

**Sinka Jánosné:**

## **Saját termelésű készletek a mezőgazdaságban**

**Saját termelésű készletnek** - természetesen - a mezőgazdaságban is azok a készletek minősülnek, amelyet az adott vállalkozásnál állítottak elő.

Ezeket a mérlegben **előállítási költségen**, azaz utókalkuláció vagy norma szerinti közvetlen önköltségen kell értékelni. Az évközi változásokat elszámolóár alapján is el lehet számolni.

A számviteli törvény nem tartalmaz előírást az önköltség megállapításának módszeréről, de azt rögzíti, hogy a vállalkozásnak számviteli politikájában be kell mutatnia az alkalmazott módszert.

Továbbá a számviteli törvényben arra vonatkozóan van előírás, hogy az előállítási költség kategóriájában mely költségelemek vehetők figyelembe.

Ebből következően bármely módszerrel is történik a közvetlen önköltség megállapítása, az kizárólag a ténylegesen felmerült közvetlenül elszámolt költségeket foglalhatja magában, valamint azokat a tételeket, amelyek az előállítással kapcsolatban merültek fel, és közvetlenül nem, de megfelelő mutatók, jellemzők segítségével az adott termékre eső rész megállapítható.

Az előállítási költségnek *nem* része az értékesítési költség, így

- az értékesítéssel kapcsolatos különköltségek,
- az értékesítéshez szükséges csomagolás és szállítás költsége,
- késztermékek raktározási költségei,
- az értékesítő részlegek, irodák költségei,
- a reklám, a piackutatás költségei, stb.,

továbbá az előállítással közvetlen kapcsolatba nem hozható igazgatás személyi, anyagi és egyéb általános költsége.

A számviteli törvény értelmezésében az értékelés kiindulópontja tehát a saját termelésű készletek előállítási költsége. Abban az esetben azonban, ha a mérleg készítésekor ismert és várható eladási ár - azaz a piaci ár - ennél alacsonyabb, akkor a saját termelésű készleteket a még elvégzendő tevékenységek várható közvetlen költségével csökkentett, várható eladási áruból számított értéken kell szerepeltetni a mérlegben (értékvesztés elszámolása mellett).

A saját termelésű készletek nyilvántartása tekintetében a számviteli törvény megengedi a választást, azaz a vállalkozás szabadon dönthet arról - számviteli politikájában rendelkezve erről -, hogy a saját termelésű készletekről

- év közben folyamatos érték- és mennyiségi nyilvántartást, vagy
- év közben folyamatos, csak érték nyilvántartást

vezet.

Ha év közben nincs folyamatos mennyiségi nyilvántartás, a leltározás során nyert adatok felhasználásával kell a saját termelésű készletek mennyiségét megállapítani.

Ha a vállalkozás év közben mind értékben, mind mennyiségben folyamatosan nyilvántartja készleteit, akkor a változásokat (növekedések, csökkenések) a megfelelő készletszámlákkal szemben kell elszámolni, az adott gazdasági esemény értékét a választott értékelési eljárásnak megfelelően megállapított előállítási költségen könyvelve.

Év közben az is lehetséges, hogy a vállalkozás elszámolóárakat alkalmazzon. Ebben az esetben az

elszámolóarat az alábbi három módszer valamelyikével célszerű meghatározni:

- átlagos előállítási költségszint megállapítása,
- tervezett előállítási költségszint számítása,
- várható piaci ár szintjének meghatározása.

Ha a vállalkozás az elszámolóarak alkalmazásának lehetőségével él, akkor a raktárra vett saját termelésű készlet közvetlen önköltségét az elszámolóár és a készletérték-különbözet együttes összege adja. A készletérték-különbözetet az adott számlacsoporton belül, külön számlán (pl. 238 Saját termelésű tej KÉK) kell nyilvántartani. A vállalkozás szabadon dönthet arról, hogy a számlacsoporton belül milyen részletetést alkalmaz.

Ha elszámolóarat alkalmazunk, akkor

- első lépésben a készletrevételt kell elszámolni a megfelelő kész - és félkésztermék elszámolási számlával szemben, elszámoló áron, majd
- év végén, a költség számlák zárásakor ezek egyenlegét átvezetjük a kész- és félkésztermék elszámolási számlára, majd ennek egyenlege lesz a készletérték-különbözet, amely a készletérték-különbözet-számla tartozik, illetve követel oldalára kerül, jellegétől függően.

