

Mezőgazdasági költségrendszerek és a társadalmi innováció

Musinszki Zoltán
Miskolci Egyetem
musinszki.zoltan@uni-miskolc.hu

A négy szintű költségrendszerek elmélete

Kaplan és Cooper (2001) megközelítésében a költségszámítási rendszereknek három fő funkciónak kell megfelelniük:

- a pénzügyi jelentésekben szereplő készletek értékelése, (valamint a készletek eredményre gyakorolt hatásának bemutatása),
- a tevékenységek, termékek, szolgáltatások és a vevők költségeinek figyelemmel kísérése,
- visszacsatolás a folyamatok hatékonyságáról a vezetők, a folyamatokért felelős személyek számára.

Kaplan és Cooper a költségszámítási rendszerek négy szintjét különbözteti meg. Az első szintű rendszerekben a gazdasági események rögzítése hiányos vagy hibás, a könyvek zárása idő- és erőforrás-igényes, a rendszer alkalmatlan a pénzügyi jelentések összeállítására. A rendszer átláthatatlan, karbantartása nehézkes.

A felmérések alapján a vállalkozások többsége második szintű, a pénzügyi beszámolót középpontba állító rendszerrel rendelkezik. A rendszer megfelel a pénzügyi beszámolás követelményeinek, alkalmas a készletértékelésre, az eredmény megállapítására, a beszámoló összeállítására. A költségek gyűjtése során felelősségi egységekre, gyártási, összeszerelési, karbantartási valamint egyéb, az előállítási tevékenységet támogató költséghelyekre épít. A termékekre csak az üzemi és egyéb gyártási költségeket osztják fel, rendszerint a közvetlen munkavégzés, esetleg az anyagköltség vagy a gépóra alapján. A második szintű rendszerek megfelelnek a pénzügyi számvitel követelményeinek, alkalmatlanok azonban a második (termékköltség meghatározása) és a harmadik (visszacsatolás) funkciók ellátására. A felelősségi elvű számvitel koncepciójának megfelelően kiemelt szerepet kap a költségek költséghelyekhez rendelése. A tevékenységek, folyamatok, termékek, vevők költségeinek meghatározása és ebből következően a tevékenységek fejlesztése, a minőség javítása nem élvez prioritást. A rendszer hiányossága elsősorban a közvetett költségek termékekhez történő hozzárendelésében nyilvánul meg. A költségek felosztásánál alkalmazott mutatókat a vállalatok ugyan következetesen használják, azonban a felosztás eredménye pontatlan, a döntéshozók félrevezető információkhoz jutnak. A második szintű rendszerek a költségeket költséghelyekhez, nem pedig tevékenységekhez, folyamatokhoz rendelik. A rendszer pontatlansága mellett fontos kiemelni a jelentések, visszacsatolások aktualitásának hiányát és a pénzügyi mutatók túlsúlyát. Tehát a második szintű rendszerek által szolgáltatott információk nem pontosak, nem aktuálisak és korlátozottan alkalmasak a vezetői információs igények kielégítésére.

A harmadik szintű rendszerek testreszabottak, mindhárom funkciót ellátják, de nem integrált rendszerek. Egyaránt megjelenik bennük a hagyományos pénzügyi számviteli

