Üszőellések elkülönített elszámolásának hatása az eredményre és a vagyonra

Ábel Ildikó

Kulcsszavak: önköltségszámítás, ikertermék, költségfelosztás, vehemnevelés költsége, növendék állomány.

ÖSSZEFOGLALÓ MEGÁLLAPÍTÁSOK, KÖVETKEZTETÉSEK, JAVASLATOK

A tanulmány alapvető célja, hogy megvizsgálja: a borjak számviteli törvénynek megfelelő elszámolása hogyan hat az önköltségre, az eredményre és a vállalkozás vagyonára. Az előhasi üszőktől született borjak növendék állományon belül történő elszámolásának hatása vagyont és eredményt csökkentő tételként jelentkezik. Azt, hogy az elszámolás során keletkező különbözet milyen arányban jelenik meg vagyont és eredményt csökkentő tételként, a korosbítás gyakorlata is jelentősen befolyásolja. Ha az állományt az első korcsoport után választják szét, nagyobb hányad kompenzálja a tejre jutó költségnövekedést és kisebb lesz a vagyoncsökkenés. Minél magasabb korcsoportban sorolják át a húshasznosítású állatokat, annál nagyobb arányban csökkenti a vagyont és az eredményt az elszámolásnál jelentkező különbözet.

BEVEZETÉS

A költségelszámolás egyik legfontosabb alapelve, hogy a termékek, szolgáltatások önköltségében az előállításuk során felmerülő összes költség jelentkezzék (7). Az összemérés elve pedig kimondja, hogy az adott időszak eredményének meghatározásakor a tevékenységek elismert bevételeit és a bevételekkel szembeállítható költségeit, ráfordításait kell számba venni (1). 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 (6), még akkor is, ha a borjú előhasi üszőtől születik, és a vehemnevelés költsége a növendék korcsoportnál merül fel. Ha a mezőgazdasági termelés vertikális jellegét vesszük figyelembe, akkor még fokozottabb jelentősége van a költségek gyűjtésének, megfigyelésének. A szaporulat költsége a növendék, a tenyészállat, a hízóállat, a vágóállat költségébe épül be, és esetleg a húsfeldolgozón keresztül jut el a tényleges realizálásig. Ezt a folyamatot a költségelszámolásnak nyomon kell követnie, hogy a vertikum bármely szakaszában ismert, megállapítható legyen az előállítás költsége (7). A számviteli törvény nem írja elő az önköltségszámítás módszereit, nem szabja meg a kalkulációk kötelező tartalmát (7), előírja viszont, hogy a saját előállítású eszközöket, saját termelésű készleteket bekerülési értéken, azaz előállítási költségen szükséges szerepeltetni a mérlegben (3). A vállalkozásoknak legalább a mérleg fordulónapjára vonatkozóan a raktáron lévő kész- és félkésztermékekre, a befejezetlen termelésre olyan utókalkulációt kell készíteni, ami a költségeket legalább a közvetlen önköltségig bezárólag tartalmazza, mivel ez az alapja a saját termelésű készletek értékelésének (5).

ANYAG ÉS MÓDSZER

A vizsgálatban az előhasi üsztől született borjakat a növendékállat korcsoport hozamaként számoltam el, és azt elemeztem, hogy ez az elszámolás hogyan befolyásolja az egyes korcsoportok élőtömeg-önköltségét, milyen hatást gyakorol az eredményre és a vagyonra.

A vizsgálatban egy 1000 tehénlétszámú dunántúli mezőgazdasági vállalkozás tejtermelő tehenészetének adatait használtam, a 2006–2008-as időszakra vonatkozóan. A gazdaságban minden évben a tehenek közel egyharmadát kiselejtezik kedvezőtlen szaporodásbiológiai és termelési tulajdonságaik alapján. Az állatok pótlása saját tenyésztésű üszőkkel történik. A vállalkozásnál minden, arra biológiailag alkalmas állatot termékenyíteni, és legalább egyszer elletni szükséges (4). A vizsgált időszakban a szopósborjak közel egyharmada előhasi üsztől született.

A telepen minden tenyészállatról és előhasi üszőről egyedi nyilvántartást vezetnek, melyben pontosan rögzítik a tenyésztésre vonatkozó adatokat: a termékenyítés idejét, az ellés várható idejét és megtörténtét, a született borjú nemét és állapotát, az esetleges halva születés tényét. A vizsgálatban a szarvasmarha-tenyésztés, az állományváltozás analitikus nyilvántartásait és az egyes korcsoportok önköltségszámításra vonatkozó adatait használtam.

