

Tevékenység szemléletű tervezés magyarországi felsőoktatási intézmények pályázataiban

© SÜVEGES Gábor Béla

Miskolci Egyetem, Gazdaságtudományi Kar, Miskolc

stsuveges@uni-miskolc.hu

Az utóbbi években egyre több tanulmány foglalkozott a tevékenység-alapú költségszámítás gyakorlati felhasználási lehetőségeivel; ezek többek között bemutatták a módszer előnyeit, hátrányait, ágazati felhasználási lehetőségeit. Bár a módszert elsősorban termelői tevékenységet végző gazdálkodóknak szánták, hamar felismerték a szolgáltatóknál való alkalmazási lehetőségeit is. Ma már széles körben alkalmazzák pl. bankokban, távközlési szolgáltatóknak, hivataloknál, közszolgáltatóknál, légitársaságoknál és számos egyéb területen is. Mind tudományos mind pedig gyakorlati szakemberek szerint ez egy kiváló eszköz lehet a projektek tervezésénél és koordinálásánál is. Jelen tanulmány célja, hogy bemutassa, hogy a tevékenység alapú tervezés milyen szinteken valósul meg magyarországi projektek esetében. Mivel a módszer a magas közvetett költségű projektek esetében alkalmazható jól, ezért a magas K+F potenciállal rendelkező magyarországi felsőoktatási intézetek által benyújtott pályázatok képezik a vizsgálatom alapját. A tevékenység alapú szemlélet ezen pályázatok esetében három szinten különíthető el, a tanulmány bemutatja ezek előfordulási gyakoriságát.

Bevezetés

Különböző megközelítések vannak napjainkban a számvitel szerepéről, céljáról és felhasználási lehetőségeiről. Egyes gazdasági szereplők túlságosan nagy fontosságot tulajdonítva, célként tekintenek rá, míg mások nem értékelik az újratermelési folyamatban betöltött szerepét, így csupán egy „szükséges rosszként” fogják fel. A számvitelt objektívan vizsgálva azonban joggal tekinthetjük az „üzlet nyelvének” (Pál, 2003), mely kiváló eszköznek bizonyul egyrészt az információigénylőknek a gazdálkodóról alkotott vagyoni, pénzügyi és jövedelmezőségi helyzet megismerésében, másrészt pedig hozzájárul a vállalati küldetés által a célok eléréséhez.

Ha a számvitelt funkcionális megközelítésben vizsgáljuk, akkor beszélhetünk a külső érdekelteknek szóló, kötelező előírásokon, kötött rendszereken alapuló pénzügyi számvitelről és a belső érdekelteknek szóló, tulajdonosi igényeket kiszolgáló vezetői számvitelről. A vezetői számvitel szerepe különbözik a számvitel más részeitől abban a tekintetben is, hogy ezen szemléletmód nem retrospektív, hanem az értékteremtési folyamatok kezdetétől fogva jelen van a döntés előkészítés, döntéshozás, tervezés és nyomon követés szintjein (Alnajjar & Siam, 2011).

A vezetői számvitel egyik legfontosabb területe a költségfelosztás és költségszámítás. Az elmúlt években különböző innovatív módszereket dolgoztak ki, többek között a tevékenység alapú költségszámítást is. Jelen tanulmánynak az a célja, hogy bemutassa, hogyan valósul meg Magyarországon a tevékenység alapú tervezés a magas közvetett költséggel járó Európai Unió pályázatok esetében. A cikk végén további fejlesztési és kutatási irányok is találhatóak.

Irodalmi áttekintés

Elméleti háttér

A költségek felosztása megoldandó problémaként először a XIX. század második felében jelentkezett. A költségek nyomon követése nagy sorozatban gyártott magas közvetlen anyag és munkaerőköltségek tartalmazó termékeknél még könnyen megoldható volt, a termelő tevékenység komplexitásának növekedésével azonban a közvetett költségek figyelembevétele elengedhetlenné vált a termelés ellenőrzésénél, a döntéshozatalnál (Musinszki & Pál, 2010).

A II. világháborút követően jelentős változások történtek a gazdaságban és a termelési folyamatokban. A tömegtermelés és automatizált rendszerek megjelenése és elterjedése megváltoztatta a termékek és szolgáltatások költségstruktúráját. Míg korábban a közvetlen (anyag és bér) költségek jelentették a termék költségeinek legnagyobb részét, ezt követően egyre inkább a termékekhez és szolgáltatásokhoz közvetlenül nem hozzárendelhető költségek váltak uralkodóvá (a fejlett termelési rendszerekben az általános költségek a közvetlen munkabérek 5-10-szeresét is kitehetik) (Kaplan & Cooper, 1987).