rendszer, a tevékenység alapú költségszámítási rendszer, illetve az operatív visszacsatolási rendszer. A harmadik szintű rendszerek egyaránt alkalmasak a tevékenységek, folyamatok, termékek, vevők pontos költségeinek meghatározására és a pénzügyi illetve nem pénzügyi információkat is tartalmazó, operatív, a tanulást és fejlődést elősegítő visszacsatolásra. A rendszer tartalmaz egy hagyományos pénzügyi rendszert, amely ellátja a pénzügyi számviteli és ügyviteli funkciókat, értékeli a készleteket, elkészíti a pénzügyi beszámolókat, kielégíti a külső érintettek – például befektetők, hitelezők, adóhatóság – információs igényeit. A rendszerhez tartozik legalább egy tevékenység alapú költségszámítási rendszer, amely a hagyományos pénzügyi rendszer és az esetleg meglévő egyéb vállalati információs rendszerek adatait használja fel a tevékenységek, termékek és a vevők pontos költségeinek meghatározásához. A rendszer harmadik eleme az operatív visszacsatolást biztosítja. A vezetők, döntéshozók, az első vonalban dolgozó alkalmazottak számára biztosít aktuális és pontos pénzügyi és nem pénzügyi információkat a folyamatok minőségéről, átfutási idejéről, hatékonyságáról. Ezen a szinten a vállalatok megtartják a hagyományos – második szintű – pénzügyi számviteli rendszerüket, és a már meglévő információkat alakítják át a vezetők számára hasznos információkká. A harmadik szintű rendszer második és harmadik elemét új számítástechnikai háttér kiépítése nélkül is ki lehet alakítani, a pénzügyi rendszer, valamint a vállalat többi információs rendszere jellemzően már tartalmazza azokat az adatokat, amelyek a rendszer többi eleme (tevékenység alapú költségszámítási rendszer, operatív visszacsatolási rendszer) számára szükségesek. A harmadik szint jelentősége pontosan abban rejlik, hogy a döntéstámogatók – csekély többletráfordítással – munkájukhoz olyan adatokat is igénybe vehetnek, amelyeket a szervezetben már korábban összegyűjtöttek.

A harmadik szintű rendszerekben több rendszer működik egymás mellett. Csábító a rendszerek számának csökkentése, a tevékenység alapú költségszámítási rendszer és az operatív visszacsatolási rendszer összevonása, azonban ez veszélyekkel jár. A tevékenység alapú költségszámítási rendszerek alkalmasak a folyamatok fejlesztésére, a stratégiai döntések előkészítésére, azonban alkalmatlanok az operatív ellenőrzés és döntéshozatal támogatására. A két rendszer eltérően kezeli a költségek változékonyságát, a jelentések gyakoriságát, pontosságát, a jövőbeni költségek becslését. Az összevonás olyan rendszert eredményezne, amely a kitűzött célok egyikét sem érné el. Azon vezetőknek, akiknek zavaró az, hogy a rendszerek egymásnak ellentmondó információkat tartalmaznak például a termékek jövedelmezőségéről, ajánlatos megismerniük a negyedik szintű költségszámítási rendszereket.

A negyedik szinten egymáshoz kapcsolódva jelenik meg a tevékenység alapú költségszámítási rendszer és az operatív visszacsatolási rendszer, a pénzügyi jelentés pedig a két rendszerre építve készíthető el. A tevékenység alapú költségszámítás módszertana felhasználható az általános költségek pénzügyi számviteli előírásoknak is megfelelő felosztására. Azokat a költségeket, amelyeket a tevékenység alapú költségszámítás a termékhez rendel, ám a számviteli előírások alapján nem részei a bekerülési értéknek, a rendszer automatikusan figyelmen kívül hagyja. Az operatív visszacsatolási rendszer a tényleges működésről folyamatosan gyűjti az adatokat. A rendszer pénzügyi adatait kinyerve, időről-időre elkészíthető a pénzügyi jelentés. Ily módon a vezetői célokat szolgáló tanulási-visszacsatolási rendszer és a külső érintettek számára pénzügyi jelentéseket készítő pénzügyi rendszer összekapcsolódik. A hangsúly a korábbiakhoz képest azonban eltolódik. A második szinten a pénzügyi jelentéseken, a negyedik szinten azonban már a vezetők, a döntéshozók informálásán van a hangsúly. Korábban a vezetők sérelmezték, hogy a pénzügyi számvitel nem látja

el őket megfelelő információkkal. A könyvelők válasza erre az volt, hogy minden szükséges információ benne van a jelentésekben, mindössze azt kell tudni, hogy hol keresse azokat benne az ember. Az integrált rendszerek időről időre információkat adnak a könyvelőknek, akik a kapott adatokat összehangolják a pénzügyi számviteli elvárásokkal. Amikor a könyvelők az adatok összehangolásának nehézsége miatt panaszkodnak akkor elképzelhető a következő válasz: „Ezek azok az adatok amelyek alapján működtetjük a vállalatot. Tanuljátok meg, hogy hogyan kell azokat felhasználni a pénzügyi jelentések elkészítéséhez.” (Cooper & Kaplan, 1999:46)