A készletek csökkenését év közben ugyancsak elszámolóáron rögzítjük a könyvelésben, év végén pedig a készletérték-különbözet egyenlegétől függően módosítjuk. (A mezőgazdaságban év végén történik az önköltség számítás és akkor állapítják meg az elszámolóár és a tényleges előállítási költség különbségét is.)

A készletcsökkenésre jutó készletérték-különbözet összegét két lépésben számítjuk:

- először meghatározzuk a készletérték-különbözet arányát,
- majd számszerűsítjük a készletcsökkenésre jutó készletérték-különbözetet.

Fentiekhez az alábbi képleteket hívjuk segítségül:

$KÉK\% = \frac{\text{készletérték-különbözet számla egyenlege az időszak végén}}{\text{készlet számla időszaki nyitó egyenlege} + \text{készletnövekedés az időszakban (elszámolási egységáron)}}$

A készletcsökkenésre jutó KÉK = az időszak készletcsökkenése elszámolási egységáron X KÉK%

Legalább évről-évre ki kell mutatni a **befejezetlen termelés** és a raktáron lévő **félkész termékek** állományának értékét is, a megfelelő számlacsoportban megnyitott számlákon.

Befejezetlen termelés a megmunkálás alatt álló, a vállalkozás termelő egységein belül további megmunkálásra váró termékek összessége. Azaz csak olyan termék sorolható ide, amelyen már legalább egy számottevő munkaműveletet elvégeztek. A vállalkozásnak számviteli politikájában kell meghatároznia, hogy nála az adott termék esetében mi minősül számottevő műveletnek. Befejezetlen termelésnek minősülnek az év végén ki nem számlázott szolgáltatások teljesítményei is.

Félkész termék minden olyan termék, amely a vállalkozásnál egy teljes megmunkálási folyamaton keresztülment, ilyen címen raktárra vették (illetve raktárra vehető), késztermékeknek azonban még nem tekinthető.

A befejezetlen termelés jellegéből adódóan azt év közben a vállalkozás készlet számlákon -

általában - nem mutatja ki. Jellemzően évszázlatkor kerül sor a befejezetlen termelés készletre vételére, leltár alapján.

A saját termelésű félkész terméket is - mint a befejezetlen termelést - legkésőbb az évszázlatkor kell állományba venni.

Fentiekhez kapcsolódóan célszerű az erre szolgáló számlacsoportot az alábbiak szerint megbontani:

- Mezei leltár,
- Alaptevékenység egyéb befejezetlen termelése,
- Alaptevékenységen kívüli befejezetlen termelés,
- Félkész termékek,
- Félkész termékek készletérték-különbözete.

A **mezei leltár** a mezőgazdasági ágazat sajátos befejezetlen termelése: a következő év(ek) növény- és kertészeti termelése érdekében felmerült közvetlen költségeket tartalmazza. Ideértendők például az őszi vetések, a gyeptelepítés, a zöldség-, szőlő-, és gyümölcsstermelés következő évi termelése érdekében végzett munkák ráfordításai (ezek csökkentve az esetleges tárgyévi hozamértékkel), a faiskolák és szőlőiskolák befejezetlen termelése.

A befejezetlen mezőgazdasági termelést **közvetlen költségen** kell értékelni.

A mezei leltár jellegéből adódóan az ezen számlán kimutatott készletértékeket két csoportba sorolhatjuk:

- a tárgyévben felmerült, a következő év növénytermelése érdekében felmerült költségek, és
- a több évre ható munkák (pl. szerveztrágyázás) költségei csoportba.

A mezei leltár számlán - fentiekből következően - év közben tehát csak a több évre ható munkák következő években elszámolandó költségeinek összege szerepelhet.

Az elkészült kész- és félkész termékek elszámolási egységáron számított értéke készletre vételének könyvelése, továbbá ezek elszámolóáron és tényleges közvetlen önköltségen számított értékének szembeállítása és a saját előállítású eszközök aktivált értékének kimutatása a **79. számlacsoportban** történik.

E számlacsoport számlái **elszámolástechnikai jellegűek**, ezért célszerű megnyitásukkor a 71-77. számlacsoportokban megnyitott számláknak megfelelő bontást alkalmazni.

Ha a vállalkozás nem akarja "túlbonyolítani" elszámolásait túlon túl részletes, sok alábontást tartalmazó alszámlákkal, akkor is legalább főtermék (ikertermék), melléktermék, befejezetlen termelés bontásban indokolt megnyitnia számláit.

