

SZÁMVITELI KÉZIKÖNYVEK

A MEZŐGAZDASÁGI TEVÉKENYSÉG KÖLTSÉG- ÉS TELJESÍTMÉNYKONTROLLJA

*A mezőgazdasági vállalkozások
kölségrendszerének kialakítása és működtetése*



Budapest, 2019

Szerző:

Dr. Musinszki Zoltán

Lektor:

Várkonyiné dr. Juhász Mária – 1–3. fejezet

Dr. Molnár Viktor – 4. fejezet

Sorozatszerkesztő:

Kökényesiné Pintér Ilona

ISBN 978-963-638-574-3

ISSN 2416-2310 (*Tanácsadói könyvek*)

ISSN 1787-7342 (*Számviteli kézikönyvek*)

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

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

TARTALOMJEGYZÉK

ELŐSZÓ	5
1. A MEZŐGAZDASÁGI TEVÉKENYSÉG KÖLTSÉGHELYEI	7
1.1 A költséghelyek kialakítása	7
1.2 A költséghelyi költségek elszámolása	13
1.2.1 Fenntartóüzemi költségek elszámolása	13
1.2.2 Segédüzemi költségek elszámolása	15
1.2.3 Az általános költségek elszámolása	19
1.3 A költséghelyi költségek felosztása	21
1.3.1 A költségfelosztás általános folyamata	21
1.3.2 A mezőgazdasági tevékenység általános költségeinek felosztása	27
2. A MEZŐGAZDASÁGI TEVÉKENYSÉG KÖLTSÉGVISELŐI	31
2.1 A költségviselők kialakítása	31
2.2 A költségviselői költségek elszámolása	36
2.2.1 A növénytermelés költségeinek elszámolása	36
2.2.2 Az állattenyésztés költségeinek elszámolása	42
2.2.3 Az erdőgazdálkodás költségeinek elszámolása	47
2.2.4 A mezőgazdasági melléktevékenység költségeinek elszámolása	51
2.2.5 A mezőgazdasági szolgáltatások költségeinek elszámolása	55
3. A MEZŐGAZDASÁGI TERMÉKEK ÖNKÖLTSÉGSZÁMÍTÁSA	57
3.1 Az önköltségszámítás célja, tárgya, feladata, az önköltségszámítás szabályozása	57
3.2 A növényi termékek önköltségszámítása, kalkulációs sémája	60
3.3 A közös költségek problémája, a fő-, mellék- és ikertermékre jutó költség meghatározása	65
3.4 Az élőtömeg önköltségszámítás	73
4. ESETTANULMÁNY	79
4.1 A vállalkozás bemutatása	79
4.2 A költséghelyek, költségviselők kialakítása, a költségek mérése	80
4.3 Teljesítménymérés, költségfelosztás, önköltségszámítás	90
4.4 A Növénytermesztő Zrt. önköltségszámítási gyakorlata	93

4.5 A Növénytermesztő Zrt. költségkontrolling jelentési rendszere.....	104
4.5.1 Költségnem jelentések.....	106
4.5.2 Fenntartó- és segédüzemi jelentések	111
4.5.3 Általános költség jelentések	118
4.5.4 Növénytermelési jelentések.....	120
4.5.5 Forgalmi jelentések.....	130
IRODALOMJEGYZÉK.....	135

ELŐSZÓ

A vállalkozások versenyképessége nagymértékben függ az információs és döntési rendszerük hatékonyságától, a megfelelő helyen és időben rendelkezésre álló releváns információktól. Vállalatvezetők körében végzett felmérések alapján a döntéshozatali folyamatban kiemelt fontosságúak a költségekre és teljesítményekre vonatkozó adatok. A költségelszámolásra vonatkozó hazai számviteli előírások alapján a vállalkozások kötelesek költségnevek szerint gyűjteni költségeiket. A költségek kizárólag a számviteli törvény által definiált költségnevenkénti gyűjtése azonban a vezetés számára igen kevés információt nyújt. Nem biztosítja például a termék, a tevékenység költségeinek megismerését, az önköltség meghatározását, így az értékesítés közvetlen önköltsége és nettó árbevétele szembeállítását, a fedezeti összeg meghatározását, a termék, a tevékenység jövedelmezőségének megismerését.