A mezőgazdasági vállalkozások költségrendszerei

A mezőgazdasági vállalkozások költségrendszereit, költségelszámolási, önköltségszámítási gyakorlatát az elmúlt években két lépésben vizsgáltam. Első lépésben a társas mezőgazdasági vállalkozások körében kérdőíves felmérésre került sor. Az önköltőtő kérdőívet 150 vállalathoz jutattam el, amelyek közül 74-től kaptam válaszokat. A kutatási folyamat második szakaszában került sor a kérdőívek feldolgozására.

Az elmúlt öt évtized költséghelyek, költségviselők kialakítására vonatkozó ajánlásait, előírásait vizsgálva kijelenthetjük, hogy a szakirodalom a számvitel törvényi szintű szabályozásának időszakában is az állami gazdaságokra, termelőszövetkezetekre kidolgozott eljárásokra, módszerekre épít (vö. György, 1964; Páli, 1973; Tóth et al., 1987; Sutus, 1992, 2002; Miklósyné Ács et al., 2006). A társas mezőgazdasági vállalkozások a költségeik csoportosítása során előtérbe helyezik a számviteli előírásokat, nagymértékben követik a szakirodalmi ajánlásokat. Azaz a megjelenési forma szerinti csoportosítás mellett a vállalkozások többségénél csoportképző ismérvként jelenik meg az elszámolási mód, a felmerülés helye, illetve a költségviselő (97%). A pénzügyi számvitel szempontjából irreleváns csoportosítások közül mindössze a volumenhez való kapcsolat szerinti megkülönböztetést említi meg a vállalkozások 21%-a. A mezőgazdasági tevékenység sajátosságait magukon hordozó főbb költséghelyek és költségviselők a vállalkozások döntő többségénél megjelennek a számlatükörben. A vállalkozások közel 90%-ánál találhatunk fenntartóüzemet, segédüzemet. Az általános költségek két meghatározó csoportja a főágazati, illetve a központi irányítás általános költségei. Költségviselők esetében két rendezőelv figyelhető meg. Egyrészt egy-egy főtermék egy-egy költségviselőt képez, a melléktermékek általában nem jelennek meg költségviselőként. Másrészt a mezőgazdasági tevékenység jellege, az értékesítés (termelés) szerkezete – a mezőgazdasági szolgáltatások kivételével – egyértelműen hatást gyakorol a költségviselők struktúrájára.

A vállalkozások döntő többsége (92%) az önköltségelszámítás legfontosabb feladataként a saját termelésű készletek értékelését emelte ki. Az igen válaszok aránya alapján az önköltségelszámítás második legfontosabb feladata az elszámoló ár kialakítása (88%). Az önköltségelszámítás elsődlegesen a pénzügyi számvitel és ezen keresztül a beszámoló információigényét elégíti ki. Az adatok felhasználásának másik kiemelt területe a döntéshozókészítés, a vezetői célú felhasználás. A válaszok alapján a cégek mintegy 80%-a használja fel az önköltségadatokat tervezésre, elemzésre, ellenőrzésre és gazdasági kalkulációk készítésére. Az árképzés és a belső teljesítmények mérése – a többi tényezőhöz képest – nem tekinthető kiemelt területnek.