Elfogadhatóan működtek a hagyományos költségfelosztó módszerek addig, amíg a közvetlen költségek tették ki a költségek legnagyobb részét, azonban amikor ez az arány eltolódott a közvetett költségek javára, már nagyon félrevezető eredményekhez vezettek (Körmendi & Tóth, 2005).

Bár ezek a változások minden gazdasági szereplő számára egyértelműek voltak, jó néhány évnek el kellett telnie ahhoz, hogy helyesen felépített módszerek segítségével történjen a költségek felosztása. Az 1980-as években több kutató fáradozott olyan elszámolási és felosztási rendszer kidolgozásán, ami megfelelően képes a megváltozott körülményekhez alkalmazkodni. Ebben az időszakban mutatta be Kaplan és Cooper új módszerüket, a Tevékenység-alapú költségszámítást.

A költségszámítási rendszerek négy szintű modellje



Forrás: Kaplan & Cooper, 1987

Kaplan és Cooper (1987) a „Költség számítási és teljesítménymérési rendszerek négy szintű modelljében” a meglévő költség számítási módszereket négy különböző szinthez rendelték hozzá fejlettségük és összetettségük alapján. A rendszerek elemzéséhez a következő szempontokat használták:

- az adatok minősége
- kifelé irányuló (pénzügyi) beszámolás
- a költségek termékekhez és vevőkhöz rendelése
- operatív és stratégiai kontroll

Elemzésük időpontjában a legtöbb gazdálkodó a második szintűnek nevezett pénzügyi-beszámolási rendszerekkel rendelkezett, melyek alkalmasok voltak a készletértékelés és az év végi és az időszakonkénti pénzügyi beszámolók elkészítéséhez. Ezek a módszerek kiválóan működtek az 1950-as évek végéig, amíg a közvetett költségek aránya elenyésző volt a költségstruktúrán belül. Kaplan és Cooper az elfogadható és célként kitűzendő eljárásokat a harmadik és negyedik szinten megjelenő Tevékenység alapú költségszámítást (Activity-Based Costing) és az integrált rendszereket pl. a tevékenység alapú vezetést (Activity-Based Management) tartották (Kaplan & Cooper, 1987).

Az ABC módszer oksági összefüggéseken alapul és két lépcsőben erőforrás és tevékenység alapú költségokozók segítségével rendeli hozzá a költségeket a költségviselőkhöz. Tágabb értelemben felfogható egy matematikai modellként is, melynek célja a költségek költségviselőkhöz való hozzárendelése, ill. segítséget nyújt a helyes jövedelmezőségi számításokhoz is (Körmendi & Tóth, 2005). A módszer alkalmazása segít azonosítani és beárazni a vállalat által használt erőforrásokat és hozzájárul az üzleti folyamatok értékének helyes megállapításához. Ezek segítségével a gazdálkodó megértheti, hogy miért van szükség az adott vállalati folyamatra és melyek azok, amelyek szükségtelenek (Sebestyén, 2003).

Az ABC rendszer kialakítása négy egymásra épülő logikai lépés segítségével történhet meg (Kaplan & Cooper, 1987):

1. Tevékenységkatalógus kialakítása, vagyis a közvetett és járulékos erőforrásokkal végzett tevékenységek meghatározása.
2. Az erőforrások költségeinek erőforrás alapú költségokozók használatával történő átvezetése a tevékenységekre, a kiadások és költségek összekapcsolása a tevékenységekkel.
3. A szervezet termékeinek, szolgáltatásainak és vevőinek azonosítása.
4. Olyan tevékenység alapú költségokozók kiválasztása, ami a tevékenység-költségeket a szervezet termékeihez, szolgáltatásaihoz és vevőihez kötik.

A gyakorlati tapasztalatok azt mutatják, hogy az ABC módszer alkalmazásával hatékonyabb vállalati és költséghelyettesítő ment érhető el.

Korábbi tanulmányok

Az 1980-as évek végétől kezdve mind az akadémikusok, mind pedig a gyakorlati szakemberek nagy érdeklődéssel fordultak az ABC módszer felé, jól mutatja ezt az a 404 cikk és értekezés, ami 1987 és 2000 között született a témával kapcsolatban (Bjorneneak & Mitchell, 2002).

