

LOGISZTIKAI

TRENDEK ÉS LEGJOBB GYAKORLATOK

IV. évfolyam 2. szám 2018. december

A digitalizáció térhódítása

Logisztika és ipar 4.0





BI-KA

KOMPLEX

LOGISZTIKAI MEGOLDÁSOK

Több mint 25 év tapasztalat

100% magyar tulajdon

Közel 100 járműből álló saját flotta

Több mint 23.000.000 megtett km évente

35.000 teljesített fuvarmegbízás évente

685.000 tonna szállítmány évente

MEGBÍZHATÓSÁG

Több mint
25 éves
tapasztalat



STABILITÁS

Biztos
pénzügyi
háttér



SZAKÉRTELEM

Magasan képzett,
elkötelezett
csapat



INNOVÁCIÓ

Egyedi igényekre
szabott
megoldások



Tartalom

Megjelenésért felelős igazgató:

Tóth Róbert

A tudományos folyóirat szerkesztőbizottsága:

Prof. Dr. Benkő János – egyetemi tanár, Szent István Egyetem

Prof. Dr. Heidrich Balázs – rektor, egyetemi tanár, Budapesti Gazdasági Egyetem

Prof. Dr. Illés Béla – egyetemi tanár, Miskolci Egyetem

Prof. Dr. Popp József – egyetemi tanár, Debreceni Egyetem

Prof. Dr. Zéman Zoltán – egyetemi tanár, Szent István Egyetem

Dr. habil. Duleba Szabolcs – egyetemi docens, Budapesti Műszaki és Gazdaságtudományi Egyetem

Dr. Duma László – egyetemi docens, Budapesti Corvinus Egyetem

Dr. Egri Imre – főiskolai tanár, Nyíregyházi Egyetem

Dr. Gyenge Balázs – egyetemi docens, szakvezető, Szent István Egyetem

Dr. Fehér Orsolya – egyetemi docens, Szent István Egyetem

Dr. Kecskés András – egyetemi docens, Pécsi Tudományegyetem

Dr. Kozma Tímea – egyetemi docens, Szent István Egyetem

Dr. Lakatos Péter – egyetemi docens, Nemzeti Közszolgálati Egyetem

Dr. habil. Oláh Judit – egyetemi docens, Debreceni Egyetem

Dr. Pataki László – egyetemi docens, Szent István Egyetem

Dr. Pónusz Mónika – egyetemi docens, Károli Gáspár Református Egyetem

Dr. Sisa Krisztina – főiskolai docens, Budapesti Gazdasági Egyetem

Szijártó Boglárka – számviteli mesterszak mentora, Budapesti Gazdasági Egyetem

Dr. Túróczi Imre – főiskolai tanár, Neumann János Egyetem

Vajna Istvánné Dr. Tangl Anita – egyetemi docens, Szent István Egyetem

Dr. Tomka János – Prof. Dr. Bógel György: Könyvismertető. 3

Digitális kereskedelem és ellátásilánc-menedzsment szekció

Tari Katalin: Nemzetenként eltérő e-logisztikai trendek felkutatása 4
DOI: 10.21405/logtrend.2018.4.2.4

Tóth Róbert – Dr. Pónusz Mónika – Dr. Kozma Tímea: A vállalkozások stratégiájának és üzleti modelljének változása napjainkban: az e kereskedelem tendenciái és megjelenési formái az ellátási láncokban 10
DOI: 10.21405/logtrend.2018.4.2.10

Erdei Edina – Prof. Dr. Popp József – Dr. habil. Oláh Judit: A termelő vállalatok nemzetközi jelenlétének hatása a teljesítményre 16
DOI: 10.21405/logtrend.2018.4.2.16

Ipar 4.0. szekció

Prof. Dr. Bógel György: A dolgok internetének hatása az ellátási láncokra: a mezőgazdaság példája 23
DOI: 10.21405/logtrend.2018.4.2.23

Dr. habil. Bohács Gábor – Puskás Eszter: Korszerű járműipari megoldások a Fizikai Internet megvalósítására 28
DOI: 10.21405/logtrend.2018.4.2.28

Hollik Csaba – Dr. Egri Imre: Az Ipar 4.0 néhány példája a logisztikában 33
DOI: 10.21405/logtrend.2018.4.2.33

Dr. Csipkés Margit: Termékazonosítás és nyomonkövetés lehetőségének fontossága az ellátási lánc folyamataiban 41
DOI: 10.21405/logtrend.2018.4.2.41

Költségmenedzsment szekció

Dr. Sisa Krisztina – Szijártó Boglárka: A LEAN menedzsment elterjedése és a LEAN számvitel megjelenése a vállalati szektorban 47
DOI: 10.21405/logtrend.2018.4.2.47

Dr. Majoros György: A költségelszámolási rendszerek tudományos vizsgálata és összefüggései a pénzügyi beszámolókkal 54
DOI: 10.21405/logtrend.2018.4.2.54

LOGISZTIKAI

TRENDEK ÉS LEGJOBB GYAKORLATOK

Alapító:

Dr. Karmazin György †

BI-KA Logisztika Kft.
alapító tulajdonosa

A Logisztikai trendek és legjobb gyakorlatok kereskedelmi forgalomban nem kapható, zárt terjesztésű szaklap. Megjelenik évente 2 alkalommal.

ISSN 2416-0555 (Nyomtatott) · ISSN 2560-0362 (Online)

Főszerkesztő: Dr. Gyenge Balázs és Tóth Róbert · Szerkesztőségi munkatárs: Dr. Kozma Tímea

A szerkesztőség címe és elérhetőségei:

5000 Szolnok Városmajor u. 23.

Telefon: +36 30 4224 117; +36 20 480 4177 · E-mail: logisztikaitrendek@gmail.com

Felelős kiadó: BI-KA Logisztika Kft.

Az aktuális lapszámban szereplő szakkikkek a kiadvány hivatalos online-felületén érhetők el.

Előszó



A Logisztikai trendek és legjobb gyakorlatok című folyóirat legfrissebb számát szeretném a Kedves Olvasó figyelmébe ajánlani.