Fentiekkel összefüggésben néhány kategória magyarázatra szorul. Így

- **főterméknek** azt a terméket nevezzük, amelynek előállítására a termelési tevékenység elsődlegesen irányul,
- **ikertermékről** akkor beszélünk, ha ugyanabban a termelési folyamatban több, egymással egyenrangú főtermék keletkezik (például széna és mag). A termelés költségeit ekkor egy ún. vezértermékre - egyenértékszám segítségével - átszámított mennyiség alapján kell megosztani az ikertermékek között.

Év végén hozamként kell elszámolni a befejezetlen termelés (befejezetlen termékek, megrendelésre

végzett befejezetlen szolgáltatás) értékét is.

Év végén a 79. számlacsoportba kell átvezetni a tevékenység (71-77. számlacsoportok) számláiról a 2. számlaosztályban könyvelt termények, kész- és félkésztermékek, állatok, valamint az év végén aktivált befejezetlen termelés előállítása érdekében felmerült közvetlen költségek összegét. Ezt követően a 79. számlacsoport számláinak (kivéve a saját előállítású eszközök aktivált értéke számlát) egyenlegét, azaz a készletre vett fő- és ikertermékek elszámolóáron számított értékének és a tényleges közvetlen önköltségen számított értékének a különbözetét a megfelelő készletérték-különbözet számlára kell legalább az év végi zárlati munkák során átvezetni.

Az alábbiakban nézzünk meg egy lehetséges számla-, illetve álszámla-bontást fentiek elszámolásához!

A **791. Növénytermelés, kertészet hozamai** számlacsoportban a folyó évi és a következő évi növénytermelés, kertészet hozamait mutatjuk ki.

A hozamértéket év közben módosítanunk kell a tisztítás, szelektálás, osztályozás, minőségvizsgálatok (stb.) alapján megállapított minőségváltozások miatt szükséges elszámolóár változások, illetve az ezzel összefüggő mennyiségi változások hatásaként jelentkező eltérésekkel.

A fenti számlát részezhetjük az alábbiak szerint:

- 7911. Növénytermelés hozamai,
- 7912. Kertészeti termelés hozamai,
- 7918. Következő évek növénytermelésének hozamai,
- 7919. Ültetvénytelepítés hozamai.

A **7911.** és **7912.** számlákon, álszámlákon számoljuk el a folyó évi növénytermelés, kertészet hozamait, míg a

- **7918. számlán** a következő évek növénytermelésének költségeivel azonos bontásban célszerű könyvelni a befejezetlen növénytermelésnek az értékét (azon növénytermelési munkáknak az értékét, amelyeket a következő év(ek) hozamai érdekében végeztek). Az értékelés módját a vállalkozásnak értékelési szabályzatában kell bemutatnia.
- **7919. számlán** könyveljük melléktermékként a termelőre még nem fordított szőlőkből, gyümölcsösökből betakarított termés, valamint egyéb melléktermékek értékét.

(Magát az ültetvénytelepítést és esetleges korszerűsítését saját vállalkozásban végzett beruházás teljesítményeként kell elszámolni, közvetlen önköltségen, a Befejezetlen beruházások számlával szemben. A közvetlen önköltség az Ültetvénytelepítés költségei számlán gyűjtött közvetlen költségek és a készletre vett termékhozam előállítási költségeként elszámolt érték különbözete. A költségek elszámolás során az 582. Saját előállítású eszközök aktivált értéke számlán kell elszámolni a beruházás értékét.)

Ahogy arról fentebb már volt szó, e számlákat célszerű a költségviselő (71-77. számlacsoportok) számlákkal azonos bontásban megnyitni, azaz például

- 711. Folyó évi növénytermelés költségei,
- 712. Kertészeti termelés költségei,
- 718. Következő évek növénytermelésének költségei,
- 719. Ültetvénytelepítés költségei.

A **792. Állattenyésztés hozamai számla**, illetve bontásai szolgálnak az állattenyésztés valamennyi ágazatának a készletek számlaosztályban készletre vett hozamainak - beleértve az állatok tömeggyarapodását is- és az élőtömeg önköltséget befolyásoló egyéb értékeknek az elszámolására.

Így e számlán kell elszámolni a vásárolt állatok beszerzési értékét, melyet a 72. Állattenyésztés költségei között számolt el költségként a vállalkozás.

