámolás területén is megmutatkozott, Erdély (1944) a könyvében közölte a Német Birodalom önköltségszámításra és költségzámadásra vonatkozó rendeleteit, amelyek maguk is erősen tükrözték Schmalenbach hatását (Richard, 1995) és amelyek gyakorlati alkalmazására vonatkozó utalás már Juhász (1943) által az 1942. évre összeállított szakmai továbbképző anyagában is szerepelt.

Az üzemszámolás során fontosnak tartották, hogy a költségeket vizsgálják aszerint is, hogy a termelési volumen változásának hatására hogyan viselkedik. Ezeknél a vizsgálódásoknál Schmalenbach foglalkoztatási fok szerinti költségcsoportosítását vették figyelembe, amely a költségek rugalmas változását figyelte meg, aminek lényege, hogy alkalmazása dinamikus szemléletmódot kívánt. A foglalkoztatási fok a tényleges teljesítmény és a teljesítőképesség aránya, és a segítségével az vizsgálható, hogy a foglalkoztatás változására egy adott költség hogyan reagál. A költségek ezen csoportosítását a fedezeti pont

elemzéseknél is felhasználták, amit az üzemszámolási statisztika keretein belül végeztek. (Erdély, 1931;1944; Juhász, 1943) A foglalkoztatási fok alapján a következő költségcsoportok állíthatók fel:

1. Fix költségek: a költségek nagysága független a foglalkoztatás változásaitól, minden időszakban megközelítőleg a költség nagysága azonos.
2. Proporcionalis költségek: a foglalkoztatási fok változásával megegyező arányban változnak.
3. Degresszív költségek: a foglalkoztatás változásánál kisebb mértékben változnak.
4. Progresszív költségek: a foglalkoztatás változásánál nagyobb mértékben változnak.

A gyakorlatban elvárás volt, hogy az elszámolás során a költségnemeket besorolják a fenti négy csoport egyikébe, és a kalkulációnál ezt figyelembe vegyék, ahogyan az is, hogy az üzem normális működése során a változó költségek túlnyomórészt proporcionalisok legyenek. A progresszív és degresszív költségek el fogadható volt, elsősorban a rendkívüli helyzetekben, amikor a foglalkoztatás jelentősen eltért a megszokottól, a rendelések függvényében. A degresszív és progresszív költségek nagy aránya csak abban az esetben jelzett problémákat, ha azok normál foglalkoztatás mellett jelentkeztek, mert az azt jelentette, hogy az üzem nem működik hatékonyan, és beavatkozás szükséges. (Erdély, 1931;1944; Juhász, 1943)

Az üzemszámolás során elvárás volt, hogy az a könyvvittel összhangban történjen, ellenőrizhető legyen a kalkuláció a főkönyvi információk alapján, ennek érdekében egy megfelelően kidolgozott számlakeretre volt szükség (Erdély, 1931;1944). Ebből következően a formális monizmuson alapuló az üzemszámolási elv⁵ érvényesítése volt a legfontosabb szempont, a számlakeretben az önköltségmeghatározást, költségek elkülönítését és csoportosítását szolgáló költség számlák kapták a legnagyobb hangsúlyt.

A számlakerettel kapcsolatosan elvárás volt, hogy a főkönyvi számlákat üzemtani szempontból áttekinthetően, egységes keretek között csoportosítsák és kódokkal lássák el. A kódolásnak három fajtáját különböztették meg, az alfabetikust, a numerikus és az alfanumerikus.

A legelterjedtebb módszer a tízes számrendszeren alapuló decimális numerikus kódolás volt. A magyar vállalatok a német vállalatok számlakereteit vették át, vagy használták alapul a sajátjuk kialakításához (Mészárovs – Szemenyei, 1943). A számlaterv kidolgozásánál az is fontos szempont volt, hogy leltározás nélkül összeállíthatók legyenek segítségével az időközi eredménykimutatások és mérlegek. A költségnem számlák csoportosításánál el kellett különíteni egymástól költségeket foglalkoztatási fok szerint is, ami már Schmalenbach számlatervére is jellemző volt. (Erdély, 1931)

Erdély (1944) könyvében közölt kontótervet az ipari vállalatok esetében egy lehetséges számlakeretként állította össze, amely megfelel az üzemszámolással és a kalkulációs könyvvittel kapcsolatos elvárásoknak is. Tíz számlaosztályt határozott meg.

