

# VEZETŐI SZÁMVITEL TANKÖNYV



2021

*Szerzők:*

**DR. KARDOS BARBARA**  
**DR. SISA KRISZTINA ANDREA**  
**DR. VERESS ATTILA**

*Lektor:*

**DR. SISA KRISZTINA ANDREA**  
**DR. SIKLÓSI ÁGNES**

ISBN 978-963-638-613-9

Kiadja a SALDO Pénzügyi Tanácsadó és Informatikai Zrt.  
Felelős kiadó: Sarkadi-Nagy András a SALDO Zrt. vezérigazgatója  
A SALDO Kiadó az 1795-ben alapított Magyar Könyvkiadók és Könyvterjesztők  
Egyesülésének tagja

---

© A Saldo Kiadó valamennyi kiadványa szerzői jogvédelem alatt áll.  
E kiadvány bármely részének sokszorosítása, bármilyen adatrendszerben való  
tárolása (papír, elektronikus stb.)  
a kiadó előzetes írásbeli engedélye nélkül tilos!

# TARTALOMJEGYZÉK

ELŐSZÓ .....	5
1. A VEZETŐI SZÁMVITEL ÉS A KÖLTSÉGMENEDZSÉNGKONCEPCIÓ .....	7
1.1. A pénzügyi és a vezetői számvitel .....	7
1.2. A vezetői számvitel szerepe, tárgya és feladatai .....	9
1.3. Költségtani ismeretek.....	10
1.3.1. Költség, ráfordítás, kiadás.....	10
1.3.2. A költségek csoportosítása.....	11
2. FEJEZET Önköltségszámítás és költségmegfigyelési rendszerek.....	19
2.1. Bevezetés az önköltségszámítási ismeretekbe .....	19
2.1.1. Bevezető esettanulmány.....	19
2.1.2. Önköltségszámítás fogalma .....	21
2.1.3. Az önköltségszámítás tárgya, kalkulációs időszak .....	22
2.1.4. Az önköltségszámítás feladata .....	23
2.1.5. Az önköltség tartalma a törvényi szabályozás szerint .....	24
2.1.6. Az önköltségszámítás egy lehetséges sémája: a kalkulációs séma.....	33
2.1.7. Az önköltségszámítással kapcsolatos elvárások .....	45
2.1.7.1. Az önköltségszámítás alapelvei .....	45
2.1.7.2. Az önköltségszámítással szembeni követelmények .....	46
2.2. Az önköltségszámítás fajtái .....	48
2.2.1. Az előkalkuláció .....	48
2.2.2. A közbenső kalkuláció .....	52
2.2.3. Az utókalkuláció .....	52
2.3. Önköltségszámítás módszerei .....	56
2.3.1. Osztókalkulációs módszerek.....	57
2.3.2. Normatív kalkuláció.....	63
2.3.3. A közvetett költségek felosztásának elvi kérdései.....	65
2.3.4. Vegyes kalkuláció .....	76
2.4. Az önköltségszámítással kapcsolatos törvényi előírások.....	76
3. FEJEZET Költség és saját teljesítmény elszámolás .....	79
3.1. A költségek elszámolásának célja .....	79
3.2. A költségek elszámolásának általános jellemzői .....	81
3.3. A költségelszámolás megjelenítése a főkönyvi könyvelésben.....	82
3.4. A termelési és értékesítési folyamat számvitele.....	84
3.4.1. Saját termelésű készletek mérlegtételei, csoportosítások, alapértelmezések.....	84
3.4.2. A termelési és értékesítési folyamattal kapcsolatos gazdasági események megjelenítése az eredménykimutatásban .....	85
3.4.3. A termelési és értékesítési folyamat könyvviteli elszámolásával kapcsolatos törvényi előírások.....	87
3.4.4. A termelési és értékesítési folyamat elszámolásának lehetséges módszerei.....	91
3.4.5. A költségelszámolás és az önköltségszámítás kapcsolata.....	92
3.4.6. Saját termelésű készletek nyilvántartási lehetőségei és a főkönyvi elszámolás .....	94
3.4.7. Speciális elszámolások.....	103
3.4.8. A termelési és értékesítési folyamat számvitele egy esettanulmányon keresztül .....	106

