

A vállalati költségelmélet kérdéséhez

I. A költség fogalma. 1. A költség fogalmi meghatározása. 2. Költség és felhasználás. 3. Költség és teljesítmény — az üzemi termék. 4. A költségek általános természetűe. — II. A költségek fajtái. 1. A négy alapköltségfajta. 2. A három funkcionális költségcsoport. 3. A költségfajták áttekintése. 4. A teljesítőképesség költségei. 5. A határköltségelmélet.

I. A KÖLTSÉG FOGALMA.

1.

A költség fogalmi meghatározása.

A költségek jelentik a vállalati gazdaság minden tevékenységének alapját. A vállalat költséggel indul, de költségkérdés egész működése, sőt megszűnése is. A költség határozza meg a vállalat jövedelmezőségét és ezáltal fejlődési lehetőségét is.

Mi tehát a költség?

A költségfogalom meghatározása céljából a már híressé vált — és az összes német írók által is használt — „schmalenbachi“ meghatározásból indulunk ki, amely szerint költségen nem azt érjük, amibe valami kerül, hanem amit a termelés és az üzemi folyamat alatt felhasználunk. A költségek keletkezésére nézve lényegtelen az, hogy milyen időpontban történt a kiadás, de döntő jelentőségű az az időpont, amikor a felhasználásokat a teljesítmény előállítás folyamatába bevonjuk. A pénzkadás történhet korábban mint a költség, történhet egyidejűen a költségekkel és keletkezhetik a költség elszámolása után. Nem a pénzkadáson múlik tehát egy költség keletkezése, hanem azon, hogy valamely termelési vagy üzemi folyamat alatt a javakat felhasználtuk-e? A két fogalom — *költség és kiadás* — amint látjuk, nem mindig fedi egymást. Így találkozhatunk jószágfelhasználásokkal, amelyek soha nem okoztak pénzkiadást és mégis költséget jelentenek. Pl. egy bányatársaságnál, amely saját kitermelt szénét használja fel.¹ Ebben az esetben nem pénzkadás okozza a költséget, hanem a saját kitermelt szénüknek az üzemben való felhasználása.

A költséget értékelniünk kell, vagyis nagyságát számszerint meg kell állapítanunk. Ez a megállapítás pénzüsszegben történik. *Pénz és költség* annyiban függ össze, amennyiben a mai, munkamegosztáson alapuló gazdasági rendszerben, a vállalatok egymásközötti teljesítményeiket kicserélik. Ami az egyik vállalat részére teljesítményt, a másik részére költséget jelent

¹ Greifzu Julius: *Die Kalkulation in der Industrie*. Hamburg, 1940. 55.

és megfordítva. A pénz az az eszköz, amely ezt a cserét lehetővé teszi. Ezért a költségeket pénzben értékeljük.^{1/a}

A pénzértékben kifejezett s a termelés céljára történt jószágfelhasználásokat nevezzük tehát *költségnek*.²

2.

Költség és felhasználás

A költségeket, a költségszámítás elemeit azonban Schmalenbach és vele együtt a legtöbb üzemgazdász nem azonosítja egyszerűen a felhasználásokkal. A költség fogalma ugyanis a költségszámításban nem esik egybe annak könyvviteli értelmezésével.^{2/a} E megkülönböztető felfogás szerint a költségek a költségszámításhoz, a felhasználások pedig a könyvvitelhez tartoznak. A felhasználás nem egyéb, mint jószágfelhasználás egy üzemi időszak keretében. Költségen viszont jószágfogyasztást értünk vállalati teljesítmények előállítása céljából.³

Schmalenbach a következőképpen fogalmazza meg a felhasználást: Felhasználás a józágnak az az értéke, amely akár rendeltetészerűen, akár nem rendeltetészerűen a vállalat tevékenysége alatt, vagy a vállalaton kívül megsemmisült, vagy veszendőbe ment.^{3/a}

Tekintettel arra, hogy a két fogalom csak ritkán fedi egymást, a vállalat felhasználásai és a költségszámítás költségei nem jelenthetnek azonos mennyiséget. A költség és felhasználás közötti eltérést szemléltetően mutatja be Schmalenbach a következő ábrán:

Felhasználás: eredményszámítás (könyvelés)

Semleges felhasználások	Felhasználások egyben költségek		
	Költségek, egyben felhasználások	Pótköltségek	

Költség: költségszámítás (árvetés)

Magyarázatul mindenekelőtt meg kell jegyeznünk, hogy a könyvvitel, amely időszakos elszámolási mód, egy időszak eredményét számolja el. Ezért legfontosabb alapkövetelményei a folyamatosság, összehasonlíthatóság, megbízhatóság, előrelátás és biztonság. A folyamatossági és összehasonlíthatósági elvek megkívánják, hogy

1. a forma (a számlázás egyforma legyen és ugyanazokat a tételeket ugyanarra a számlára könyveljük) és

^{1/a} Ruchti Hans: Die Bedeutung der Abschreibung für den Betrieb. Berlin, 1942. 11.

² Schmalenbach E.: *Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik*. Leipzig, 1927. 8—9.

^{2/a} a vitéz Rajty Tivadar: *Az üzemgazdaság rendje*. Budapest, 1939. 106.

³ Mellerowicz Konrad: *Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*. Berlin, 1940. 58.

^{3/a} Schmalenbach E.: *Selbstkostenrechnung und Preispolitik*. 6. kiadás, Leipzig, 1934. 112—6.

2. az értékelés (egységes értékbeállítás a mérlegbe és az egyes könyvelési tételeknél) változatlan maradjon.

A költségszámítás ellenben más alapelveken nyugszik, amelyek közül a legfontosabb a költségfajták pontos elszámolása a költségviselőkre és a költségfajták helyes tagolása.

A felhasználásoknak és költségeknek elkülönített elszámolási módjából — egyik a könyvvitelben, másik a költségszámításban — Schmalenbach különbségeket vezet le a két fogalom között. Habár a kettő kiterjedésben gyakran egybeesik, mégis bizonyos tételeknél szétválik. Azok a részek, amelyek nem esnek egybe, Schmalenbach szerint semleges, illetve pótköltségek. Semleges felhasználások azok a kiadások, amelyek az eredményszámítás értelmében felhasználások, de a költségszámítás értelmében nem költségek, mert nem mozdítják elő a termelés menetét. Ezt mutatja Schmalenbach táblázatának baloldali része. Pótköltségek viszont azok a költségek, amelyek a költségszámítás részére költséget jelentenek, bár nem okoztak kiadást, viszont az eredményszámítás értelmében nem jelentenek felhasználást. Ezt mutatja Schmalenbach táblázatának jobboldali része. A költségszámításban és eredményszámításban egybeeső tételek adják az alapköltségeket és célfelhasználásokat (a táblázat középső része).⁴

Schmalenbach a semleges felhasználásra vonatkozólag a következő két típusú példát hozza fel: értékpapírvásárlás és a vállalat által adott ajándékok. Schmidt⁵ mindkét esetben tagadja a felhasználás jelleget, mert mindkettő vagyonszökkenést jelent és ezért a magánszámlára könyvelendő el, illetve a tartalékalapból vagy a nyereségből fedezendő. Ha azonban ezek a felhasználások a toborzás érdekében keletkeztek, a vállalat részére költségeket jelentenek s így itt sincs különbség felhasználás és költség között.

Típusú pótköltséggként említi Schmalenbach a kalkulációs és a könyvviteli leírásokat akkor, amikor a kalkulációs leírás nagyobb, mint a könyvviteli leírás. Itt is rámutat Schmidt arra, hogy a kalkulációs és a könyvviteli leírás között csak akkor van különbség, ha a könyvviteli leírást túlzásba viszik, azzal a céllal, hogy titkos tartalékot létesítsenek. Vállalati szempontból azonban a rendes tartalékok és a titkosak célja ugyanaz, s így ha a vállalat nem létesít titkos tartalékot, akkor sem pótköltség, sem semleges felhasználás nem keletkezik.

Schmidtnek a semleges felhasználásra és pótköltségekre vonatkozó megállapításai kétségtelenül túlzottaknak tekinthetők.

Megállapíthatjuk tehát, hogy a költség és a felhasználás között elszámolási eltérés van. Egyes tételek csak a könyvvitelbe kerülnek, mások csak a költségszámításba, ismét mások viszont mindkettőbe.

Ezeknek az elméleti megkülönböztetéseknek gyakorlati célja abban áll, hogy figyelembe vegyünk az összes tényleges költségeket a költségszámításban, viszont mindazokat a felhasználásokat, amelyek nem költségek, vagyis a semleges felhasználásokat, a veszteség-nyereség számlán keresztül a könyvvitelben számoljuk el.⁶

⁴ vitéz Rajty Tivadar: *Általános vállalati gazdaságtan*. Budapest, 1943. 136—7. l.

⁵ Schmidt Fr.: *Kalkulation und Preispolitik*. Berlin—Wien, 1930. 54—5.

⁶ Greifzu Julius: *i. m.* 56.



3.

Költség és teljesítmény — az üzemi termék

A költségeket azért használjuk fel a vállalatban, hogy javakat termeljünk.

A költségek eredményeként terméknek kell keletkeznie, amelyet a piac többre értékel, mint az érte hozott áldozatot, s így a termék nyereséget hoz. A költséggel szemben áll tehát az üzemi termék. Schmalenbach ezt az üzemi terméket teljesítménynek nevezi.

