

Debreceni Egyetem
Gazdaságtudományi Kar
Számviteli és Pénzügyi Intézet

A Hoya ZRt. havi kontrolling riportjának vizsgálata

Examination of the monthly controlling report of Hoya ZRt.

Kerekes Gábor Szabolcs
Vállalati irányítás és kontrolling szakközgazdász szakirányú továbbképzés hallgató

Konzulens:
Dr. Bajnai Péter
adjunktus

Debrecen

2026

Tartalom

Bevezetés.....	2
1. Szakirodalmi áttekintés.....	3
1.1. Az operatív kontrolling jellemzői	3
1.2. A havi kontrolling riport jelentősége	4
1.3. Költségek csoportosítása	5
1.4. Eltéréselemzés.....	7
2. Anyag és módszer	8
2.1. A Hoya ZRt. bemutatása	8
3. Eredmények és azok értékelése.....	10
3.1. Eredménykimutatás elemzése	10
3.2. Termelési költségek elemzése	11
3.3. Eltérés elemzés a változó költségek esetén	14
3.3.1. Alapanyag költség	15
3.3.2. Segédanyag költség.....	17
3.3.3. Szerszám- és egyéb anyag költség.....	19
3.3.4. Közvetlen személyi jellegű ráfordítás.....	20
3.3.5. Elektromos áram költség és egyéb változó költségek	21
3.4. A működési eredmény eltérés elemzése a költségek eredményre gyakorolt hatásának felhasználásával	22
4. Következtetések és javaslatok.....	26
Összefoglalás	27
Irodalomjegyzék:.....	28

Bevezetés

Hogyan lehet megállapítani egy vállalat sikerességét? Milyen területekre kell koncentrálnia a vezetőségnek, hogy az általuk irányított vállalkozás teljesítse az elvárásokat? Hogyan hatnak az eredményre az egyes nem pénzügyi adatok és mutatószámok? Ez csak néhány kérdés, amelynek a megválaszolásában egy jó kontrolling riportnak segítenie kell.

A modern gazdasági környezetben a vállalatok számára elengedhetetlen, hogy a teljesítményüket folyamatosan nyomon kövessék és a tervhez viszonyítva értékeljék. A gyorsan változó körülmények között nem elegendő pusztán a pénzügyi eredmény és a pénzáramok vizsgálatára hagyatkozni, hanem mélyrehatóbb elemzéseket kell készíteni a folyamatok teljesebb megértése érdekében. Ezért elengedhetetlen, hogy ne csak a fő számokat tekintsük át, hanem a részleteket vizsgálva mutassuk meg a sikerhez vezető utat.

Dolgozatomban egy választott vállalat havi kontrolling riportját elemzem, hogy megfelelő információt nyújt-e a teljesítmény értékelés szempontjából. Az első fejezetben a szakirodalmi áttekintés keretében felvázolom, hogy a riport milyen bontásban értékeli a pénzügyi adatokat, valamint az adatok vizsgálata során milyen módszereket alkalmaz. Bemutatom a költségek csoportosításának elméleti alapjait, illetve az eltéréselemzés módszertanát.

A második fejezetben bemutatom a Hoya Zrt. fő tevékenységét és néhány ismeretet, amelyek nélkülözhetetlenek a riport értelmezéséhez. Ezután a harmadik fejezetben sorra veszem a riport egyes részeit, és egy hónap tényleges adatai alapján megvizsgálom a riport hasznosságát, módszertanát.

1. Szakirodalmi áttekintés

Ebben a fejezetben a kapcsolódó szakirodalmat felhasználva szeretném bemutatni a választott vállalat havi kontrolling riportja által vizsgált adatokat. Elsőként az operatív kontrolling jellemzőit tekintem át, aztán a havi riport jelentőségét ismertetem, majd a költségek csoportosításával és az eltéréselemzés módszertani ismereteinek áttekintésével nyújtok alapot a riport részeinek áttekintéséhez.

1.1. Az operatív kontrolling jellemzői

A vállalatok a tevékenységük során egyre nagyobb hangsúlyt fektettek az eredményeik nyomon követésére. A kontrolling tevékenység a vállalkozások mindennapi gyakorlatából alakult ki, tehát operatív tevékenységek képezték az alapját. A stratégiai tervezés megjelenését követően a kontrolling módszertana is fejlődött, így napjainkban az idődimenziót figyelembe véve két területről beszélhetünk: stratégiai kontrolling és operatív kontrolling (Tóth & Zéman, 2018).

A stratégiai kontrolling közép- és hosszútávon (3-5 év) a vállalat értékének növelésére, a hosszútávú likviditásra, a jövőbeni lehetőségekre és kockázatokra koncentrál. Az operatív kontrolling ezzel szemben rövidtávra (jellemzően egy év) fókuszálva az eredményesség, a likviditás és a gazdaságosság tervezésével, befolyásolásával és ellenőrzésével foglalkozik (Tóth & Zéman, 2018).

Az éven belüli tervek, illetve a havi riportok és eltéréselemzések az operatív kontrolling területére jellemzőek, így a továbbiakban a kontrolling ezen ágával ismerkedünk meg részletesebben. Az operatív kontrolling legfontosabb területei (Bélyácz et al., 2024):

- humán erőforrás,
- minőség-,
- logisztikai,
- marketing-,
- ökológiai,
- K+F,
- pénzügyi kontrolling.

A számviteli adatok értelmezése és elemzése a pénzügyi kontrolling területéhez köthető. A legfontosabb részterületei a pénzügyi mutatók elemzése, eredmény alakulásának elemzése és a költségelemzés. Ezeket felhasználva rövid távú pénzügyi tervek készítése, a vállalkozás teljesítményének értékelése a terv-tény összehasonlítások segítségével. A pénzügyi kontrolling célja a vállalati gazdálkodás pénzügyi elemeinek, folyamatainak megfogalmazása, tervezése, a tényleges folyamatok részletes bemutatása, nyomon követése, a tervezett és tényleges folyamatok, állapotok összehasonlítása, és az eltérések értékelése (Sinkovics, 2019).

A dolgozat tárgyát képező riport egyértelműen az operatív kontrolling jegyeinek felel meg. Az időtávot tekintve egy hónap adatait tartalmazza és a pénzügyi adatokon kívül a vállalat folyamatairól nem pénzügyi információkat is felhasznál az elemzéshez. A terv- és tényadatok összehasonlításával nem csak az eredményt, hanem a célok megvalósulását is vizsgálja.

1.2. A havi kontrolling riport jelentősége

A vállalkozások tevékenységét nem elegendő pusztán a pénzügyi adatokon keresztül értékelni. A számviteli adatok biztosítják a megbízható és valós kép kialakításához szükséges információt. A pénzügyi elemzés segítségével a vállalati kontrolling a problémák azonosítása és a beavatkozások kialakítása révén a hatékonyság javítása érdekében nyújt további információt a vezetőség számára. Emiatt a számviteli és kontrolling tevékenységek összehangolt működése szükséges a hatékony döntéstámogatáshoz (Becsky-Nagy, 2024).

Az elemzések során fontos meghatározni, hogy milyen mutatóknak van jelentősége a vállalat értékelése szempontjából. A jó elemzés elkészítéséhez elengedhetetlen a vállalkozás tevékenységének ismerete, ami segít a pénzügyi eredmény értelmezésében. Ezek mellett a pénzügyi értékelés csak a célok ismeretében képzelhető el (Becsky-Nagy, 2024).

Belső elemzések esetén a vállalat által használt rendszerekből nagyon sok információ kinyerhető. Így az elkészített riport részletesebben mutatja a teljesítményt, mint a külső elemzők által előállított vagy a külső érdekelteknek szánt elemzések. Emellett a problémák feltárásához pontosabb és nagyobb rálátást biztosít.

A pénzügyi teljesítmény megítélése relatív, valamilyen viszonyítási alappal összehasonlítva értékelhető. A viszonyítási alap megválasztása meghatározza a levonható következtetéseket is (Becsky-Nagy, 2024). A dolgozat tárgyát képező riportban a viszonyítási

alap a rövidtávú pénzügyi terv. A tervezés során természetesen a korábbi időszakok adatait használják fel a tervadatok előállítására, de jellemzően valamilyen célt beépítve határozzák meg azokat. Így a legtöbb esetben a terv adat egy kívánatos állapotot testesít meg.