12 éve rendszeresen veszek részt a Magyar Logisztikai Beszerzési és Készletezési Társaság (MLBKT) által rendezett háromnapos logisztikai kongresszusokon. Az évek során azt tapasztaltam, hogy a rendezvényeken hallható előadások témái, illetve a kiállítók által bemutatott szakterületek folyamatosan a „hagyományos” logisztikai megoldások felől az innovatív, informatikai alapokon nyugvó, digitális termékek és szolgáltatások felé mozdultak. Az utóbbi két-három évben pedig egy minden eddigi fejlődési ütemet túlszárnyaló, markáns fejlődés figyelhető meg a logisztika, valamint a vele kapcsolatban álló beszerzési és termelési területeken, amely eredményeképpen az Ipar 4.0, a robotizáció, a mesterséges intelligencia (MI), és az elektromobilitás képezik a legfőbb hívószavakat.

A rendezvényeken a vállalati „legjobb gyakorlatok” prezentációk új gondolkodásmódot igénylő, előremutató és a fenntarthatóságra törekvő vállalati működéseket vázolnak fel: gyorsabban és pontosabban üzemelő termelési vonalak, hatékonyabb logisztikai láncok alakulnak ki, az átfutási idők és a gyártás közti készletek tovább csökkennek. Az adatelemzésekkel korábban rejtett összefüggésekre lehet rávilágítani, amelyek az optimalizáció fő irányait is kijelölik. A gyártási és kereskedelmi előrejelzések pontosabbá válnak, amelyhez igazodnak a szállítási és raktározási szolgáltatások.

Látható, hogy a teljes ellátási láncot érintő digitális megoldások részben megoldást nyújtanak az munkaerőhiányra, valamint ezen megoldások a nagyvállalatok mellett megjelennek a KKV-k napi üzletmenetében is. Fontos hangsúlyozni az emberi tényező szerepét, hiszen bármely innovatív megoldás csak helyesen alkalmazva éri el a kívánt hatékonyságot, így a kiművelt, szakmailag képzett és fogékony munkavállalók szerepe vitathatatlan.

A Logisztikai trendek és legjobb gyakorlatok kiadvány a fentebb ismertetett témakörök alaposabb megismeréséhez kíván szakmaiságával hozzájárulni. Az Olvasó tájékozódhat a legújabb logisztikai trendekről, továbbá útbaigazítást és megerősítést kap az egyes megoldásokat illetően. Kívánom, hogy a folyóiratot hasznosan forgassák a gyakorlóról szakemberek, a logisztikai oktatók és az érdeklődő hallgatók is.

*Gál István
Logisztikai Magiszter
MLBKT Elnökségi tag
Projektmenedzser – BI-KA Logisztika Kft.*



A költségelszámolási rendszerek tudományos vizsgálata és összefüggései a pénzügyi beszámolókkal



Dr. Majoros György

Egyetemi adjunktus, Budapesti Műszaki Egyetem

E-mail cím: gyorgydrmajoros@gmail.com

Röviden a szerzőről

Dr. Majoros György a Budapesti Műszaki Egyetem egyetemi docense. Szakterületei közé a számvitel, a könyvvizsgálat, illetve az adózás tartozik. Pályáját az APEH ellenőrzési részlegénél revizori munkakörben kezdte, majd a Pénzügyminisztérium Gazdaságpolitikai főosztályán pénzügyi elemzőként dolgozott. Már 1996-tól különböző oktatási intézményeknél jelentős részt vállalt pénzügyi, számviteli és adózási szaktantárgyak oktatásában. 2001-ben mérlegképes könyvelői és adótanácsadói szakképesítést, majd 2002-ben pénzügyi tanácsadói és okleveles pénzügyi revizori minősítést szerzett. 2001-ben saját tulajdonú könyvvizsgáló és adótanácsadó vállalkozást hozott létre, miközben több főiskolának, és egyetemeknek a megbízott szakelőadója volt. A Szent István Egyetemen 2017-ben címzetes egyetemi docensi címet kapott.

DOI: 10.21405/logtrend.2018.4.2.54

Absztrakt

Az elmúlt évtizedekben a világgazdaság folyamatos változásainak, a multinacionális vállalatok szaporodásának és terjeszkedésének köszönhetően megnőtt az igény az országok számviteli szabályainak a harmonizációja iránt. A jogharmonizáció az Európai Unióban az 1970-es évektől kezdődött el és azóta is tart, mely egyre több vitákat és ellentmondásokat idézett elő, melynek eredményeként az Európai Unió befogadta az IAS-eket és az IFRS-eket, valamint ennek keretein belül tette kötelezővé, hogy a tagállamok jogszabályainak hatálya alá tartozó társaságok az összevont konszolidált éves beszámolójukat a befogadott Nemzetközi Számviteli Standardok szerint készítsék el.

Abstract

Over the past few decades, owing to the constant changes of world economy and the proliferation and spread of multinational companies, there is a growing need for harmonising the rules of accounting in different countries. Harmonisation of legislation has been an issue in the EU since the 1970s, and it had been the source of more and more debates and contradictions. As a result the EU adopted IAS and IFRS standards, and within this framework it became mandatory for companies governed by the laws of a member state to prepare their annual financial statements according to the adopted International Accounting Standards.

Kulcsszavak:

számvitel, költség, ráfordítás, üzleti tevékenység

Keywords:

accounting, cost, expenditure, business activity

1. Bevezetés

A harmonizációs folyamat során a szakmai körökben talán a legtöbb vitás kérdést a valós értéken történő értékelés keltette, mivel ennek bevezetése a számvitelben akár paradigmaváltásnak is tekinthető, azonban a szakmai viták az IAS 32 és 39-es standardok befogadása után sem mérséklődtek. A jelenlegi tanulmány hangsúlyát a beszámoltatási szabályrendszerre, a költségelszámolások vizsgálatára helyezném. Gazdaságtörténeti szempontból a beszámoltatásunk alapjai hosszú múltra tekint vissza, ezért is időszerű kérdés lenne a beszámolóik számszaki struktúrájának – mértleg és eredménykimutatás - tagolási és besorolási szempontból történő újragondolása.