Egy másik kutatás (Chung & Khan, 2008) az 1997 és 2007 között megjelent ABC-vel kapcsolatos cikkeket egy másik nézőpontból vizsgálta, megállapítva, hogy azok 5 fő témakör köré csoportosultak:

- hogyan fejleszthető a vállalati termelékenység és hatékonyság a módszer alkalmazásával,
- költségvetések tervezése és ármeghatározás a módszer segítségével,
- a vevőkapcsolatok költségeinek meghatározása,
- az ABC felhasználása a stratégia döntéshozatalban,
- az ABC alkalmazása externáliák esetében.

Az elmúlt három évtizedben nagy változások történtek a módszer felhasználását illetően is. Az ABC módszert először termelő vállalatok számára javasolták, azonban néhány éven belül világossá vált, hogy remekül alkalmazható a módszertan szolgáltató vállalatok és pénzügyi intézmények esetében is. Rövid időn belül nagyon különböző ágazatokban kezdték el a sikeresen alkalmazni a módszert többek között bankoknál (Cross & Majikes, 1997), egészségügyi intézményeknél (Baker, 1998), telekommunikációs vállalatoknál (Hobdy, Thomson & Shaeman, 1994), kormányzati szerveknél (Carter, Sedeghat & Williams, 1998), biztosító társaságoknál (Turney, 2010) és légitársaságoknál (Alnajjar & Siam, 2011).

Az ABC módszert illető népszerűség természetesen nem volt homogén az elmúlt 3 évtizedben. Turney öt fázisát azonosította az „ABC-láznak” és a jelen korszakot a „Post-Plateau” korszaknak nevezte és jellemzőjeként a módszer a Tevékenység menedzsmentbe való beépülését emelte ki. Véleménye szerint a módszert alkalmas költségvetések készítésre és a módszerben használatos célok és tevékenységek közötti logikai kapcsolatok megteremtése alkalmassá teszi akár hosszú távú tervek elkészítésére is (Turney, 2010).

További szakértők is osztják azt a véleményt, hogy az elsődlegesen projekteken dolgozó vagy projektszervezetben dolgozó gazdálkodóknak szükségük van Projektmenedzsment Információs Rendszerre, mely tartalmát illetően megtalálható az ABC kialakításának és fenntartásának logikájában (Roztocki, 2001). Az ABC módszer tehát kiválóan alkalmazható projektek esetében (Raz & Elnathan, 1999).

Ezek a tanulmányok jól bemutatják milyen változások történtek a tevékenység alapú költségszámítás felhasználást illetően. Az elmúlt évtizedre a modell használata költségvetési tervezési feladatokra több szakértő szerint is elfogadottá vált. A modell tehát jól alkalmazható projektek esetében, valamint költségvetések készítésénél is. A tanulmány további része azzal foglalkozik, hogy ez a fajta tevékenység alapú szemlélet milyen mértékben volt jelen a projektek egy speciális fajtáinak, az Európai Unió pályázatok esetében a 2007-2012-es időszakban.

A kutatás bemutatása

A módszertan ismertetése

A tevékenység alapú költségszámítás újdonsága abban rejlett az egyszerű, hagyományos módszerekkel szemben, hogy a magas általános költségű vállalatok esetében pontosan határozta meg a vállalati tevékenységek eredményeinek – termékeknek és szolgáltatásoknak- a költségeit. Éppen ezért a tevékenység szemléletű költségvetéseknek azon projektek, pályázatok esetében van kiemelkedően fontos szerepe, amelyek magas közvetett költséggel járnak. A kutatás fókusza így a tudás intenzív, innovációs és K+F tevékenységeket finanszírozó pályázatokra esett. Ezen projekteknél kiemelt szerep jutott annak a 10 felsőoktatási intézménynek, melyek 2010 áprilisában kutató egyetemi címet, ill. kiváló egyetem

miniszteri elismerést kaptak. Az elemzés alapját, a minta elemeit így tehát ezen intézmények által beadott projektek, pályázatok alkották. Az adatok összegyűjtéséhez az intézményei pályázati irodái és a Nemzeti Fejlesztési Ügynökség nyílt információ adták a bázist.

Az adatok elemzésének bemutatása, az eredmények

A rendelkezésre álló adatok alapján a vizsgált intézmények 150 pályázatot adtak be a 2007-2012-es időszakban. Mivel egy pályázatot több egyetem is beadhatott, ezért szükség volt a duplikációk kiszűrésére, így 83 különböző pályázat maradt. A tevékenység szemléletű tervek vizsgálat két dimenzióban történt:

1. A tervek helye
 - a. projekt adatlap
 - b. részletes költségvetés
 - c. megvalósíthatósági tanulmány
2. A tevékenység szemlélet mélysége.