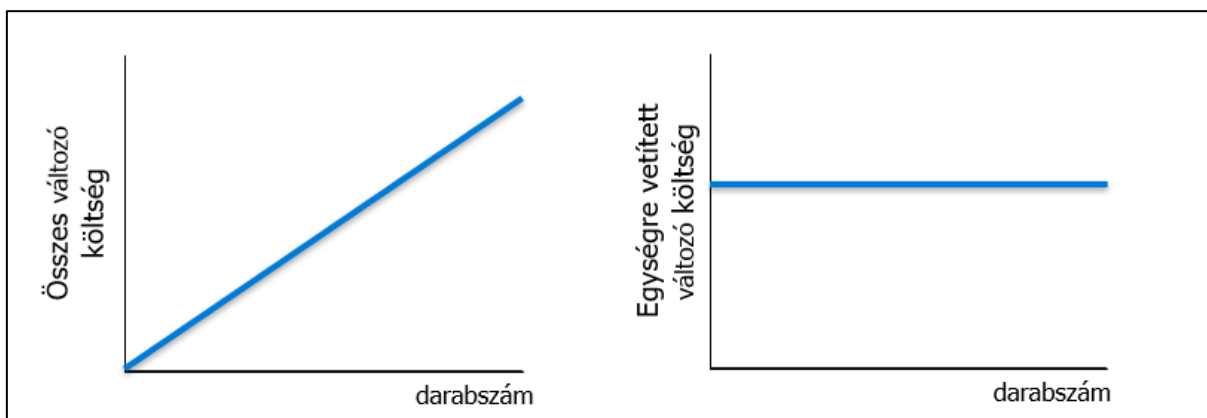
A tervek a vállalati teljesítmények értékelésében kiindulási pontok jelentenek. A különböző időszakok terv-tény elemzései mérik a vállalat különböző részlegeinek teljesítményét, így lehetőséget biztosít a vállalatvezetés számára ezen részlegek munkájának minősítésére (Jelen & Mészáros, 2018).

1.3.Költségek csoportosítása

A termelő vállalatok esetén az eredmények értékelése szempontjából a termelési költségek vizsgálata az egyik legfontosabb terület. Ehhez azonban először a költségekről kell ismereteket szerezni.

A felmerülés jellege és a volumenhez való viszonyuk alapján a költségeket két nagy kategóriába sorolhatjuk:

A változó költség a kibocsátás szintjével együtt mozgó pénzkidadás (Nordhaus & Samuelson, 2016). Ezek a költségek a termelési volumen változásának megfelelően nőnek vagy csökkennek. A rugalmas erőforrások termékben vagy szolgáltatásban megjelenő költségét változó költségeknek nevezzük (Sinkovics, 2019). Jellemzően ebbe a csoportba tartoznak a termelési anyagok, a közvetlen munkaerő-kiadások, az energiaköltségek.

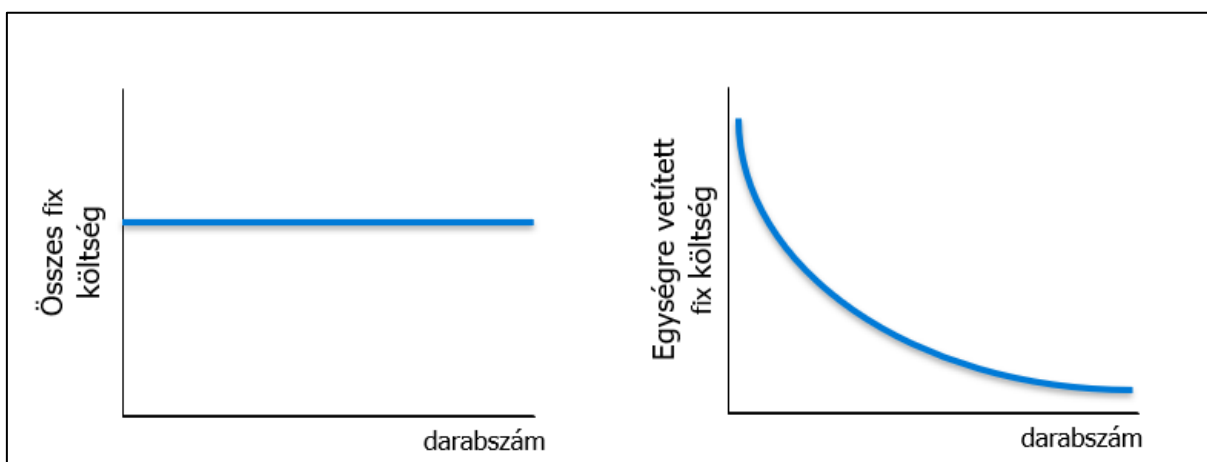


1. ábra: Változó költségek

Forrás: saját szerkesztés

Az 1. ábrán látható, hogy a darabszám növekedésével a változó költségek arányosan növekednek, ha egy egységre jutó változó költséget nézzük, akkor az érték állandó. A fenti ábra a lineárisan változó költségekre igazak, de megkülönböztetünk progresszíven változó (a volumen növekedésénél magasabb mértékben nő), illetve degresszíven változó (a volumen növekedésével kisebb mértékben nő) költségeket is.

Az állandó (fix) költségek azok a kiadások, amelyeket még akkor is ki kell fizetni, ha a cég nem termel semmit (Nordhaus & Samuelson, 2016). Ezek a költségek függetlenek a termelés volumenétől. A rugalmatlan, merev erőforrások igénybevételeinek költségeit fix költségeknek nevezzük (Sinkovics, 2019). Jellemzően ebbe a csoportba tartoznak az értékcsökkenés, bérleti díjak, vezetők bére.



2. ábra: Állandó (fix) költségek

Forrás: saját szerkesztés

A 2. ábrán látható, hogy a fix költségeknek a termelési volumentől függetlenül ugyanaz az értéke. Ha egy termékre jutó fix költséget nézzük, akkor a termelés volumenének növekedésével az érték csökken.

Hosszú távon a változó és fix költségek is változhatnak, ezért csak a rövid távú elemzésekben érdemes a két csoportot különböző módszerekkel vizsgálni. A pénzügyi elemzéseknel fix költséggel abban esetben számolhatunk, ha az elemzés csak egy kiragadott időszakra vonatkozik (Andor, 2018). A változó költségek esetén inkább az egységre jutó költség, míg a fix költségek esetén a teljes költség a mérvadó.

1.4. Eltéréselemzés

A kontrolling feladata a terv-, tény- és eltéréselemzés vezetői szintű információinak folyamatos biztosítása, elsődlegesen a célok iránytartása érdekében (Laáb, 2019). Ahhoz, hogy az elkészített riport hasznos legyen a rendelkezésre álló információkat a megfelelő módszerekkel kell vizsgálni.

Az eltéréselemzés olyan összehasonlítási eljárás, amelyben összevetik a cél adatokat a tényleges eredményekkel és az eltéréseket rendszerezett vizsgálatnak vetik alá. Egy olyan rendszert jelent, amelyet az ellenőrzés során összehasonlítási és elemzési célból alkalmaznak (Tóth & Zéman, 2018). Az eltérések számszerű kimutatása a megfelelő módszertannal felfedi az ok-okozati viszonyokat, és segíti a döntéshozókat a megfelelő akciók feltárásában.

Egy termelő vállalat esetén a termelési költségek vizsgálata kiemelt fontosságú. A ráfordítások mértéke, illetve a velük elért eredményekkel való egybevetése jelenti az alapot az egyes vállalati tevékenységek, hatékonyságának értékeléséhez, a velük kapcsolatos döntésekhez (Chikán, 2020).

A tervtől való eltérés monitorozása és az eltéréselemzés a korrekció szükségességének felismeréséhez vezet, az ok-okozati viszonyok feltárása pedig a változtatás módjának megtalálásához (Karoliny & Poór, 2019).

2. Anyag és módszer

A következő fejezetben a dolgozat elkészítése során használt módszertan kerül bemutatásra. Munkámat a szakirodalmi áttekintéssel kezdtem. A stratégiai tervezés, kontrolling és teljesítményértékelés hazai szakirodalmából igyekeztem több releváns szakmai könyvet felhasználni.