Pozitívan értékelhető, mind hazai, mind nemzetközi viszonylatban a nemzetközi számviteli standardok harmonizációja, az EU számviteli irányelvekkel való összehangolása, azonban még egy változó és csak egy kialakulóban lévő számviteli szabályozásnak lehet a részese nemzetgazdaságunk. A globalizációs folyamatok és a tőkeáramlás felgyorsulása a számviteli szabályozó rendszerek egységesítését, egy szabványos eszköztértékelési- és ármegállapítási rendszer kialakítását, valamint a beszámoltatás szabályozásainak modernizációját idézhetné elő, mind hazai, mind nemzetgazdasági vonatkozásban.

A vállalkozási nagyságrendbeli eltérések komoly információ igénybeli különbségeket fogalmaznak meg a gyakorlatban. Kiemelt szempontként kellene figyelni az adminisztrációk okozta

többletterheket, melyek különösen a kisebb gazdálkodók versenyképességeit csökkenthetik. Napjaink elgondolkoztató problémája továbbá a számviteli- és adórendszerünk fokozott összhangjának a figyelése és koordinálása, valamint a többszintű szabályozások lehetőségeinek a megteremtése talán az előbb említett mindkét területen.

2. A költség-elszámolási rendszer

Az előbb említett okok miatt talán nyerjünk betekintést a számviteli költségelszámolási rendszereinkbe.

A költségek olyan felhasznált erőforrások a termelési/szolgáltatási tevékenység során, melyek a vállalkozási tevéke-

nység gazdaságossági számításai között az egyik legfontosabb területet jelentik. A szakirodalomban fellelhető fogalom-meghatározások közül (Himber et al. 2007.; Éva K., 2008.; Laáb, 2006.) a következőt találtam legmegfelelőbbnek: „A tevékenység érdekében felmerült erőforrás felhasználások pénzben kifejezett értékét költségnek nevezzük. A ráfordítás a kibocsátott anyagi és nem anyagi javak – termékek, teljesítmények – bekerülési értékét jelenti. A kiadás üzemgazdasági és pénzügyi fogalom egyidejűleg. Üzemgazdasági értelemben a kiadás valamely naturális mozgást (pl. raktárból történő anyakiadás) jelent. Pénzügyi fogalomként értelmezve a kiadást, az tényleges pénzmozgást - pénzkidrást – jelent.” (Baricz – Róth, 2000.)

A költségekkel rokon fogalom tehát a ráfordítás. A szakirodalom a kettő közötti különbséget hosszú ideig úgy határozta meg, hogy mindkettő a gazdálkodó szervezet eszközeinek (javainak) felhasználása, de amíg a költség a termelési tevékenység során a termékek előállítása érdekében felhasznált javak és teljesítmények értéke, addig a ráfordítás a vállalkozás (összvállalati tevékenység) eszközfelhasználása egy adott elszámolási időszakban. A ráfordítás tehát magában foglalja a termelési körön kívüli, de értéknövelő vagy veszteség jellegű eszközfelhasználások értékét is. Nem teljesen

érték egyet azok véleményével - a naptári évben ténylegesen kifizetett kiadás a költség, mely a tevékenységhez közvetlenül kapcsolódik – mivel nem csak a ténylegesen kifizetett kiadás egyrészt a költség (kivéve a pénzforgalmi szemlélet), a teljesítési központú kettős könyvvitel rendszerében, másrészt a tevékenységhez közvetlenül nem kapcsolódó kiadások is lehetnek költségek (Értékesítés közvetett költségeinek egy része).

„A ráfordítások azok a tételek, amelyeket a gazdálkodó egység az eredmény terhére számol el. Jelentős részük korábban költség – tevékenység érdekében felhasznált erőforrás – volt. Másik része olyan értékesítéshez kapcsolódnak, amelyek nem a gazdálkodó egység produktumai: ELÁBÉ, értékesített tárgyi eszközök nettó értéke, értékesített értékpapírok árfolyamvesztesége. Végül a ráfordítások harmadik része a működésből fakad, az időhöz kötődik: káresemények, fizetett kamatok, bírságok.” (Róth et al., 2006.) Egyetértek a fenti szerzők megállapításaival, azonban a szakmai véleményem – egy másik megközelítésben -, hogy a ráfordítások más jelentenek üzemgazdasági oldalról és más értelmet kapnak számviteli vonatkozásban (ennek definíciója a 2000. évi C. törvény hatálya lépésével jelentősen megváltozott). Álláspontom szerint – a számvitelben – a

ráfordítás kategóriának egy része magába foglalja a költségnemek összegeit (zárlati időszakban), másik része pedig – pl. Egyéb ráfordítás – tartalmazhatja a nem a vállalkozó szabad elhatározása alapján keletkező pénzáramok összegét is, továbbá ide tartozhatnak azok a ráfordítások is, amelyeknél a számviteli törvény taxatív előírja a gazdasági események ide sorolandó típusait.

„A költséggazdálkodáshoz mindenképp a költségek csoportosítása, majd ennek megfelelő nyilvántartása biztosítja a megfelelő alapadatokat. A költségek csoportosításának lehetséges változatai az alábbiak:

- Költségnemek szerinti költségcsoportosítás,
- Elszámolhatósági módok szerinti költségcsoportosítás,
- Időszakhoz való kapcsolat szerinti költségcsoportosítás,
- Összetettség szerint költségcsoportosítás,
- Kalkulációhoz való kapcsolat szerinti (kalkulálhatóság) költségcsoportosítás,
- Költségek keletkezése szerinti költségcsoportosítás,
- Tevékenységhez való kapcsolat (fontosság) szerinti költségcsoportosítás,
- Döntési lehetőség (befolyásolhatóság) szerinti költségcsoportosítás” (Róth et al., 2006).

3. A költségek, ráfordítások csoportosítása

- Megjelenési formája szerinti költségnemek:

- Anyagjellegű ráfordítások,
- Személyi jellegű ráfordítások,
- Értékcsökkenési leírás (terv szerinti).