3.5 Szolgáltatási tevékenység költség- és teljesítmény elszámolása .....	113
3.5.1 A szolgáltatási tevékenységről általánosan .....	113
3.5.2 A szolgáltatási tevékenység értékelése .....	114
3.5.3 Szolgáltatási tevékenység számviteli elszámolása.....	117
4.5.4 Összefoglaló esettanulmány a saját szolgáltatási tevékenység elszámolására.....	121
3.6 Egyéb saját teljesítményekkel kapcsolatos elszámolási szabályok.....	125
3.7 Teljesítési fok alapján meghatározott árbevételhez kapcsolódó korrekció .....	128
4. FEJEZET A vezetői számvitel DÖNTÉSTÁMOGATÓ eszközei .....	133
4.1 A vezetői döntési folyamat és a releváns számviteli információk .....	133
4.1.1 A vezetői döntéshozatali folyamat .....	133
4.1.2 A relevancia, releváns információ és releváns költség fogalma .....	134
4.2 Általános vezetői számviteli eszközök, módszerek a döntéstámogatásban.....	138
4.2.1 A gazdasági kalkuláció .....	139
4.3 Speciális döntési problémák támogatása.....	156
4.3.1 Speciális rendelés elfogadása vagy elutasítása, újabb műszak beállítása .....	156
4.3.2 Tevékenység megszüntetése vagy folytatása .....	158
4.3.3 Saját gyártás vagy vásárlás („make or buy”) .....	163
4.3.4 Optimális termékösszetétel meghatározása .....	167
5. FEJEZET Teljesítménymérés-elemzés és kontroll.....	173
5.1 A teljesítménymérés általános célja .....	173
5.2 A teljesítménymérés területei.....	175
5.3 A szervezeti egységek teljesítményének mérése, teljesítménymérés a decentralizált szervezetekben.....	176
5.4 Nyereség és befektetési központok teljesítménymérésének főbb módszerei .....	178
5.5 A BalancedScoreCard (BSC), mint komplex teljesítménymérő eszköz .....	180
6. FEJEZETA vezetői számvitel innovatív területei.....	185
6.1 Bevezetés .....	185
6.2 Értékelemzés .....	186
6.2.1 Az értékelemzés szemlélete .....	186
6.2.2 Az értékelemzés folyamata .....	188
6.2.3 Értékelemzés története és alkalmazása .....	189
6.2.4 Az értékelemzés jövője .....	194
6.3 A lean menedzsment és lean accounting.....	195
FELHASZNÁLT IRODALOM.....	199

# ELŐSZÓ

A tankönyv, amely egyben szakkönyvnek is minősíthető alapvetően a gazdasági felsőoktatási intézmények alapszakos hallgatóinak készült abból a célból, hogy az egyes szakokon tanított vezetői számvitel közeli tantárgyakhoz kapcsolódó alapvető ismeretanyagot rendszerezze. Tankönyvünk az elméleti ismeretanyagot a konkrét gyakorlat és a bemutató esettanulmányok háttérvilágításában dolgozza fel. A könyv egyes fejezetei és rövid tartalmi leírása a következők:

## *1. Vezetői számvitel és a költségkonceptió*

A vezetői számvitel fogalmával, értelmezésével, annak szerepével, feladataival foglalkozik, bemutatva a vezetői számvitel és a pénzügyi számvitel közti kapcsolatot is.

A költségkonceptió témakörben megismerkedhet a hallgató a költségtani alapismeretekkel, taglalja, továbbá a fejezet ismerteti a költség fogalmát, tartalmát a költségek csoportosításának lehetőségeit és azok közgazdasági jelentőségét.

## *2. Önköltségszámítás és költségmegfigyelési rendszerek*

A kalkulációk és önköltségszámítás a törvényi szabályozás és a konkrét gyakorlat dimenziójában kerül bemutatásra.

## *3. Költség és saját teljesítmény elszámolása*

A saját teljesítmények termelési és értékesítési folyamatához illeszkedő gazdasági eseményeinek (költségek elszámolása, létrehozott eszközök állományba vétele, élőállított eszközök értékesítése) könyvviteli elszámolásával kapcsolatos jogszabályi előírásokat, azok összköltség és forgalmi költség eljárással készülő eredménykimutatással való kapcsolatának magyarázatán keresztül ismerteti. Kiemelten foglalkozik a termelési és értékesítési folyamathoz illeszkedő gazdasági események elszámolási lehetőségeinek bemutatásával a saját termelésű készletek nyilvántartási lehetőségeinek ismertetésével összefüggésben.

## *4. A vezetői számvitel döntéstámogató eszközei*

A vezetői számvitel döntéstámogató eszközei közül foglalkozik a fedezeti séma (ÁKFN) felhasználásával készülő gazdasági kalkulációval, a határköltség számítás módszerével és a speciális döntési helyzetekben alkalmazható egyszerűbb módszerekkel, mint például az optimális termékösszetétel tervezés, a „make or buy” helyzetekben készülő számítás, az outsourcing előnyei és hátrányai, a tevékenység optimális szintjének meghatározása és a fedezeti pont vizsgálata és az árazási döntések, alapvető árképzési technikák.