Az üzemi termék négy fokon halad át. Ez a négy fok: a termelés előkészítése, a javak a termelési folyamatban, a késztermék és az eladott termék. Az eladott termék értéke a bevétel. Az elkészített és még el nem adott termék a készgyártmány-készlet, a termelési folyamatban lévő javak az üzemi félgyártmányok. Az üzemi termék az utolsó három stádiumban értékszerűen szerepel. Az első stádiumban még nem fejezhető ki számokban, még nem termék, csak előkészítés, tehát csak teljesítmény. A mérleg az az eszköz, amellyel az üzemi termék értékét megrögzítjük. Ahhoz, hogy ezeket az üzemi termékeket kifejezhessük, szükséges azok értékelése. Kész üzemi termékeket, amelyeket még nem adtunk el és még nem okoztak forgalombahozatali (eladási) költséget, saját költségük (önköltségük) szerint értékelünk. Ugyanez az értékelési elv érvényes a gyártási folyamatban lévő jószágokra is.

4.

A költségek általános természete

A vállalati elszámolásban a költségeket — amint erre már utaltunk — pénzben fejezzük ki. A pénz rendelkezési erőt jelent valami felett. A pénz általi beszerzési lehetőség és a pénzegységben való értékelés pénzértéki jószágfelhasználás jelleget ad a vállalatgazdasági költségeknek. A költségek visszavezetése pénzre nem tárja fel azonban sem a költségek valóságos természetét, sem szerepüket a piacon és az áralakulásban.

A költségek elméletének meg kell mutatnia, hogy mi rejlik a pénzköltség mögött. Ezért vissza kell mennünk a költségek *alapelemeihez*. Természetesen ezek a költségalkotó elemek változnak, mint ahogy változik maga a termelés is. A különböző időkben más és más jelentőséggel lépnek fel az egyes költségelemek. Abban az időben, mikor a tőkének még kisebb szerepe volt a termelésben, a legfontosabb költségelem a munka volt, a termék összköltségének tehát igen jelentős részét alkotta. Sőt a mai tőkeintenzív gazdasági rendszerben is vannak vállalati típusok, amelyekben a munkaköltség még a legjelentékenyebb költségelem (pl. szénbánya: 60%, vasút: 73%). Nem véletlen tehát, hogy Adam Smith minden költséget munkaköltségre vezetett vissza.

Később újabb költségelemek lépnek fel: anyag- és tőkeköltségek.

A munkánál az a fáradtság, amelyet a munka előidéz, a költségokozó elem. A munka okozta fáradtság megfelelő ellenszolgáltatást kell, hogy kapjon, ez a munkabér. Tény azonban az, hogy munkabér és munkafárad-

ság csak ritkán fedi egymást, mert a munka, mint bármely más áru, áralakulásában mennyiségétől függ. Különböző fajú munkák más és más díj-szabásban részesülnek, úgyhogy munkafáradtság és bér között nincs okozati összefüggés. Bye⁷ feltár olyan költségeket is, amelyek különös testi vagy lelki adottsághoz vannak kötve. Később az idő is költségtényezővé válik: a tőkehasználatnak az ideje, amely kamatban jut kifejezésre. A kockázat is költségtényező. Végül különösen fontos költségtényezővé — amely a költség természetét megvilágítja — vált az egyes termelési javak meghatározott mennyisége: a) a föld korlátozottsága, b) a nyersanyagok korlátozottsága, c) oly anyagok korlátozottsága, amelyeket a mezőgazdaság állít elő és különböző iparágaknak képezik nyersanyagát, d) mesterségesen előidézett korlátozottságok (monopólium által).⁸

Bye nyolc csoportra osztja azokat az okokat, amelyek költségeket idéznek elő: 1. fáradtság, 2. különös adottság, 3. tőkehasználat, 4. kockázat átvétele, 5. föld és telek használata, 6. természetes anyagok, 7. természet-szerűleg korlátozott javak, 8. mesterségesen korlátozott javak.

Ezek a költségeket okozó elemek megtalálhatók azokban a költségekben is, amelyeket az üzemgazdász az árvetésben is elszámol. A vállalati költségekben megtalálhatjuk a felsorolt nyolc költségokozó elem egyikét vagy másikát, pl. a bért a fáradtságban és adottságban, anyagokat a természettől vagy mesterségesen korlátozott javakban, biztosítási költséget a kockázatban, kamatot a tőkehasználatban, stb.

II. A KÖLTSÉGEK FAJAI

1.

A négy alapköltség-fajta

A vállalati költségek sokfélék. Mellerowicz négyféle szempontból osztályozza őket: 1. fajták, 2. vállalati tevékenységek, 3. egy termékre való elszámolhatóságuk, 4. a teljesített mennyiségtől való függőségük szerint.⁹

A *költségfajták* felsorolása szinte végtelen, ezért Melerowicz megkülönböztet négy olyan költségfajtát, amelyeket természetszerűleg minden termék magában hord, ezeket „természetes költségfajtáknak“ is nevezi. A négy természetes költségfajta a következő: I. *Tőkeköltségek*: a) kamatok, b) leírások, c) kockázatok, d) adók. II. *Munkabérek és fizetések*. III. *Anyagköltségek*, IV. *Idegen szolgáltatások* (pl. jószágszállítás, hírszolgálat, revízió és szervezés).

Ezzel a négy költségelemmel mindig találkozunk, ezek még további alcsoportokra is feloszthatók.

A számvitelben a tőkefelhasználásokat gyakran elhanyagolják, ami jelentőségük fel nem ismeréséből származik.

Ami az anyag- és bérköltségek jelentőségét illeti, arra itt nem kell külön rámutatnunk.

⁷ Mellerowicz Konrad: *i. m.* I, 50.

⁸⁻⁹ Uo. 30—1.

Az idegen teljesítmények költségei közül a legjelentősebb az állam és egyéb közületek és intézmények teljesítményeinek költsége, mint: rend és biztonság (személyi és jogi), nyilvános berendezések használata; bíróság, külképviselet, közhírszolgálat és számtalan más intézmény, amelyeket a modern állami élet kitermelt. Ezeknek az állami teljesítményeknek ellenszolgáltatását képezik az adók, amelyek a modern államban egyre jelentősebb szerepűek az üzemi költségszámításban. Az idegen szolgáltatások második nagy csoportja a szállítási költségek. Ezekről meg kell különböztetnünk azokat a szállítási költségeket, amelyek saját teljesítményeink által keletkeznek. Ilyen pl. a belső szállítás, ez azonban költséghelyet és nem költségfajtát jelent. Az idegen szállítási költségek csoportja több költségfajtát foglal magában, azért ezeket szállítási eszközök szerint csoportosítjuk: vasút, pósta (levél, telefon, távirat, rádió, csomag), hírszolgálat, stb.

A fenti két költségesoporthoz csatlakozik egy csomó más költségfajta, amelyek részben állandó, részben egyszeri költségek, mint pl. szervezési-revizió-, ügyvédi, tudakozási, toborzási, kiállítási, stb. költségek.

Különleges költségekként szerepelnek gyakran a véletlen okozta felhasználások. Ezek előre nem látható kiadások, amelyek vagy teljesen bizonytalanok, vagy nagyságukat nem lehet előre megállapítani, bár biztosan kell számítani rájuk. Az első csoportba tartoznak a robbanások, árvizek, sikkasztások. A második csoportba tartoznak: túlnagy selejt a termelésben, túlságos nagy anyag- és adósveszteségek.

A könyvvitel természetesen ezeket az előre nem látható felhasználásokat teljes nagyságukban könyveli el. A költségszámítás viszont nem tudhatja a második csoport előre nem látható felhasználásainak mértékét. Ezért egy átlagösszeget számít fel (%-ot), amely a szakmára vonatkozik.

Az első csoport felhasználást jelent és nem költséget. Fedezete a kockázati prémium, amely a nyereségben, jobbanmondva a tartalékban található meg.

A költségek fenti tagolása a négy természetes költségfajta más szempont szerint történt, mint a költségek felosztása elszámolásuk szempontjából: anyag-, bér- és általános költségekre, mert az általános költségek legnagyobb részükben anyag- és bérköltségekből állanak. A költségeknek a teljesítményekre való elszámolhatósága szerint közvetlen és közvetett költségeket különböztetünk meg.¹⁰

A Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit, megkülönböztet a költségelszámolás szempontjából költségfajtákat, költséghelyeket és költségviselőket. A költségfajták az üzemi jószágfelhasználásoknak a csoportjai. A költségfajta-csoportosítás arra a kérdésre ad választ, hogy mit használtunk fel az üzemben. Ide tartoznak: a munkabér-, anyag-, üzemi erőfelhasználások, valamint a befektetett tőke kamatai, az egyes vagyonrészek elhasználódása folytán keletkező értékcsökkenés, a kockázat vagy a biztosítás díja, a szállítás, a csomagolás, stb. költsége.¹¹ A *költséghelyek* azt a helyet, gépet vagy más tevékenységkifejtési helyet jelentik, ahol a költségek keletkeznek.

A gyakorlatban főleg a következő költséghely-csoportokat részesítik

¹⁰ Weigmann Walter: *Selbstkostenrechnung und Preisbildung in der Industrie*. Leipzig, 1941. 9.

¹¹ vitéz Rajty Tivadar: *Általános vállalati gazdaságtan*. Budapest, 1943. 131.

előnyben: 1. *általános költséghelyek*, amelyek az egész vállalatot szolgálják, mint pl. helyiségeköltségek, energiaszolgáltatási költségek, jótékony-célú költségek, stb., 2. *gyártási helyek*, ahol a tulajdonképeni termelés folyik, 3. *gyártási segédhelyek*, amelyek csak közvetve vesznek részt a termelésben, 4. *anyaghelyek*; ezek azok a helyek, amelyek az anyagbeszerzést, átvételt, ellenőrzést, megőrzést és kiadást szolgálják, 5. *igazgatási helyek*; ide tartoznak azok a helyek, amelyek az igazgatást szolgálják, 6. *eladási helyek*, amelyek a teljesítmények eladásában résztvesznek.

Természetesen ez a csoportosítás csak példa, ami nem lehet kötelező egy vállalat részére, annál kevésbé, mert a költséghelyek tagolása nagy mértékben függ a vállalat természetétől, a termelés menetétől, stb.¹²

Minél részletesebb a költséghely szerinti tagolás, annál pontosabbá válik az általános költség elszámolása.