Annak érdekében, hogy a szervezeten belüli döntéshozókat számukra releváns információval tudjuk ellátni, több megoldás is létezik. Ezek egyike az, hogy a számviteli információs rendszert fejlesszük fel. A vezetői igényeket kielégítő számviteli információs rendszer kialakításához nem állnak rendelkezésre sem hazai, sem nemzetközi előírások. A számviteli törvény a vállalkozó döntésére bízta, hogy – a számviteli törvényben kötelezően előírtakon kívül – milyen információkra van szüksége döntései megalapozásához. Ezen információk biztosításához szükséges a gazdasági események folyamatos nyomonkövetése, gyűjtése, ugyanis a kért információ általában nem biztosítható az információigény megfogalmazásakor. Az szintén nincs a jogszabályban megfogalmazva, hogy egy szervezet a döntések megalapozásához szükséges számviteli információk biztosítására miként szervezze meg, működtesse és hasznosítsa a számvitelt. Jelen kiadvány ezt a célt szolgálja. Könyvünk ajánlásokat, javaslatokat fogalmaz meg a költségrendszer kialakítását, továbbfejlesztését illetően.

A költséghelyi ismereteket tartalmazó *1. fejezet* három fő részre tagolódik. Az első rész a költséghelyek kialakításának lehetséges kereteit mutatja be. Amennyiben a kialakított költséghelyeket a vállalkozás költség számlák formájában is megjeleníti (például alkalmazza a 6. számlaosztályt), akkor az *1.2 fejezetrész* a főkönyvi elszámolásban nyújt segítséget. Ismételten szeretném kiemelni, hogy a vezetői igényeket kielégítő számviteli információs rendszer kialakításához nem állnak rendelkezésre sem hazai, sem nemzetközi előírások. Azaz a kialakított költséghelyek költségeit nemcsak a főkönyvi számlákon, hanem – informatikai megoldások függvényében – egyéb módon is tudjuk gyűjteni és nyomon követni. A 6. és 7. számlaosztály alkalmazása csak egy lehetséges megoldás! Az *1. fejezet* harmadik része a költségfelosztás folyamatával foglalkozik.

A költségviselőkkal foglalkozó *2. fejezet* követi az első fejezet logikáját. Megismerhetjük a költségviselők kialakítását, illetve a kapcsolódó főkönyvi elszámolásokat.

A *3. fejezet* témája az önköltségszámítás, amely során betekintést nyerhetünk a kalkulációs séma kialakításába és tartalmába, illetve az önköltségszámítás módszertanába. A módszertani rész két, a mezőgazdasági tevékenységre jellemző témát ölel át: a fő-, mellék-, és ikertermék problémáját, valamint az élőtömeg önköltségszámítást.

Az elméleti, módszertani fejezeteket – a *4. fejezetben* – egy esettanulmány követi. Az esettanulmány kettős célt szolgál. Az egyik cél annak bemutatása, hogy a megismert elvi lehetőségeket (költséghelyek és költségviselők kialakítása, költségfelosztás, önköltségszámítás) hogyan lehet átültetni a mindennapok gyakorlatába. A tanulmány másik célja pedig annak szemléltetése a *4.5 fejezetben*, hogy az analitikus és főkönyvi számviteli adatokat hogyan lehet a számvitelben nem (vagy kevésbé) járatos döntéshozók számára is érthetővé és hasznosíthatóvá tenni.

A könyvben megfogalmazott javaslatok ellenére ne feledkezzünk meg arról, hogy egy jól működő költségrendszer objektív és szubjektív tényezők figyelembevételével alakítható ki. Ilyen objektív tényező:

- a termelés jellege, milyensége,
- a vállalkozás profilja,
- az informatikai háttér, a rendelkezésre álló technikai eszközök.