Számlaosztályai a következők voltak:

0. számlaosztály: nyugvó, befektetési és tőkeszámlák
1. számlaosztály: pénzügyi számlák

2. számlaosztály: elhatárolási számlák
3. számlaosztály: nyers-, segéd- és üzemenyagok, árubevásárlási számlák
4. számlaosztály: költségnemek számlái
5. számlaosztály: elszámolási számlák
6. számlaosztály: gyártási számlák
7. számlaosztály: félkész és készárú számlák
8. számlaosztály: eredmény és árueledési számlák
9. számlaosztály: zárlati számlák

Erdély számlarendjében a 0. számlaosztályban kaptak helyet a befektetett eszközök, a saját tőke számlák és a hosszú lejáratú kötelezettségek. Az 1. számlaosztály tartalmazta a pénzeszközöket, a követeléseket és a rövid lejáratú kötelezettségeket. A 2. számlaosztály több célt is szolgált, egyrészt itt kerültek elszámolásra a kalkulatív költségek, amelyek elszámolására időbeli elhatárolásokra volt szükség, másrészt itt szerepeltek azok a bevételek és ráfordítások amelyek nem köthetők a termelési tevékenységhez, ezek az üzemkörön kívüli rendkívüli bevételek és ráfordítások, értékvesztések. A 4. számlaosztály a költségnemeket tartalmazza közvetlen és közvetett költségek formájában, a foglalkoztatási fok figyelembe vételével is. Az 5. számlaosztályban kapnak helyet a költség helyi költségek, a 4. számlaosztály közvetett költségei, ebben a csoportban közbülső elszámolások történtek. A 6. számlaosztályban a költségviselő költségei kerültek elszámolásra, a 4. számlaosztály közvetlen költségei, és az 5. számlaosztály felosztott költségei kerültek átvezetésre, ebben a csoportban szintén közbülső elszámolások történtek. A 6. számlaosztály vezetésétől el lehetett tekinteni, az üzemszámolási ív vezetése is ugyanezt a szerepet töltötte be. A 7. számlaosztály a saját termelésű készletek és a kereskedelmi áruk, a költségviselő nyilvántartására szolgált. Az üzemszámolás során a 5. és a 6. számlaosztályokat tehermentesítette. A 8. számlaosztályban kapnak helyet a tevékenységgel kapcsolatos bevételek és ráfordítások, ezek az eredmény számlák. A 9. számlaosztály tartalmazza a zárlati számlákat, az évvégi és időközi mérleg és nyereség-veszteség számlák kapnak itt helyet, továbbá az időbeli elhatárolások gyűjtőszámlája. A 0., 1., 3. és 7. számlaosztályok egyenlegei alapján lehetett összeállítani a mérleget, a 2., 4., 5., 6. és 8. számlaosztályok számlái alapján pedig az eredménykimutatás készült el.

Az Erdély által közölt számlakeret a gyakorlatban is alapot szolgáltatott a vállalatoknak, erre jó példa a két háború között alkalmazott „textilipari közös számlarendszer”, amit a legnagyobb korabeli vállalkozások, így például a Kispesti Textilgyár Részvénytársaság is alkalmazott. Ez a számlarend a 6. számlaosztályt nem vezette, de a többi számlaosztály jelentős átfedést mutatott. Erdély számlakerete szintén jelentős hasonlóságot mutat Schmalenbach számlakeretével. Bár a számlaosztályaik nem teljesen ugyan azok, nagyon fontos szerep jutott a négy számlasornak, jól elkülönültek egymástól az aktíva, passzíva, költség és eredmény számlák, továbbá a költség számlák csoportosítása ugyanazon rendezőelv alapján történt, jó alapot szolgáltatva az üzemszámolásnak, biztosítva a rövid, időközi eredménykimutatás összeállításának feltételeit.