- Az elszámolhatóság módja szerint:

- Közvetlenül elszámolható költségek (közvetlen költségek), amelyekről a felmerülés pillanatában megállapítható, hogy melyik tevékenységet (költségviselőt) terheli, (A költségek és ráfordítások viszonya (Róth et al., 2006.)
- Közvetetten elszámolható költségek illetve ráfordítások (közvetett vagy általános költségek), a felmerülés pillanatában csak felmerülés helye állapítható meg (költséghely).



- Az eredményhez történő további hozzájárulásuk szerint:

- Egyéb ráfordítások az üzemi (üzleti) tevékenység eredményéhez,
- Pénzügyi műveletek ráfordításai a pénzügyi műveletek eredményéhez,

- Az eredménykimutatáshoz a költségek (ráfordítások) csoportosítása és gyűjtése:

- Költségnemenként az összköltség eljárással készített eredménykimutatás,
- Az értékesítéssel összefüggésben (értékesítés közvetlen és közvetett költségei), amely a forgalmi költség eljárással készült eredménykimutatáshoz. (Himber et al., 2007.)

Általános megközelítés szerint az anyagköltségeket, a személyi jellegű költségeket, az igénybevett és egyéb szolgáltatásokat és a tartósan használt eszközök értékcsökkenését tekintjük csoportosítási ismérveknek. A fenti megállapításokat kiegészíteném azzal, hogy az Értékcsökkenés költség-csoportjába a terv szerinti értékcsökkenés sorolandó, mivel a terven felüli értékcsökkenés tartamát tekintve Egyéb ráfordítás (értékvesztés). A terven felüli értékcsökkenés elnevezést nem találom megfelelőnek, mint, ahogy a Szokásos vállalkozási eredmény elnevezést is megszüntette a szakma. A terven felüli értékcsökkenés számviteli értelemben is azonos értelmű az Értékvesztés kategóriával. Másik megjegyzésem a tartós eszközök értékcsökkenése, hiszen csakis a tartós eszközök esetében beszélhetünk értékcsökkenés elszámolásának lehetőségéről, mivel a forgatási célú eszközöknél értékvesztést számolhatunk el. A készletek értékvesztése ugyanúgy nem tervezett és nem előkalkulált ráfordítás, mint a tárgyi eszközök terven felüli értékcsökkenése, mindkettő nem várt események hatására bekövetkező ráfordítás jellegű (a gazdálkodó akaratától függetlenül bekövetkező, kényszer jellegű) elszámolás.

A költség, illetve a ráfordítás sajátossága, hogy nem minden esetben jelentenek egyidejű pénzkidrást. A pénzmozgás, illetve a

költségfelmerülés vagy ráfordítás elszámolása időben eltérhet:

- A pénzkidrást egybeesik a ráfordítás felmerülésével és elszámolásával,
- A pénzkidrást megelőzi a ráfordítás felmerülését és elszámolását,
- A ráfordítás felmerülése és elszámolása megelőzi a kiadást.

Nem jár pénzmozgással, pl. leltározás során az eszközök piaci értékre történő módosítása, értékcsökkenés, értékvesztés elszámolása, időbeli elhatárolások eredményt korrigáló tételei.

A magyar számviteli gyakorlatban kétféle költségelszámolási rendszert különböztetünk meg, egyik a költség-csoport szerinti költségelszámolás, a másik a költség-hely/költségviselő szerinti költségelszámolás.

I. A költség-csoport szerinti költségelszámolást a magyar számviteli gyakorlatban - a hatályos

Amennyiben a vállalkozás költség-csoport szerinti költségelszámolást alkalmaz, kizárólag a költség-csoport (5-ös) számlaosztályba számolja el a költségeit.

A költség-csoportokat az alábbi bontás szerint különböztetjük el:

- 51. Anyagköltség,
- 52. Igénybe vett szolgáltatások költségei,
- 53. Egyéb szolgáltatások költségei,
- 54. Bérköltség,
- 55. Személyi jellegű egyéb kifizetések,
- 56. Bérjárulékok,
- 57. Értékcsökkenési leírás.
- 58. Aktivált saját teljesítmények (ugyan 5-ös számlaosztály de hozamszámlát jelöl) (Mitro - Fridrich, 2008.).

A magyar gyakorlatban a költségek az 5. számlaosztályba (Költség-csoport), vagy a vállalkozás döntésének megfelelően az 5. és a 6. (Költség-helyek, Általános költségek), valamint a 7. számlaosztályba (Tevékenységek költségei, Költségviselők) kerülhetnek elszámolásra.

A fenti költség-csoport számlák az aktivált saját teljesítmények (AST) csoportját is tartalmazzák. Nem értek egyet a szerzőpáros

besorolásaival, mivel a költség-csoport - a jelenlegi szabályozás szerint - három csoportot foglalnak magukba (Anyagjellegű költségek, Személyi jellegű költségek és Értékcsökkenés). Az aktivált saját teljesítmények ugyan - véleményem szerint nem megfelelő módon - az 5-ös számlaosztályhoz tartoznak, viszont alapvetően nem költségeket, hanem saját hozamgyarapodást illetve hozamváltozást mutatnak be. Úgy gondolom az elméleti tanulmányok elsajátítása szakaszában is nagy nehézségeket okoz az AST számlák értelmezése éppen a fent említett ellentmondások miatt.

A költség-csoport szerinti költségelszámolási rendszer jellemzője, hogy a költség-csoportokra kerülnek a különböző üzemi kiadások és ráfordítások, melyek az üzletszerű tevékenységgel, a termékek előállításával, és a szolgáltatások nyújtásával függenek össze. A raktárrávételezés a STKÁV - Saját termelésű készletek állományváltozása - speciális számlával szemben történik, melynek időszaki záró egyenlege a készletek időszaki állományváltozását mutatja be. A költségek, költség-csoportonkénti csoportosítása, az eredményt megállapítható választható módszerek közül, az összköltség eljárással készített eredménykimutatás összeállításának alapját adja.