Szubjektív tényezőként említhetjük a mindenkori vezetés információigényét, azaz azt, hogy a döntéshozók a költségekről és a teljesítményekről milyen tartalmú információkat látnak szükségesnek.

Jelen kiadványt tehát az tudja igazán haszonnal forgatni, aki az alapvető számviteli ismeretek mellett konkrét igényeket, elvárásokat is meg tud fogalmazni információs rendszerével szemben.

2.2 A költségviselői költségek elszámolása

2.2.1 A növénytermelés költségeinek elszámolása

A folyó évi növénytermelés és kertészet költségei között vesszük figyelembe a tárgyévben betakarított termékekkel kapcsolatos költségeket, függetlenül attól, hogy a költségek melyik évben merültek fel. Folyó évi termelési költségnek minősül:

- a mezei leltár – azaz a növénytermelés befejezetlen termelése – nyitóértékéből a tárgyévet terhelő rész,
- a termék, termény előállításával kapcsolatban a tárgyévben felmerült költség,
- a tárgyévet terhelő, de csak a tárgyévet követő évben felmerülő költség.

Folyó évi termelés költségének tekintjük mindazon költségeket, amelyek a termény, termék (főtermék, ikertermék, melléktermék) előállításával kapcsolatban a talajelőkészítéstől a raktárba történő beszállításig, vagy közvetlen értékesítés esetén a tábláról a termény átvévhelyéig felmerültek, vagyis a betakarítás utolsó munkaműveletének elvégzéséig keletkeztek. A tároló helyen végzett, a termék, termény minőségét megóvó, javító munkák (például tisztítás, szárítás, forgatás, válogatás, hűtés) költségei szintén folyó évi költségnek minősülnek. A folyó évi költségek között jelennek meg a felosztott főágazati általános költségek is.

A mezőgazdasági tevékenység sajátosságaiból adódóan a termelés folyamán gyakran többféle termék keletkezik. Ezeket a termékeket főtermék, ikertermék, melléktermék kategóriákba soroljuk. Főterméknek nevezzük azt a terméket, amelynek előállítására a termelési tevékenység elsődlegesen irányul. Amikor a termelési folyamatban több egyenrangú termék (több főtermék) keletkezik, akkor ikertermékről beszélünk. A melléktermék a főtermék előállításával együtt, a főterméktől elválaszthatatlanul keletkezik, de értéke, gazdasági jelentősége a főtermékhez képest viszonylag csekély. Az egyes ágazatok jellemző fő- és melléktermékeit a 3. táblázat tartalmazza.

3. TÁBLÁZAT: HOZAMOK A NÖVÉNYTERMELÉSBEN

Ágazat megnevezése	Főtermék	Melléktermék
Gabonafélék, rizs	szem	ocsú, szalma
Kukorica	szem (májusi morzsolt)	szár, csutka
Silókukorica	zöldhozam	
Burgonya	gumó	
Cukorrépa	répa	répafej
Olajosnövények	mag és szem	szár, szalma, kóró
Textilipari növények	kóró	mag
Dohány	zöld levél, száraz levél	

Ágazat megnevezése	Főtermék	Melléktermék
Hüvelyesek	szem	szalma
Szálaskarmányok	zöldtömeg, mag	szalma
Évelő pillangósok	széna, mag	szalma
Nedvdús takarmányok	káposzta, tök	
Zöldségtermelés	zöldségek	mag
Rétgazdálkodás	széna	
Gyümölcstermelés	gyümölcs	fanyesedék
Szőlőtermelés	szőlő	venyige
Szőlőiskola	szőlőoltvány, gyökeres és sima vessző	

(Forrás: Sutus, 2002, 108. o.)