„A költséghelyekre szétosztott költségfajtákat arra a teljesítményre számoljuk el, amelynek előállítása érdekében a költség keletkezett, amelyik teljesítmény tehát a költséget viselni tartozik. Így kapjuk meg a költségviselőt. Mindenfajta költség, amellyel a vállalatban találkozunk, azt a költséghelyet terheli, amelyen keletkezett. A költséghelyeken összegyűjtött költségek viszont átszámlítanak arra a teljesítményre, termékre, amelyet azon a költséghelyen állítottunk elő. Az egyes költséghelyek egymással szerves kapcsolatban vannak, mert minden költséghely a rajta csoportosított költségfajtákat átadja annak a költséghelynek, amely tőle a termelt jóságokat, alkatrészeket, félgyártmányokat átveszi. Így az utolsó költséghelyen az előbb költségfajtánként, majd költséghelyenként csoportosított költségek összegyűlnek s a kész termékre számoltatnak el. A kész termék tehát a végső költségviselő.”

„Amennyiben a vállalat nemcsak kész-, hanem félgyártmányokat, vagy alkatrészeket is termel, mint pl. a gépkocsigyárak, a költségfajták költséghelyeken való elszámolásának szerepe még fokozódik. Ilyenkor ugyanis a termelés minden fokán szükséges a költségek pontos megállapítása, hogy így a különféle gyártási fokokon előállított termékek, félgyártmányok, alkatrészek saját ára mindenkor pontosan megmondható legyen.”

„A költségcsoportosítás és költségelszámolás jelentőségét fokozza az is, hogy nemcsak az alkatrész vagy teljesítmény, de a kész termék sem kerül mindig piacra. Vannak termékek vagy üzemi teljesítmények, amelyeket az üzem saját használatára készít, ilyenek a javítások, a saját célra készített gépek, szerszámok, felszerelések és berendezések, stb. Hogy a késztermék, a költségviselő, saját ára pontosan elszámolható legyen, ahhoz ezeknek az üzemi teljesítményeknek nemcsak értéke, hanem felhasználási helye is pontosan nyilvántartandó.”¹³

Ha a Mellerowicz által felosztott természetes költségfajtákat tovább csoportosítjuk, akkor a következő *költségtagozódást* kapjuk:

I. *Tőkeköltségek*: 1. Kamatok: a) saját tőke kamata, b) idegen tőke kamata. 2. Leírások. 3. Kockázatok.

II. *Munkaköltségek*: 4. Munkabérek és mellékköltségeik. 5. Fizetések

¹² Fischer—Hess—Seebauer: *Buchführung und Kostenrechnung*. Leipzig, 1941. 59—61.

¹³ vitéz Rajty Tivadar: *i. m.* 131—3.

és mellékköltségei. 6. Alkalmazottak biztosítása. 7. A vállalkozó munkadíja. 8. Egyéb személyzeti költségek.

III. *Anyagköltségek*: 9. Nyers-, segéd- és üzemanyagok, áruk, 10. Irodai anyagok.

IV. *Idegen teljesítmények*:

a) Az állam, valamint egyéb köz- és magántestületek teljesítményei; 11. Adók, 12. Illetékek, vámok, hozzájárulások.

b) Szállítmányozási vállalatok teljesítményei: 13. Az áruszállítás költségei. 14. Hírszolgálati költségek.

c) Egyéb dologi és személyi szolgáltatások költségei: 15. Üzletbér, telepbér, 16. Villany- és gázszolgáltatás költsége, 7. Eladási költségek (az I—III. alattiak kivételével). 18. Szabadalmak és jogosítványok költsége. 19. Ügyvédi-, szakértői, szervezési és revizori költségek. 20. Biztosítási költségek.¹⁴

2.

A három funkcionális költségcsoport

Megfelelően a három vállalati alaptevékenységnek: beszerzés, termelés és eladás, megkülönböztetünk három funkcionális költségcsoportot: beszerzési költségeket, termelési költségeket és eladási költségeket. Ezek természetesen a négy költségelemből tevődnek össze, és visszavezethetők a Bye szerinti nyolc költségokozóra.

Az alaptevékenységek feloszlanak altevékenységekre, pl. a termelés: bevásárlásra, raktározásra, előállításra, ügykezelésre, stb. Az üzemi tevékenységek egymástól való pontos szétválasztása biztos alapot ad a helyes költségfelfogásnak.

3.

A költségfajták áttekintése

Az elszámolás, az árképzés és a vállalati politika érdekében célszerű a költségeket fajták szerint tagolni.

A) Ez a csoportosítás *különböző szempontok* szerint történhetik:

1. Jelentőségük szerint vannak fő- és mellékköltségek (pl. bér- és bér-mellékköltségek: társadalmi terhek, szabadságköltségek, betanítási költség, beállítási és elbocsátási költség, továbbképzési költség, a személyzeti osztaály költségei, stb.).

2. Gyakoriságuk szerint megkülönböztetünk: egyszeri és folyamatos költségeket (gépbeszerzési költség és gépkarbantartási költség, vagy a vállalat jogi szabályozásával kapcsolatos szervezési költségek is igazgatási s adózási költségek).

3. Az egy- vagy össztermékre vonatkozólag: darab- és összköltséget.

4. A költségeknek a költségszámításban való szereplése szerint: részleges vagy teljes költségeket.

¹⁴ Mellerovics Konrad: *i. m.* I, 31—2.

5. Az összterméket vagy csak az egyes rétegeket, különösképpen az utolsó, még termelendő vagy nem termelendő réteget tekintve, vannak:

átlagköltségek = $\frac{\text{összköltség}}{\text{termelt mennyiség}}$ és rétegeköltségek (különbözeti-, határköltség).

6. A pénzkadáshoz vonatkoztatva van: történeti költség, piaci árköltéség, elszámoló árköltéség és standard költség.

B) A költségfajták felsorolása nehezen meríthető ki. A költségek megismerésére és tagozódására nézve kétféle csoportosítás jelentős különösen:

1. A költségek elszámolási módja a teljesítményre és

2. A költségek alakulása a változó foglalkoztatási mérték szerint.

Az *elszámolhatóság szerint* a költségeket a Verein Deutscher Maschinenbauanstalten egyedi (közvetlen) és általános költségekre osztja fel. Egyedi költségek azok, amelyeket közvetlenül számolhatunk el a termékre. Az árvetés annál pontosabb, minél pontosabban tudjuk egy termék költségeit elszámolni. Egyedi költségek a következők: nyersanyag, közvetlen bér, különleges egyedi költségek: a) az üzemi (tervezési és mintaköltségek), b) az eladási (egy különleges cikk eladási költségei: jutalék, szabadalmak, forgalmi adó, stb.).

Általános költségek azok, amelyeket a termékre közvetlenül nem, csak közvetett módon számolhatunk el. A legfontosabb általános költségek: leírások, kamatok, segédanyagok, segédmunkabérek és fizetések, személyzeti biztosítás, dologi biztosítás, toborzási költségek, adók.

Fontos az általános költségeket valóságos és nem valóságos általános költségekre tagolni. Vannak költségek, amelyeket bár egy meghatározott termék idézett elő, mégis közvetve számolunk el. Ez az elszámolás szervezési és gazdaságossági szempontjától függ. Valóságos általános költségek azok, amelyeket csak közvetve számolhatunk el.¹⁵ Az általános költségek lehetnek helyköltségek és kulcsköltségek. Az elsőt közvetlenül el tudjuk számolni a költséghelyre, a másodikat viszont csak kulcs segítségével.

Schmalenbach¹⁶ a költségeket *a foglalkoztatási mértéktől való függőségük szerint* csoportosítja. Ezek szerint öt költségcsoportot különböztet meg:

1. Arányos költségek, amelyek ugyanolyan mértékben nőnek és csökkennek, amilyen mértékben nő vagy csökken a foglalkoztatási mérték. Vállalatok csupán arányos költségekkel ritkák. Arányos költségfajták pl. az összes munkabérek és anyagfelhasználások.

2. Állandó (fix) költségek, ha a foglalkoztatási mértéknek nincs hatása a költségekre. Olyan vállalat, amelynek legnagyobb százaléka állandó költségű, pl. a teljesen automatizált vízművek. Nagyarányú állandó költséggel dolgozó vállalatok még a vendéglátóipar, gáz-, víz- és villamosművek, vasutak, mozik, színházak, stb. Az állandó költségfajtákhoz sorolhatjuk az üzemi készenlét költségeit is.

3. Degresszív költségek, amelyek nem nőnek ugyanolyan arányban, mint a foglalkoztatási mérték.

¹⁵ Mellerowicz Konrad: *i. m.* 61—2.

¹⁶ Schmalenbach Eugen: *i. m.* 29—40.

4. Progresszív költségek, amelyek jobban nőnek, mint a foglalkoztatási mérték. Túlfoglalkoztatott vállalatoknál, vagy a termelés megindításakor fordulnak elő.

5. Regresszív költségek azok, amelyek a növekvő foglalkoztatási mérték ellenére csökkennek.¹⁷

C) Fischer Guido¹⁸ a költségeket a következőképpen tagolja:

1. Tőke- és vagyonszükséglet. Az elsőhöz számítja pl. a kamatot, a másodikkal a többi költségek legnagyobb részét.

2. Befektetési és üzemi költségek.

3. Beszerzési, termelési és eladási költségek.

4. Fő- és mellékköltségek.

5. Egyszeri és folyamatos költségek.

6. Össz- és darabköltségek. Az összköltségek vonatkoznak az egész vállalatra, vagy egy nagyobb vállalati részre, az egyes költségek viszont csak az egyes teljesítményre.

7. Állandó és változó költségek.