A dolgozatom témája egy szervezeti esettanulmány. Mivel a választott vállalat alkalmazottja vagyok, így hozzáfértem a belső dokumentumokhoz, amelyet a dolgozatomban elemzek. A célom a társaságnál végzett kontrolling tevékenység egy részének ismertetése. A dolgozatban bemutatott riport esetén pedig összevetem a tapasztalataimat a szakirodalomban leírtakkal.

Ahhoz, hogy a riportban szereplő adatokat és elemzéseket értelmezni tudjuk elengedhetetlen a vállalkozás tevékenységének megismerése. Ezért a fejezetet a vállalat bemutatásával folytatom, majd ezután a 3. fejezetben ismertetem a riport egyes részeit.

2.1.A Hoya ZRt. bemutatása

A Hoya ZRt. egy japán központú multinacionális vállalatcsoport magyarországi leányvállalata. A cégcsoport több szegmensben tevékenykedik, amelyek közül a legjelentősebb a látásjavító termékek előállítása és értékesítése. Ezen belül a legnagyobb jelentőségű termék a plasztik szemüveg lencse, amely a mátészalkai székhelyű Hoya Zrt.-nek is a fő terméke.

A Hoya csoport szemüveg lencse iparágába tartozó vállalatait két csoportba lehet sorolni. Az értékesítő vállalatok feladata a vevőkkel való kapcsolattartás, értékesítés és marketing tevékenységek megszervezése. A termelő vállalatok feladata az értékesítő vállalatok kiszolgálása a termékekkel.

Termelő vállalatok a termelés folyamata és a termékek alapján további két csoportba sorolhatóak, tömegtermelés és receptúra termelés. A Hoya Zrt. a vállalatcsoport legnagyobb receptúra termelő egysége Európában, így a teljesítménye a cégcsoport szempontjából is kiemelt jelentőségű. A receptúra termelés jellegzetessége, hogy a lencsék a vevő egyedi igényei alapján készülnek, tehát a megrendelés minden esetben egy pár lencsét jelent. Mivel a vevők számára a látásuk érdekében fontos a megrendelt termék, ezért a kiszállítási elvárások nagyon

magasak, a cél, hogy a rendelések 98%-a a rendelés beérkezése után 48 órán belül elhagyja a gyárat.

A termelési folyamat számos szakaszból áll, amelyek során a termék elnyeri a végső formáját. A vállalat az egyes munkafolyamatok alapján részlegeket különít el.

A rendelések döntő többségében a gyártás a felületmegmunkálással (Surfacing) kezdődik, amely során a félkész lencséből előállítják a kész lencsét a megfelelő optikai paraméterekkel, a rendelt dizájnban. Különösen a nyári időszakban népszerűek a színezett lencsék (Tint), a fő szezonban a rendelések közel egyharmada kap valamilyen színt. A műanyag lencsék alapvetően igen sérülékenyek és könnyen karcosodnak. Ennek elkerülése érdekében a lencsék felületén egy úgynevezett keményréteget képeznek (Hard coating; HC) amely nagy mértékben növeli az élettartamukat. A lencsék felületére antireflex réteg (AR Coating) is kerülhet, amely további pozitív tulajdonságokat ad a terméknek, mint például a pára- és portaszűrő képesség. Természetesen a termelési folyamat végén a minőség-ellenőrzés és csomagolás van (Final Inspection and packing; FI/packing). Különböző szolgáltatásokkal is rendelhető a termék, így előfordul, hogy a vevő már a keret formájának megfelelően bevágott (Cut and Edge; C&E) vagy egyes vevőcsoportok esetén keretbe szerelt (Mounting) lencsét kap kézhez.

A részlegek nem csak szervezetiileg, de pénzügyi szempontból is önálló egységeket alkotnak. Minden termelési folyamat gyakorlatilag egyben egy költséghelyet is jelent, és a folyamathoz tartozó költségeket a könyvelés során a megfelelő költséghelyre könyvelik. Így nem csak a vállalat egészének lehet a teljesítményét mérni, hanem a részlegekét külön-külön is. A vállalatnál a könyvelésre SAP-t használnak, a kontrolling modult viszont csak tény költségek könyvelése során a költséghelyek kezelése érdekében. A pénzügyi tervezés az Excel-ben történik. A költséghelyek nem csak a közvetlen termelő területeket fedik le, de a kiszolgáló és támogató területeket, valamint a gyártási közös költséghelyet is.

3. Eredmények és azok értékelése

Ebben a fejezetben a Hoya Zrt. havi kontrolling riportjának részletes ismertetését fogom elvégezni. Sorra veszem a riport részeit, és a riportban szereplő adatokat, valamint a felhasznált számítási módszereket.

3.1. Eredménykimutatás elemzése

A vállalatcsoport konszolidált eredményeit IFRS-ek szerint készítik, ezért a riportokat is ennek megfelelően dolgozzák ki. Az eredmény bemutatása is a nemzetközi szabályoknak megfelelő formátumban készül. Az eredmény levezetése a forgalmi költség típusú eredménykimutatáshoz hasonlít.

A termelő vállalatok a végső vevőkkel nincsenek kapcsolatban, az értékesítés szinte teljes egészében csak a vállalatcsoporton belüli vevők felé történik (Sales to Affiliates). Az értékesítés szélesebb elemzése elsősorban az értékesítő vállalatok feladata, a termelő vállalatok esetében csak másodlagos jelentőségű, a havi riport leginkább a termelési költségek alakulására koncentrál.

Az aktuális havi eredményeket mindig a havi tervadat függvényében értékelik, minden sor esetén mind számszerűen, mind százalékos értékben fel van tüntetve a különbség.

1. táblázat: Eredménykimutatás

A. PL (K LOC)	ACT	BUD	vs BUD	
External Sales	2 681	0	2 681	0.0%
Sales to Affiliates	3 467 177	3 673 078	-205 902	94.4%
Net sales	3 469 858	3 673 078	-203 221	94.5%
COGS	3 235 603	3 365 791	-130 188	96.1%
GP	234 255	307 288	-73 033	76.2%
GP%	6.8%	8.4%	-1.6%	80.7%
Selling expense	40 976	36 144	4 833	113.4%
Sales promotion	0	0	0	0.0%
R&D expense	0	0	0	0.0%
G&A expense	130 391	112 693	17 698	115.7%
Total SG&A	171 367	148 836	22 531	115.1%
SG&A%	4.9%	4.1%	0.9%	121.9%
Operating Profit	62 888	158 451	-95 564	39.7%
OP%	1.8%	4.3%	-2.5%	42.0%
Non operating income	-235 848	8 281	-244 129	-2848.1%
Non operating expense	338	361	-24	93.4%
Extra ordinary income	0	0	0	0.0%
Extra ordinary loss	0	0	0	0.0%
Income before Income tax	-173 299	166 371	-339 670	-104.2%
Income taxes	26 986	56 980	-29 995	47.4%
Net Income	-200 284	109 391	-309 675	-183.1%
NP%	-5.8%	3.0%	-9%	-193.8%

Forrás: a vállalat havi riportja

Az elemzett hónapban az értékesítés nettó árbevétele közel 3,5 milliárd Ft volt. A tervhez viszonyítva 206 millió Ft-tal, 4,5%-kal kevesebb. Az értékesítés közvetlen költségei ennél kisebb mértékben, mindössze 130 millió Ft-tal, 3,9%-kal voltak alacsonyabbak. Ennek megfelelően a bruttó eredmény 234 millió Ft volt, amely 73 millió Ft-tal kevesebb, mint a terv.

Az értékesítési és általános költségek a teljes költségnek mindössze körülbelül 4%-át teszik ki és ennek is a döntő többsége az ezekhez a funkciókhoz köthető foglalkoztatottak személyi jellegű ráfordítási. A hónapban a költségek majdnem 23 millió Ft-tal haladták meg a tervezettet. Az üzemi tevékenység eredménye 63 millió Ft, amely közel 96 millió Ft-tal marad el a tervtől.

A pénzügyi műveletek eredménye az árfolyam nyereséget és veszteséget foglalja leginkább magában. Ennek az egyenlegét a bevételek között mutatja a táblázat, így a -235 millió Ft azt jelzi, hogy a hónap során jelentős árfolyam vesztesége keletkezett a vállalatnak. Bár mind a magyar és a nemzetközi számviteli standardok szerint megszűnt a rendkívüli eredmény kategória, az eredménykimutatásban mégis megjelenik. Ezeken a sorokon mutatják ki a tárgyi eszközökhöz köthető gazdasági események, például az értékesítésének és a selejtezésének eredményét.