1946 végére készült el a Kötelező Általános Ipari Számlakeret (KÁLISZ), amely részlegesen 1947. január 1-jén, teljes

körűen 1948. január 1-jén lépett hatályba, több módosítás is megélt. A KÁLISZ 1949-es harmadik módosítása elismeri, hogy Schmalenbach 1927-ben közölt „Der Kontenrahmen” kiadványán alapul. (Fogarás – Horváth, 1954; Papp, 1993) A KÁLISZ-ban is megfigyelhető volt a számlák négyes tagozódása, de az első változatokban csak a költségnem számlák kaptak helyet, a költség hely és költségviselő számlaosztályok csak későbbi módosításokban jelentek meg, addig a szerepüket az ÜZI töltötte be, de annak vezetése eleinte nem volt kötelezően előírva. (Papp, 1993)

Az iparvállalatoknál elfogadott gyakorlat volt a rövid, időközi eredménykimutatás és mérleg összeállítása. Ezek a kimutatások csak a vezetőség részére készültek, leggyakrabban havi rendszerességgel. Az elkészítésének célja az volt, hogy a vezetőség részére helyzetjelentést és előrejelzést adjon a vállalat eredményéről, a termékek önköltségének alakulásáról. A kimutatások rendszeres elkészítése jó ellenőrzési lehetőséget biztosított, és felhívta a figyelmet az esetleges „kóros” állapotokra, amelyek kezelése közbeavatkozást igényelhetett. Az időközi eredménykimutatás és mérleg elősegítette a vezetőség szervezési, kereskedelem politikai, befektetési és finanszírozási döntéseinek meghozatalát. Ezek a jelentések csak akkor voltak jól használhatóak, ha rövid időn belül és a lehető legpontosabb képet mutatták a vállalat gazdálkodásáról. Egyértelműen megállapítható, hogy a gyorsaság fontosabb volt a túlzott pontosságnál. Ezen kimutatások összeállításának a feltételeit a szervezés során meg kellett teremteni és csak akkor lehetett elkészíteni őket, ha a vállalat a könyvvezetés és az értékelés során a dinamikus szemlélet módot érvényesítette, kellő pontossággal beazonosította a költségeit és figyelembe vette a foglalkoztatási fok szerinti csoportosításukat is, pontos és következetes önköltség számítási rendszere volt. Szükség volt továbbá egy jól megtervezett és alkalmazott számlakeretre, amely biztosította a pontos üzemszámolást, a termékek önköltségének megállapítását, összehasonlítását és a költséggazdálkodás ellenőrzését. (Erdély, 1931) Tulajdonképpen össze kellett hangolni a könyvvezetést, a kalkulációt és az üzemgazdasági statisztikát, erre csak akkor volt lehetőség, ha a gyakorlatba is átültették Schmalenbach munkásságának a részterületeit.

ÖSSZEGRZÉS

Schmalenbach – életműve alapján – kora széleslátókörű és legnagyobb hatású gazdasági szakemberei közé tartozott. Hatása a mai napig tartó, ahogy a fentiekben ezt már hangsúlyoztuk. Munkássága során kidolgozott módszereit, ami megalapozta a kontinentális típusú számvitelhez kapcsolódó modern vezetői számvitelt és termelési controllingot, már az 1930-as évek óta a gyakorlatban alkalmazzák hazánkban, természetesen sok esetben továbbfejlesztett, finomított formában. Ugyancsak fontos szerepet töltött és tölt be ma is a hazai számvitel oktatásban. Kijelenthetjük, hogy a magyar számvitel a vizsgált időszakban adaptálta a legkorszerűbb korabeli elméleteket és módszereket, a gyakorlatban is jól hasznosítva.