8. Közvetlen és közvetett költségek.

D) A költségfajták célszerű csoportosításának további módja a következő:

I. *Tőkeköltségek*: a) a tőkehasználat költségei (kamattól, kockázattól, jutaléktól, diszázsiónál, skontónál, stb.); b) a tőke értékcsökkenési költségei (leírások); c) telepbérek (a kapcsolatos adókkal); d) a felszerelés karbantartásának költségei; e) vállalati adó (tőkeadó); f) szabadalmi díjak, gyártási engedélyek (licenccel) díja.

II. *Üzemi költségek*: a) személyi kiadások (munkabér, tisztviselői fizetés, üzemen kívüliek, pl. ügyvéd tiszteletdíja); b) energiaköltségek: gáz, villamosság, szén, stb.; c) anyagköltségek (nyersanyag, félgyártmányok, szabványos alkotórészek, segédanyagok, üzemanyagok); d) egyéb költségek (adók és szociális terhek, biztosítás, érdekképviselési díjak, postai, távirati, távbeszélő, vasúti és fuvaroköltségek, stb.).¹⁹

A költségeket csoportosíthatjuk még aszerint, hogy az üzem szervezetében, vagy a termelés belső sorrendjében milyen szerepet játszanak.

A költségeknek az üzem szervezetében való szerepe szerint megkülönböztetünk:

1. helyköltségeket (a beszerzés és fenntartás költségei);

2. felhasználási költségeket (ugyancsak a beszerzés és fenntartás költségeire osztva);

3. üzemi költségeket (az előbbi két csoport kivételével a termeléssel kapcsolatos minden költség);

4. a kockázat költségeit;

5. kényszerköltségeket (adók, illetékek, járulékok, stb.).

A termelés belső sorrendjében való szerepük szerint viszont lehetnek a költségek:

¹⁷ Weigmann Walter: *i. m.* 15—21.

¹⁸ Fischer Guido: *Betriebswirtschaftslehre*. Leipzig, 1940. 104—5, 184—5.

¹⁹ vitéz Rajty Tivadar: *i. m.* 140.

1. Előzetes költségek:

- a) egyszeriek (melyek a vállalat megindításával kapcsolatosak);
- b) állandók (mintakészítés, a munkafolyamatok megtervezése, az üzem napi megindítása, egyszerűen az, amit munkaelőkészítésnek neveznek);
- c) készletléti költség (tőkehasználati költségek, a felszerelés avulásának leírása, a nem termelő személyzet bére és fizetése, az ú. n. inproductív bérek, társadalombiztosítási költségek, erőgépek és vezetékek készletléti költségei, a gépek és az ügykezelés anyagfogyasztása, stb.).

2. A tulajdonképeni üzemi teljesítmény költségei:

- a) a teljesítménnyel kapcsolatos üzemi tőke kamatai;
- b) a teljesítménnyel kapcsolatos különleges berendezések leírása;
- c) a teljesítménnyel kapcsolatos bér (produktívbérek);
- d) a teljesítményhez felhasznált anyagok értéke;
- e) a teljesítményhez felhasznált energia (a készletléti költségen felüli energiaköltség);
- f) a teljesítménnyel kapcsolatos adó, pl. szeszadó, a cukor kincstári haszonrészesedése.

3. Utólagos költségek:

- a) a munka jellegéből folyó költségek, pl. nyomás után a gép lemosása;
- b) a felelősségvállalás költségei (mint hibás termékek kicserélési kötelezettsége, bánatpénz, kötbér);
- c) jótállási költségek (az eladott termékért bizonyos ideig vállalt felelősségből eredő költségek);
- d) részesedés más kárában (pl. havária);
- e) kockázati költségek.

A költségeknek ez a két utóbbi csoportosítása, amely a költségek alakulására mutat rá, nem annyira a könyvviteli elszámolás, mint inkább a technikai árvetés szempontjai szerint történt.²⁰

4.

A teljesítőképesség költségei

A) A modern gazdálkodásnak két szembevetendő ismertetőjele van: 1. a *tőkeintenzív termelés*, 2. a *gazdasági dinamika*.

Mindkettő növekvő irányt mutat. A termelés egyre tőkeintenzívebbé válik, a fejlődés pedig erőteljesebb és mélyebb változásokat idéz elő. Habár a mai termelés e két jellemző tulajdonságának fejlődési iránya párhuzamos, mégis ellentétes hatást vált ki, mert egyrészt a vállalatok mind merevebbé válnak, az állandó költségek ugyanis mind nagyobb részét teszik az összköltségnek, ami által csökken a vállalat alkalmazkodóképessége a piaci hullámzásokhoz, másrészt viszont a gazdasági élet dinamikája egy bizonyos mértékű rugalmasságot kíván meg a vállalat részéről. A legkedvezőbb termelést csak úgy tudjuk elérni, ha a dinamikának megfele-

²⁰ vitéz Rajty Tivadar: *i. m.* 141—2.

lően eredményes rendszabályokat alkalmazhatunk. Ezek a rendszabályok kihatnak a vállalat költségalkulására is. Ezért szükséges a költségeket a dinamika és a teljesítőképesség szempontjából vizsgálni.

Vállalati teljesítőképességen a vállalat termelőerejét értjük. Ez a vállalat nagyságából adódik, amely a befektetések teljesítőképességének mértékétől és a tevékeny emberek számától függ, de a tőkeerőtől is. Egy termelővállalatban elsősorban a gépek alkotják a befektetést; a kereskedelemben az eladási és a raktárhelyiségek; a szállítási vállalatokban a vasúti pálya, mozdonyok, kocsik és egyéb szállítási eszközök; a bankokban a helyiségek és az irodai berendezések. A vállalatok befektetés-igényességét a tőkeigényességi együtthatóval fejezzük ki.

A vállalat teljesítőképességének második tényezője a vállalatban tevékenykedő ember: a vezető és végrehajtó személyzet. Minden embernek van teljesítőképessége, amely teljesen vagy csak részben használható ki.

A tőke is a teljesítőképesség egyik tényezője. Habár mindhárom tényező: a befektetés, a munka és a tőke, hozzájárul a vállalati teljesítőképesség fokozásához, mégsem viselkednek egyformán. A munkatényező rugalmasabb, mint a befektetett tőke. Munkaerőt, veszteséggel vagy veszteség nélkül, bármikor elbocsáthatunk. A befektetett tőke ellenben a vállalat egész élettartama alatt merev. Természetesen a befektetett tőke mértéke függ a vállalat jellegétől is. A kiskereskedelemben pl., ahol a személyzeti költségek teszik a merev költségek legnagyobb részét s a befektetés tőkeköltségei csekélyebbek, mások az arányok, mint a nagyipari vállalatokban, ahol a befektetések óriási arányokat öltenek, viszont az emberi munka szerepe sokkal kisebb.

A teljesítőképesség mérése és kihasználása lényeges dolog. Mérése, nemcsak az egyes termelési ágaknál, hanem azokon belül is, nem egységes szempontok szerint történik. A vállalat teljesítőképessége már azért sem mérhető egységesen, mert a különböző vállalati- és költségszerkezet különféle mértékegységet követel meg: ipari-, közlekedési-, kereskedelmi- és bankvállalatok nem mérhetők egységesen. Ha a munka, mint költség-tényező túlsúlyban van, akkor a munkaórák száma szokott a mértékegység lenni. Tőkeigényes vállalatoknál a gép használatának idejét (gépórát) lehet mértékegységül venni. A kereskedelemben a forgalom adja a mértékegységet (itt sokszor hátrányosan hat az árhullámzás). Olyan mértékegységek a legalkalmasabbak, amelyek függetlenek a változó tényezőktől. Bankvállalatoknál ugyancsak a forgalom a legalkalmasabb erre a célra. Közlekedési vállalatoknál viszont a tonnakilométer.

Megkülönböztetendő a meglévő, azaz az elérhető és a kihasznált kapacitás, vagy más szóval: a teljesítőképesség és a tényleges teljesítmény. Az első technikai, a második gazdasági fogalom. A kettő közötti viszony a kihasználás vagy a foglalkoztatás mértékét jelenti.

A vállalat teljesítőképessége és ennek kihasználása azért olyan nagyon fontos, mert a költségnek a legkisebbre csökkentése csak a teljesítőképesség legkedvezőbb kihasználása által lehetséges, és mert a ki nem használt teljesítőképesség egységenként több költséget eredményez és ezáltal csökkenti a jövedelmezőséget is, hacsak az árak nem emelkednek. A teljesítőképesség kihasználása főleg a tőkeigényes vállalatok problémája, míg a

munkaigényes vállalatokban — tehát a kevésbé merev vállalatokban — a teljesítőképesség kihasználása kevésbé döntő jelentőségű.

B) A változó termékmennyiségnek kihatásai az egyes költségfajtákra különbözőek. Mellerowicz ebből a szempontból különbséget tesz a költségek természete és alakulása között.

A költségek természete szerint megkülönböztet kétféle költségfajta²¹

I. Állandó költségek: 1. teljesen állandó, 2. viszonylagosan állandó költségek.

II. Változó költségek: 1. arányosan változó, 2. aránytalanul változó költségek.

Az állandó költségek merevek és rendszerint nem változnak a foglalkoztatási mértékkel arányosan. Kétféle állandó költséget különböztünk meg: teljesen merev állandó költséget, amely egyáltalán nem befolyásolható a foglalkoztatási mértéktől, még akkor sem, ha a vállalat átmenetileg áll is. Ide sorolhatjuk a vállalat készenléti költségeit és a vállalatvezetéssel kapcsolatosan keletkező költségeket. Ezek rövid időre állandóak. Abszolút állandó költségek: a hosszabb időre előre megállapított kamatok (pl. kötvénykamat), leírások, bérek, vagyoadók, stb. Viszonylag állandók: az illetmények, fűtés, világítás, stb.