A Sztv. kötelezővé teszi a költség-csoport számlaosztályban történő megjelenését, de legkésőbb az év végi zárást megelőzően az számlaosztályban könyvelt költségeket át kell vezetni a 8-as számlaosztályokba. Az 5. (Költség-csoport) Számlaosztályba könyvelt költségeket az 59. Átvezetési számla alkalmazásával vezeti át a 8-as (Ráfordítások) számlaosztály megfelelő számláira.

A költség-csoport adatai felhasználhatóak különféle nemzetgazdasági mutatók számításához, információt biztosítanak a gazdálkodók részére a tárgy időszakot terhelő költségekről, a költségtervezéshez és a költségek kiértékeléséhez.

Az alábbi ábra (1. sz.) szemlélteti a 2000. évi C. törvény által 2001. január 1-től hatályos módosításait, amely a költség-csoport elszámolására és zárására vonatkozik.

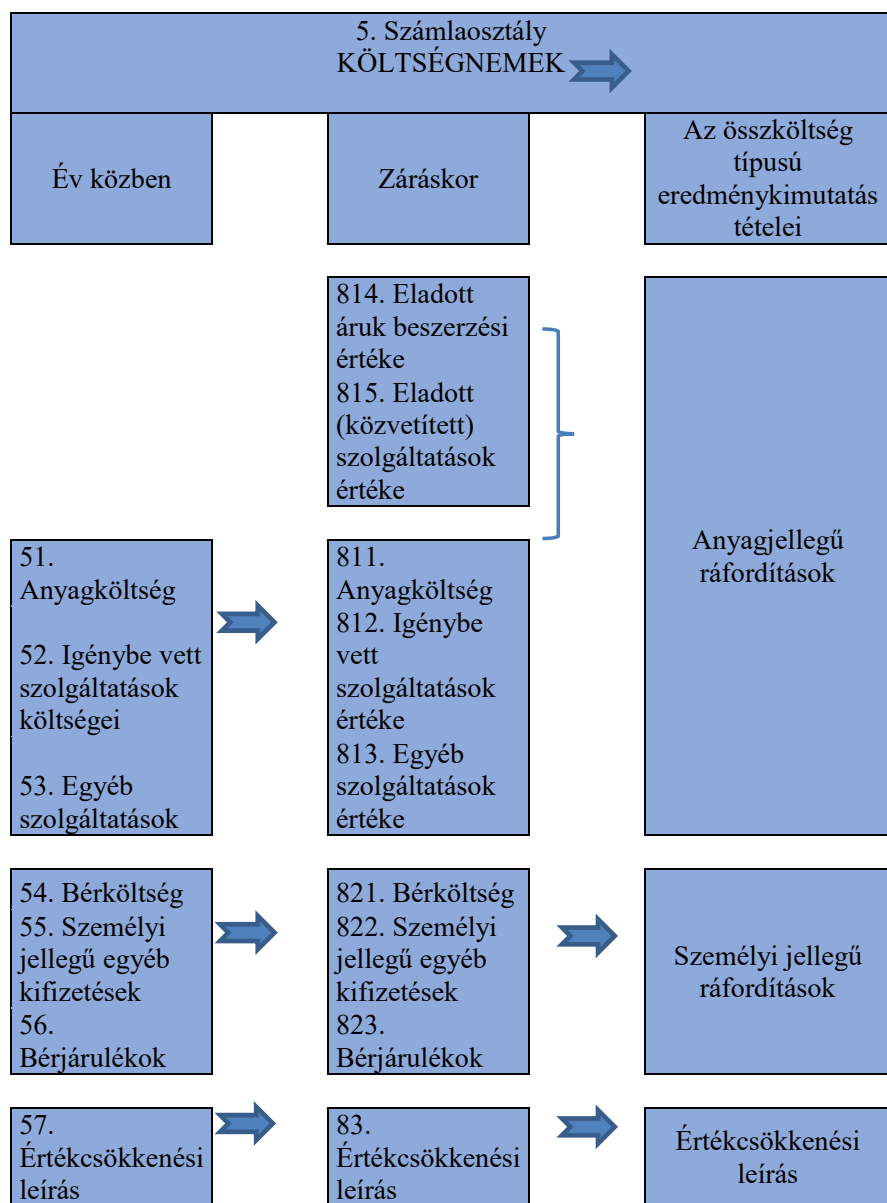
„Tartalmát tekintve az üzemi (üzleti) tevékenység eredménye kétféle módon állapítható meg:

- Összköltség eljárás szerint, amelyben az adott időszak kibocsátásának korrigált hozamából vonjuk le az adott időszak termelési költségeit, az Elábat, és az Eladott (közvetített) szolgáltatások értékét. A hozamoknál a korrekciót a semleges hozamok

Költség Ráfordítás

Pénzkidrást	Később lesz kiadás	Korábban költség volt
	Egyben kiadás is	
	Korábban már kiadás volt	
	Nem jár kiadással	
	Korábban nem volt költség	

1. ábra: saját szerkesztés



2. ábra: A költségnemek elszámolása és zárása, Forrás: Éva K., 2008.

(az aktivált saját teljesítmények) értéke adja. Ez teremti meg az egyensúlyt a termelési és az értékesítési költségek között és biztosítja azt, hogy a választott eljárástól függetlenül az eredmény azonos legyen.

- Forgalmi költség eljárás szerint, amelyben az adott időszak kibocsátásának hozamaiból az értékesítést terhelő közvetlen és közvetett költségeket vonjuk le.” (Róth et al., 2006.)

A fenti definiálásnál úgy gondolom, hogy a kibocsátás hozama nem azonos jelentésű az időszaki értékesítés árbevételével, illetve forgalmával. Véleményem szerint kibocsátás hozamát át kellene nevezni az időszaki üzleti forgalomra vagy üzleti bevételre – számviteli vonatkozásban.

II. A **költséghely, költségviselő szerinti költségelszámolás** bármely gazdálkodó számára választható.

„Közvetlen költségnek nevezzük azt a költséget, amelyről a felmerülés pillanatában megállapítható, hogy melyik tevékenységet milyen mértékben terhel. Azt a tevékenységet, amelyre a költség közvetlenül elszámolható, költségviselőnek nevezzük. Közvetett költségnek azt a költséget tekintjük, amelyről a felmerülés pillanatában egyértelműen csak a felmerülés helye állapítható meg, de a költségviselőt terhelő mérték nem. Ezt a felmerülési helyet költséghelynek nevezzük.” (Baricz – Róth, 2000.)