1. táblázat. A tényező fontossága a költségrendszer működtetése során

| Tényező | Válaszok száma | Átlag | Szórás | Relatív szórás |
|---|-----------------------|--------------|---------------|-----------------------|
| megbízható adatszolgáltatás | 65 | 4,78 | 0,45 | 9% |
| egyértelmű adatszolgáltatás | 63 | 4,60 | 0,66 | 14% |
| a döntéshozatalban hasznosítható adatszolgáltatás | 62 | 4,55 | 0,65 | 14% |
| egyszerű működtetés | 61 | 3,93 | 1,00 | 25% |
| naprakész adatszolgáltatás | 64 | 3,86 | 0,92 | 24% |
| olcsó működtetés | 61 | 3,85 | 1,08 | 28% |
| gyors adatszolgáltatás | 65 | 3,83 | 0,98 | 26% |

(Forrás: saját szerkesztés)

A költségrendszerrel kapcsolatos fontossági tényezőket – lásd 1. táblázat – két csoportba sorolhatjuk. Nagyon fontosnak tekintik a vállalkozások a megbízható, egyértelmű, a döntéshozatalban hasznosítható adatszolgáltatást. Fontos besorolást kapott a rendszer egyszerű és olcsó működtetése, a naprakész és gyors adatszolgáltatás. E kategóriához azonban jóval magasabb szórás és relatív szórás társul, a válaszadók kevésbé egyértelműen ítélik meg ezeket a tényezőket, mint a nagyon fontos csoport elemeit.

2. táblázat. A költségrendszer megítélése

| Tényező | Válaszok száma | Átlag | Szórás | Relatív szórás |
|---|-----------------------|--------------|---------------|-----------------------|
| megbízható adatszolgáltatás | 64 | 4,39 | 0,61 | 14% |
| a döntéshozatalban hasznosítható adatszolgáltatás | 62 | 4,34 | 0,77 | 18% |
| egyértelmű adatszolgáltatás | 61 | 4,25 | 0,77 | 18% |
| egyszerű működtetés | 61 | 3,62 | 1,00 | 28% |
| olcsó működtetés | 59 | 3,59 | 1,02 | 28% |
| naprakész adatszolgáltatás | 61 | 3,23 | 1,07 | 33% |
| gyors adatszolgáltatás | 62 | 3,21 | 1,18 | 37% |

(Forrás: saját szerkesztés)

A fontosság megítélésének kategóriái visszaköszönnék a rendszer értékelése során is. Jó minőségű kategóriába sorolhatjuk a megbízhatóságot, egyértelműséget és hasznosíthatóságot, közepes minőségű kategóriába pedig az egyszerűséget, olcsóságot, naprakésziséget és gyorsaságot. Az önértékelés alapján tehát a költségrendszer pontos, hasznosítható, ám nem gyors, nem naprakész, azonban ez utóbbi két tényező fontosságát tekintve elmarad az első két tényezőtől. (Lásd 2. táblázat.)

A költségrendszer fejlesztése, mint társadalmi innováció

A magyar mezőgazdasági vállalkozások költségrendszerei több szempontból is megfelelnek a Kaplan és Cooper féle második szintű rendszernek. Ellentmondás feszül azonban a Kaplan és Cooper által megfogalmazott rendszerjellemzők és a mezőgazdasági vállalkozások véleménye között. (Lásd 3. táblázat.) Ugyanis a

vállalkozások önértékelése szerint költségrendszerük lassan ugyan, de pontos és hasznosítható adatokat szolgáltat. Nagyon fontosnak tekintik a megbízható, egyértelmű, hasznosítható adatokat, és önértékelésük szerint e kritériumoknak saját költségrendszerük jó szinten eleget is tesz. A naprakész, gyors adatszolgáltatás, az olcsó és egyszerű működtetés másodlagos fontosságú. Elutasítják a költség számlák struktúrájának, tartalmának módosítását, a vetítési alapok megváltoztatását. Alapvetően elégedettek a meglévő költségelszámolási, önköltség számítási rendszerükkel, az adatszolgáltatás egyszerűsítése, gyorsítása, a szolgáltatott adatok hasznosíthatóságának, megbízhatóságának növelése a cégek felénél-harmadánál inkább változtatási szándékot. Amennyiben a szolgáltatott adatok egyértelműsége, megbízhatósága, hasznosíthatósága növelhető, akkor a gazdálkodók kismértékű hajlandóságot mutatnak új költség számítási eljárás bevezetésére, a költség számlák tartalmának módosítására, új költség felosztási technikák, vetítési alapok alkalmazására.