A tárgyévben betakarított termékeket, terményeket általában betakarításkor bizonylatoljuk, majd rögzítjük az analitikus nyilvántartásban illetve a főkönyvben. A hozamok elszámolása során a következőket szükséges figyelembe venni:

- gabonafélék esetében a főtermék a szem; a szalma, illetve az ocsú melléktermék,
- az olajos növények főterméke a mag, a szem, mellékterméke pedig a szár, a szalma, a kóro,
- a kukorica mellékterméke a szár és a csutka, főterméke a szem, amit ún. májusi morzsoltra, azaz 15%-os nedvességtartalmú szemtermésre átszámítva hozamolunk,
- az olyan termékeknél, amelyeknél az előállított főterméket száraz széna súlyban vesszük készletre (például lucerna, vöröshere), a zölden betakarított mennyiséget is száraz mennyiségre átszámítva kell hozamként elszámolni, és viszont,
- a cukorrépa hozama a vevő által ténylegesen átvett mennyiség,
- a dohánytermelés hozama a letört zöld levelek tömege,
- gyümölcs- és szőlőtermelésnél a főtermék a leszedett gyümölcs; a melléktermék pedig a venyige, a nyesedék,
- a rétgazdálkodás főterméke a széna, a legelőről lelegelt fű mennyiségét azonban nem hozamoljuk. Hozamolni – jellemzően melléktermékként – csak a lekaszált mennyiséget lehet. A hozamolást nehezíti az a tény is, hogy a lelegelt fű mennyiségét – mint hozamot – csak becsülni lehet.

A következő év (évek) növénytermelésének költségei közvetlen és időarányos tételeket egyaránt tartalmaznak. A közvetlen tételeket (például őszi vetés, műtrágyázás, tavaszi vetések alá végzett talajmunkák) a következő évben az adott táblán termesztett növényekre terheljük. Amennyiben egy táblához több növény (költségviselő) is rendelhető, akkor a felosztás jellemzően terület alapján történik. (A munkaműveletek mennyiségét és költségét is lekövető nyilvántartás esetén a felosztás pontosítható.)

Az időarányos költség több évre hat, a munkát több év termése érdekében végezték el, így több évre kerül felosztásra. A felosztás az egyes évek között lehet egyenlő arányú, csökkenő vagy változó arányú.

Egyenlő arányú felosztáskor minden évben a befejezetlen termelés értékének azonos hányadát számoljuk el. Az évelő pillangósok telepítési költségeit általában 2, illetve 3 évre indokolt felosztani. Például a lóhere telepítési költségeit 2 év alatt egyenlő arányban, a lucernatelepítés költségeit 3 év alatt 34–33–33%-os arányban számolhatjuk el.

A rét- és legelőtelepítés költségeit 10 év alatt egyenlő arányban célszerű áterhelni a gyepgazdálkodás költségeire.

A szerveztrágyázás költsége – a talaj tulajdonságai, a termesztett növények tápanyag-igénye alapján csökkenő arányban – több éven keresztül kerülhet elszámolásra. Például:

- 4 évi felosztás esetén 40–30–20–10%-os,
- 3 évi felosztás esetén 50–35–15%-os,
- 2 évi felosztás esetén 60–40%-os arányban.

Az első részletet a kiszórás követő évben terheljük a táblán termelt növényre. Tavaszi szerveztrágyázás esetén a felosztást már a kiszórás évében meg lehet kezdeni.

A zöldtrágyázás, a több évre ható gyomirtózás költségét két évre javasolt megosztani, 60-40%-os arányban. A folyó évre eső költségeket területarányosan osztjuk meg az adott területen termelt növények között.

A következő év (évek) növénytermelésének költségei között megjelenhetnek főágazati költségek, ugyanakkor a folyó évi költségekkel ellentétben a szakkönyvek többsége – jellemzően a duplikáció elkerülése miatt – nem támogatja a főágazati általános költségek következő évek növénytermelésére történő áttételezését.