Véleményem szerint a költségelszámolá-

si rendszerek részbeni átalakítása újabb kérdéseket fogalmazhatna meg a gazdálkodók számára. Vajon készülhetne-e más típusú eredménykimutatás is, mely vélhetőleg újabb információkat áramoltathatna a piaci szereplőknek és mindez úgy, hogy nem föltétlen jelent többletadminisztrációs terheket viszont a tulajdonosi kör számára hasznosíthatóbbakká válnának a beszámolóban foglalt adatok. Jobban közelíthetnének egymáshoz a kötelezően közétett beszámolóban foglalt információk és a tulajdonosi érdekeket szolgáló menedzsmenti információk köre. Napjaink gyakorlatában eléggé távol esnek egymástól mindezek, így általában ezek többletadminisztrációt jelentenek a kiszolgálói köröknek. A költséghely, költségviselő szerinti költségelszámoláshoz általában a forgalmi költség eljárású eredménykimutatás kapcsolható, a (6-os) költséghely számla a (7-es) költségviselő számla zár az 1-4-es eszköz - forrás számlákkal. A költséghely, költségviselő elszámolás esetében a költség, a különböző élő és holtmunka ráfordítás értéke, valamint a termékelőállítás, szolgáltatásnyújtás érdekében felmerült kiadás elsődlegesen a költséghelyekre és költségviselőkre kerül felosztásra. A költséghelyek egy része pótlékolás alapján felosztható költségviselőkre, vetítési alapon arányában. A költséghelyeknek (közvetett költségeknek) - amelyek nem oszthatók fel - három csoportja van: értékesítési és forgalmazási költségek, igazgatási költségek, és egyéb általános költségek. Így a közvetett költségek egy része, amely közvetlenül kapcsolódik a termék értékesítéséhez az értékesítési forgalmazási költségek. A másik része az értékesítéshez közvetlenül nem kapcsolódó közvetett költségek. Ebben az esetben a költségviselőkről rak-tárba vételezés, a termék készletre kerül és a készletből történik az értékesítés, mely „Értékesítés közvetlen önköltsége” eredmény-sorba könyvelődik. Nem tartom megfelelőnek a költség-nem-elszámolás kötelező jellegét, hiszen a magyar vállalati struktúrát jellem-zve és a vállalkozások diverzifikáltságát, összetételét megvizsgálva teljes mértékben megállapítható, hogy a magyar számviteli szabályozások azért nem követik az irányelvek és a standardok által megengedett szabad alakú formai tagolást, mivel klasszikus múltja van a jelenleginek, tehát a beszámoltatási rendszerünk hosszú tradíciókra tekint vissza.

A költségnem elszámolás rendszerének - véleményem szerint - kevés kapcsolódási pontja van egy értékesítési vagy kereskedelmi tevékenységet folytató vállalkozás költségelszámolási rendszeréhez, illetve egy szolgáltató tevékenységet folytató vállalkozás költségelszámolásához.

A költségnek felosztása hagyomány, mert anyagjellegű, személyjellegű, költségeket és értékcsökkenést különítenek el évtizedek óta és ez a felosztás nem szolgált kellő mértékű vezetői információt a menedzsmentnek. Ha más lenne a kötelező séma az ilyen típusú gazdálkodók esetében, akkor sokkal több értékes adatot szolgáltatna a menedzsmentnek, illetve megkönnyíthetné a menedzsment információ ellátását, információ igényét. Véleményem szerint új típusú eredménykimutatás sémák összeállítására lenne szükség, így az összköltség eljárású eredménykimutatás kimondottan a termelő, szolgáltató, kereskedő cégek sajátos beszámoltatási formája lehetne, a forgalmi költség eljárású eredménykimutatást pedig a kereskedelmi cégeknek kellene készítenie elsősorban.

A fentieket komoly gyakorlati problémának vélem, valamint módosítást javaslok a jelenlegi törvényben hatályos tagolásokkal és a csoportosításokkal. A költségelszámolás rendszere átalakítást igényelne annak megfelelően, hogy a vállalkozásoknak milyen információs igénye keletkezik az eredménykimutatás terén. A hatályos számviteli törvényünk alapján a forgalmi költség eljárású eredmény kimutatásunkban az értékesítés közvetett költségei között olyan költségtételeket is találhatunk (az igazgatási és az egyéb általános költségeknek egy része), amelyek nem tartoznak az értékesítés közvetett költségeihez. Ezeket a költségeket a magyar számviteli szabály hozzásorolja az értékesítés közvetett költségeinek csoportjához. **A standardok előírásai alapján a költségviselő típusú eredménykimutatás ajánlásokban sem sorolják az értékesítés közvetett költségei közé az Igazgatási költségeket.**

Ez a felvetés, úgy gondolom, hogy több módszertani alapösszefüggést és alapazonosságot megváltoztathatna a szabályozás szintjein.

Ha az értékesítés összes költségén kívül olyan költségtényezők is meghatározzák az összköltséget az aktivált saját teljesítmények mellett, amely nem értékesítéssel összefü-

gőek akkor ez is új alapazonosságot állíthat fel. Amennyiben a vállalkozás a költséghely, költségviselő elszámolást választja, úgy a költségnem elszámolás vezetése másodlagosan kötelező. Abban az esetben, ha a vállalkozó, azt a módszert választja, hogy a költségnek alapján és költséghely, költségviselő szerint is vezeti a költségeit két választási lehetősége van:

- Elsődleges költségnem, másodlagos költséghely/költségviselő szerinti költségelszámolás,

- Elsődleges költséghely/költségviselő, másodlagos költségnem szerinti költségelszámolás.