A 792. számlán indokolt elszámolni például - a teljesség igénye nélküli felsorolásban - a tehenészetnél főtermékként, illetve ikertermékként a tejet és az élve született szaporulatot, melléktermékként a szerves trágyát, baromfitenyészetnél főtermékként a tojást, melléktermékként a szerves trágyát és a tollat, keltetésnél főtermékként az értékesített és nevelőbe helyezett naposcsibék közvetlen önköltségen számított értékét, valamint év végén befejezetlen termelésként a keltetőben lévő tojások elszámolóáron számított értékét.

Az állattenyésztés érintett ágazatainak hozamértékét (ezzel párhuzamosan a hozam mennyiségét is) módosítani kell az állatok belső állományváltozásából adódó ágazati elszámolóár-különbséggel. az igásállatok szaporulatának és szervestrágya-termelésének értékét az állattenyésztés hozamaként - melléktermék - számoljuk el.

(A növendék- és hízóállatok tömeggyarapodását az értékesítési alapfeltételekben alkalmazott tömeglevonás figyelembevételével célszerű számítani.)

Az állattenyésztési ágazatok, valamint az ezeken belül főkönyvileg, analitikusan külön elszámolt állománycsoportok hozamértékét módosítja év közben az állatok korosbításakor és hízóba, vagy más csoportba való átvezetések az előző korcsoport és az új korcsoport elszámolóáron számított értéke közötti különbség alapján számított érték, elszámolóár-különbséget címén.

Ezt az elszámolóár-különbséget az ún. fogadó ágazatnak - amely ágazatba a korosbított, hízóba állított állat került - a hozamszámláján számoljuk el.

az állattenyésztés hozamát növeli, illetve módosítja azt az állati termékek átdolgozásából származó hozam, illetve elszámolási árkülönbség is.

A szopós állatok hozamértékét az ellés után mért tömeg (az ún. alomtömeg) alapján célszerű elszámolni.

Legkésőbb az éves mérleget előkészítő zárlati munkák során a 792. számlára, illetve alszámláira kell átvezetni a 72. számlacsoport számláin gyűjtött költségeket, majd az itt kimutatott különbség összegét a 248. Állatok készletérték-különbsége számlára vezetjük át.

**A 793. Erdőgazdálkodás hozamai** számlán az az erdőgazdálkodás hozamainak elszámolóáron számított értékét számoljuk el. Az erdőtelepítés,-felújítás érdekében felmerült tárgyévi költségeket e számlán, míg a telepítés, felújítás érdekében az év végéig végzett munkák ráfordításait a 782. Saját előállítású eszközök aktivált értéke számlára könyveljük. év végén a 793. Erdőgazdálkodás hozamai számlára vezetjük át a 73. számlacsoport számláin gyűjtött költségekből a hozamokkal kapcsolatos költségeket. a számla egyenlegét ez után a 258. Késztermék KÉK számlára vezetjük át.

**A 794. Mezőgazdasági, erdőgazdálkodási melléktevékenységek hozamai** számlát célszerű a költségszámlákkal (74. számlacsoport) összhangban részletezni, például 741. Hibrid kukorica-vetőmag előállító üzem költségei, 742. Zöldtakarmányliszt-készítő üzem költségei, stb...) Itt könyveljük a melléktevékenységek során előállított és készletre vett termékek hozamértékét.

**A 797. Alaptevékenységen kívüli tevékenységek hozamai** számlán a 2. Készletek számlaosztály számláival szemben könyveljük azokat a készleteket, amelyeket a vállalkozás alaptevékenységen kívüli tevékenysége eredményeként állított elő.

A saját termelésű készletek esetében - ahogy arról már volt szó - különleges szabályok érvényesülnek, ha ezek bizonyos felhasználását, állománycsökkenését (hiány, megsemmisülés, selejtezés, térítés nélküli átadás, értékvesztés) számoljuk el: ezeket ráfordításként is elszámoljuk, ugyanakkor a saját termelésű készletek állományváltozása számlán is rögzíteni kell a gazdasági eseményt. annak érdekében, hogy a kötelező egyezőség a készletszámlán rögzített állományváltozás értéke és az eredmény számlán könyvelt érték közt fennálljon, illetve a halmozódásokat kiszűrjük - például a saját termelésű takarmány először a takarmánykeverő üzembe kerül, majd onnan az állattenyésztési tevékenység érdekében használják fel - a könyvelést több lépésben kell elvégezni.