3. táblázat. A mezőgazdasági vállalkozások költségrendszereinek és a második szintű költségrendszerek összehasonlítása

| Megnevezés | Mezőgazdasági vállalkozások költségrendszere | Második szintű rendszerek Kaplan-Cooper alapján |
|--------------------|---|---|
| felelősségi elv | igen | igen |
| költség felosztás | gépóra | munka, gépóra |
| kalkulációs egység | tevékenység lehet (számolják, de közvetlenül nem gyűjtik) | tevékenység nem |
| adatszolgáltatás | megbízható egyértelmű hasznosítható lassú nem naprakész | pontatlan korlátozottan hasznosítható lassú nem naprakész |

(Forrás: saját szerkesztés)

A Kaplan és Cooper által értelmezett harmadik szintű rendszer előnye abban rejlik, hogy jellemzően olyan adatokra épít, amelyet a korábbi rendszer(ek) már tartalmaznak. Nagyvállalati közegben ez azt jelenti, hogy a költségrendszer a meglévő számviteli nyilvántartások alapján továbbfejleszhető, a vállalkozások a második szintről a harmadikra léphetnek. Ezek a gondolatok a mezőgazdasági tevékenység esetében azonban nemcsak a nagyvállalati közegre értelmezhetők. A továbblépés lehetőségét a mezőgazdasági tevékenységet folytatók által vezetendő gazdálkodási napló jelenti. A vállalkozások többségének részletező nyilvántartásaiból – elsősorban, de nem kizárólagosan a gazdálkodási naplóból – megállapítható ugyanis az egyes táblák, parcellák hozama, a táblákon elvégzett műveletek mennyisége, a főbb anyagfelhasználások.

A mezőgazdasági tevékenységet folytató gazdálkodók költségrendszerei tehát – csekély többletráfordítással – fejleszthetők. A fejlesztési lehetőségek feltárása, új innovatív megoldások kidolgozása érdekében 2015 nyarán társas és egyéni gazdálkodók, mezőgazdasági termékeket feldolgozó vállalkozások megkeresésére került sor.

A társadalmi, gazdasági és jogszabályi környezet változása ellenére a mezőgazdasági (vezetői) számvittel foglalkozó szakirodalom napjainkban is az állami gazdaságokra, termelőszövetkezetekre kidolgozott költséggyűjtőkre, eljárásokra,

módszerekre épít. Továbbra is meghatározó a költségek két dimenzió (költségnem – költséghely, költségviselő) szerinti gyűjtése. A birtokméret és a tevékenység komplexitásának csökkenésével ugyanakkor – a mélyinterjúk és a visszajelzések alapján – a gazdálkodók jelentős részénél az információs igények a költségek egy dimenzió szerinti gyűjtésével is kielégíthetők, miközben a vegyes profilú, nagyobb méretű gazdaságoknál felmerül a folyamatköltségek mérési igénye is.

Kutatásomat folytatva indokolt lenne tehát a mezőgazdasági – nem csak társas – vállalkozások, gazdálkodók költségekre, hozamokra, eredményekre vonatkozó információs igényeinek differenciáltabb felmérése. Ezt követően pedig a költségrendszerek kialakítására és működtetésére vonatkozó módszertan, valamint a szakirodalmi ajánlások elvárásokhoz, igényekhez illesztése. A jelenlegi ajánlások komplexitása meghaladja a potenciális felhasználók igényeit, miközben nemzetközi felmérések igazolják, hogy a számviteli – így a költség – adatok döntési célú felhasználása érzékelhető előnyökkel jár. Például *Argilés és Slof* (2003) kutatásai kimutatták, hogy azok a gazdálkodók, akik csatlakoztak a Mezőgazdasági Számviteli Információs Hálózathoz (Farm Accountancy Data Network, rövidítve: FADN), megpróbálták a FADN-nak szolgáltatott adatokat felhasználni a döntéshozatalban. Felismerték a számvitel fontosságát, és gyarapították ismereteiket, gazdaságukat.

