Üszőellések elkülönített elszámolásának hatása az eredményre és a vagyonra

ÁBEL ILDIKÓ – HOFMANN ANDRÁS

ÖSSZEFOGLALÓ MEGÁLLAPÍTÁSOK, KÖVETKEZTETÉSEK, JAVASLATOK

Megvizsgáljuk, hogy a borjak számviteli törvénynek megfelelő elszámolása hogyan hat az önköltségre, az eredményre és a vállalkozás vagyonára. Megállapítható, hogy az előhasi üszőktől született borjak növendékállományon belül történő elszámolásának hatása vagyont és eredményt csökkentő tételként jelentkezik. Azt, hogy az elszámolásban keletkező különbözet milyen arányban jelenik meg vagyont és eredményt csökkentő tételként, azt a korosbítás gyakorlata is jelentősen befolyásolja. Ha az állományt már az első korcsoport után szétválasztják, akkor nagyobb hányad kompenzálja a tejre jutó költségnövekedést és kisebb lesz a vagyoncsökkenés.

BEVEZETÉS

Az összemérés elve kimondja, hogy az adott időszak eredményének meghatározásakor a tevékenységek elismert bevételeit és a bevételekkel szembeállítható költségeit, ráfordításait kell számba venni (*2000. évi számviteli törvény; Verőné, 1995; Helgertné – Kucsinkáné – Urfi, 2003*). A mezőgazdasági elszámolásokban nem mindig kapcsolják a hozamokhoz a termelésük érdekében felmerült költségeket. A tejtermelő tehenészetekben a szopósborjakat minden esetben a tehenészet hozamaként számolják el (*Sutus, 2002*), még akkor is, ha a borjú előhasi üszőtől születik, és a vehemnevelés költsége a növendék korcsoportnál merül fel. Vizsgálatunkban az előhasi üszőktől született borjakat a növendékállat korcsoport hozamaként számoltuk el, majd elemeztük, hogy ez az elszámolás hogyan befolyásolja az egyes korcsoportok élőtömeg-önköltségét, milyen hatást gyakorol az eredményre és a vagyonra.

A vizsgálathoz dunántúli vállalat 1000 tehenes tejtermelő tehenészetének adatait használtuk fel a 2006-2008-as időszakra vonatkozóan. A gazdaságban minden évben a tehenek közel egyharmadát leselejtezik. A pótlás saját tenyésztésű üszőkkel történik, minden biológiailag alkalmas állatot legalább egyszer elletnek. A vizsgált időszakban a borjak közel egyharmada előhasi üszőtől született. A telepen minden tenyészállat és előhasi üsző tenyésztési adatairól részletes egyedi nyilvántartást vezetnek. A vizsgálatban a szarvasmarhatenyésztés analitikus nyilvántartásait és az egyes korcsoportok önköltségszámítással kapcsolatos adatait használtuk fel.

AZ EREDMÉNYEK

A tehenészet hozamai közül kiemeltük a növendékállományban született borjakat; így a tehenészetben felmerült költség csak az ott született borjak és a megtermelt tej között került felosztásra. A borjúhozamban a növendékállományban született borjak kiemelése miatt bekövetkező csökkenés 30% feletti. Ez a tej önköltségét és a tehenészetben született borjak élőtömeg-önköltségét is megemelte.

A növendék korcsoportnál felmerült költség a súlygyarapodás és az állományban született borjak között került felosztásra. A borjúhozam a korcsoport összes hozamát az első évben 5,5, a másodikban 5,8, az utolsó évben 5,5%-kal növelte. Az

egységnyi súlygyarapodásra jutó költség csökkent, és a borjak élőtömeg-önköltsége is kevesebb lett, mint a tehenészetben (1. táblázat).

1. táblázat

A tehenészetben és a növendéküsző-állományban született borjak élőtömeg-önköltsége

(M.e.: Ft/kg)

Év	Tehenészet	Növendék állomány
2006	450,21	160,00
2007	491,40	204,96
2008	537,62	189,65

A tehenészetben olyan tételek (pl. a fejőház értékcsökkenése, fenntartása, a fejőházi dolgozók bére, járulékai) is terhelik a szopósborjú költségét, amelyek nem kifejezetten annak előállítása érdekében merültek fel. Ezek a tételek a tejtermeléshez kapcsolódnak, de a költségfelosztásban egy részük mégis a szopósborjú élőtömeg-önköltségében jelenik meg.