„A vezetői információt alátámasztó számvitel keretében tehát olyan nyilvántartások kialakítása szükséges, amelyek a költség-gazdálkodás ésszerű megvalósítását segítik elő. Ennek érdekében a számvitelnek nemcsak a ténylegesen felmerült költségek számbavételére, hanem a költségalakulás megtervezésére, tudatos befolyásolására is

Termelés költségeinek elszámolása:		
I.	T 51-57. Költségnekem	K 1-4. Mérlegszámlák
II.	T 6. Költséghelyek, Általános költségek	K 59. Költségnem ellenszámla
	T 7. Költségviselők, Tevékenységek költségei	K 59. Költségnem ellenszámla
Költséghelyek felbontása költségviselőkre (csak másodlagosan):		
	T 7. Költségviselők, Tevékenységek költségei	K 69. Költséghely ellenszámla
	T 69. Költséghely ellenszámla	K 6. Költséghely
Raktárra vétel:		
I.	T 2. Készletek	K 581. STKÁV
	T 59. Költségnem ellenszámla	K 7. Költségviselők, Tevékenységek költségei
Értékesítés elszámolása:		
I.	T 581. STKÁV	K 2. Készletek
	T 3. Vevők	K 9. Bevételek
II.	T 811. Értékesítés közvetlen önköltsége	K 59. Költségnem ellenszámla
Zárás:		
I.	Összköltség eljárás esetén	
	(Állomány növekedés esetén)	
	T 493. Adózott eredmény elszámolása	K 581. STKÁV
	(Állomány csökkenés esetén)	
	T 581. STKÁV	K 493. Adózott eredmény elszámolása
	T 493. Adózott eredmény elszámolása	K 51-57. Költségnekem
	T 59. Költségnem ellenszámla	K 811. Belföldi értékesítés elszámolt közvetlen önköltség
		K 812. Belföldi értékesítés eladott áruk beszerzési értéke
		K 813. Belföldi értékesítés eladott (közvetített) szolgáltatások értéke
	T 85. Értékesítés közvetett költségei	K 6. Költséghelyek, Általános költségek
	T 59. Költségnem ellenszámla	K 85. Értékesítés közvetett költségei
II.	Forgalmi költség eljárás esetén	
	(Állomány növekedés esetén)	
	T 59. Költségnem ellenszámla	K 581. STKÁV
	(Állomány csökkenés esetén)	
	T 581. STKÁV	K 59. Költségnem ellenszámla
	T 59. Költségnem ellenszámla	K 51-57. Költségnekem
	T 493. Adózott eredmény elszámolása	K 811. Belföldi értékesítés elszámolt közvetlen önköltség
		K 812. Belföldi értékesítés eladott áruk beszerzési értéke
		K 813. Belföldi értékesítés eladott (közvetített) szolgáltatások értéke
	T 85. Értékesítés közvetett költségei	K 6. Költséghelyek, Általános költségek
	T 493. Adózott eredmény elszámolása	K 85. Értékesítés közvetett költségei

Elsődleges költségnem, másodlagos költséghely/költségviselő szerinti elszámolást az alábbi összefüggések szemléltetik (saját szerkesztésű táblázat):

alkalmas adatokat kell biztosítani. Ehhez a Sztv-ben előírt költségem nyilvántartáson kívül célszerű megfigyelni a költségeknek a költséghelyek, és a költségviselők szerint történő felmerülését. Ennek eszköze a célszerű rendezettségű 6. és 7. számlaosztályok vezetése.

Előljáróban rögzíteni szükséges, hogy a vállalkozás dönti el, hogy alkalmazza-e a 6. és 7. számlaosztályt vagy sem, mert a Sztv. ezen számlaosztályok kötelező használatát nem írja elő. (Himber et al., 2007.)

„A számviteli törvény nem teszi kötelezővé a 6. és 7. számlaosztály vezetését, ám ezek a vezetői információk szélesebb körű biztosítását szolgálhatják, egyrészt lehetővé téve a költséggazdálkodás, az önköltségszámítás, a vállalkozáson belüli önelszámoló egységek elszámoltatása követelményeinek érvényesítését, másrészt alapot teremtenek a forgalmi költségszemléletű eredménykimutatás összeállításához.” (Mitró – Fridrich Péter, 2008)

A fenti szerzők megállapításait összegezve elmondhatjuk, hogy a hatályos szabályozás szerint valóban nem kötelező a költséghely/költségviselők számlaosztályok vezetése, pedig azoknál a gazdálkodóknál, ahol félkész/késztermék előállítás az üzletviteli tevékenység alapja, kötelezővé lehetne tenni használatukat. Megbízhatóbb és pontosabb információkat közölne, mind a menedzsment, mind a befektetői kör számára.

„A forgalmi költség-eljárás módszere:

- az üzleti év értékesítésének hozamaival az értékesítés költségeit állítja szembe, függetlenül attól, hogy melyik évben merültek fel,
- az értékesítés költségeit megbontja közvetlen és közvetett költségekre, további elemzési lehetőségeket biztosítva,
- a közvetett költségeket fő funkciójuk szerint is taglalja (értékesítési, igazgatási és egyéb általános költségek), amelynek jelentős informatív hatása van.”

(Mitró – Fridrich, 2008.)

Tanulmányaimban alapösszefüggéseket állítottam föl a költségek beszámolóban történő csoportosítására, melynek alátámasztásával cáfolható a Forgalmi költség típusú eredménykimutatás elnevezése. A benne foglalt költségalkotók nem mindig azt az információt közlik, melyek szükségesek lennének a piaci szereplők számára. Az alaptevékenységhez kapcsolódnak olyan tevékenységek is, amelyek azokat segítik elő vagy kiszolgálják. Ezek költségeit a költséghely számlaosztályban számoljuk



el felmerülésük idején, majd áttételezzük, felosztjuk termékekre, illetve átvezetjük az értékesítés közvetlen költségei számlákra. Az üzemi költségek (61-63.) legfontosabb közös jellemzője, hogy tartalmilag ezek közvetlen költségek.