A változó költségek rugalmasak, alkalmazkodnak a foglalkoztatási mértékhez. Azonban ezek sem egyformán változók: vannak változó költségek, amelyek majdnem 100%-osan alkalmazkodnak a termeléshez. Ezeket nevezhetjük arányos költségeknek. Vannak viszont olyanok, amelyek nem alakulnak arányosan a foglalkoztatási mértékkel, hanem csak nagyobb termelési változásokra reagálnak; ezek az ugrásszerűen változó költségek. Az arányos költségek sem arányosak minden tekintetben, hanem csak bizonyos határokon belül.

A változó költségek lehetnek először szabályszerűen és másodszor szabályszerűtlenül változók. A szabályszerűen változó költségek lehetnek — a tisztán arányosakon kívül — még progresszívek és regresszívek. Degresszív az a költség, amely bár szabályszerűen, de kisebb mértékben, progresszív az a költség, amely szabályszerűen, de erősebb mértékben nő, mint az arányos költségek. Sokkal fontosabbak az ugrásszerűen arányos költségek, amelyek csak nagyobb termelési fok-változás esetében módosulnak. Arányosan változó költségfajta a közvetlenül elszámolható munkabér és anyag, forgalmi adó, jutalékköltségek, stb. Ugrásszerűen változó költségek a segédanyagok, irodaanyagok, segédirányok munkabérei, túlórák, éjjeli munkabérek, toborzás, stb. költségei.

Az állandó és változó költségeket az össztermeléshez és egy termékhez viszonyítva kell vizsgálnunk. Az össztermeléshez viszonyítva az állandó költségek változatlanok maradnak, ellenben a termékegységhez viszonyítva változnak. A változó költségfajta viszont, mint egy termékre eső költségek változatlanok maradnak, tehát függetlenek a termeléstől; mint összköltség azonban változóak s így függnek a termeléstől. Mind az arányos, mind az állandó költségek alakulás tekintetében szabályosak: az arányos költségek

²¹ Mellerowicz Konrad: *í. m.* I, 324—5.

közvetlenül arányosak a termelés mennyiségével, az állandó költségek viszont csökkennek a termelés növekedésével.

Az egyes költségfajták, az állandók és a változók is, sok költség-elemből tevődnek össze, amelyek nem teljesen egyenlő szerkezetűek. Az összes állandó költségelemek együttvéve adják az állandó költségsoportot. Az összes változó költségelemek viszont a változó költségsoportot adják. Az összköltségek állandó és változó költségsoportokból tevődnek össze.

Az állandó költségek az üzemi felkészültségből adódnak, a meglévő teljesítőképességből s ezért ezeket Mellerowicz teljesítőképességi költségeknek nevezi. Ezt a kifejezést Mellerowicz találóbbnak tartja, mint az állandó költség elnevezést, ami félreértésekre adhat okot, mert az állandó költség kifejezés azt is jelentheti, hogy az összköltségek is állandóak lehetnek. Ez azonban szerinte helytelen felfogás, mert:

1. az összköltségek a termelés növekedésével nem maradnak változatlanok. Csak mint állandó költségsoport maradhatnak változatlanul és akkor is csak egy kapacitási fokon belül;

2. az állandó költségek: a) nem abszolút állandóak, mert több költség-elemből tevődnek össze, amelyek rugalmassági együtthatója különböző; b) ugyanakkor átváltoztathatók változó költségekké;

3. hosszabb időszakot tekintve az állandó költségek megszűnnek ilyenek lenni. Ez időszak határa a beruházások élettartama.²²

Ezért helyesebb ezeket a költségeket teljesítőképességi költségeknek nevezni. Olyan költségek ezek, amelyek egy vállalat befektetéséből és teljesítőképességéből keletkeznek és amelyek legjellegzetesebb tulajdonsága a viszonylagos állandóság.

A költségek alakulása szerint beszélhetünk: a) az összköltségek, b) a darabköltségek és c) a csoportköltségek alakulásáról a termékmennyiség változása szempontjából.

a) Az összköltségek alakulása lehet: 1. degresszív, 2. arányos, 3. progresszív.

Helyesebben kifejezve az üzem lehet a degressziós, az arányos és a progresszív zónában. Fix zóna, az összköltséget tekintve, nincsen.

Állandó jellegű költségalakulás nincsen, még a vízerőműveknél sem. Ez csak akkor volna lehetséges, ha egy vállalatnak csak állandó költségei lennének. Ilyen vállalat azonban elképzelhetetlen. Az állandó költségek az összköltségekben jelentkeznek, mint csoportköltségek, pl.:²³

A degressziós zónában a termelés növekedésével nőnek az arányos

	Állandó költségek, mint csoportköltség	Változó költségek	Összköltségek
I. termelési mennyiség :	100.000	100.000	200.000
II. termelési mennyiség :	100.000	200.000	300.000

²²⁻³ Uo. 326, 226.

költségek is. Az állandó költségek viszont változatlanok maradnak s így, bár az összköltségek növekednek, ez a növekedés nem olyan nagy, mint a termelésgyarapodás. A darabköltségek ezzel szemben kisebbek lesznek, mert az állandó költségek több egységre oszlanak. A költségek tehát regresszíven alakulnak akkor, amikor a költségnövekedés kisebb, mint a termelés gyarapodása. A termelés további fokozása érdekében a vállalat olyan fejlődési állapotba jut, amikor az állandó költségek az egységre a legkisebbek lesznek, a teljesítőképesség pedig a legkedvezőbbben van kihasználva. Ezt a fokot optimális kihasználási foknak nevezzük.

A termelés fokozása az optimális zóna túllépésekor jobban növeli a költségeket, mint a termelés mennyiségét. A vállalat progresszióba lép. A költségek tehát progresszíven alakulnak akkor, amikor a költségnövekedés nagyobb, mint a foglalkoztatási mérték. Ezt az aránytalanul nagy költség-növekedést az újabb befektetések okozzák, amelyeket még nem használunk ki teljesen, vagy az arányos költségek szaporodása, mint pl. magasabban fizetett túlórák, nagyobb selejt, megfeszített munka következtében beállott nagyobb fáradtság és ennek folytán kisebb teljesítmény, stb. Ha a teljesítőképességet újabb befektetések által fokozzuk, akkor a vállalat költségalakulása megint progresszív irányt vesz fel; az üzem kibővítésével az állandó költségek ugrásszerűen nőnek (lépcsőzetes költségek).

Eddig a költségalakulást csak a termelés növelése irányában láttuk. Ezek nem okoznak a vállalatnak különösebb nehézséget, mert megfelelő eszközökkel (pl. termeléspolitikával) szabályozhatók. A regresszív költségalakulás ellen már nehezebb védekezni, mert a vállalat foglalkoztatása nagy mértékben függ a konjunkturális hullámzásoktól, vagyis külső, a vállalattól független tényezőktől. Hogyha a foglalkoztatási mérték csökkenő irányú fejlődést mutat, akkor a költségalakulás, progresszív, vagyis az összköltség csökken, viszont az egy termékre eső költség nő, pl.:

1.000 darab összköltsége 1.000.— RM., a darabköltség 1.— RM.

800 „ „ 900.— RM., a „ 1,125 RM.

A progressziós zónából való visszafejlődésnél a költségek alakulása regresszív: csökkenő összköltségek és csökkenő darabköltségek, pl.:

1.000 darab összköltsége 1.000.— RM., a darabköltség 1.— RM.

800 „ „ 700.— RM., a „ 0,875 RM.²⁴

Schmalenbach megkülönböztet még regresszív költségeket is, amelyek a termelés növelésének ellenére mégis csökkennek. A következőkben regresszív költségalakulásra nyújtunk példát:

b) és c) A darabköltségek alakulása lehet: 1. regresszív, 2. állandó, 3. progresszív.

Mennyiség	Összköltség	Darabköltség
1.000	1.000.— RM.	1.— RM.
1.100	900.— RM.	0,818 RM.

²⁴ Uo. 328.

Ez a beosztás, épúgy, mint az összköltségnél, keveset mond a költségfejlődésről és még kevesebbet a költség jellegéről. Téves volna ugyanakkor az összköltségeket az egységköltségekkel felcserélni és a költségeket csupán az összköltség szempontjából jellemezni. Ép ezért helytelen az a felosztás, amely a költségeket állandó, arányos, degresszív és progresszívre osztja. Ez a felosztás nem helyes sem az összköltségekre, sem az egységköltségekre vonatkozólag. Az előzőnél hiányzik az állandóság, a másodikonál az arányosság. Ha ellenben költségcsoportokról beszélünk, akkor szó lehet: 1. állandó, 2. arányos, 3. degresszív, 4. progresszív költségcsoportokról, amelyek mindegyike az azonos alakulású költségelemeket foglalja magában.

Lássuk a költségalakulást egy példában.²⁵

Mennyiség	Összköltség	Költségalakulás	Darabköltség	Költségalakulás
600	660	—————	1.10	—————
800	720	degresszív	0.90	degresszív
1000	900	arányos	0.90	állandó
1200	1080	arányos	0.90	állandó
1400	1540	progresszív	1.10	progresszív

Az arányos összköltségnek megfelel egy állandó, egy termékre eső költség. A degresszív összköltségnek viszont egy degresszív, egy termékre eső költség felel meg. A progresszív összköltségnek pedig egy progresszív egységköltség felel meg.