A rendelkezésre álló kimutatások alapján pontosan megállapítható a tehenészetben a tehéntől és a növendék állományban az előhasi üszóktől született borjak élőtömege. A vizsgált években a tehenészetben és a növendék állományban született borjakat különválasztottam, és a megfelelő korcsoportban felmerült költség alapján állapítottam meg az élőtömeg-önköltségüket.

A VIZSGÁLAT EREDMÉNYEI

A tehenészet hozamai közül kiemeltem a növendék állományban született borjak élőtömegét. A felmerült költség így kizárólag az állományban született borjak és a megtermelt tej között került felosztásra. A hozamcsökkenés az első évben 30,3%, a másodikban 31,6%, a harmadikban 31,3%-ot tett ki. A hozamcsökkenés a tejre jutó költséget és a tehenészetben született borjak élőtömeg-önköltségét is megemelte.

A növendék korcsoportnál felmerült költség a súlygyarapodás és a borjúhozam között került felosztásra. A borjúhozam az összes hozamot az első évben 5,5%-kal, a másodikban 5,8%-kal, az utolsó évben 5,5%-kal növelte. A súlygyarapodásra jutó költség így csökkent, és a borjak élőtömeg-önköltsége is jelentősen kevesebb lett, mint a tehenészetben született borjaké, amint az 1. táblázatból is jól látható.

1. táblázat

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

(M. e.: Ft/kg)

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

A tehenészetben olyan tényezők is terhelik a szopósborjú költségét, amelyek nem kifejezetten a borjú előállítása érdekében merültek fel. Ilyen például a fejőház értékcsökkenése, fenntartásának költségei és a fejőházi dolgozók bére és annak járulékai. Ezek a költségek a tejtermeléshez kapcsolódnak közvetlenül, de a költségfelosztás során egy részük mégis a szopósborjú élőtömeg-önköltségében jelenik meg.

Az elszámolásban egy különbözet jön létre, melynek kettős hatását a 2. táblázat mutatja. Egyrészt a teljes érték megnöveli a tejre jutó költséget, másrészt csökkenti a szopósborjú és a növendékállomány súlygyarapodásának költségeit.

2. táblázat

Az elszámolás során kialakuló különbözet hatása

(M. e.: %)

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

A tej költségében mutatkozó különbözet közvetlenül az eredményre hat, növelve az értékesítés közvetlen költségét és azon keresztül csökkentve az eredményt.

A szopósborjú élőtömeg-önköltségében jelentkező negatív különbözet az összes korcsoportra hat a korosbítás következtében.

A megszületett állatokat a szopósborjak között veszik állományba. A vállalkozás 2007 májusában szövetkezetből részvénytársasággá alakult, és az átalakulással egy időben az állatok korosbítása is megváltozott. Az átalakulás előtt a szopósborjak állományát egy hónapos korban kettéválasztották, és a tenyészállat utánpótlását szolgáló üszőket a növendékek közé, a bikaborjakat pedig hízóba állították. Az átalakulás óta minden szopósállat az itatásos borjú, majd azt követően a növendék állományba kerül, csak azután állítják a bikaborjakat és a tenyésztésre alkalmatlan üszőket hízóba. A hízó marhák saját húsüzemi feldolgozás után vagy anélkül értékesítésre kerülnek. A növendék marhákat pedig 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, s csak az állatszámadásokban szerepelnek különválasztva.

3. táblázat

Az elszámolás hatása az eredményre

(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 elszámolt értékét csökkenti	–3,8	–2,6	–3,1
Eredményben jelentkező hatás	–63,9	–78,3	–84,6

Az élőtömegben jelentkező különbözet a szopósborjú-állománytól indulva végighalad a korcsoportokon, csökkenti azok élőtömeg-önköltségét. Az értékesített állatokra – jórészt hízóállatokra – jutó eltérés az értékesítés közvetlen költségét csökkentve az eredményt növeli. Az egyéb ráfordításként elszámolt elhullás szintén az eredményre hat. A 3. táblázatból látható, hogy 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 jelentős csökkenés tapasztalható. Ennek oka a korosbítás gyakorlatában bekövetkező jelentős változás. 2007-ben mindkét korosbítási módot alkalmazták (5 hónapig a szopós és 7 hónapig a növendék állomány szétválasztását), így a csökkenés nem olyan mértékű, mint 2008-ban. 2006-ban a szopósborjaknál kimutatott különbözet több mint a fele került a hízóállományhoz, amelynek nagy része az eredményben jelentkezett. 2007-ben ez az arány már csak egyharmad. 2008-ban már egész évben a

2007. év végi gyakorlatot követték, így ez az arány már csak egytized. Tehát az eredményben, az értékesítés közvetlen költségében megjelenő különbözet egyre kisebb (4. táblázat).