3.2. Termelési költségek elemzése

Mivel egy termelő vállalatról beszélünk, így nem meglepő, hogy a termelési költségeket nagyon részletesen elemzi a riport. Nem csak a teljes költséget, hanem az egy termékre eső költséget is hasonlítja a tervadatokhoz.

A költségeket az 1.2. fejezetben ismertetett csoportosításnak megfelelően változó és fix költségekre bontja. Változó költsége csoportosítása:

- Alapanyag költség (Raw materials),
- Segédanyag költség (Sub materials),
- Szerszám- és egyéb anyag költség (Consumptions, F/S, tools and jigs),
- Közvetlen személyi jellegű ráfordítás (Direct labor cost),
- Elektromos áram költsége (Electricity),
- Csomagoló anyag és egyéb változó költségek (Packing and other Variable cost),
- Befejezetlen termelés állományváltozása (WIP Inventory $\pm$).

A fix költségek csoportosítása:

- Értécsökkenés (Depreciation),
- Közvetett személyi jellegű ráfordítás (Indirect Labor cost),
- Karbantartás (Repair & maintenance),
- Egyéb fix költségek (Other Fixed cost).

Érdekesség, hogy a termelési költségeken belül is megbontják a személyi jellegű költségeket az alapján, hogy milyen szerepet töltenek be a munkavállalók a termelési folyamatban. A változó költségek közé csak a termelési gyártásban közvetlenül közreműködő és a termékkel ténylegesen foglalkozó alkalmazottak költségei kerülnek. A termelés irányítás, logisztika és raktározás, mérnöki és karbantartási tevékenységet végző alkalmazottak közvetett kategóriába tartoznak, és a hozzájuk rendelhető bért fix költségként kategorizálják.

A karbantartási költségeket szintén fix költségként értelmezi a riport, mivel a karbantartási filozófia alapján a cégcsoportnál a tervszerű megelőző karbantartást próbálnak kialakítani, ami az alkatrészek rendszeres és időhöz vagy gépórához kötött cseréjét jelenti az eseti elromlott alkatrészek cseréje helyett.

A plastik receptúra lencse termelés a vállalat fő profilja, ezért ehhez az üzletághoz tartozó költségek jelennek meg a riportban részletesen, az üveg lencse termelést, amely az értékesítés 2-3%-át teszi ki nem részletezi. Az eredménykimutatáshoz hasonlóan a költségek esetén is számszerű és százalékos eltérés is megjelenik a tervhez képest.

2. táblázat: Termelési költségek

B. GP Lens only (K LOC)	ACT	BUD	vs BUD	
Lens Sales Volume (K pcs)	754	806	-52	93.5%
Net sales (Lens)	2 851 948	3 107 649	-255 700	91.8%
ASP	3 782.30	3 855.21	-72.91	98.1%
Raw Materials	835 222	883 355	-48 133	94.6%
Sub Materials	65 559	78 161	-12 602	83.9%
Consumptions, F/S, tools and jigs	170 409	186 184	-15 776	91.5%
Direct Labor cost	625 757	675 976	-50 218	92.6%
Electricity cost	111 999	105 962	6 037	105.7%
Packing and other Variable cost	52 532	53 696	-1 164	97.8%
WIP Inventory±	43 876	31 504	12 372	139.3%
Variable Cost	1 905 354	2 014 838	-109 484	94.6%
Depreciation	364 656	361 848	2 808	100.8%
Indirect Labor cost	248 779	246 639	2 140	100.9%
Repair & maintenance	102 764	118 534	-15 769	86.7%
Other Fixed cost	59 275	59 505	-230	99.6%
Fixed Cost	775 474	786 526	-11 052	98.6%
Production Cost	2 680 828	2 801 364	-120 536	95.7%
Other COGS	-16 286	0	-16 286	0.0%
FG inventory±	-6 937	0	-6 937	0.0%
COGS (Lens)	2 657 605	2 801 364	-143 759	94.9%
Unit COGS	3 524.56	3 475.25	49.31	101.4%
GP (Lens)	194 343	306 284	-111 941	63.5%
GP%	6.8%	9.9%	-3.0%	69.1%

Forrás: a vállalat havi riportja

Az értékesített darabszám százalékos eltérése, valamint az egyes költségnemek esetén megfigyelhető százalékos eltérések alapján már lehet következtetni, hogy mely költségek milyen irányban és mértékben befolyásolják az eredményt, de a pontosabb megállapítások érdekében további információ szükséges.

A változó költségek esetén az elemzés hangsúlyosabb az egy termékre jutó költség esetén, míg a fix költségeket csak teljes összegben hasonlítják a tervhez. A riportban ennek köszönhetően bemutatják az egy termékre jutó költségeket is a változó költségek részletesebb elemzéséhez. Ezen felül további információ is megjelenik, amelyek hatással vannak a változó költségekre, ezeket a következő alfejezetben részletesen bemutatom.

3. táblázat: Egy termékre jutó termelési költség

C. Unit Cost (LOC/pcs)	ACT	BUD	vs BUD	
Lens Production Volume (K pcs)	760	806	-46	94.3%
Raw Materials	1 098.88	1 095.85	3.03	100.3%
Sub Materials	86.25	96.96	-10.71	89.0%
Consumptions, F/S, tools and jigs	224.20	230.97	-6.77	97.1%
Direct Labor cost	823.29	838.59	-15.29	98.2%
Electricity cost	147.35	131.45	15.90	112.1%
Packing and other Variable cost	69.11	66.61	2.50	103.8%
WIP Inventory±	57.73	39.08	18.64	147.7%
Variable Cost	2 506.83	2 499.52	7.31	100.3%
Depreciation	479.77	448.89	30.88	106.9%
Indirect Labor cost	327.31	305.97	21.34	107.0%
Repair & maintenance	135.20	147.05	-11.84	91.9%
Other Fixed cost	77.99	73.82	4.17	105.6%
Fixed Cost	1 020.27	975.73	44.54	104.6%
Total Unit Cost	3 527.10	3 475.25	51.85	101.5%

Forrás: a vállalat havi riportja

A két táblázatot együtt vizsgálva szembevetve, hogy a tervhez képest értékesítésben és termelt darabszámban is jelentős a különbség, az adott hónapban mindössze a terv körülbelül 94%-ban teljesült. A költségeket tekintve pedig jól megfigyelhető az elméletnek megfelelő viselkedésük. Ha az teljes költséget nézzük, akkor a változó költségek többsége esetén általában a tervhez képest alacsonyabb értéket látunk, míg a fix költségek jellemzően a tervhez közeli értéket mutatnak. Az egységköltség tekintetében pedig a változó költségek esetén a tervezetthez nagyon hasonló értékeket láthatunk, míg a fix költségek esetén jellemzően magasabbak az alacsonyabb darabszámnak köszönhetően.

3.3. Eltérés elemzés a változó költségek esetén

A változó költségek majdnem mindegyikéről részletes elemzés van a riportban. Ennek célja, hogy az egyes költségnemek esetén további információkat adjon a tény adatok alakulására, valamint a terv-tény eltérés mélyebb megértéséhez. Fontos megjegyezni, hogy az elemzések célja nem a tényleges eltérés felbontása, hanem a változó költségek eredményre gyakorolt hatásának vizsgálata. Ezért a számítások eredményeként kapott összegek eltérnek a korábbi táblázatban bemutatott adatoktól. A számítások módjából és az adatok eredményre gyakorolt hatásából következik, hogy a kapott értékek ellentétes előjelűek az általuk gyakorolt hatással. A negatív számok a költségek csökkenését, a pozitívok a költségek növekedését mutatják.

3.3.1. Alapanyag költség

A változó költségek közül a legnagyobb hányadot az alapanyagköltség adja. Az alapanyagok nyilvántartási árát két tényező befolyásolja: a törésmutató, illetve, hogy készlencséből vagy félkész lencséből indul a termelés. Ezért a termékösszetételt az előbbi ismérvek szerint bontva elemzi a riport.

Termékcsoportonként kaphatunk információt a gyártott darabszámról és az alapanyagköltségről. Nagy általánosságban elmondható, hogy minél magasabb a törésmutató, annál drágább az alapanyag, illetve a félkész lencsék ára magasabb a készlencsék áránál.