## *5. Teljesítménymérés-elemzés és kontroll*

A fejezet az üzleti teljesítménymérés alapvető módszereivel foglalkozik. A teljesítménymérés kiemelt területe a decentralizált szervezeti egységek, divíziók szintjén történő teljesítménymérés és elemzés, a többszintű fedezetszámítás, a nettó működési eredmény és a ROI mutató számításának módszertani háttere és dilemmái.

## *6. A vezetői számvitel innovatív területei*

A fejezet alapvetően az értékelemzés és a lean menedzsment területeivel foglalkozik.

Jó tanulást és sikeres vizsgát kívánunk!

*A szerzők és a kiadó*

# 1. A VEZETŐI SZÁMVITEL ÉS A KÖLTSÉGGONCEPCIÓ

A fejezetben röviden ismertetjük a vezetői számvitel és a pénzügyi számvitel legfőbb jellemzőit, kapcsolatát és a két számviteli terület közötti különbségeket, felvázoljuk a vezetői számvitel szerepét, tárgyát és célját. Tisztázzuk a költség, a kiadás és a ráfordítás fogalmait, valamint bemutatjuk a költségek egy-egy kiemelt szempont szerinti csoportosítását.

A számvitel egy olyan információs rendszer, amely átfogó képet ad a gazdálkodó szervezetek vagyoni, pénzügyi és jövedelmezőségi helyzetéről. A számvitel könyvviteli tevékenysége során gyűjti, rögzíti, rendszerezi és bemutatja egy gazdasági egység vagyona és eredményességére vonatkozó adatokat. Az adatgyűjtés célja az érdekelt döntéshozók (vezetők, tulajdonosok, hitelezők, befektetők) és ellenőrző szervek (például adóhivatal) számára megfelelő információ biztosítása. A számviteli tevékenységet rendszerint jogszabály írja elő a gazdaság szereplői számára. Magyarországon ez a jogszabály a 2000. évi C. törvény a számvitelről (továbbiakban: Számviteli törvény, rövidítve Sztv.). A számvitelnek, mint információs rendszernek a legfőbb feladata az információ szolgáltatáson keresztül megvalósuló tájékoztatás. Ebből következően a számvitel a tájékoztatás eszköze is.

A tulajdonosok, a hitelezők, a piaci partnerek (a vevők és a szállítók), a potenciális befektetők, a vállalkozás környezete, a vállalkozás vezetői, dolgozói más és más információkat igényelnek az egyes gazdasági egységekről. Az alapján, hogy a számvitel által előállított információt ki fogja felhasználni, megkülönböztetünk **pénzügyi- és vezetői számvitelt**.

## 1.1. A pénzügyi és a vezetői számvitel

A piacgazdaság működéséhez nélkülözhetetlen, hogy a piac szereplői számára hozzáférhetően, döntéseik megvalósítása érdekében mind a vállalkozók, mind a nem nyereségorientált szervezetek, valamint az egyéb gazdálkodást folytató szervezetek vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről és azok alakulásáról objektív információk álljanak rendelkezésre. A Számviteli törvény olyan számviteli szabályokat rögzít, amelyek összhangban állnak az Európai Közösségnek e jogterületre vonatkozó irányelveivel, figyelemmel vannak a nemzetközi számviteli elvekre, és amelyek alapján megbízható és valós összképet biztosító tájékoztatás nyújtható e törvény hatálya alá tartozók jövedelemtermelő képességéről, vagyonáról, vagyonának alakulásáról, pénzügyi helyzetéről és jövőbeli terveiről. Mindezek alapján a Sztv. hatálya alá tartozó vállalkozóknak, mint gazdálkodóknak beszámoló készítése kötelezettsége van. A tájékoztatás tehát a beszámoló készítésén keresztül valósul meg. A beszámoló elsődleges címzettjei a gazdálkodó külső környezetének szereplői, mint a hitelezők, a befektetők, a potenciális vevők, versenytársak, a különféle hatóságok stb., de természetesen a beszámolóból nyerhető információk a szervezeten belüli tájékoztatást is támogatják a vállalkozás menedzsmentje és tulajdonosai számára. A vezetői döntésekhez azonban a számviteli beszámoló önmagában nem elegendő, azokhoz a számvitel segítségével „előállított” további, részletesebb információk szükségesek. Ilyen információk azok a különböző jelentések, vezetői riportok, amelyek leginkább bevétel, költség, eredmény és cash-flow adatokkal támogatják a döntéshozatalt. Az ún. menedzsment jelentéseknek különböző részletettségben, eltérő mélységben kell tartalmazniuk az adott időszakra vonatkozó adatokat, információkat annak megfelelően, hogy milyen felelősségi körbe, hatáskörbe tartozó vezetők számára készülnek. A jelentéseket a különböző projektek, üzletágak vonatkozásában oly módon kell elkészíteni, hogy a vezetés teljes képet kapjon a nyereség és veszteség alakulásáról, az eredményt befolyásoló tényezők hatásairól, a veszteségforrások típusairól, a belső folyamatok költségeiről stb., valamint a vállalat által folytatott tevékenység pénzügyi kihatásairól. Ezek a jelentések kiterjedhetnek a megtermelt és értékesített termékek mennyiségére, az eladási árakra, az értékesítés elemzésére, a rendelkezésre álló kapacitáskihasználásra, a pénzügyi és nem pénzügyi teljesítmény mérésére.