Az állandó összköltségnek meg kellene felelnie vagy a degresszív, vagy az állandó (konstans) egységköltségnek. Állandó (konstans) egységköltségek csak akkor volnának lehetségesek, ha a szükséges arányos költségek époly nagyok lennének, mint a csökkenő fix költségek. Degresszív egységköltségek viszont akkor lehetnének, hogyha a fix költségek nagyobb mértékben csökkennének, mint az arányos költségnek a többfelhasználása. Mindkét eset elképzelhető, ha az összköltség változatlan marad a termelés (foglalkoztatási mérték átlépése) növekedése ellenére. Az állandó költségeknek annál többet kellene csökkenteniök, minél többet nő az arányos költség. Ez azonban nem lehetséges. A költségalakulás grafikonnal is ábrázolható (L. a grafikont a következő lapon).²⁶

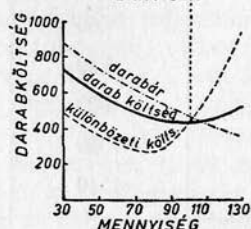
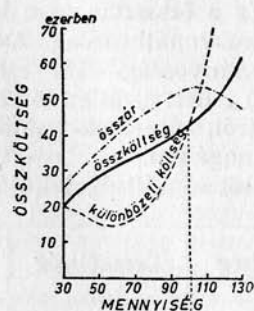
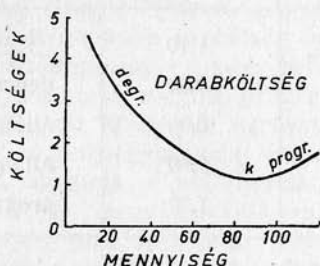
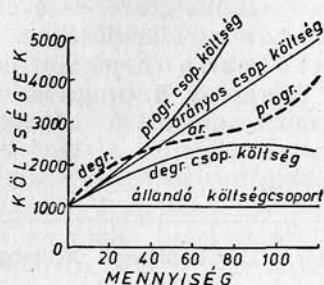
Állandó és arányos költségcsoportok mindig szabályosan alakulnak: az állandóak fordítva arányosan, az arányosak pedig közvetlenül arányosan a mennyiséggel. A csökkenés és növekedés szabályosan és szabálytalanul alakulhat. Szabályosan, ha fejlődése egy bizonyos törvényt követ. Szabálytalanul, ha alakulása nincs törvénynek alávetve, a fejlődés ilyenkor ugrásszerű és ez a leggyakoribb eset. Növekvően és csökkenően ala-

²⁵ Uo. 328.

²⁶ Uo. 329.

külö költségek hatásukban eltérhetnek és együttvéve arányos alakulást mutathatnak. A szabályszerűségekre vonatkozólag a fejlődés lehet:

- a) fix és arányos költségalakulás szabályszerű a fejlődésben;
- b) degresszív és progresszív költségalakulás szabályszerű vagy szabályszerűtlen a fejlődésben.



C) A következőkben pár példát látunk az egyes költségfajokra vonatkozólag, jellegük szerint tagolva:²⁷

I. Állandó költségek:

1. Abszolút állandók: a) kamatok, amelyek hosszú időre szólnak, különösen kötvénykamatok, a saját tőke kamata is, b) leírások idő szerint, c) helyiségbérek, d) bizonyos adók, pl. vagyonadó, e) telefon, gáz, víz, villamossági díjak.

2. A viszonylagos állandó költségekhez tartoznak: a) fizetések, b) fűtés, világítás, szellőztetés, takarítás.

II. Változó költségek:

1. Arányos költségek: a) közvetlen anyag, b) közvetlen bérek, c) forgalmi adó, d) jutalékok.

2. Ugrásszerűen változó költségek: a) segédbérek, b) segédanyag, c) irodai költségek, d) túlórázások, éjjeli munka, stb., e) toborzási költségek, f) a kutatások különleges költségei.

5.

Határkölségelmélet

A költségek felosztása állandó és változó költségekre azért oly jelentős, mert mindkét költségfajta változó foglalkoztatás esetében különbözően ala-

²⁷ Uo. 329—30.

kul. Az állandó költségek függetlenek a termeléstől. Az egy termékre eső költségösszeg ezért a teljesítőképesség kihasználásának mértékétől függ. A modern termelés ennél az oknál fogva állandó küzdelem a teljesítőképesség minél kedvezőbb kihasználása érdekében. Ennek hatása alatt a költségekben való gondolkodás új iránya fejlődött ki, szemben az eddigivel, amelynél az *átlagköltségek* szerepe volt a döntő. Az összköltségekben és átlagköltségekben való gondolkodás ma sem vesztette el jelentőségét, mert a vállalatnak mindig törekednie kell a teljes költségfedezetre, még akkor is, ha ez a kedvezőtlen konjunkturális időkben nem is sikerülne. A mai modern gazdasági termelésben az átlagköltségek elvesztették elsőbbségüket a költségszámításban. Mellettük egy újabb költségfogalom keletkezett, amely egészen más szempontból indul ki és amelyet a modern költségszámítás ural: a *rétegeköltség* elmélete, vagyis az új vagy első termelési réteg többletköltsége. Amíg az egység- vagy összköltségek az egész termelésre, addig a rétegeköltségek csak az új, illetve a kieső rétegekre vonatkoznak, természetesen legtöbbször az utolsó rétegre, az újonnan keletkezendőre, vagy elmaradóra. Az utolsó réteg darabtöbbletköltsége a *határköltséget* képezi. A határköltségben való gondolkodás nem jelent mást, mint termelési rétegben való gondolkodást, mert a határköltségek rétegeköltségek és a határköltség elmélete egy részlete a rétegeköltségelméletnek. Ez a modern költségelméletnek és egyszersmind az árelméletnek is magja. Azonban hangsúlyozandó, hogy a rétegeköltségelmélet is az átlagköltséget használja, azután igazodik.

A határköltségek azért fontosak annyira, mert függvényszerű összefüggésben vannak a termelés olyan növelésével, illetve csökkenésével, mely új réteget képez, vagy semmisít meg, illetve az új réteg képzését lehetlenné teszi. Az eddigi termelési költségek már előzőleg keletkeztek, akár elfogadjuk az új rendelést, akár nem. Az új rendelés (analogikusan érvényes ezzel a kieső rendelés) hozzájárul a teljesítőképesség fokozottabb kihasználásához és az állandó költségek fedezéséhez. Minden olyan ár, amely az újonnan keletkezett költségeket, azaz a határköltséget csak némiképen is meghaladja, nyereséget jelent. Ez a nyereség természetesen nem abszolút, mint az átlagköltségek alapján megállapított nyereség, hanem relatív, mert az utolsó termékréteg árbevétele mindenekelőtt a maga okozta költségeket fedezi, de emellett hozzájárul az amúgy is már meglévő állandó költségek egy részének fedezéséhez.

Az átlagköltségekben való számítás az össztermelésre van tekintettel, a határköltségekben való számítás pedig az új termékréteg költségeire és azoknak az eddigi összköltségekre való befolyására. Ilyen számításnak csak magas állandó költségek esetében van értelme, tehát a gépi termelésnél, nem pedig akkor, amikor az arányos költségek vannak túlsúlyban, mint a kézműipari termelésben.

A réteg- és határköltségekben való gondolkodás tehát a gépi termelés költségszámítási gondolata. Ebben a költségszámításban kétféle ellentétes költségfogalommal találkozunk:

1. A teljes és a részleges (hiányos) költséggel.

2. Átlagköltséggel és rétegeköltséggel (ide tartoznak a különbözeti és a határköltség is).

Míg a *teljes költség* az összes állandó és változó költségeket tartalmazza, addig a *részleges költségek* csak a költségek egy részét, de mindig legalább a határköltségek és a piaci viszonyoknak megfelelően az állandó költségek kisebb-nagyobb részét. Az *átlagköltségek* a teljes költségek, a *határköltségek* pedig csak egy termékréteg, s mindig az utolsó termékréteg többletköltségeit. A határköltségek mindig darabköltségek, s az utolsó termékréteg átlagos költségei és nem tévesztendő össze az utolsó darab költségeivel.

Az utolsó termékréteg darabtöbbletköltsége a határköltség, és pedig üzemem belüli határköltség, amelytől meg kell különböztetni az üzemek közötti, azaz közgazdasági határköltség fogalmát. A határköltségek csoportja az eddig tárgyalattól teljesen eltérő költségcsoport s a kereslet kielégítésére még szükséges utolsó üzem, a határüzem átlagköltségeit jelenti. A vállalatgazdasági határköltség költségréteget, míg a közgazdasági átlagköltséget jelent. A vállalatgazdaságtani határköltség tehát a különbözeti költségek egyik alfaja. Különbözeti költség annyi van, ahány termékréteg, ezzel szemben határköltség csak egy van, az utolsó termékréteg költsége. A *rétegeköltségek* fogalma tehát átfogó fogalom, amely magában foglalja a különbözeti vagy többletköltségeket, a darabtöbblet- és a határköltséget.

Különbözeti költségen értjük két foglalkoztatási mérték közötti összköltségeknek a különbségét. Ez vonatkozik mind a termelés növekedésére, mind csökkenésére is. A különbözeti költség a termelés fokozásakor költség-többletként, a termelés csökkentésekor viszont költségkiesésként jelentkezik. Mellerowicz a termelés növelésekor keletkező különbözeti költségeket progresszív különbözeti költségeknek, a termelés csökkenésével keletkezőket retrográd különbözeti költségeknek nevezi. Az új vagy a kieső termékréteg egységére vonatkoztatott különbözeti vagy többletköltséget darabköltségnek vagy másként különbözeti darabköltségnek nevezzük.

A különbözeti darabköltség épen úgy, mint a különbözeti költség, lehet progresszív vagy retrográd, aszerint, amint többlet- vagy kieső darabköltségről van szó. A különbözeti költség fogalmát képletben a következő módon fejezzük ki:

K' = az új foglalkoztatási fok összköltsége,

K = a régebbi vagy megelőző foglalkoztatási mérték összköltsége,

M = a régebbi vagy megelőző foglalkoztatási fokon termelt mennyiség,

M' = az új foglalkoztatási fokon termelt mennyiség,

KK = a különbözeti költség,

TK = a többletköltség, vagyis $TK = K' - K$.

Vizsont a darabköltség vagy a különbözeti darabköltség = kk , vagy

$$tk = \frac{KK}{M' - M}$$

Az itt kifejtetteket látjuk a mellékelt példában. Egy öntőde a következő lapon lévő költségviszonyt mutatja:²⁸

²⁸ Uo. 333—4.