Az egyes termékcsoportok esetén a kihozatal nagyon eltérő lehet, így ezt az információt is megtalálhatjuk:

$$\text{Kihozatal (yield)\%} = \frac{\text{Gyártott jó darabszám}}{\text{Felhasznált alapanyag mennyisége}} \times 100$$

A képletből látszik, hogy a selejtek számának növekedése a kihozatal értékét csökkenti, ezzel párhuzamosan az egy termékre jutó alapanyagköltséget növeli. Ez a mutató a termelő vállalatok számára kulcsfontosságú, hiszen alacsony értéke esetén a sok selejt miatt a vállalkozás nagyon sok erőforrást használ eladhatatlan termékek megmunkálására.

Az termékösszetétel, termékkategóriák alapanyagköltsége és a kihozatal alapján részletes elemzés látható a tervezett és a tényleges alapanyagköltség eltéréséről:

4. táblázat: Alapanyagköltség elemzése

RM	Cost			Output qty			Cost per pcs (output)			Yield			Input qty			Cost per pcs (input)			Cost Variance			
	ACT	BUD	Var	ACT	BUD	Var	ACT	BUD	Var	ACT	BUD	Var	ACT	BUD	Var	ACT	BUD	Var	Total	Yield	Price	Index mix
150	47 249	57 216	-9 967	172	181	-8	274.1	316.4	-42.3	96.7%	98.8%	-2.1%	178	183	-5	265.0	312.5	-47.4	-7 296	1 163	-8 459	
153	2 583	2 125	458	3	4	-1	909.7	587.3	322.4	87.0%	92.1%	-5.1%	3	4	-1	791.4	540.9	250.5	916	98	818	
155/156	0	0	0	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0.0%	0.0%	0.0%	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0	0	0	
157	0	0	0	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0.0%	0.0%	0.0%	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0	0	0	
159	0	0	0	3	0	3	0.0	0.0	0.0	68.0%	0.0%	68.0%	4	0	4	0.0	0.0	0.0	0	0	0	
160(EYAS/MR8)	48 034	44 025	4 008	52	51	1	929.9	868.9	61.1	93.0%	98.2%	-5.2%	56	52	4	864.9	853.6	11.3	3 156	2 530	626	
167	22 776	19 323	3 454	9	7	2	2 496.6	2 743.4	-246.8	90.4%	97.7%	-7.3%	10	7	3	2 256.9	2 681.6	-424.7	-2 252	2 035	-4 286	
174	7 340	5 736	1 604	1	1	0	6 278.6	6 385.7	-107.1	93.6%	98.8%	-5.2%	1	1	0	5 876.8	6 311.3	-434.5	-125	417	-543	
Other	0	0	0	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0.0%	0.0%	0.0%	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0	0	0	
FN total	127 982	128 424	-442	240	243	-3	533.6	528.3	5.32	95.1%	98.5%	-3.5%	252	247	6	0.0	0.0	0.0	-5 601	6 243	-11 844	
150	141 761	169 775	-28 014	236	262	-26	600.9	647.7	-46.9	96.7%	95.3%	1.4%	244	275	-31	581.0	617.3	-36.3	-11 053	-2 201	-8 852	
153	16 884	17 402	-519	9	14	-4	1 781.4	1 285.5	495.8	87.0%	88.4%	-1.4%	11	15	-4	1 549.8	1 137.0	412.7	4 699	203	4 496	
155/156	0	272	-272	0	0	0	0.0	942.1	-942.1	0.0%	0.0%	0.0%	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0	0	0	
157	0	0	0	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0.0%	0.0%	0.0%	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0	0	0	
159	2 549	2 770	-222	0	3	-3	0.0	942.6	-942.6	68.0%	98.2%	-30.2%	0	3	-3	0.0	925.7	-925.7	0	0	0	
160(EYAS/MR8)	337 913	344 184	-6 271	198	204	-6	1 708.6	1 688.1	20.5	93.0%	92.4%	0.6%	213	221	-8	1 589.0	1 560.4	28.6	4 049	-2 037	6 086	
167	156 948	170 993	-14 046	64	69	-6	2 462.5	2 466.6	-4.1	90.4%	89.9%	0.5%	71	77	-7	2 226.1	2 217.2	8.8	-263	-885	623	
174	51 187	49 534	1 652	13	11	2	3 842.8	4 536.1	-693.3	93.6%	89.9%	3.7%	14	12	2	3 596.9	4 077.0	-480.1	-9 234	-2 401	-6 833	
Other	0	0	0	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0.0%	0.0%	0.0%	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0	0	0	
SF total	707 240	754 931	-47 691	520	563	-43	1 359.5	1 340.9	18.57	94.2%	93.3%	0.9%	552	603	-51	0.0	0.0	0.0	-11 802	-7 322	-4 480	
Total	835 222	883 355	-48 133	760	806	-46	1 098.9	1 095.9	3.03	94.5%	94.8%	-0.4%	805	850	-45	0.0	0.0	0.0	2 303	-1 079	-16 324	19 706

Forrás: a vállalat havi riportja

Az eltérés három tényezőre van bontva, a kihozatal hatása, a felhasznált lencse árának eltéréséből eredő hatás, illetve az eltérő termékösszetétel hatása. Előbbi kettő tényezőt minden termékkategória esetén az alábbi módon számítja az elemzés, a termékösszetétel hatását pedig maradékos elven állapítja meg:

Kihozatal hatása

$$= (\text{Tény felhasznált alapanyag mennyisége} \\ - \text{Tény darabszám} / \text{Terv kihozatal}) \times \text{Terv egységnyi alapanyag ára}$$

A kihozatal hatásának elemzéséhez minden termékcsoporthoz külön kell számolni a hatást. Nagy általánosságban megállapítható, hogy a készlencsét (FN) felhasználó termékek esetén a tervezett alatti, a félkészlencse (SF) felhasználásával kezdődő termelés esetén a terv érték feletti a kihozatal. Ennek megfelelően a készlencsék esetén a hatás negatív, míg a félkészlencsék esetén pozitív. Mivel a gyártott darabszámokból kiderül, hogy a félkészlencséből gyártott termékek aránya nagyobb, illetve a félkészlencsék nyilvántartási költsége magasabb, így a kihozatal eredményre gyakorolt hatása összességében +1 079 ezer Ft.

Felhasznált lencse árának hatása

$$= (\text{Tény egységköltség} - \text{Terv egységköltség}) \times \text{Tény darabszám} \\ - \text{Kihozatal hatása}$$

Az alapanyagként felhasznált vásárolt lencsék nyilvántartási ára még azonos termékkategórián belül is nagyon eltérő lehet. A polarizált és fényre sötételő anyagú lencsék ára többszöröse a normál lencséknek, valamint a dizájn alapján is jelentős különbség figyelhető meg. Ezen tulajdonságok alapján az összetételt nem elemzi a riport, csak a termékkategóriák esetén az átlagos alapanyagköltségből von le következtetéseket. Mivel a lencse árának eltéréséből eredő hatást a gyártott darabszámhoz viszonyítva vizsgálja a riport, így a kihozatal hatásával korrigálni kell a kapott értéket.

Az elemzés során az egyes termékkategóriák esetén nagyon különböző eredményeket látunk. Az FN150 és SF150 termékek esetén például a lencsék egységköltsége csak körülbelül 40 Ft/darabbal alacsonyabb a tervnél, mégis ennek több, mint 8 millió Ft pozitív hatása van a nagy darabszám miatt. Ugyanez figyelhető meg ellenkező előjellel az SF160 termékeknél. Az egységköltség mindössze 20 Ft-tal, ami alig több, mint 1% eltérést jelent, de a hatás -6 086 ezer Ft. Az egységköltségben megfigyelhető nagy eltérés még kis darabszám mellett is jelentős

hatással lehet az eredményre, ezt pozitív irányban az FN167 és az SF174 termékek mutatják, míg negatív hatása leginkább az FN153 és SF153 termékeknek van. Érdekesség, hogy első ránézésre az SF167 termékcsoporthoz az egységnyi alapanyagköltség alacsonyabb a tervnél. A kihozatalnak pozitív hatása van ennél a termékkörnél, és ha a lencse árából számított értéket korrigáljuk a kihozatal hatásával, akkor már negatív hatást állapíthatunk meg. Az egyes termék kategóriák esetén számolt értékeket összegezve a felhasznált lencsék átlagos nyilvántartási árának hatása +16 324 ezer Ft.