Annak függvényében tehát, hogy ki az információ elsődleges címzettje, megkülönböztetünk

- **pénzügyi számvitelt és**
- **vezetői számvitelt.**

A **pénzügyi számvitel** a vállalkozáson kívüli felhasználók igényét hivatott elsődlegesen kielégíteni. A beszámoló összeállítása ezt a célt szolgálja alapvetően. A **vezetői számvitel** a vállalkozás vezetői (management) döntéseihez nyújt információkat. **A vezetői számvitel a számvitelnek az a területe, amely olyan információkat szolgáltat a vezetők részére, amelyek segítségével**

- az erőforrások optimális felhasználása elősegíthető,
- a teljesítmények növelhetők,
- a költségek (ráfordítások) csökkenthetők, vagyis
- az eredmény maximalizálható. (Sztanó-Kardos-Veress, 2012)

Felmerülhet a kérdés, hogy miért fontos kialakítani egy vezetői számviteli alrendszert egy szervezetnél. A vezetők számos kérdést megfogalmaznak a stratégiai és operatív irányítás során, melyek például a következők lehetnek:

1. Csökkenthető-e és ha igen, milyen módon a vállalkozás által előállított termék, szolgáltatás költsége?
2. Növelhető-e, és ha igen milyen módon a termékek, szolgáltatások eredménye, illetve a vállalati szintű eredmény?
3. Érdemes-e bővíteni a termelést? Milyen piaci kereslete van a terméknek, szolgáltatásnak?
4. Mekkora az a termelési mennyiség és/vagy eladási ár, amely mellett a termelést még érdemes folytatni?
5. Mennyi a vállalkozás kapacitása? Hogyan javítható a kapacitások kihasználása? Milyen többletköltségeket okoz a kihasználatlan kapacitás? stb...

Ezekre a kérdésekre nem ad választ az éves beszámoló adat és információ tartalma és struktúrája, tehát nem tudjuk kiolvasni a válaszokat az éves beszámolóból. A válaszokat kizárólag egy, a vállalat számviteli információs rendszerén belül kialakított vezetői számviteli alrendszer képes szolgáltatni, hiszen ezek a működés nagyon részletes információi. Ennek érdekében indokolt lehet a bevétel-költség és ráfordítás számlák tevékenység szintű elkülönítése, a szervezeti egységek (például divíziók, üzletágak..) szintjén történő információgyűjtés az egységszintű eredmény és teljesítmény mérése és értékelése céljából.

**Összefoglalva a vezetői számvitel a tevékenység részletes megfigyelésére szolgál, olyan információkat szolgáltat, amelyekkel a vállalkozási tevékenység irányítható, befolyásolható. Kiemelt szerepe a vezetői döntéstámogatásban, a vezetői információellátásban van.**

**A pénzügyi számvitel tartalmát a számviteli törvény szabályozza, a vezetői számvitel kialakítása, szabályozása pedig a vállalkozás feladata.**

Az alábbi táblázat a pénzügyi- és a vezetői számvitelt állítja egymással szembe.