Mennyiség t.	Összköltség	Darab- költség	Különbözeti költség	Darab- különbözeti költség	Össz- különbözeti költség	Monopolárak		Versenyárak	
						Összáruk	Darab- árak	Összáruk	Darab- árak
30	19.573	652	—	—	—	25.000	833	15.000	500
40	23.657	591	4084	408,4	16.336	30.000	750	20.000	500
50	26.873	537	3216	321,6	16.080	35.000	700	25.000	500
60	29.556	492	2683	268,3	16.098	39.500	660	30.000	500
70	31.990	457	2434	243,4	17.038	44.000	628	35.000	500
80	34.640	433	2650	265,0	21.200	47.500	593	40.000	500
90	37.710	419	3070	307,0	27.630	51.000	566	45.000	500
100	41.600	416	3890	389,0	38.900	51.500	515	50.000	500
110	46.738	424	5138	513,8	56.518	52.000	473	55.000	500
120	53.281	444	6543	654,3	78.516	49.000	408	60.000	500
130	61.645	474	8364	836,4	108.732	46.000	362	65.000	500

A vállalatnak eddigi termelési mennyisége legyen pl. 80 tonna. Egy újabb 10 tonna erejű megrendelés növelné az összköltségeket 34.640.— RM-ről 37.710.— RM-ra. Az eddigi 433.— RM átlagköltség csökkenne 419.— RM-ra. A két foglalkoztatási réteg (80—90) közötti különözeti költség kitesz: $37710 - 34640 = 3070$ RM-ot, 1 tonnára esik ezek szerint 307 RM. Tehát ennek a foglalkoztatási rétegnek a különözeti költsége = 307 RM. Az összkülönözeti költség viszont: $307 \times 90 = 27630$.— RM-ot tesz ki. A költségfejlődés mellett látjuk ugyanakkor az áralakulást is. Feltételezvéen, hogy a vállalat viszonylagos monopóliummal rendelkezik, árai is monopóliárak lesznek. A termelésmennyiségnek gyarapítása befolyással van az eléndő árra, hogy milyen mértékben, az a kereslet rugalmasságától függ. Az áralakulás ezek után egy görbét alkot (mind az összbevétel, mind a darabár). Az eladás fokozásával, 80 tonnáról 90 tonnára, nő az összbevétel is 47.500.— RM-ról 51.000.— RM-ra, a darabár viszont csökken 593.— RM-ról 566.— RM-ra. Az áralakulást világosan láthatjuk a grafikus ábrán.²⁹

Mivel az utolsó rétegnek a különözeti költségei képezik a határköltséget, a fenti esetben — amikor is a vállalat termelését fokozza 80-ról 90 tonnára — a 307.— RM-os egységkülönözeti költség egyúttal a határköltséget jelenti. A határköltségek mindig az utolsó termelési rétegnél keletkeznek, a különözeti költségek ellenben minden foglalkoztatási rétegnél. Lényegileg teljesen egyformák, gazdaságilag azonban nem, mivel éppen az utolsó réteg a döntő.

A határköltség darabkülönözeti költség, mégpedig nem az utolsó darabnak a költsége, hanem az utolsó rétegnek az átlagköltsége. Mellerovicz szól még különözeti összköltségekről, amelyek az összes termelt mennyiség és a különözeti darabköltség szorzatából adódnak. Képletük a következő:

$$KK = kk \times \text{összes termékmennyiséggel.}$$

A határköltség fogalma már *Schmalenbach* „Selbstkostenrechnung“ című munkájában is szerepel és azt először „proportionaler Satz“-nak nevezte. *Mellerowicz* fejlesztette tovább ezt a gondolatot és tette a költség-számítás alapjává. Nézete szerint azonban *Schmalenbach* véleménye a határköltségek összetételét illetően helytelen, és helytelenek az abból vont következtetések is. Magyarázatul a nagyon sokszor ismételt *Schmalenbach*-féle kőbányapéldát hozza fel.

Mennyiség	Összköltség	Darab : költség	Összköltség	
200 tonna	800.— RM.	4.—	1100.—	—300
250 tonna	1075.— RM.	4:30	1375.—	—300
50 tonna	275 RM. =	5:50	határköltség (korábban	

proporcionális tételnek nevezte *Schmalenbach*).

²⁹ A grafikont l. előbb a 465. l.-on!

Schmalenbach a határkölségben tisztán arányos költségeket lát s ennek segítségével, tehát tisztán számszerű úton akarja az egyes költség-rétegeket állandó és arányos alkatrészekre felbontani. A többletköltségeket (jelen esetben 275.— RM, illetve az 5.50) egyszerűen arányosnak fogja fel, szorozza az addig termelt egységeket az így kapott darabkölséggel, illetve határkölséggel és megkapja az arányos összköltségeket. Az arányos összköltségeket levonva a teljes összköltségből, kapjuk annak állandó költség alkatelemét, mégpedig a degressziós zónában egy pozitív, a progressziós zónában egy negatív számot, amely utóbbit Schmalenbach fix hozadéknak nevez. Mellerowicz véleménye szerint az előbbieken vázolt „Schmalenbach-i” gondolatok helyes és fontos a határkölségek kiszámítása, viszont helytelen és felesleges azt az összköltségek állandó és arányos alkatrészekre való szétbontására felhasználni. Az ilyen szétbontásra könyvviteli, illetve statisztikai elszámolási módok valók, éspedig: az időtől és mennyiségtől függő költségek elkülönített elszámolása és azoknak egy bizonyos időszakban a változó termékmennyiséghez viszonyított alakulása. Ilyen elszámolás mellett azután nem adódnak negatív állandó költségek. Tény az is, hogy a határkölség nem tisztán arányos költségekből tevődik össze, hanem az az arányos, az ugrásszerűen emelkedő és az állandó költségek keveréke, és összetétele minden termékretegnél más és más. Schmalenbach a határkölség magyarázatánál egy egyszerű teljesítőképességből indult ki, ezért nem is érdeklik a visszaható mozgások, amelyeknek részünkre különös fontosságuk van.

Az egyszerű teljesítőképesség a gyakorlatban ritka. Gyakoribb a fokozatosan bővülő (vagy a fokozatosan csökkenő) teljesítőképesség. Továbbá az is megfontolandó, hogy a degresszív és a progresszív költségek nem költségfajtákat, hanem költségfejlődést jelentenek. A költségek nem degresszívek vagy progresszívek, hanem degresszíven vagy progresszíven alakulnak, aszerint, hogy a teljesítőképesség jobban vagy túlméretezetten van kihasználva.

A határkölségek nemcsak arányos költségekből, hanem ugrásszerűen változó és állandó költségelemekből is tevődnek össze. Ezért különbséget kell tenni az egyszerű és az összetett határkölségek között. Egyszerű határkölségek egyszerű teljesítőképességnél keletkeznek, tehát akkor, ha a teljesítőképesség állandó marad, a befektetések nem bővülnek és ha viszonylagosan állandó vagy korlátozottan változó költségek nem keletkeznek. A termelés bővítése csak nagyobb arányos költségek felhasználása által lehetséges. Ilyenkor az optimális foglalkoztatási mértéket rendszerint átlépjük s ezáltal a költségek nőnek, a vállalat költségalakulása tehát progresszióba megy át. Ha azonban a foglalkoztatási mértéket csökkentjük, akkor a mértéken felüli arányos költségek kiesnek és a vállalat megint az optimális zónába kerül. A költséggörbe elméletileg megint a régi vonalat venné fel. A gyakorlatban azonban — hogyha a termelés újra visszaesik — a költséggörbe nem fogja eredeti állapotát visszanyerni; legtöbbször egészen más irányt vesz fel. A költséggörbe ilyen értelmű alakulásának oka a vállalati teljesítőképesség fokozatos kibővítése, amely csak újabb állandó költségek és korlátlan változó költségek felhasználása által lehetséges. Ezeknek az újonnan keletkezett költségeknek automatikus kiesése, csökkenő teljesítő-

472
képesség esetében, lehetetlen. Minden termelés kibővítésénél az újabb réteggel nem egyszerű, hanem összetett határköltések keletkeznek: arányos, korlátozottan változó és állandó költségek keveréke. Az összetett határköltések is az utolsó rétegnek a különbözeti költségei.

A teljesítőképességet azért alkalmaztatjuk fokozatosan a szükségletekhez, hogy a vállalatot huzamosabban az arányos zónában tartsuk. Nagyobb termelés kibővítéskor természetesen szükséges egy ugrásszerű befekteteskibővítés is, amely azzal a veszéllyel jár, hogy a teljesítőképesség nem lesz teljesen kihasználható, úgy hogy a vállalat degresszióba megy át és csak újabb termelésfokozással érheti el az arányos zónát. A határköltések ilyenkor ugrásszerűen emelkednek (Stufenkosten).

A költségprogresszió növekvő foglalkoztatás esetében nem probléma. A teljesítőképességhez való fokozatos alkalmazkodás ilyenkor mindig lehetséges. Fejlődése esetében a progresszió nem hátrányos, még akkor sem, ha ez hosszúlejárátú. Annál hátrányosabb viszont csökkenő termelés esetében.

A vállalati költségalakulás megismeréséhez fontos az átlag- és határköltésgörbe alakulásának ismerete, vagyis az átlag- és határköltések egymáshoz való viszonya. Mint ahogy a különbözeti költségek alakulását bemutatja, az már előzőleg tárgyalt értéktáblázat s az ezt követő görbe mutatja, az átlagköltés görbéje (jobb teljesítőképesség, kihasználás és kedvezőbb állandó költségeknek több egységre való felosztása) addig esik, míg egy minimumot elér, azután az irány állandó és utána progresszív. Az átlagköltések görbéjének legalsó pontjától kezdve lefelé a vállalat drágábban termel. A vállalat vezetésének meg kell akadályoznia, hogy az átlagköltés elhagyhassa legalacsonyabb pontját, más szempontból viszont mindent el kell követnie, hogy az optimális termelismennyiséget elérje. Ez elméletileg a 100%-os teljesítőképességgel egyenlő. A gyakorlatban a legkedvezőbb kihasználási mérték csak ritkán érhető el. A gyakorlati foglalkoztatási optimum más pontra esik, mint az elméleti, s kb. 85—90%-át teszi ki a teljesítőképességnek.