Összetétel hatása

$$\begin{aligned} &= (\text{Tényleges teljes egységköltség} \\ &\quad - \text{Terv teljes egységköltség}) \times \text{Tény gyártott darabszám} \\ &\quad - \text{Kihozatal hatása} - \text{Felhasznált lencse árának hatása} \end{aligned}$$

A termékösszetétel hatását a gyári szintű egységköltség különbségéből és a tény gyártott volumenből vezeti le az elemzés, amelyet az előbbiekben bemutatott két hatás értékével korrigál. Ha a gyári szinten nézzük az alapanyag költséget, akkor az egy gyártott lencsére vetítve magasabb, mint a tervezett. Az elemzés alapján láthattuk, hogy a kihozatal és a felhasznált lencsék nyilvántartási ára esetén is pozitív a hatás a tervhez viszonyítva, azaz ha csak ezt a két tényezőt vennénk figyelembe, az alapanyag egy termékre vetített értékének alacsonyabbnak kellene lennie. Ebből is ered, hogy a termékösszetételnek negatív hatása van az alapanyagköltségre, ami számszerűen -19 706 ezer Ft-ot jelent.

3.3.2. Segédanyag költség

A segédanyagok a termelési folyamat során a termékbe beépülő anyagokat jelentik. A Hoya Zrt. esetén három fő csoportba sorolhatóak: keményrétegező anyagok, antireflex rétegező anyagok és a színező anyagok. (A többi anyagcsoport a vállalatcsoport más tagjai esetén értelmezhetőek.)

Az elemzéshez szükséges az egyes folyamatokban gyártott darabszám, illetve a felhasznált segédanyagok költsége területenként. Természetesen a riport tartalmazza ezeket az adatokat.

5. táblázat: Segédanyag költség elemzése

Sub-mat	Cost			Output qty			Cost per pcs			Cost Variance			
	ACT	BUD	Var	ACT	BUD	Var	ACT	BUD	Var	Total	process eff.	Process mix	
HC	30 502	40 289	-9 787	582	590	-8	52.4	68.3	-15.9	-9 259	-9 259		
AR	32 288	34 517	-2 229	540	541	-1	59.8	63.8	-4.0	-2 155	-2 155		
Sensity	0	0	0	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0	0		
Pola	0	0	0	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0	0		
Tint	2 769	3 355	-587	194	146	48	14.3	23.0	-8.7	-1 680	-1 680		
Film	0	0	0	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0	0		
Total	65 559	78 161	-12 602	760	806	-46	86.3	97.0	-10.71	-8 139	-13 094		4 955

Forrás: a vállalat havi riportja

A teljes eltérést két tényezőre bontja a riport: a folyamat hatékonyságára és a folyamatok összetételére:

Folyamat hatékonysága

$$= (\text{Tény folyamat egységköltség} - \text{Terv folyamat egységköltség}) \times \text{Tény darabszám}$$

Összetétel hatása

$$= (\text{Tény segédanyag egységköltség} - \text{Terv segédanyag egységköltség}) \times \text{Gyártott darabszám} - \text{Folyamatok hatékonyságának hatása}$$

A teljes segédanyag költség, valamint minden területen a segédanyag költség egyaránt kevesebb a tervezettnél. Ennek egyik oka a keményrétegezés és az antireflex rétegezés esetén az alacsonyabb darabszám, viszont a színezés esetén a jelentősen magasabb darabszám ellenére is kevesebb a költség. Ha az egységköltségeket tekintjük, akkor minden területen a tervnél alacsonyabb értéket láthatunk. Ezek alapján elmondható, hogy a segédanyagokat tekintve a részlegek hatékonyan működtek és 13 094 ezer Ft pozitív hatásuk volt az eredményre.

A folyamatok összetételének hatása azonban ellentétes. A teljes gyártott darabszámhoz viszonyítva arányaiban minden területen magasabb volt a darabszám. Tehát alapvetően a termékösszetételről elmondható, hogy komplexebb az összetétel, tehát átlagosan több folyamaton ment keresztül egy-egy termék, mint a tervezett. A gyári szintű segédanyag egységköltségből számított tervtől való eltérés pozitív hatása 8 139 ezer Ft. Ha ezt az értéket összevetjük a területenként számított eltérések összegével, akkor azt kapjuk, hogy a területeknek összesen nagyobb a pozitív hatása, mint a gyári összes érték. Ebből következik,

hogy a bonyolultabb gyártás eredménye a magasabb költség, így a termékösszetételnek az eredményre a fenti képlettel számolva 4 955 ezer Ft negatív hatása van.

3.3.3. Szerszám- és egyéb anyag költség

A különböző szerszámok, vegyi anyagok és egyéb anyagok felhasználása minden termelő területen jellemző, bár a költség a folyamattól függően nagyon eltérő lehet. Ez a költségcsoport a felületmegmunkálás (surfacing) területen a legmagasabb, ahol a lencsék megmunkálása során használt gyémánt- és polírozó szerszámok felhasználása okozza a költségek jelentős részét.

Az elemzés módszere teljesen hasonló a segédanyagok esetén bemutatotthoz, minden terület költsége, valamint a gyártott darabszámok alapján történik.

6.táblázat: Szerszám és egyéb anyag költség elemzés

Consumptions, F/S, tools and jigs	Cost			Output qty			Cost per pcs			Cost Variance		
	ACT	BUD	Var	ACT	BUD	Var	ACT	BUD	Var	Total	process eff.	Process mix
Surfacing / Casting	94 456	106 448	-11 992	580	604	-24	162.9	176.3	-13.5	-7 819	-7 819	
HC	14 487	15 118	-631	582	590	-8	24.9	25.6	-0.7	-433	-433	
AR	22 183	28 370	-6 188	540	541	-1	41.1	52.5	-11.4	-6 128	-6 128	
Sensity	0	0	0	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0	0	
Pola	0	0	0	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0	0	
Tint	4 179	2 790	1 389	194	146	48	21.6	19.1	2.5	480	480	
C&E	15 202	15 152	50	460	462	-1	33.0	32.8	0.2	96	96	
Mounting	2 354	2 930	-577	150	149	2	15.6	19.7	-4.1	-615	-615	
Fl / packing	7 380	8 161	-781	760	806	-46	9.7	10.1	-0.4	-315	-315	
Other	10 168	7 214	2 954	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0	0	
Total	170 409	186 184	-15 776	760	806	-46	224.2	231.0	- 6.77	-5 145	-14 734	9 588

Forrás: a vállalat havi riportja

Az eltérést ebben az esetben is a folyamat hatékonysága és a folyamatok összetétele adja meg, a számítás módja az előző alfejezetben bemutatott képletekkel történik.

Az adatokat személyre véve elmondható, hogy a teljes szerszám és egyéb anyag költség kevesebb volt a tervnél. A legtöbb folyamat esetén szintén ez állapítható meg, de a színezés, a bevágás, valamint az közvetett területek esetén a költség magasabb volt. Az egy termékre jutó költség esetén ugyanez állapítható meg, tehát ebben az esetben a területek hatékonysága nem egységesen pozitív. Ha a területek esetén számított értékeket összehasonlítjuk, akkor elmondható, hogy a felületmegmunkálás és az antireflex rétegezés esetén kimagaslóan jó az eredmény. Ezeknek a területeknek a jelentős pozitív hatása meghatározó a folyamatok

hatékonyságának megítélésében. Az egyes folyamatok hatékonyságának összesen 14 734 ezer Ft pozitív hatása van az eredményre.

A folyamatok összetételének hatása azonban ebben az esetben is ellentétes. A gyártott darabszám minden területen kisebb arányban tér el a tervtől, mint a gyári összes darabszám esetén. Tehát ugyanaz mondható, mint a segédanyagok esetén, hogy a termékösszetétel komplexebb termékekből áll. A gyári szinten számított hatékonyságnak csak 5 145 ezer Ft pozitív hatása van. Az korábbi módszert használva megállapítható, hogy a termékösszetételnek a szerszám és egyéb anyag költségre 9 588 ezer Ft negatív hatása van.