Az összehasonlítás ismérve	Pénzügyi számvitel	Vezetői számvitel
Az előállított információk elsődleges címzettjei	A piac szereplői	A vállalkozás vezetői, azaz a management
Az információ előállítás szabályozása	A pénzügyi számvitelt törvény által szabályozott (elvek, tartalom)	A vezetői számvitelt a vállalkozó szabályozza, alakítja ki, nincs kötelező jogi szabályozás, de alkalmazhatóak a pénzügyi számvitel szabályai is
Célkitűzés	A beszámolási kötelezettség teljesítése, s ezzel információ szolgáltatása a befektetési és hitelezési döntésekhez	A vállalkozás vezetőinek segítése a döntésekhez, a tevékenységek tervezéséhez, ellenőrzéséhez, valamint a teljesítmények méréséhez
Az előállított információk jellege	Alapvetően értékbeni adatok	Az értékbeni adatok mellett mennyiségi adatok is
Az információ időorientáltsága	A pénzügyi számvitel a múltbeli gazdasági eseményekre fókuszál, a beszámolóban a múltra vonatkozó adatok kerülnek bemutatásra	A vezetői számvitel a múltbeli adatok mellett a tervezés érdekében jövőbeni adatokat és információkat is felhasznál, ez alapján a jelenre és a jövőre vonatkozóan állít elő információkat

Az összehasonlítás ismérve	Pénzügyi számvitel	Vezetői számvitel
Az információk terjedelme	A beszámoló a vállalkozás egészét mutatja be	A vezetői számvitel kisebb egységekre fókuszál, így a vállalkozás szervezeteire, termékekre irányítja a figyelmet
Az információ ellenőrzése	A számviteli törvényben meghatározott körben kötelező a beszámoló auditálása	Az információk auditálása nem kötelező, de a belső ellenőrzés (internal audit) vizsgálja az adatok valóságát
Az információ megbízhatósága	A számviteli törvény alapján előállított információ megbízható és valós tartalmú	Az előállított információ a meghatározott követelményeknek megfelelően ésszerű és releváns
A nyújtott információ pontossága	A pénzügyi számvitelben alapvető követelmény a pontosság és az ellenőrzöttség	A meghatározott követelményeknek megfelelően itt a viszonylagos pontosság a követelmény
Az információ előállításának módszere	A számvitel által alkalmazott, ismert, standardizált módszerek a kettős könyvvitel rendszerében	A követelményeknek megfelelően kiválasztott módszer

*1. táblázat: A pénzügyi és a vezetői számvitel összehasonlítása*  
*Forrás: Sztanó-Kardos-Veress: Vezetői számvitel alapjai (Saldo, 2012)*

## 1.2 A vezetői számvitel szerepe, tárgya és feladatai

A vezetői számvitel a tervezéshez, a döntéshozatalhoz és az ellenőrzéshez szolgáltat alapvető információkat, azaz a legfontosabb vezetői funkciókat kell, hogy kiszolgálja.

A vezetői számvitelnek fontos szerepe van

- a vezetők számviteli információkkal történő ellátásában, mely részben a tervekészítésnél, másrészt a döntéshozatalnál nélkülözhetetlen,
- az eredmény megállapításában, ugyanis a döntések hatékonysága csak így ítéhető meg,
- a felmerülő problémák megoldásában, melyek leginkább akkor jelentkeznek, ha az eredmények nem az elvártak szerint alakulnak.

A vezetői számvitel **tárgya** a vállalkozás (egy adott termelő, szolgáltató egység) rendelkezésére bocsátott és az általa előállítandó vagyon és annak változása. Ebből következik a vezetői számvitel **feladata** is. A vezetői számvitel feladata a múltbeli, a jelenbeli vagy a jövőbeli vagyon és vagyonváltozás illetve teljesítmény beazonosítása, mérése, megjelenítése és a valós információk eljuttatása az érintettekhez vezetői jelentések formájában.

A vezetői számvitel tehát olyan információkat kell, hogy előállítson a vezetők részére, amelyek segítségével

- a rendelkezésre álló erőforrások optimális felhasználása biztosítható,
- a teljesítmények növelhetők,
- a költségek (ráfordítások) optimalizálhatók és
- mindezek hatásaként az eredmény növelhető, maximalizálható, tehát a racionális gazdálkodás megvalósítható.

A kisebb vállalkozásoknál a pénzügyi és a vezetői számvitel jellemzően nem különül el, az információszolgáltatás egy rendszerben kialakítható. A nagyobb vállalkozásoknál a két terület mind a szervezetét, mind a funkcióját illetően célszerű, hogy elkülönüljön.



A vezetői számviteli rendszer kiépítéséhez olyan indikátorok szükségesek, amelyek jól jellemzik a vállalkozásnál végbemenő folyamatokat. A különböző szintekhez, termékekhez, tevékenységekhez, projektekhez, divíziókhoz kapcsolódó költségek- és hozamok alakulása olyan nélkülözhetetlen információk, amelyek kiemelten fontosak az eredmény, az eredményesség mérésénél és elemzésénél (pl. terv-tény adatok összeállítása költség és eredmény szinten). **Fontos!** A különböző vezetői információk esetében kiemelten fontos az információk megfelelő időben történő közvetítése, mivel a megalapozott vezetői döntésekhez pontos, aktuális és naprakész információk szükségesek.