A következő évek növénytermelésének hozama, azaz a befejezetlen növénytermelési munkák értéke általában év végén kerül elszámolásra.

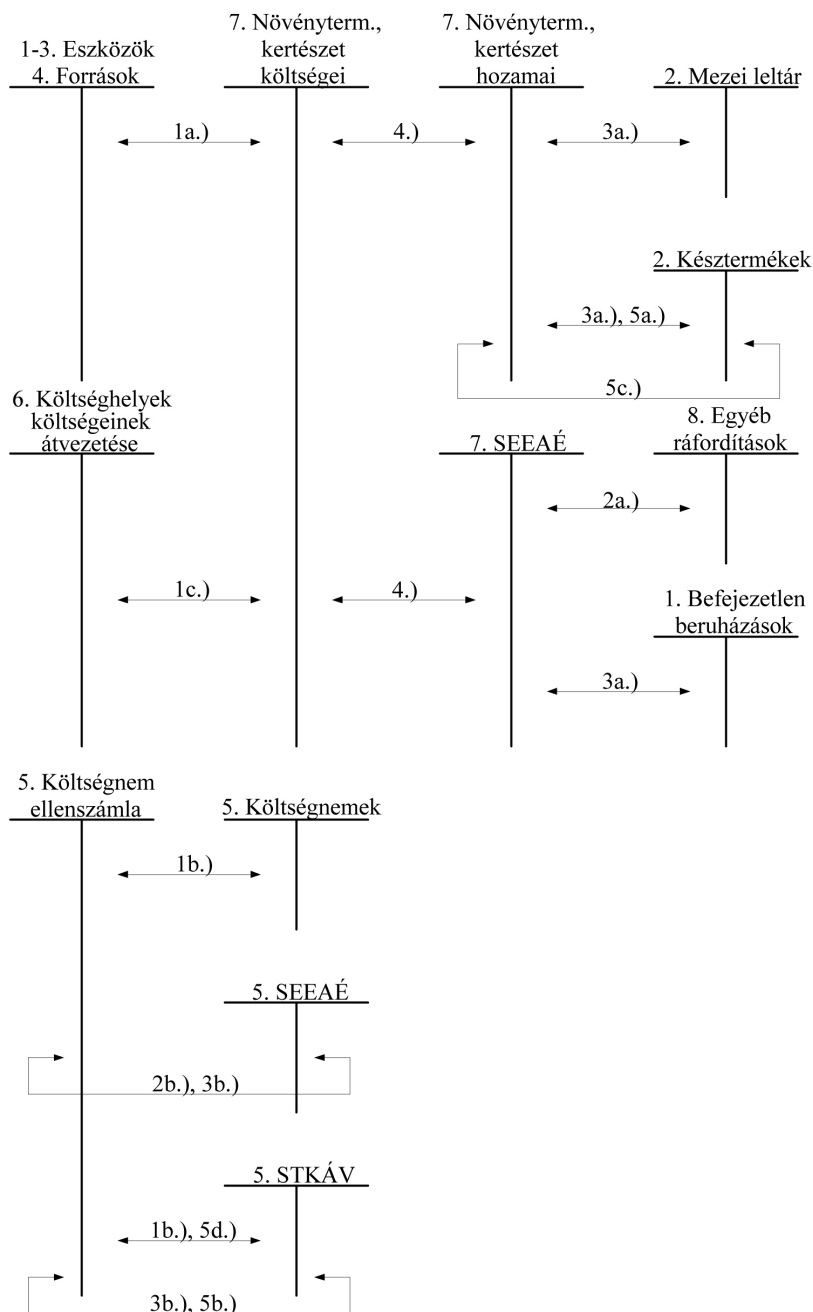
Az ültetvények olyan hosszú élettartamú növényi kultúrák, amelyek a termőterületet több évre igénybe veszik. Az ültetvénytelepítés költségei között mutatjuk ki:

- a gyümölcs, szőlő, komló, spárga és egyéb ültetvények telepítésével, korszerűsítésével kapcsolatos költségeket,
- a termőre nem fordult ültetvények ápolási költségeit.