A különbözeti költségekkel kapcsolatosak a *maradék költségek* (Residualenkosten). Az újabb foglalkoztatási mértékig keletkező költségek képezik a maradék költségeket és pedig mind az össz-, mind az egységköltégeket, de ezeknek nem teljes, hanem csak állandó részköltségeit. A maradék költségek tehát az eddigi termelésnek az állandó költségei. Ezek azért fontosak, mert mint készenléti költségek már előzőleg fennálltak, azonban az újabb foglalkoztatási mértékre való áttérés már nem növeli őket. A maradék költségek alkotják a költségszámítás elasztikus részét. Az állandó költségek ezáltal különleges jelleget nyernek, elsősorban is az árképzésre vonatkozólag. Rövid időre a kereslet és a határköltések döntőek, az állandó költségek viszont nem rendelkeznek árképző jelleggel. Ilyen vonatkozásban az állandó költségek lényegileg nem jelentenek költséget. Az addigi termelés arányos költségei költségelméletileg jelentéktelenek, mert mindig a termelés nyomán keletkeznek és az árban nyernek fedezetet.

A következő példa megvilágítja a maradék-költségeket.³⁰

³⁰ Mellerovics: *i. m.* 338.

Egységek	Összköltség	Átlagköltség	Különbözeti költség	Maradék egységköltség	Maradék összköltség
1.000	1.000	1.—			
1.200	1.140	0.95			
200	140		0.70	0.25	250

140 = különbözeti költség, 0.25 = maradék egységköltség, $0,25 \times 1.000 =$ maradék összköltség.

A maradék költségek fontos részét alkotják a rétegeköltségelméletnek, amely irányadót nem az eddigi meglévőben, hanem az újonnan keletkezendőben lát. Az új foglalkoztatási mérték által, amely akár növeli, akár csökkenti a termelés mennyiségét, e változás a vállalati és a költségállapotban mutatkozik. A rétegeköltségek képezik a dinamikus költségelemet és ezért megfelelnek a modern gazdaság dinamikus jellegének. A modern költségelmélet rétegeköltségelmélet.

A rétegeköltségelmélet a különbözeti elven kívül a *határköltségelven* alapszik. Mert a határköltségeknek — az utolsó réteg különbözeti költségének — fontos szerepe van az árképzésnél. A vállalatgazdasági elméletnek és központi problémájának, a költségelméletnek kell a kínálatot megvilágítaniok: ennek keletkezését, kibővülését, csökkenését, megszűnését, mindazt, ami arra ösztönzi a vállalkozót, hogy költségfelhasználásokat hajtson végre.

Minden egyes felhasználás eldöntésére vonatkozólag a vállalkozó különböző lehetőségek közt válogathat. A meglévő jóságokat különböző célokra használhatjuk fel, természetesen nem ugyanabban a mértékben, ezért előre megszabott és változó felhasználású (feste und flüssige) jóságokat különböztetünk meg. A választás csak a változatos felhasználású jóságok esetében lehetséges. Csak ott keletkezhetnek költségek, ahol választási lehetőségek tényleg fennállanak. Amit meghatározott és változatlan (eredeti) állapotban használnak fel, nem jelent költséget. A választási lehetőség csak az első jóságcsoporthoz terjed ki. A választás, amely a kínálat nagyságára döntő, a költségekben való gondolkodást jellemzi, amely a különbözeti és a határelven alapszik.

A vállalat fenntartásának alapját a határjövedelem biztosítja. A határjövedelem viszont a határköltség függvénye. Az áralakulásra döntő befolyással van a határtermelő, akivel szemben a határfogyasztó áll. A jóságfelhasználásnak az értéke viszonylagos költség esetében a határhaszon, a már meg nem valósítható felhasználásnak a haszna. Viszonylagos költségeket a határhaszon szerint értékkelünk, vagy másképp kifejezve, a viszonylagos költségeknek költségszámítási értéke a határhaszon. Látjuk tehát, hogy az egész vállalati életet a határköltségekben való gondolkodás jellemzi. A határelv dönt a felhasználás sorsáról.

Fenti elvek viszonylagosan könnyebben vihetők keresztül egyféle terméket előállító vállalatoknál, mert itt az egyes rétegek könnyen felismerhetők. Sokkal nehezebb a helyzet a többféle terméket előállító vállalatnál, ahol két vagy több főterméket és több kiegészítő cikket termelnek. Ilyen esetben az egyes termelendő cikkeket és melléktermékeket költség és jövedelem szempontjából mérlegelnünk kell. A határköltségekből és a viszonylagos haszonból kiindulva, megvizsgáljuk, hogy egy cikk gyártása vagy eladása jövedelmező-e vagy sem. Abban az esetben, ha egy újabb termelési fokra térünk át, amely nem biztosít abszolút tiszta jövedelmet, de mégis hozzájárul a meglévő költségek fedezéséhez, érdemes ezt a termelést beállítani, mert ezáltal fokozzuk a vállalat teljesítőképességének kedvezőbb kihasználását.

A rétegeköltségek képezik — rövid időre — a legfontosabb érték- és árképző elemeket; hosszú időre viszont az átlagköltségek játsszák ugyanezt a szerepet. Ezért természetes, hogy a rétegeköltségelmélet vált a költség-számítási elmélet alapjává. A rétegeköltségelmélet nem alkalmazható mindig, inkább csak gazdasági fellendülés vagy depresszió esetében, amikor is a teljesítőképesség nincs kellőképpen kihasználva, vagy ellenkezőleg túlságosan igénybe van véve. A határköltségek alkotják az alsó árhatárt, de nem hagyhatjuk figyelmen kívül a kereslet rugalmasságát sem, amely az áralakulásra szintén kihat.

A rétegeköltségelmélettel ellentétben — amely dinamikus, mert a jövőbe néz — a régi költség-számítási elmélet a múlt és a jelen szerint tájékozódott: minden költséget bevett az árba, tekintet nélkül a keresletre és a foglalkoztatási mértékre. A régi költség-számítási elmélet, mint láthatjuk, statikus volt. A rétegeköltségelmélet dinamikus: elsősorban azokat a költségeket veszi figyelembe, amelyek a teljesítőképesség kihasználását kedvezően befolyásolják és ezáltal az átlagköltségeket csökkenti.

Székely Gyula

IRODALOM

- Auler W.: *Optimalkalkulation*. Stuttgart 1933.
 Fischer Guido: *Betriebswirtschaftslehre*. Leipzig 1940. ,
 Fischer—Hess—Seebauer: *Buchführung und Kostenrechnung*. 4. kiadás. Leipzig 1941.
 Frenz Gustav—Gobbers Emil: *Erfolgreiche Betriebswirtschaft*. Berlin 1938.
 Gagga Hellmuth: *Die Pflichtkalkulation*. Berlin—Wien 1939.
 Greifzu Julius: *Die Kalkulation in der Industrie*. 5. kiad. Hamburg 1940.
 Grosemann Hermann: *Die Abschreibung vom Standpunkt der Unternehmung insbesondere ihre Bedeutung als Kostenfaktor*. Berlin—Leipzig 1925.
 Hellauer Josef: *Kalkulation in Handel und Industrie*. Berlin—Wien 1931.
 Henzel Fritz: *Kosten und Leistung*. 2. kiad. Bülh—Baden 1941.
 Juhász Károly Jenő: *A gyárüzemi költség-számítás és az üzemösszehasonlítás újabb kérdései*. Budapest 1943.
 Leitner Friedrich: *Die Selbstkosten-Berechnung industrieller Betriebe*. 9. kiad. Frankfurt a. M. 1930.

- Magyar Könyvviteli Folyóirat 1938. évf.
- Mellerowicz Konrad: *Kosten und Kostenrechnung*. I. kötet. Berlin—Leipzig 1933.
- Mellerowicz Konrad: *Kosten und Kostenrechnung*. I. kötet. Berlin—Leipzig 1933. II. kötet 1. és 2. rész. Berlin—Leipzig 1936.
- Mellerowicz Konrad: *Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*. 3. kiad. Berlin 1940.
- Moll Josef: *Kosten-Kategorien und Kosten-Gesetz*. Stuttgart 1934.
- Nicklisch H.: *Die Betriebswirtschaft*. 7. kiad. Stuttgart 1932.
- Raasch Karl: *Selbstkostenrechnung und Preis*. Wiesbaden 1941.
- vitéz Rajty Tivadar: *Az üzemgazdaság rendje*. Budapest 1939.
- vitéz Rajty Tivadar: *Általános vállalati gazdaságtan*. Budapest 1943.
- Ruchti Hans: *Die Bedeutung der Abschreibung für den Betrieb*. Berlin 1942.
- Rummel K.: *Einheitliche Kostenrechnung auf der Grundlage der Proportionalität der Kosten*. Düsseldorf 1939.
- Schäfer Erich: *Beschäftigung und Beschäftigungsmessung*. Nürnberg 1931.
- Schmalenbach E.: *Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik*. 4. kiad. Leipzig 1927.
- Schmalenbach E.: *Selbstkostenrechnung und Preispolitik*. 6. kiad. Leipzig 1934.
- Schmidt Franz: *Kalkulation und Preispolitik*. Berlin—Wien 1930.
- Schranz András: *Üzemgazdaságtan*. Budapest 1938.
- Weigmann Walter: *Selbstkostenrechnung, Preisbildung und Preisprüfung in der Industrie*. 2. kiad. Leipzig 1941.