## 1.3 Költségtani ismeretek

### 1.3.1 Költség, ráfordítás, kiadás

A vállalkozási tevékenység megkezdéséhez, folytatásához **erőforrásokra** van szükség. Az **erőforrás-felhasználások pénzben kifejezett értékét költségnek nevezzük.**

A költség fogalma mellett érdemes tisztázni a **kiadás** és a **ráfordítás** fogalmát is. **A kiadás üzemgazdasági megközelítésben eszközcsökkenést jelent.** Ilyen eszközcsökkenés az anyagkészlet felhasználása vagy a kereskedelmi árukészlet értékesítése. **Pénzügyi megközelítésben a kiadás pénzeszközcsökkenést jelent.** A költség és kiadás kapcsolatát az alábbi táblázat mutatja:

A pénzkiadás megelőzi a költség felmerülését.	A tevékenység megkezdéséhez készpénzért anyagot vásárolnak, de azok felhasználására csak később kerül sor. Előbb keletkezik kiadás és csak később kerül sor a költség elszámolására, ha a korábban megvásárolt és raktározott anyag felhasználásra kerül.
A költség elszámolása megelőzi a kiadás elszámolását.	A munkaerő költségét – a munkabért – a vállalkozás elszámolja költségként, de a bérek kifizetésére csak később kerül sor.
A kiadás és a költség felmerülése, elszámolás időben egybeesik.	A vállalkozás a tevékenység folytatásához készpénzért anyagot vásárol, amelyet azonnal fel is használnak a tevékenységhez.

Mindezek alapján a költség – ha időben eltérően is – kiadással jár együtt, de előfordulhat olyan pénzeszköz csökkenés, amely nem indukál közvetlenül költséget. Ilyen lehet a kapott kölcsönök és hitelek törlesztése, amely kiadással jár együtt, de ezzel együtt a kötelezettség összege csökken.

A költség- és a ráfordítás fogalma is gyakran keveredik. **A költség a termék előállításához, szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódik, a ráfordítás pedig a kibocsátáshoz, az eredményképződéshez.**

**A ráfordítás tehát**

- egyrészt az időszaki értékesítés bekerülési költsége,
- másrészt az értékesítéstől független költségek, illetve az eredmény terhére elszámolt ráfordítások összege.

A ráfordítások egy része úgy keletkezik tehát, hogy korábban elszámoltunk költséget – a termék előállításához – és az **értékesítéssel a költség ráfordítássá válik**, azaz minden költség előbb vagy utóbb ráfordítássá fog válni. **Vannak azonban olyan költségek, amelyek az értékesítéstől függetlenül ráfordítássá válnak.** Az ilyen költségek nyilvánvalóan nem képezik részét a bekerülési értéknek sem, ezért ezeket az időszak eredménye terhére kell elszámolni. Az értékesítési költségeket és az előállítással közvetlenül kapcsolatba nem hozható igazgatási és egyéb általános költségeket – az eszköz értékelés alapjául szolgáló – közvetlen önköltség nem tartalmazhatja. Továbbá vannak **olyan ráfordítások** is, amelyeket soha nem kerülnek költségként elszámolásra, azok **közvetlenül a ráfordítások között jelennek meg.** Ezek a ráfordítások az egyéb ráfordítások és a pénzügyi műveletek ráfordításai.