A termőre fordulásig hozott termés értéke a telepítési költségeket csökkenti. A korszerűsítés költségeit a visszanyert hulladékok értéke csökkenti. Termőre fordulásakor az ültetvényt ingatlanként, előállítási költségen aktiváljuk.

A növénytermelés, kertészet költségeit a 71. Növénytermelés, kertészet költségei szám-lacsoportban javasolt elszámolni. A növénytermelés és kertészet költségeinek és hozamainak főkönyvi elszámolását az 5. ábra tartalmazza.

5. ÁBRA: A NÖVÉNYTERMELÉS ÉS KERTÉSZET KÖLTSÉGEINEK ÉS HOZAMAINAK FŐKÖNYVI ELSZÁMOLÁSA



(Forrás: Musinszki, 2006, 154. o. alapján)

1.) Tárgyidőszak költségeinek, saját termelésű készletek felhasználásának elszámolása

1a) elsődlegesen

T 71. Növénytermelés, kertészet költségei

K 1-4. Eszközök, Források

1b) másodlagosan

T 5. Költségnemek

T 5. STKÁV

K 5. Költségnem ellenszámla

Például:

vásárolt vetőmag felhasználása

T 71. Növénytermelés, kertészet költségei

K 2. Anyagok

T 5. Anyagköltség

K 5. Költségnem ellenszámla

saját vetőmag felhasználása

T 71. Növénytermelés, kertészet költségei

K 2. Késztermékek

T 5. STKÁV

K 5. Költségnem ellenszámla

1c) A fenntartóüzemektől, a segédüzemektől és egyéb általános költségekből áttételezett költségek elszámolása

T 71. Növénytermelés, kertészet költségei

K 69. Költséghelyek költségeinek átvezetése

másodlagosan (egy lehetséges megoldás)

T 5. Költséghalmozódás (technikai számla)

K 5. Költségnem ellenszámla

2) Káresemény (növénytermelést ért elemi kár) elszámolása

2a) elsődlegesen

T 8. Egyéb ráfordítások

K 7. SEEAÉ

2b) másodlagosan

T 5. Költségnem ellenszámla

K 5. SEEAÉ

3) Hozamok elszámolása

3a) elsődlegesen (év közben elszámoló áron)

Folyó évi növénytermelés és kertészet hozamai

T 2. Késztermékek

K 791. Folyó évi növénytermelés, kertészet hozamai

36. TÁBLÁZAT: FEDEZETI ÖSSZESÍTŐ

(adatok eFt-ban) üzletág	TERV				TÉNY				TÉNY/TERV				
	megnevezés	Költség	Bevétel	Fedezet	Költség	Bevétel	Fedezet	Költség	Bevétel	Fedezet	Költség	Bevétel	Fedezet
	őszi búza												
	őszi káposztarepce												
	tavaszi árpa												
	napraforgó												
	kukorica												
	...												
Növénytermelés összesen													
	bérszáritás												
	megbízásos												
	egyéb												
Mezőgazdasági szolgáltatás összesen													
	bértárolás												
	bérbeadott eszköz												
	egyéb												
Egyéb szolgáltatás összesen													
	anyag												
	áru												
	közvetített szolg												
Kereskedelem összesen													
Egyéb tevékenységek összesen													
Tevékenységek összesen													
üzletág	megnevezés	Ráfordítás	Bevétel	Fedezet	Ráfordítás	Bevétel	Fedezet	Ráfordítás	Bevétel	Fedezet	Ráfordítás	Bevétel	Fedezet
	Egyéb bevétel, ráfordítás												
	Pénzügyi műv. bevétel, ráfordítás												
	Közvetett költség												
	Összesen (Adózás előtti eredmény)												

(Forrás: a társaság adatai alapján saját szerkesztés)