A fenti, számviteltörténeti párhuzam vizsgálatánál felmerül a kérdés, mi volt az oka ennek az erős hatásnak. A cikkben már részletesen leírtak ismétlése nélkül hangsúlyozhatjuk, hogy már

a monarchia idején – osztrák közvetítéssel -, nagyon erős volt a német jogalkotás hatása, a könyvvezetés és értékelési kérdések megközelítése (Borbély, 2017). Az I. világháború után a közép-európai országok gazdasága nagyon hasonló helyzetbe került. A Németország és Magyarország között fennálló erőteljes gazdasági kapcsolat is indokolta, hogy a magyar szakemberek folyamatosan figyelemmel kísérték és alkalmazták az ott bevált új módszereket, eljárásokat.

LÁBJEGYZET

¹ Formális monizmus jellemzi azt a számviteli rendszert, amiben az eredményt nem lehet meghatározni, ha a beszámoló minden eleme nem áll rendelkezésre.

² Formális dualizmusnak vagy pluralizmusnak azt a számviteli rendszert tekintjük, amelyek két vagy több alrendszerrel rendelkeznek, és mindegyik – egymástól függetlenül – ugyanazt a gazdálkodási eredményt mutatja ki.

³ Ma: <https://www.schmalenbach.org/index.php/publikationen/zfbfsbr>

⁴ <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/schmalenbach.html>

⁵ A számlakeretek összeállításánál háromféle rendezőelv érvényesülhet. 1. *mérlegelv*: a hangsúly a mérleg összeállításán van, a mérlegszámláké a főszerep, J. F. Schär (1890) nevéhez köthető. 2. *üzemgazdasági elv*: a hangsúly a költségek csoportosításán és az önköltség megállapításán van, Schmalenbach (1927) nevéhez köthető. 3. *rentabilitási elv*: az eredmény megállapításon és az eredmény számlákon van a hangsúly, az 1950-es években jelent meg. Jelenleg a három követelmény egyforma fontossággal bír a magyar számlakeretekben. (Baricz – Róth, 1994)

FELHASZNÁLT IRODALOM

- Baricz, R. (1994), Mérlegtan, Aula, Budapest
- Baricz R. (1997) A magyar számvitel a nemzetközi szabályozások tükrében. – Számvitel és Könyvvizsgálat (39),10, 410-416.o.
- Baricz, R. – Róth, J. (1994), Könyviteltan, AulaErdély, S. (1931), Organizáció, Grill Károly Könyvkiadóvállalata, Budapest
- Borbély, K. (2017) Számvitel a kiegyezés és a rendszerváltás idején, Pénzügyi Szemle/Public Finance Quarterly 62:(1) pp. 84-95.
- Erdély, S. (1944), Ujkori Kereskedelmi és Ipari Könyviteltan, Dunántúli Pécsi Egyetemi Könyvkiadó és Nyomda, Budapest
- Fogarasz, I. – Horváth, J. (1954), A könyviteltan elmélete, Tankönyvkiadó, Budapest
- Fülbier, R.U.-Gassen, J. (2011) German Accounting Tradition, eaa newsletter, issue 3/2011,
- Honvári, J. (2006), Európa gazdaságtörténete, Készült a HEFOP 3.3.1-P-2004-09-0102/1.0 pályázat támogatásával. <http://doksi.hu/get.php?lid=15525>
- Juhász, K. J. (1943), A gyárüzemi költségszámítás és az üzemösszehasonlítás újabb kérdései, Királyi Magyar Egyetemi Nyomda, Budapest
- Mattessich, R. (2003) Accounting Research in the German Language Area – First Half of the 20th Century, Review of Accounting and Finance, December 2003. p 106.-137.
- Mészárovs, T. – Szemenyei, J. (1943), A könyviteltan és az organizáció kis lexikona, Renaissance, Budapest
- Papp, L. (1993), Könyviteltan, Kézirat, Pécs
- Pinkwart, A. Eugen Schmalenbach and the Leipzig School of Commerce, HHL Working Paper No. 119 April 2013
- Richard, J. (1995) The evolution of accounting chart models in Europe from 1900 to 1945. – *The European Accounting Review*, (4),1, pp.87-124.
- Zwierina, J. (1949), Mérlegtan és mérlegbírálathat, Pantheon, Budapest