## 6. FEJEZET

# A VEZETŐI SZÁMVITEL INNOVATÍV TERÜLETEI

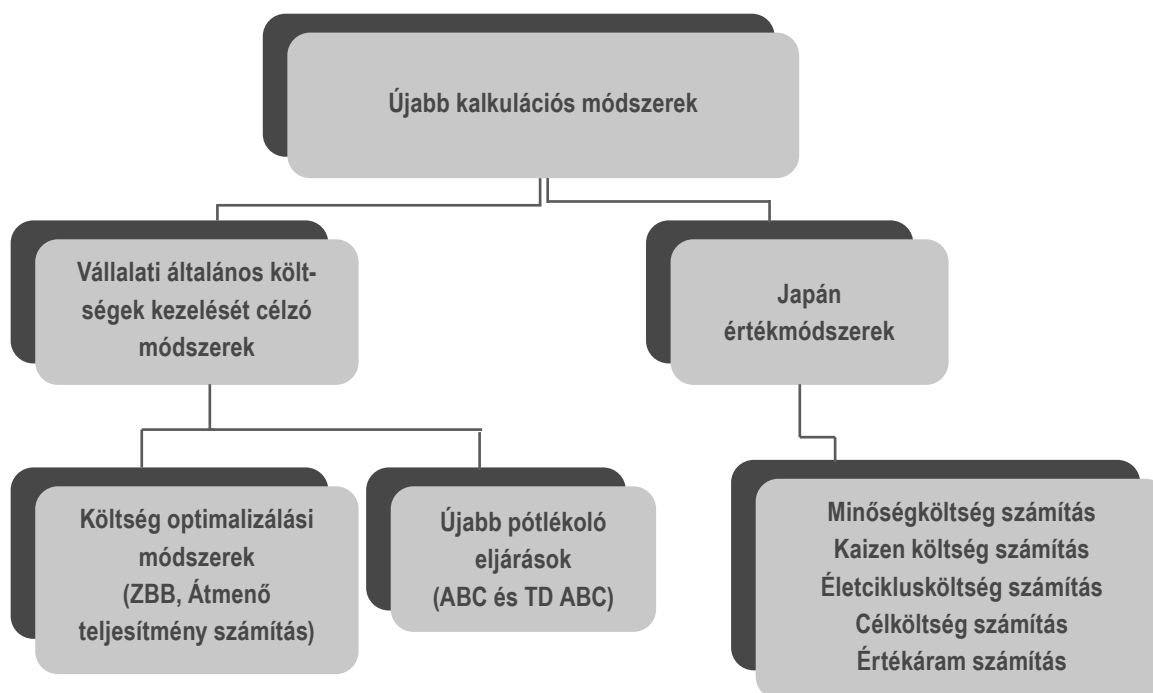
A fejezetben összefoglaljuk az értékelemzés fogalmát, folyamatának és hasznosításának lehetőségeit, az értékképző tevékenység lényegét. A fejezet továbbá bemutatja az értékelemzéshez kapcsolódó másik terület, a lean menedzsment, lean szemlélet lényegét.

### 6.1 Bevezetés

A vezetői számviteli kihívásoknak megfelelően **napjainkra a vezetői számvitel értékteremtő és fenntartható tevékenységet és döntéshozatalt támogató szerepére és módszereire helyeződött át a hangsúly.** Előtérbe került a közvetett (általános) költségek költségviselőhöz történő minél pontosabb felosztása, a kvalitatív tényezők és stratégiai erőforrások (például: kompetencia vagyon, jó minőség, ügyfél elégedettség) mérése, a vállalati teljesítmény számbavétele, a befolyásoló tényezőinek feltárása és számszerűsítése, az értékteremtő folyamatok azonosítása és költségeinek kalkulációja.

A hagyományos vezetői számviteli feladatok – önköltség kalkuláció, a saját előállítású eszközök közvetlen és közvetett költségeinek elszámolása, kalkulációja és tervezése – mellett számos modern vezetői számviteli módszer áll a vezetői számviteli szakemberek és kontrollerek segítségére, amelyek a közvetett költségek minél pontosabb felosztását és az indokolatlan költségek azonosításán keresztül, az erőforrás felhasználások optimalizálását biztosítva támogatják a vállalkozások hatékony és eredményes működését, a rövid és hosszú távú vezetői döntéseket.

Az értékteremtő vezetői számvitelt támogató módszerek rendszerezését a következő ábrán szemléltetjük.



23. ábra: A hagyományos kalkulációs módszereket kiegészítő kalkulációs módszerek  
Forrás: Laáb (2011)

Az értékteremtő vezetői számvitelt támogató egyik alapvető módszernek az értékelemzés tekinthető, ugyanakkor mára az értékelemzés alap gondolatából kiindulva született több egyéb módszer is, amelyeket összefoglalóan értékszemléletű stratégiai módszereknek is tekinthetünk. Ilyen módszer például a stratégiai portfólió elemzés, a benchmarking, a TQM (teljes körű minőségmenedzsment), a Hat szigma irányítási modell, a BSC (Balanced ScoreCard), a lean menedzsment és lean accounting stb.

A további alfejezetekben az értékelemzés és a lean menedzsment-lean accounting módszerek tömör összefoglalásán keresztül szeretnénk bepillantást adni ezen módszerek alapvető jellemzőibe.