A tervek helyét illetően a pályázati anyagok három fő komponensében volt megfigyelhető a tevékenység szemlélet. A 83 pályázatban 21 különböző terv volt található, ami valamilyen szinten tartalmazta a tevékenység alapú szemléletet, de voltak olyan projektek is, ahol ez az igény nem jelentkezett a kiírók részéről. A következő táblázat azt mutatja, hogy a különböző szintű tervek milyen arányban fordultak elő a pályázati anyag különböző részeiben.

A tevékenység szemléletű tervezés megjelenése magyarországi kutatás orientált egyetemet Európai Unió pályázataiban

	Részletes költségvetés		Projekt adatlap		Megvalósíthatósági tanulmány	
	eset	%	eset	%	eset	%
Nem található	4	7,02	5	6,02	18	62,07
1. szint	48	84,21	69	83,13	1	3,45
2. szint	3	5,26	9	10,84	10	34,48
3. szint	2	3,51	0	0,00	0	0,00

Forrás: Pályázati kiírások

A táblázat értékeinek és a szintek elemzése

1. A magyarországi gazdálkodóknak a Számviteli törvény szerint költségnemenként kötelező nyilvántartani a költségeiket az adott időszakban és emellett lehetőségük van ezt megtenni költséghely és költségviselő alapján is. A kutatás során a tevékenység szemléletű tervezés első szintjén azok a pályázati anyagok voltak, amelyek a költségnemenkénti bontás mellett megkövetelik a költségek költséghelyek, költségviselő vagy tevékenységi kategóriákhoz való rendelését is. A leggyakrabban a következő tevékenységkategóriák fordultak elő:
 - a. előkészítés költségei
 - b. projektmenedzsment költségei
 - c. projekt szakmai megvalósításával összefüggő költségek
 - d. célcsoport számára biztosított támogatások
 - e. projekt megvalósításához igénybevett szolgáltatások

- f. egyéb szolgáltatások
- g. felújítás, bővítés, átalakítás, eszközbeszerzés (ERFA)
- h. egyéb, a projekt végrehajtásával összefüggő (általános) költség

Ehhez a szinthez sorolhatóak azok tervezési táblák, amely a fenti terveket az idődimenzióval is kibővítik. A projekt adatlapok 84,21%-ban, a részletes költségvetés 83,13%-ban és a megvalósíthatósági tanulmányok 3,45%-ban volt megfigyelhető a tervezés ezen első szintje.

- 2.A tevékenység szemlélet második szintjén azok a tervek vannak, ahol a tevékenységkategóriákat már konkrét tevékenységekkel kell feltölteni. Ezeknek egy további változata, ahol a részletes tevékenységeket az idődimenzióval is kiegészítik. A projektadatlapok 5,26%-ában és a részletes költségvetések 10,84%-ában és a megvalósíthatósági tanulmányok 34,48%-ában volt megfigyelhető ez a fajta tervezési szint.
- 3.A tevékenység szemlélet legmagasabb szintje 2 pályázatban volt megtalálható, ahol a tevékenységhez eredmények, vagyis indikátorok is hozzá voltak csatolva. Ennek a tervnek tevékenység alapú költségterv volt a neve.

A harmadik szinten megfigyelhető Tevékenység alapú költségterv elnevezésében nagyon hasonló a Kaplan és Cooper (1987) által bevezetett Tevékenység alapú költségszámításhoz, ezért részletesebb vizsgálat alá került. Az elemzés alapján megállapítható, hogy a két hasonló megnevezésű eljárás nem egyenlő egymással. A pályázatban szereplő terv megáll a Kaplan és Cooper által bemutatott modell 3. lépése után, vagyis nem valósul meg teljes mértékben a tevékenységek költségeinek végső eredményekhez, vagyis termék és szolgáltatás egységekhez való hozzárendelése

Következtetések, további kutatási irányok

Az elmúlt évtizedekben nagy fejlődés ment végbe a vezetői számvitel eszköztárába tartozó ABC módszer felhasználását illetően. A módszer egyre jobban elterjedt és széles körben elfogadottá vált projektek tervezése esetében is és alkalmas költségvetések készítésére is. A tanulmány célja az volt, hogy bemutassa, hogy a projektek egy speciális formájánál a magas közvetett költségű Európai Unió projektjei esetében mennyire jellemző a tevékenység szemléletű tervezés. A pályázatok legnagyobb részénél a költségek tevékenységhez való hozzárendelése csak alacsony szinten történik meg – nem ismert pl. az egy indikátorok egységnyi növekedésére jutó költségnövekedés –, további kihasználatlan lehetőségek vannak ezen a területen.