3.3.4. Közvetlen személyi jellegű ráfordítás

A személyi jellegű ráfordításokat a korábban említett módon a felmerülés jellege szerint két kategóriába sorolják a vállalatnál. A változó költségek közé csak a termelési folyamatban tényleges résztvevő munkavállalókkal kapcsolatos költséget számítják. Az elemzés a munkavállalók termelékenységén alapszik, amelynek meghatározásához a gyártott darabszám mellett a ledolgozott munkaidő adata is szükség van. Ahogy korábban a többi költségnevet esetében, itt is területenként készül a kalkuláció.

$$\text{Termelékenység} = \frac{\text{Gyártott darabszám}}{\text{Ledolgozott órák száma}}$$

Napjainkban a növekvő bérek következtében elengedhetetlen a munkaerő hatékony használása. A termelékenység segítségével folyamatos kontrollt lehet gyakorolni ezen a területen, és a tervtől való elmaradás, vagy csökkenő tendencia esetén meg lehet tenni a szükséges beavatkozásokat.

7. táblázat: Közvetlen személyi jellegű ráfordítások elemzése

Direct Labor cost	Cost			Output qty			Cost per pcs			Manhour			PHH			Cost per manhour			Cost Variance			
	ACT	BUD	Var	ACT	BUD	Var	ACT	BUD	Var	ACT	BUD	Var	ACT	BUD	Var	ACT	BUD	Var	Total	Productivity	Other fin.	Mix
Surfacing / Casting	154 153	164 650	-10 496	580	604	-24	265.8	272.8	-7.0	29 721	30 053	-333	19.5	20.1	-0.6	5 186.7	5 478.6	-291.8	-4 041	4 633	-8 674	
HC	91 106	101 938	-10 832	582	590	-8	156.5	172.8	-16.3	19 225	18 897	327	30.3	31.2	-0.9	4 739.0	5 394.3	-655.3	-9 496	3 102	-12 598	
AR	122 514	128 520	-6 007	540	541	-1	227.0	237.7	-10.6	24 191	22 927	1 264	22.3	23.6	-1.3	5 064.5	5 605.7	-541.2	-5 734	7 358	-13 092	
Sensity	0	0	0	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0	0	0	0
Pola	0	0	0	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0	0	0	0
Tint	55 374	56 202	-828	194	146	48	286.1	385.0	-98.9	10 308	7 163	3 145	18.8	20.4	-1.6	5 371.8	7 846.1	-2 474.2	-19 143	6 362	-25 505	
C&E	40 370	44 164	-3 794	460	462	-1	87.7	95.7	-8.0	7 794	7 665	129	59.0	60.2	-1.2	5 179.6	5 761.9	-582.3	-3 659	879	-4 539	
Mounting	71 911	93 523	-21 612	150	149	2	477.8	629.6	-151.8	13 922	16 291	-2 369	10.8	9.1	1.7	5 165.2	5 740.8	-575.6	-22 848	-14 835	-8 013	
Fl / packing	90 329	86 979	3 350	760	806	-46	118.8	107.9	10.9	17 225	16 765	460	44.1	48.1	-4.0	5 244.1	5 188.1	56.0	8 316	7 352	965	
Other	0	0	-0	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0	0	0	0
Total	625 757	675 976	-50 218	760	806	-46	823.3	838.6	-15.29	122 385	119 761	2 624	6.2	6.7	-0.5	5 113.0	5 644.4	-531.3	-11 623	14 850	-71 455	44 982

Forrás: a vállalat havi riportja

A személyi jellegű ráfordítások esetén az elemzés az eredményre gyakorolt hatást három tényezőre bontja. A termelékenység hatása, egyéb pénzügyi hatás, amely az egy munkaóra költségének hatását mutatja, valamint a többi költségnelem esetén is figyelembe vett összetétel hatása.

Termelékenység hatása

$$= \text{Ledolgozott munkaórák száma} \\ - \frac{\text{Tény darabszám}}{\text{Terv termelékenység}} \times \text{Terv munkaóra költség}$$

Az adatokból kivehető, hogy a legtöbb területen a termelékenység elmaradt a tervezettől. Ez alól csak a keretbe szerelő részleg kivétel, de ennek a területnek a pozitív hatása nem tudja kompenzálni a többi részleg teljesítményét. Összességében a termelékenység hatása az eredményre -14 850 ezer Ft.

Egyéb pénzügyi hatás

$$= \text{Tény munkaórák szám} \times (\text{Tény munkaóra költsége} \\ - \text{Terv munkaóra költsége})$$

Egy munkaórának a költsége minden területen jelentősen alacsonyabb, mint a tervezett. Ennek különböző okai lehetnek, de leginkább a túlóra és az ünnepnapokon végzett munka növeli a költséget. Az eredményre gyakorolt hatás jelentős, +71 455 ezer Ft.

Összetétel hatása

$$= (\text{Tény egy lencsére jutó költség} \\ - \text{Terv egy lencsére jutó költség}) \times \text{Tény darabszám}$$

Az összetétel hatása megegyezik a többi költségnelem esetén tapasztaltakkal. A bonyolultabb termékösszetétel több élő munkát is követel. Ennek megfelelően a -44 982 ezer Ft az eredményre gyakorolt hatása.

3.3.5. Elektromos áram költség és egyéb változó költségek

Napjainkban egyre hangsúlyosabb az energia költség. A nemzetközi események sokszor, és nagy mértékben befolyásolják az energia árakat. Az utóbbi években kirobbant

konfliktusok miatt az olaj- és gázárak drasztikusan megemelkedtek, az elektromos áram tőzsdei ára pedig a fosszilis energiahordozók tendenciáját követi.

Az elektromos áram költség elemzése során az eredményre gyakorolt hatást a felhasználás különbségéből és az eltérő ár okozta különbözetből vezeti le.

Eltérő fogyasztás hatása

= (Tény egy lencse előállítására jutó áramfelhasználás

– Terv egy lencse előállítására jutó áramfelhasználás)

x Tény gyártott mennyiség x Terv ár

Bár az áramot változó költségnek tekinti, de a felhasználás nem minden területen egyenesen arányos a gyártott darabszámmal. A termelő területeken a megfelelő környezet előállítása és fenntartása sok energiát igényel. A gyártó területeken szigorú értékhatárok között van megszabva a hőmérséklet és a páratartalom, emiatt a nagy mennyiségű és teljesítményű légkezelő berendezés van a gyárban. Ezért az áramfogyasztás alacsonyabb darabszám mellett is magas. Az elemzett hónapban az alacsony darabszám ellenére a felhasználás jelentősen meghaladta a tervezettet. Emiatt a mennyiségi hatás -14 077 ezer HUF az eredményre.

Áram árának hatása = (Tény ár – Terv ár)x Tény felhasznált mennyiség

Az elemzett hónapban az áram piaci ára kevéssel a tervezett érték alatt volt, így az ár hatása az eredményre pozitív 1 991 ezer Ft hatása volt.

A csomagoló anyagok, egyéb változó költségek és a befejezetlen termelés állományváltozásának eredményre gyakorolt hatását igen egyszerűen számítja az elemzés. A tény darabszámot szorozza az egységköltség különbségével.

3.4.A működési eredmény eltérés elemzése a költségek eredményre gyakorolt hatásának felhasználásával

Az előző alfejezetekben bemutatott eltérés elemzés, valamint néhány további tényező elemzésének segítségével a riport levezeti a működési eredmény tervtől való eltérését. A levezetés négy részre bontható:

- A plastik lencse értékesítési árbevételének hatása,
- A plastik lencse termelési költségeinek hatása,

- Egyéb üzletágak hatása,
- Értékesítési és általános költségek hatása.

8. táblázat: A működési eredmény eltérés elemzése

BUD OP **158 451**

Lens Sales			Volume Difference	-70 584	
			Price/mix Difference	18 568	
			FX impact on Sales	-73 547	
			Total Lens sales variance		-125 563
Lens Cost	Variable	Raw Materials	Yield impact	1 079	
			Price var.	8 656	
			Index mix	-19 706	
			FX impact on RM	7 668	
		Sub Materials	Gap per process	13 094	
			Process mix	-4 955	
		Consumptions, F/S, tools and jigs	Gap per process	14 734	
			Process mix	-9 588	
		Direct Labor cost	Productivity	-14 850	
			Other financial var, FX	71 455	
			Process mix	-44 982	
			Electricity cost	Consumption var.	-14 077
			Price var. (inc. FX)	1 991	
		Packing and other Variable cost		-1 901	
		WIP Inventory±		-14 171	
		Fixed	Depreciation		-2 808
			Indirect Labor cost		-2 140
			Repair & maintenance		15 769
	Other Fixed cost		230		
	Other		Other COGS		16 286
		FG inv.±, sales/prod. mix difference, etc		-8 162	
Total lens Cost variance				13 622	
GP from other business				38 908	
SGA			Selling exp. & Sales promo	-4 833	
			R&D expense	0	
			G&A expense	-17 698	
			Total SGA variance		-22 531

Actual OP **62 888**

Forrás: a vállalat havi riportja

Az alábbi táblázatban az egyes részek különböző színnel jelennek meg.