A gazdálkodókkal és a könyvelőkkel lefolytatott interjúk alapján feltételezhető, hogy a kistermelői körben, illetve a kistermelői körhöz kapcsolódó ügyviteli szolgáltatások terén van lehetőség a munkaerőpiaci szolgáltatások illetve az eddig foglalkoztatási keretek, munkakörök bővítésére. Hiszen ebben a körben is érvényesül a négy szintű költségrendszerek elmélete, azaz a meglévő nyilvántartásokban jóval több információtartalom van, mintsem azt első ránézésre egy gazdálkodó vagy könyvelő gondolná. Így lényegi erőforrás-felhasználás nélkül bővíthetők a meglévő munkakörök, a hagyományos ügyviteli, gazdálkodási munkakörbe beintegrálhatók a döntéstámogatáshoz szükség feladatok is. A döntéstámogatás fejlesztésével a teljes agrobiznisz is fejleszthető, versenyképessége erősíthető. Ezáltal nemcsak a hatékonyság, hanem a kibocsátás és a helyi foglalkoztatás is növelhető. (Vö. Udovecz, 2014.)

Ugyanakkor sejtésként megfogalmazható, hogy az ügyviteli – elsősorban könyvviteli – szolgáltatást nyújtók köre egyszerre jelenik meg a társadalmi innováció gátjaként és egyik feltételezett hajtóerejeként is. Akadályozó tényezőnek tűnik az, hogy a szolgáltatók nem mutatnak nagy hajlandóságot a megszokott ügyviteli folyamatoktól, informatikai megoldásoktól való eltérésre. Az interjúk alapján ez részben kényelmi („ezt már megszoktuk”), részben terheltségi („annyi munkánk van, hogy nincs idő újat betanulni”) okokra vezethető vissza. Az élesedő verseny, az ügyviteli szolgáltatások centrumba áramlása azonban életre kelthet és életben tarthat innovatív megoldásokat.

Irodalomjegyzék

- Argilés, J., M., & Slof, E., J., (2003). The use of financial accounting information and firm performance: an empirical quantification for farms. *Accounting and Business Research*, 33 (4), 251-273.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1999). Az integrált költségrendszerek ígérete és kockázata. *Harvard Business Manager*, (2), 36-46.
- György E. (1964). *Mezőgazdasági számviteli ismeretek*. Budapest: Mezőgazdasági.
- Kaplan, R., & Cooper, R. (2001). *Költség & Hatás. Integrált költségszámítási rendszerek: az eredményes vállalati működés alapjai*. Budapest: Panem; IFUA Horváth & Partner.
- Miklósyné Ács K., Siklósi Á. & Simon Sz. (2006). *A mezőgazdasági vállalkozások számviteli sajátosságai*. Budapest: Saldo.
- Páli L. (1973). *A mezőgazdasági nagyüzemek számviteli információs rendszere*. Budapest: Tankönyvkiadó.
- Sutus I. (1992). A 6., 7. számlaosztályok a mezőgazdasági vállalkozások vezetői számvitelében. *Számvitel és Könyvvizsgálat*, (7-8), 344-348.
- Sutus I. (2002). *Gyakorlati számvitel a mezőgazdaságban*. Budapest: Szaktudás.
- Tóth P. (szerk.) (1987). *Mezőgazdasági számvitel, pénzgazdálkodás és ügyvitelszervezés*. Budapest: Mezőgazdasági.
- Udovecz G. (2014). Gondolatok a „Hatékonyság és foglalkoztatás a magyar mezőgazdaságban” című vitacikkhez. *Gazdálkodás*, (5), 481-487.