A növendékmarha-állományt az elszámolás kétszer is érinti. Először a korcsoportban született borjak hozama csökkenti a súlygyarapodásra jutó költséget és így a súlygyarapodás önköltségét. Másodszor az itatósborjak közül a korosbítás során visszakerülő olcsóbban előállított borjak csökkentik tovább a korcsoportra jutó költséget.

4. táblázat

A különbözet megjelenése a mérlegben

(M. e.: %)

Megnevezés	2006	2007	2008
Tenyészállatok mérlegértéke	–28,5	–34,5	–41,1
Szopósborjú mérlegértéke	0,0	0,0	0,0
Itatásos borjú mérlegértéke	–3,7	–9,0	–18,5
Növendék marha mérlegértéke	–28,5	–34,1	–24,7
Hízó marha mérlegértéke	–3,2	–0,7	–0,3
Vagyonra gyakorolt hatás	–63,9	–78,3	–84,6

Az elszámolás az élőtömeg-önköltség csökkenésén keresztül a vállalkozás eszközeire is hat. A mérlegben a záró állományra felosztott különbözet jelenik meg. A tárgyi eszközök között kimutatott tenyészállatok – tejtermelő tehenek – és a növendékmarha-állomány mérlegértéke mutatja a legnagyobb mértékű csökkenést, mivel itt a legjelentősebb a záró állomány mennyisége.

A tenyészállattá átminősített tehenek alacsonyabb önköltségen kerültek a tárgyi eszközök közé. A bekerülési értékük – ami az értékcsökkenés számításának alapja – alacsonyabb, ezért az ezekre az állatokra elszámolt amortizáció is alacsonyabb, ami a tehenészet költségeinek csökkenésében jelentkezik. A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény úgy rendelkezik, hogy a tenyészállatok értékcsökkenését a számvitelről szóló törvény előírásai szerint kell meghatározni. A törvény kimondja, hogy a tárgyi eszközöknek a hasznos élettartam végén várható maradványértékkel csökkentett bekerülési (beszerzési, illetve előállítási) értékét azokra az évekre kell felosztani, amelyekben ezeket az eszközöket előreláthatóan használni fogják (1). 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 tenyészállatokat egyedileg tartják nyilván, és egy számítógépes program segítségével lehetőség van az értékcsökkenési leírás egyedi meghatározására. A tenyészállatok értékében kimutatott különbözet 16,7%-a az értékcsökkenésre, ezen keresztül a tehenészet költségeire hat. Év végén a szopósborjakat magasabb korcsoportba sorolták, így a vizsgált időszakban zárókészlet nem volt. Az itatásos borjúra és a hízóállatokra felosztott különbözet a legalacsonyabb, mivel a két korcsoport zárókészlete is lényegesen kevesebb, mint a tehén és a növendék állat záró állománya. 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.

5. 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
Növendék marha	–5,40	–8,38	–9,27
Hízó marha	–6,31	–3,72	–1,39

Az értékesítés közvetlen költségének csökkenését elsősorban a hízóállomány okozza, ezzel az eredményt növeli. Itatásosborjú-értékesítés 2006-ban nem volt, 2007-ben nem jelentős mértékű, 2008-ban viszont meghaladta a hízóértékesítésre jutó értéket. A vizsgálat utolsó évében az élőtömeg-önköltséget az elszámolás az itatásos borjúnál 24,27 Ft-tal, míg a hízóknál csak 1,39 Ft-tal csökkenti. Így alacsonyabb értékesítési súly után is nagyobb különbözet keletkezik.

Az 5. táblázatból látható, milyen hatást gyakorol az elszámolás az élőtömeg-önköltségre. A legnagyobb változás a szopósborjú korcsoportnál mutatkozik. Haladva a magasabb korcsoportok irányába, a különbözet fokozatos csökkenése figyelhető meg az utolsó két évben, amikor a kétféle hasznosítású állomány az utolsó korcsoportnál került szétválasztásra. 2006-ban a hízóállományra jutó különbözet magasabb, mivel az állományt az első korcsoport után választották szét.