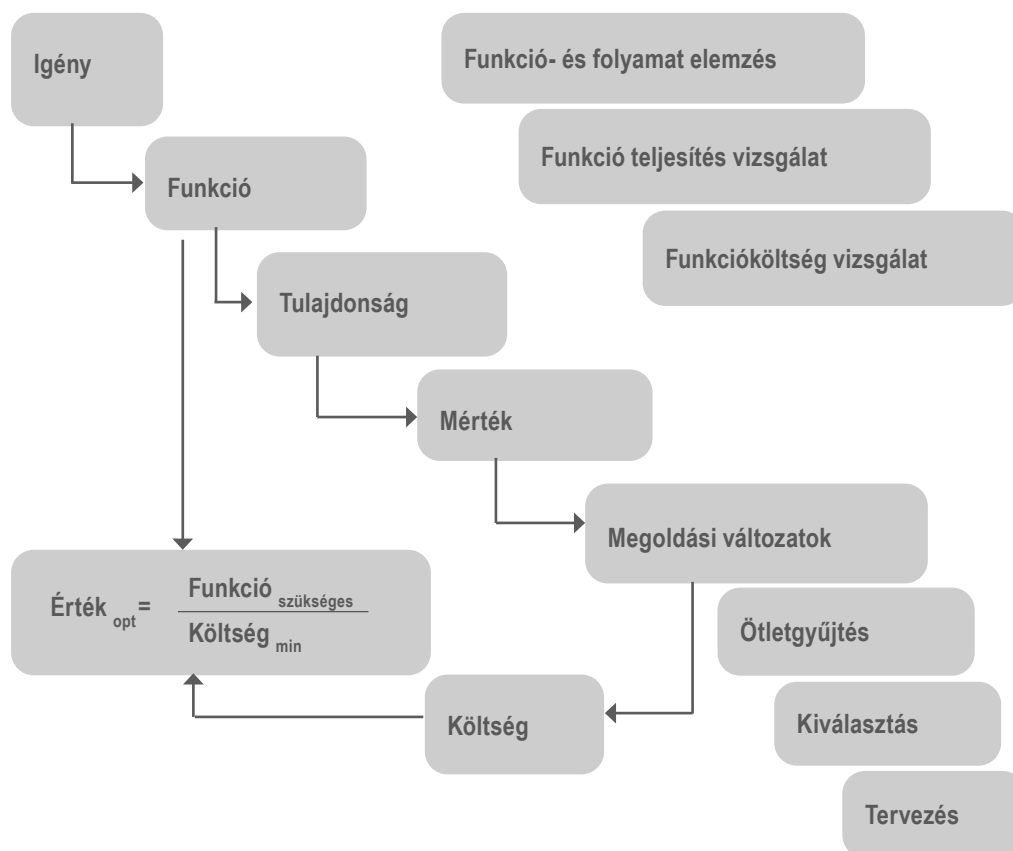
## 6.2 Értékelemzés

### 6.2.1 Az értékelemzés szemlélete

Az értékelemzés egy olyan döntés-előkészítő eljárás, amely nemcsak az olcsóbbat, illetve nemcsak a jobbat keresi, hanem a megkívánt, a szükséges igényt elégíti ki a legkisebb költség mellett. Az értékelemzésben ölt testet a természetes gondolkodásmódnak, döntési mechanizmusnak a tudatos alkalmazása, mely szerint minden döntésünknel egy időpillanatban mérlegeljük az elérhető előnyt (minőséget) és az érte hozott áldozatot (költséget). Az elméleti megközelítés szerint **minden lehet az értékelemzés tárgya, aminek funkciója és költsége van.**

**Az értékelemzés csoportos döntés-előkészítő eljárás.** A projekt (termék, szolgáltatás, eljárás, folyamat) minden fontos részletét lefedő, ún. multidiszciplináris, belső és/vagy külső szakértőkből álló team dolgozik együtt a tanácsadóval. A módszertan koncentrálna az információkat és a lehetséges megközelítéseket. Az értékelemzés szisztematikus fejlesztési lépéssorozat végrehajtását jelenti, melynek során a probléma természetének megfelelő elemzési és kreatív résztechnikák kerülnek alkalmazásra. Az értékelemzés azonosítja a projekt funkcióit, és összpontosít a legnagyobb hatással bíró beavatkozási pontokra, majd alternatív megoldásokat tár fel és létrehozza a funkciók optimális megoldását a költség-hatékony kielégítés és/vagy a teljesítmény növelése érdekében. (Miles, 1973; Iványi-Hoffer, 2004; Fodor, 2007; Körömdi, 2010)

Az értékelemzés módszerét bemutató ábráról leolvasható, hogy a szemléletében az értéket a szükséges funkció minimális költség szint melletti kielégítése jelenti.



24. ábra: Az értékelemzés szemlélete, logikai összefüggés rendszere  
 Forrás: [www.budavat.hu](http://www.budavat.hu) és Fodor (2010) alapján saját szerkesztés