Az elszámolásban különbözet alakul ki, melynek hatása kettős: egyrészt a teljes érték megnöveli a tejre jutó költséget, másrészt csökkenti a szopósborjú és a növendékállomány súlygyarapodásának költségeit (2. táblázat).

2. táblázat

Az elszámolás során kialakuló különbözet megoszlása

(M.e.: %)

Megnevezés	2006	2007	2008
Tejre jutó költségben	+100,0	+100,0	+100,0
Szopósborjúra jutó költségben	-63,4	-57,2	-63,7
Növendék marha súlygyarapodására jutó költségben	-36,6	-42,9	-36,3

A szopósborjú élőtömeg-önköltségének csökkenése a korosbításon keresztül az összes korcsoportra hatással van. Itt kell megemlítenünk, hogy a vizsgált vállalkozásnál 2007 májusában megváltozott a korosbítás gyakorlata. Korábban a szopósborjak állományát egyhónapos korban kettéválasztották, és a tenyészállat utánpótlását szolgáló üszőket a növendékek közé, a bikaborjakat pedig hízóba állították. A változás után minden szopósállat az itatásos borjú, majd a növendék állományba kerül, és csak azután állítják a bikaborjakat és a tenyésztésre alkalmatlan üszőket hízóba. A növendékmarhákat az állatszámadásokban négy csoportba osztják: üsző 3 hónaptól 1 évig, illetve 1 és 2 év között, vemhes üsző 3-tól 7 hónapig, vemhes üsző 7 hónap felett. A költségelszámolás és az önköltségszámítás tekintetében a négy csoportot egynek tekintik.

A 3. táblázatból látható, milyen hatást gyakorol az elszámolás az élőtömeg-önköltségre. A legnagyobb változás a szopósborjú korcsoportnál mutatkozik. Az élőtömeg-önköltségben jelentkező különbözet a szopósborjú-állománytól indulva végighalad tehát a korcsoportokon, csökkenti azok élőtömeg-önköltségét.

3. táblázat

Az elszámolás önköltségre gyakorolt hatása

(M.e.: Ft)

Korcsoport	2006	2007	2008
Szopósborjú	- 83,98	- 86,29	- 104,19
Itatásos borjú	- 13,02	- 18,35	- 24,27
Növendékmarha	- 5,40	- 8,38	- 9,27
Hízó marha	- 6,31	- 3,72	- 1,39

A tej költségében mutatkozó különbözet (2. táblázat) növeli az értékesítés közvetlen költségét, és azon keresztül csökkenti az eredményt. Az értékesített állatokra – jórészt hízókra – jutó eltérés azonban az értékesítés közvetlen költségét csökkentve növeli az eredményt. Az egyéb ráfordításként elszámolt elhullás szintén hat az eredményre (4. táblázat).

4. táblázat

A különbözet megjelenése az eredményt befolyásoló tételekben

(M.e.: %)

Megnevezés	2006	2007	2008
Tejértékesítés közvetlen költsége	+100,0	+100,0	+100,0
Húsértékesítés közvetlen költsége	-32,4	-19,1	-12,4
Elhullás (egyéb ráfordításként)	-3,8	-2,6	-3,1
Eredményben jelentkező hatás összesen	-63,9	-78,3	-84,6

A húsértékesítés közvetlen költségének csökkenését elsősorban a hízóállomány okozza. Itatásosborjú-értékesítés 2006-ban nem volt, 2007-ben nem jelentős mértékű, 2008-ban viszont meghaladta a hízóértékesítés értékét. Az élőtömeg-önköltséget az elszámolás 2008-ban az itatásos borjúnál 24,27 Ft-tal, míg a hízóknál csak 1,39 Ft-tal csökkenti. Így alacsonyabb értékesítési súly után is nagyobb különbözet keletkezett.