Abban az esetben, ha a saját termelésű készlet mérlegkészítéskor ismert piaci értéke tartósan és jelentősen alacsonyabb a könyv szerinti értéknél - ekkor beszélünk **piaci típusú értékvesztésről** -, illetve, ha a készlet értéke azért csökken a könyv szerinti értékéhez képest, mert eredeti rendeltetésének, a vonatkozó előírásoknak nem felel meg (például azért mert megrongálódott), esetleg nincs iránta kereslet, feleslegessé vált - akkor **nem piaci típusú értékvesztésről** van szó. Ezekben az esetekben a készletet csökkent értéken kell szerepeltetni a nyilvántartásokban, a számviteli törvény vonatkozó rendelkezései szerint a mérlegben a készlet használhatóságának (illetve értékesíthetőségének) megfelelő, a mérleg készítésekor, illetve minősítése elvégzésekor érvényes, ismert piaci értéken kell feltüntetni, de legalább haszonanyagáron vagy hulladékértéken. fontos, hogy az értékvesztés elszámolása nem eredményezheti a készlet mennyiségi változását, csak értékben való módosítást okozhat.

Az értékvesztést az egyéb ráfordítások közt kell elszámolni, a saját termelésű készletek állományváltozása főkönyvi számlán való elszámolással egyidejűleg.

Az elszámolás technikailag kétféle módon lehetséges

- az állománycsökkenés értékével megegyező összegben - technikailag - áruvá minősítjük át a saját termelésű készleteket a saját előállítású eszközök aktivált értéke számlával szemben, majd az áruként kimutatott értéket egyéb ráfordításként számoljuk el,
- nem minősítjük át áruvá az állománycsökkenés értékével egyező készletet, hanem a saját termelésű készletek főkönyvi számlával szemben az értékvesztést egyéb ráfordításként könyveljük. majd a saját termelésű készletek állományváltozása számlán elszámoljuk a csökkenést, az ellenszámla a saját előállítású eszközök aktivált értéke számla,

az elszámolás módja eltér, de természetesen mindkét formációnak összecszerülésében azonos eredményhez kell vezetnie.

Ha a vállalkozás akár elsődlegesen, akár másodlagosan, de vezeti a 6. és a 7. számlaosztály számláit is, akkor év végén a 6. számlaosztályból át kell vezetni a felosztható költségeket a 7. számlaosztály megfelelő számláira. a fel nem osztható költségek az adott időszak eredményét csökkentik. a termelési költségek főkönyvi számlákat év végén a megfelelő hozamszámlára kell zární. így a költség számláknak egyenlege nem lesz, a hozamszámlák tartozik oldala mutatja a közvetlen (előállítási) költségeket, míg követel oldala a készletre vett hozam elszámolóáron számított értéke szerepel. a számla egyenlege a készletérték-különbözet. a hozamszámlának tartozik és követel egyenlege is lehet. abban az esetben, ha az előállítási költség meghaladja a hozam elszámolóáron számított értékét, akkor az egyenleg tartozik jellegű, míg nyereséges előállítás esetében a számla követel egyenleget mutat. ezt az egyenleget a megfelelő készletérték-különbözet számlára vezetjük át.

A fentebb vázoltakat tekintsük át egy átfogó esettanulmányban, a Jó Gazda Mezőgazdasági Kft 2009. évi adatainak felhasználásával!

**Esettanulmány**  
**a “Jó Gazda” Mezőgazdasági Kft**  
**éves gazdálkodásának adatai alapján**

**1) Befejezetlen termelés - a mezőgazdaság jellegzetes befejezetlen termelése a mezei leltár**

A “Jó Gazda” Mezőgazdasági Kft a következő év(ek) érdekében tárgyév őszén az alábbi munkálatokat végezte el:

- a) Őszi búza vetés 90 hektáron, közvetlen költsége 37.500,- Ft / ha,
- b) Őszi mélyszántás 85 hektáron, közvetlen költsége 2.930,- Ft / ha,
- c) Őszi szerves trágyázás 85 hektáron:
  - = trágya szállítási, rakodási, kiszórási költsége 13.100,- Ft / ha,
  - = felhasznált trágya mennyisége 4000 tonna,
  - = értéke:  $4000 \times 600,- \text{ Ft / tonna} = 2.400 \text{ eFt}$ ,
- d) Lucernatelepítés 40 hektáron, közvetlen költsége 32.900,- Ft / ha,
- e) Gyeptelepítés 30 hektáron, közvetlen önköltsége 27.530,- Ft / ha.