A pályázatok tervezése alapján megállapítható, hogy azok tervezési szakaszában hagyományosan a vezetői számviteli eszközeinek tekintett módszerekkel (pl. költségek tevékenységcsoportokhoz való rendelése vagy tevékenység szemléletű tervezés) eleget lehet tenni a külső adatszolgáltatási kötelezettségeknek, így a számvitel funkcionális részterületei között éles határok enyhülnek, megítélésük nem homogén, sok esetben az elvárások határozzák meg, hogy az adott eszköz pénzügyi vagy vezetői számviteli módszernek tekinthető.

Ugyanakkor megállapítható, hogy a vezetői számvitel elmélete és gyakorlata nincs teljesen fedésben egymással, a gyakorlat sok esetben nem követi az elméleti

modelleket, sok esetben a felhasználás szintje elmarad az elméleti modellek sokrétűségétől

A vezetői számvitel fejlődése ezek alapján nem csak az új eszközök elméleti kialakítását jelenti, hanem a meglévő eszközök gyakorlatban való megfelelő adaptálását és alkalmazását.

További kutatási célnak tekinthető annak megvizsgálása, hogy a pályázatokban alkalmazott „Tevékenység alapú költségtervet” tovább lehet-e fejleszteni az ABC elemzésen alapuló modellre, melynek segítségével mérhetővé válna az pályázatok által megteremtett eredmények valós ára és értéke.

„A tanulmány/kutató munka a TÁMOP-4.2.2/B-10/1-2010-0008 jelű projekt részeként – az Új Magyarország Fejlesztési Terv keretében – az Európai Unió támogatásával, az Európai Szociális Alap társfinanszírozásával valósul meg.”

Irodalomjegyzék

- ALNAJJAR, I. A., & SIAM, W. Z. (2011): The ability of Application Activity-Based Costing system on the Air Lines Companies: The Case of the Jordan Aviation Company. *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, 38, 138-154.
- BAKER, J. J. (1998): *Activity-Based Costing and Activity-Based Management for Healthcare*. Gaithersburg, MD: Aspen Publishers Inc.
- BJORNENEAK, T., & MITCHELL, F. (2002): The development of activity-based costing journal literature, 1987-2000. *The European Accounting Review*, 11 (3), 481-508.
- CARTER, T. L., SEDAGHAT, A. M., & WILLIAMS, T. D. (1998): How ABC changed the post office. *Management Accounting*, 79 (8), 28-35.
- CHUNG, H. M., & KHAN, B. M. (2008): *An analysis of Activity-Based Costing (ABC) Project Implementation*. Baltimore, Maryland: 39th Annual Meeting of the Decision Sciences Institute, pp. 4381-4386.
- CROSS, R., & MAJIKES, M. (1997): Activity-based costings in commercial lending: the case of Signet Bank, Commercial Lending Review. *Euromoney*, 12 (4), 24-30.
- HOBODY, T., THOMSON, J., & SHAEMAN, P. (1994): Activity-based management at AT&T. *Management Accounting*, 75 (10), 35-39.
- KAPLAN, R. S., & COOPER, R. (1987): *Cost & Effect Using Integrated Cost System to Drive Profitability and Performance*. Boston, USA: Harvard Business School Press.
- KÖRMENDI L. & TÓTH A. (2005): *A controlling elmélete és gyakorlata*. Budapest: Perfekt.
- MUSINSZKI Z., & PÁL T. (2010): *Költségrendszerek kialakítása és fejlesztése*. [Online tananyag] http://miskolc.infotec.hu/repository.php?ref_id=1154&cmd=render és http://miskolc.infotec.hu/ilias.php?baseClass=ilSAHSPresentationGUI&ref_id=1515 [2012.11.25.]
- PÁL, T. (2003): *Bevezetés a számvitelbe*. Miskolc: Economix Rt.
- RAZ, T., & ELNATHAN, D. (1999): Activity based costing for projects. *International Journal of Project Management*, 17 (1), 61-67.
- ROZTOCKI, N. (2001): Using the Integrated Activity-Based Costing and Economic Value Added Information System for Project Management. In *Proceedings of the Seventh Americas Conference on Information Systems*, August 2-5, 2001, Boston, MA, USA, pp. 1454-1460.
- SEBESTYÉN Z. (2003): *Korszerű Költségszámítási módszerek alkalmazása termelésmenedzsment döntéseknél*. Doktori értekezés. Budapest: Budapest University of Technology and Economics.
- TURNEY, P. B. (2010): Activity-Based Costing: An Emerging Foundation for Performance Management. *Cost Management*, (4), 33-42.