Az élőtömegben mutatkozó különbözetnek az első évben 36,1%-a, a másodikban 21,6%-a, az utolsó évben pedig 15,4%-a gyakorolt az eredményre növelő hatást. Az utolsó két évben tapasztalható csökkenés oka a korosbítás gyakorlatának változása. 2007-ben mindkét korosbítási módot alkalmazták (5 hónapig a szopós, és 7 hónapig a növendékállomány szétválasztását), így a csökkenés még nem olyan mértékű, mint 2008-ban. A szopósborjaknál kimutatott különbözet több mint fele került a hízóállományhoz 2006-ban, amelynek nagy része az eredményben jelentkezett. 2007-ben az arány már csak egyharmad, 2008-ban pedig már csak egytized volt. Az eredményben, a húsértékesítés közvetlen költségében megjelenő különbözet tehát egyre kisebb.

Az elszámolás az élőtömeg-önköltség csökkenésén keresztül a vállalkozás eszközeire is hat. A mérlegben a záróállományra felosztott különbözet jelenik meg. Az itatásos borjúra és a hízóállatokra felosztott különbözet alacsony, mivel a két korcsoport zárókészlete is lényegesen kisebb, mint a tehenek és a növendékállatok záróállománya. Év végén a szopósborjakat magasabb korcsoportba sorolták, így a vizsgált időszakban zárókészlet nem volt. A legnagyobb csökkenést a tenyészállatok (tehenek) és a növendékmarha-állomány mérlegértéke mutatja (5. táblázat).

5. táblázat

A különbözet megjelenése a mérlegben

(M.e.: %)

Megnevezés	2006	2007	2008
Tenyészállatok mérlegértéke	- 28,5	- 34,5	- 41,1
Szopósborjak mérlegértéke	0,0	0,0	0,0
Itatásos borjak mérlegértéke	- 3,7	- 9,0	- 18,5
Növendékmarhák mérlegértéke	- 28,5	- 34,1	- 24,7
Hízómarhák mérlegértéke	- 3,2	- 0,7	- 0,3
Vagyonra gyakorolt hatás	- 63,9	- 78,3	- 84,6

A növendékmarha-állományt az elszámolás kétszer is érinti. Először a korcsoportban született borjak növelik a hozamot, csökkentve az egységnyi súlygyarapodásra jutó költséget. Másodszor a korosbítás során az itatósborjak közül visszakerülő olcsóbban előállított borjak tovább csökkentik a korcsoportra jutó költséget.

A tenyészállattá (tehénné) átminősített üszők alacsonyabb önköltségen kerültek a tárgyi eszközök közé. A bekerülési értékük alacsonyabb, ezért az ezekre az állatokra elszámolt amortizáció is alacsonyabb, ami csökkenti a tehenészet költségeit. A társasági adóról és az osztalékadóról szóló törvény (*1996. évi társaságiadó-törvény*) úgy rendelkezik, hogy a tenyészállatok értékcsökkenését a számvitelről szóló törvény (*2000. évi számviteli törvény*) szerint kell meghatározni. Ez kimondja, hogy a tárgyi eszközöknek a hasznos élettartam végén várható maradványértékkel csökkentett bekerülési értékét azokra az évekre kell felosztani, amelyekben ezeket az eszközöket előreláthatóan használni fogják. A vállalkozás a tejtermelő tehenek esetében 33%-os selejtezéssel számol, azaz a hasznos élettartam három év. A maradványértéket a bekerülési érték 50%-ában határozták meg, így az alkalmazott leírási kulcs 16,7%. A tenyészállatok értékében kimutatott különbözet 16,7%-a tehát az értékcsökkenésre, ezen keresztül a tehenészet költségeire hat.

Összességében az eszközök értékében jelentkező csökkenés az első évben a különbözet 63,9%-a, a másodikban 78,3%-a és a harmadikban 84,6%-a. A mérlegben megjelenő különbözet emelkedő tendenciát mutat, ami a korosbítás megváltoztatásának következménye. Az élőtömeg-önköltség csökkenésében jelentkező hatás tehát két irányban mozdul el. Az eredményt vagy a vagyont befolyásolja.

FORRÁSMUNKÁK JEGYZÉKE

(1) 1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról. – (2) 2000. évi C. törvény a számvitelről. – (3) Helgertné – Kurcsinkáné – Urfi (2003): Számvitel. Szaktudás Kiadó Ház, Budapest – (4) Sutus I. (2002): Gyakorlati számvitel a mezőgazdaságban. Szaktudás Kiadó Ház, Budapest – (5) Verő I.-né (1995): Az önköltségszámítás rendje. UNIÓ Kiadó, Budapest