A készletek értékében jelentkező költségcsökkentő különbözet egy része a következő évben átrendeződik a korcsoportok között, másik része az eredményt növeli. Az eredményre az értékesítés közvetlen költségén és az elhullás elszámolásán keresztül hat. A növendék állomány jelentős része a tehenek közé kerül átminősítésre, így a különbözet nagy része a tehenek bekerülési értékét módosítja. A hízómarha-állomány esetében a mielőbbi értékesítés a cél. Az állomány nyitóértékében szereplő különbözet az értékesítés közvetlen költségébe helyeződik át, így az év végén maradó összeg már nem jelentős.

Az értékesítés közvetlen költségeinek növekedése a mérleg szerinti eredményt csökkenti, ami végső soron a saját tőkét befolyásolja.

Elmondható tehát, hogy az előhasi üszőktől született borjak növendék állományon belül történő elszámolásának hatása vagyont és eredményt csökkentő tételként jelentkezik. Azt, hogy az elszámolás során keletkező különbözet milyen arányban jelenik meg vagyont és eredményt csökkentő tételként, azt a korosbítás gyakorlata is jelentősen befolyásolja. Ha az állományt az első korcsoport után választják szét, nagyobb hányad kompenzálja a tejre jutó költségnövekedést és kisebb lesz a vagyoncsökkenés. Minél magasabb korcsoportban sorolják át a húshasznosítású állatokat, annál nagyobb arányban csökkenti a vagyont és az eredményt az elszámolásnál jelentkező különbözet.

FORRÁSMUNKÁK JEGYZÉKE

(1) 2000. évi C. törvény a számvitelről. – (2) Társasági adóról és az osztalékadóról szóló, többször módosított, 1996. évi LXXXI. törvény. – (3) Helgertné Sz I. – Kurcsinka T.-né – Urfi P. (2003): Számvitel. Szaktudás Kiadó Ház, Budapest – (4) Horn A. (1973): Szarvasmarhatenyésztés Mezőgazdasági Kiadó, Budapest – (5) Miklósyné – Siklósi Á. – Simon Sz. (2006): A mezőgazdasági vállalkozások számviteli sajátosságai. Saldo Rt., Budapest – (6) Sutus I. (2002): Gyakorlati számvitel a mezőgazdaságban. Szaktudás Kiadó Ház, Budapest – (7) Verő I.-né (1995): Az önköltségszámítás rendje. UNIÓ Kiadó, Budapest

TARTALOM

Tenk Antal: Karácsonyi fohász ... 603

Popp József – Székely Csaba: Az Agrárgazdasági Tanács állásfoglalása az agrárgazdaság 2010. évi helyzetéről ... 604

TANULMÁNY

Kapronczai István: A magyar agrárgazdaság napjainkban ... 615

Hegedűsné Baranyai Nóra: A kukorica és a vágósertés felvásárlási árának és mennyiségének ciklikussága ... 629

Mészáros Kornélia – Béres Dániel: A magyar marhahús versenyesélyei az EU-ban ... 635

Györe Dániel: Közvetlen értékesítés az egri borászatokban ... 642

Pupos Tibor – Kis-Simon Tünde – Pintér Gábor – Kovács Zoltán: A készletgazdálkodás optimalizálási módszereinek gyakorlati alkalmazása ... 648

Ábel Ildikó: Üszőellések elkülönített elszámolásának hatása az eredményre és a vagyonra ... 657

Deák Zsuzsanna – Hajdu Istvánné: Az élelmiszer-ipari vállalkozások környezeti teljesítménye és a pénzügyi eredmények ... 662

VITA

Alvincz József: Válaszúton a kormányzati agrárpolitika ... 668

Buday-Sántha Attila: A közvetlen termelői értékesítés szerepe, jellemzői ... 680

SZEMLE

Széles Gyula: Buday-Sántha Attila „Agrár- és vidékpolitika" című könyvének bemutatása ... 688

Szűcs István: Megjelent Takácsné György Katalin „A precíziós növénytermelés közgazdasági összefüggései" című könyve ... 692

KRÓNIKA

Tenk Antal: A huszonöt éves VEAB Agrárökonómiai Munkabizottsága és a **gazdálkodás** ... 694

Csete László: A 90 éves Kovács Ferenc akadémikus köszöntése ... 698

Csete László: Láng István akadémikus köszöntése ... 701

Csete László: Elköszön a főszerkesztő! ... 705

Summary ... 707

Contents ... 713