Egy kérdőíves célzott szakmai felmérése alapján a mérleg és eredménykimutatás felépítését tagolási és besorolási értelemben a megkérdezettek körének több mint 80 %-a átstrukturálná. Konkrétan az összes megkérdezett több mint 60 %-a gondolja úgy, hogy a forgalmi költség típusú eredménykimutatás átalakítására lenne szükség. Akik a forgalmi költség típusú eredménykimutatás átstrukturálása mellett döntöttek, azok több mint 80 %-a gondolja úgy, hogy az Igazgatási és az Egyéb általános költségek a jelenlegi átsorolásban torzítják az Üzemi (üzleti) eredményt, mivel ezeket a költségeket fel kell osztani az Aktivált saját teljesítmények és az értékesítés költségei között. A megkérdezettek körének több mint 95 %-a döntene a kétszintű számviteli szabályozási rendszer mellett nem csak a számvitel, de az adók területén is, miszerint a szakmaspecifikus kérdésekben nem a Parlament szavaz és dönt, hanem egy arra külön létrehozott Számviteli illetve Adó Standard Testület dönt. (Vámosi I.et.al. 2006)

A költségviselő számlák a raktárral szemben zárnak és az értékesítés a raktárból történik,

ekkor a tételek az értékesítés közvetlen önköltsége számlára kerülnek, majd az elszámolt közvetett költségek a költséghely számlaosztályokba könyvelődnek. A közvetett költségek egy része pótlékolások alapján feloszthatóak, amelyeket a költségviselő számlákra szükséges elszámolni. A közvetett költségek másik része, amely pótlékolással nem osztható fel, átkerül az Értékesítési, forgalmazási közvetett költségek csoportjába, valamint az értékesítéshez közvetlenül nem kapcsolódó Igazgatási és Egyéb általános költségek csoportjába.

Az **értékesítés közvetett költségein** belül, egyértelműen meghatározható, hogy ebbe a kategóriába tartoznak:

- **Értékesítési és forgalmazási költségek**
- **Igazgatási költségek**
- **Egyéb általános költségek**

Véleményem szerint, egyértelműen nem határozható meg, hogy az **Igazgatási és az Egyéb általános költségek** az értékesítéshez vagy az aktivált saját teljesítmények előállításához, azaz félkész és késztermék előállításához kapcsolódnak-e. Ebből kiindulva nem helyes és szakszerűtlen a Forgalmi költség eljárású eredménykimutatásokban, hogy az értékesítés közvetett költségei tartalmazza az Igazgatási és az Egyéb általános költségek csoportjait teljes egészében. Az Igazgatási és az Egyéb általános költségek olyan közvetett költséghelyek, melyek nem oszthatóak fel, számviteli ér-

telemben nem rendelhetők hozzá egyértelműen sem az értékesítéshez, sem az AST-hez, ezért indokolatlanul torzítják az értékesítési költségeket, így negatív értelemben befolyásolják az Üzemi (üzleti) tevékenység eredményét.

A törvényben meghatározott önköltségszámítási szabályzatkészítési kötelezettség előírásainak értékhatárai véleményem szerint túlságosan magasak, így a vállalkozások nagy részére mindezek az előírások nem vonatkoznak. Ezek a vállalkozások azonban fő profiljukból kifolyólag AST-t keletkeztetnek, úgy gondolom ez helytelen. A jelenlegi szabályozások keretein belül, azoknál a vállalkozásoknál, akik önköltségszámítás elkészítésére kötelezettek, továbbá management információk miatt is kalkulálják az önköltséget, megvan az a lehetősége, hogy a közvetett költségek javára olyan tételeket számoljanak el, melyek nem feltétlenül helyesek, így adómegkerülést eredményezhetnek, illetve beszámolójukban eredménycsökkentést idézhetnek elő. Ahol feloszthatóak a közvetett költségek (Igazgatási és egyéb általános költségekre), a költségeknek azt a részét, amely nem az értékesítéshez rendelhető, valamilyen módszer segítségével el kellene különíteni.

4. Összegzés

Ebben a tanulmányban nagy hangsúlyt fektettem a komplexitásra, miközben elsődlegesen a beszámoltatási- és költségelszámolási rendszerek logikai vetületeinek feltárására, az információk hasznosságának a vizsgálatára és a gazdálkodó minél valósabb vagyoni- pénzügyi-jövedelmi helyzetének bemutatására törekedtem. Különös figyelmet fordítottam a mikro- és kisvállalkozási beszámoltatási rendszerek adminisztráció egyszerűsítését célzó szabályozó módosításokra és mindezek problémáinak feltárására. Úgy gondolom, hogy a számviteli beszámoltatás hitelessége és megbízhatósága elsődleges fontosságú eleme a piaci szereplők és a hatóságok működésének, a valós, vagyoni-, pénzügyi- és jövedelmi helyzet bemutatása érdekében. A döntések meghozatalának a felelőssége - értékelések oldaláról - a vállalkozások vezetőinek a kezében van, azonban a beszámoltatási rendszer minősége mégis a számviteli politika szabályozásán keresztül valósulhat meg, mely a számviteli szabályozás tekintetében ugyan garanciális elem, viszont a befektetői körök irányába képes befolyásolni a bizalmat és ezen felül információkat szolgáltat a hatóságok részére is.

5. Felhasznált Irodalom

- Baricz R. - Róth J. (2000): Könyvviteltan Aula Kiadó Budapest
- Laáb Á. (2006): Számviteli alapok (elmélet és módszertan) BMGE-Tipotex Könyvkiadó, Budapest
- Lukács J. (2006): Magyar számviteli standardok. SzámAdó,
- Majoros Gy. – Zéman Z. (2004): A számviteli szabályozás helyzetértékelése. SzámAdó,
- Mitró M. –Fridrich P. (2008.): Számviteli kézikönyv 2008.
- Róth J. – Adorján Cs. – Lukács J. – Veit J. (2006): Számviteli esettanulmányok. MKVKOK, Budapest
- Vámosi I. – Zéman Z. – Tóth M. – Fónagy-Árva P. (2006): Reporting in the European Union and Hungary. Bulletin of the Szent István University (Gödöllő) I.: pp. 187-192.
- Dr.Himber P. –Kapásiné- Dr. Buza M. –Kovácsné Soós P. (2007.): Számvitel - elemzés II.
- Éva K. (2008.): Számvitel - elemzés I., Perfekt Kiadó, Budapest