Ahogy a változó költségek elemzése esetén, az árbevétel esetén sem az abszolút eltérést vizsgálja a riport, hanem az eredményre gyakorolt hatást. Ezt három tényező segítségével magyarázza. Az értékesített mennyiségből eredő hatás, az átlagos eladási ár különbségéből számított különbség, valamint az árfolyam hatása. Az utóbbit befolyásolhatja a termékösszetétel, valamint a vevő összetétel. Amint korábban említettem ezeknek az elemzése a vállalatcsoport értékesítésért felelős leányvállalatainak a feladata.

Értékesített mennyiség hatása

$$= (\text{Tény eladott termékek száma} \\ - \text{Terv eladott termékek száma}) \times \text{Terv változó költségek}$$

Az elemzett hónapban az értékesítés volumene elmaradt a tervezettől, a termelési költségeket bemutató x. táblázatból látható, hogy az eladott termékek száma 754 ezer darab volt, 52 ezer darabbal kevesebb, mint a tervezett. Ennek megfelelően a mennyiség hatása az eredményre -70 584 ezer Ft.

Eltérő átlag eladási hatása

$$= (\text{Tény átlag eladási ár} \\ - \text{Terv átlag eladási ár}) \times \text{Tény eladott termékek száma}$$

Az átlag eladási ár kevéssel a tervezett feletti volt, de ennek okát a riport nem magyarázza. A hatása az eredményre +18 568 ezer Ft.

Az értékesítés döntő többségében az Európai Unió területén külföldre, euróban történik, így az árfolyamnak jelentős hatása lehet az eredményre. A havi hatás -73 547 ezer Ft. Ha összeadjuk az előbbi három értéket, akkor -125 563 ezer Ft-ot kapunk. A x. táblázatban láthatjuk, hogy a plastik lencsék esetén az értékesítés különbsége -255 700 ezer Ft. Tehát ebből is az látszik, hogy az eltéréselemzés nem a teljes különbség magyarázatára, hanem az eredményre gyakorolt hatásra koncentrál.

A második szakasz a plastik lencse termelés esetén a termelési költségek különbségének a vizsgálatát mutatja be. A változó költségek esetén a korábban tárgyalt eltéréselemzések eredményét veszi sorra. A fix költségek esetén pedig az abszolút eltérés adja meg, mint költségnemek eredményt befolyásoló értékei.

A harmadik szakaszban a vállalat többi üzletágának eredményre gyakorolt hatását mutatja meg a riport. Mivel jelentőségük a plastik lencséhez viszonyítva nem számottevő, ezért egyetlen sorban mutatja csak be. Itt a tényleges és a tervezett bruttó profit különbsége szerepel, +38 908 ezer Ft.

Az utolsó szakasz az értékesítési és általános költségek eltérésből származó különbözetet mutatja. Ez a rész sem tartalmaz bővebb információt, mivel ezek a költségek a teljes költséghez viszonyítva elhanyagolhatóak. Az értékesítési költségek esetén -4 833 ezer Ft, míg az általános költségek esetén -17 698 ezer Ft az eredményre gyakorolt hatás.

4. Következtetések és javaslatok

Ebben a fejezetben összefoglalom, hogy a választott vállalat havi kontrolling riportja teljesíti-e a vele szemben támasztható követelményeket. A dolgozat első részében kutatást végeztem a szakirodalom tanulmányozásával, majd a vállalkozásra jellemző ismérvek és folyamatok bemutatásával alapoztam meg a riport értelmezését.

A szakirodalomi áttekintésben bemutatott munkák alapján elmondható, hogy a Hoya Zrt. havi kontrolling riportja az operatív kontrolling eszközeinek felhasználásával megvalósítja a célok elérése érdekében a terv-tény összehasonlítást. A vállalat eredményeinek a rövidtávú tervekkel való összevetése értékes információt nyújt az érdekeltek számára.

Mivel a riport nem csak a számviteli adatokat tartalmazza és elemzi, így alkalmas a problémás területek azonosítására. A változó költségek eltéréselemzése részletes információt nyújt az ok-okozati összefüggések feltárásához és megértéséhez.

Néhány esetben azonban vannak torzító hatások, amelyeket a riport nem fed fel, így nem mindig lehet a megfelelő következtetéseket levonni. Például az alapanyag költségek vizsgálata során egyben vizsgálja a nagyon eltérő nyilvántartási árral rendelkező termékeket (normál, polarizált és fényre sötételő lencsék), amelyek aránya nagyban befolyásolhatja a kapott eredményt. Ezt a kategóriák számának növelésével el lehetne érni, viszont ez kissé csökkentené az elemzés átláthatóságát. Másik hiányosságot a közvetlen személyi jellegű ráfordítások esetében az egy munkaóra költségének alakulása kapcsán állapítottam meg. Az adatokból nem lehet az eltérés okára következtetni, csak az eltérő költségből eredő hatás nagyságára koncentrálni a riport. A személyi jellegű ráfordítások részletes elemzése, a munkaórák részletesebb megbontása (normál munkaóra, túlóra, ünnepnap munkavégzés) segíthetne az eltérés részletesebb megismerésében.

Összefoglalás

Dolgozatom elsődleges célja az volt, hogy a munkám során elkészített havi kontrolling riportot összevessem a szakirodalmi elvárásokkal. A riportot a vállalatcsoport termelő vállalatokat összefogó központjának vezető elemzője készítette, és az egyes leányvállalatok egységes adatokat szolgáltatnak az összehasonlíthatóság érdekében. A riport részeinek tanulmányozása során minden esetben az az érzésem volt, hogy teljes mértékben releváns a vállalat teljesítményének elemzéséhez, illetve a problémás területek azonosításához.

Másodlagos célom az elemzéshez használt módszertan alapos vizsgálata volt. Az egyes termelési költségek eltéréselemzésénél használt formulák alapos áttekintése. Ezek segítségével jobban meg lehet érteni a vállalat eredményeit befolyásoló külső és belső tényezők hatását.

Személyes motivációm a dolgozat elkészítésével, hogy a vállalat pénzügyekben kevésbé jártas vezetőinek is segítséget nyújtsak a riport értelmezéséhez.

Irodalomjegyzék

- Tóth, A. & Zéman, Z. (2018): Stratégiai pénzügyi controlling és menedzsment. Budapest: Akadémiai Kiadó. ISBN: 978 963 454 031 1
- Bélyácz, I., Molnárné Barna, K. & Pintér, É. (2024): Befektetéselemzés és KFI pénzügyek. Budapest: Akadémiai Kiadó. ISBN: 978 963 664 015 6
- Sinkovics, A. (2019): Költség- és pénzügyi kontrolling. Budapest: Wolters Kluwer Kft. ISBN: 978 963 295 870 5
- Becsky-Nagy, P. (2024): Vállalati pénzügyek elmélete és gyakorlata. Debrecen: Debreceni Egyetemi Kiadó. ISBN: 978 963 664 034 7
- Jelen, T. & Mészáros, T. (2018): Tervezés. Budapest: Akadémiai Kiadó. ISBN: 978 963 454 219 3
- Nordhaus, W. D. & Samuelson, P. A. (2016): Közgazdaságtan. Budapest: Akadémiai Kiadó. ISBN: 978 963 059 781 4
- Laáb, Á. (2019): Döntéstámogató számvitel - érthetően szórakoztatóan. Budapest: Wolters Kluwer Hungary Kft. ISBN: 978 963 295 846 0
- Andor, Gy. (2018): Üzleti gazdaságtan. Budapest: Akadémiai Kiadó. ISBN: 978 963 454 023 6
- Chikán, A. (2020): Vállalatgazdaságtan. Budapest: Akadémiai Kiadó. ISBN: 978 963 454 589 7
- Karoliny, M. & Poór, J. (2019): Emberi erőforrás menedzsment kézikönyv. Budapest: Wolters Kluwer Hungary Kft. ISBN: 978 963 295 907 8