További adatok:

- A 152 hektár felszántott területből a következő évben:
  - = 90 hektáron kukoricát,
  - = 30 hektáron burgonyát,
  - = 32 hektáron cukorrépát termelnek.
- A szerves trágyázás értékét 4 éven keresztül számolják el költségként, évenként 40-30-20-10 %-os arányban, a 85 hektár megoszlása az érintett termelési ágak közt 50-20-15 hektár .
- A lucerna – és a gyeptelepítés értékét 3 éven keresztül számolják el költségként, évenként 34-33-33 %- os arányban.
- Az őszi búza vetésből tárgyévet követő év januárjában 15 hektár kifagyott.
- A biztosító 330 ezer Ft kártérítést fizetett.

Feladat:

- 1.) A gazdasági események kontírozása, a nyitás után a mezei leltár felhasználás elszámolását is figyelembe véve.
- 2) A 231. Mezei leltár (befejezetlen termelés) számla vezetése, felosztás utáni egyenlegének egyeztetése.

**A gazdasági események főkönyvi könyvelése**  
(a következő lapon, táblázatba foglalva)





<i>Sor- szám</i>	<i>Gazdasági esemény</i>	<i>Tartozik számla</i>	<i>Követel számla</i>	<i>Összeg, EFt</i>
1.1	Felmerült költségek elszámolása	718	1-4	9.673
	Másodlagos költségnem elszámolás	51-57	596	9.673
1.2	Mezei leltár értékének aktiválása	231	7918	9.673
1.3	Közvetlen költség átvezetése záráskor	7918	718	9.673
	Nyitás után a mezei leltár felhasználása			
2.1	Őszi búza termeléshez	711-11	231	2.813
2.2	Kukorica termeléshez	711-12	231	1.137
2.3	Burgonya termeléshez	711-4	231	437
2.4	Lucerna termeléshez	711-51	231	447
2.5	Gyepgazdálkodásra	711-6	231	281
	Felhasználás másodlagos elszámolása	581	595	5.471
	Káresemény elszámolása (fagykár)			
3.1	Kivezetés az állományból	7918	231	562
	Másodlagos elszámolása	581	597	562
3.2	Átminősítés áruvá	261	799	562
	Másodlagos elszámolás	598	582	562
3.3	Kárösszeg elszámolása egyéb ráfordításként	8693	261	562
3.4	A biztosító által fizetett kártérítés elszámolása	384	9631	330

Mellékszámítások a fenti tételekhez:

1. ponthoz

Tárgyévben felmerült költségek:

= őszi búza vetés 90 hektár X 37.500,- Ft / ha =	3.375 eFt,
= őszi mélyszántás 152 hektár X 2.930,- Ft / ha =	446 eFt,
= őszi szervestrágyázás 100 hektár	
Szállítás, rakodás, kiszórás költsége 100 X 13.100,- Ft / ha =	1.310
szerves trágya értéke 4000 X 600,- Ft =	2.400
	-----
	3.710 eFt,
= lucerna telepítés 40 hektár X 32.900,-Ft / ha =	1.316 eFt,
= gyeptelepítés 30 hektár X 27.530,- Ft / ha =	826 eFt
	-----
	<b>9.673 eFt</b>

2. ponthoz

A tárgyévet követő üzleti év nyitása után az üzleti évben felhasznált mezei leltár értéke:

= őszi búzavetés 75 hektár X 37.500,-Ft / ha =	2.813 eFt
= őszi mélyszántás, 152 hektár	
● kukorica termeléshez 90 ha X 2.930,- Ft / ha =	264
● burgonya termeléshez 30 ha X 2.930,- Ft / ha =	88
● cukorrépa termeléshez 32 ha X 2.930,- Ft / ha =	94
	-----
	446 eFt
= őszi szervestrágyázás értéke (85 hektár)	3.710 eFt

első évi felhasználás értéke: 3.710 X 0,4= 1.484 eFt

1 hektárra jutó költség: 1.484 e / 85 ha = 17.459,-Ft / ha

felhasználás:

● kukorica termeléshez 50X 17.459	= 873
● burgonya termeléshez 20X 17.459	= 349
● cukorrépa termeléshez 15X 17.459	= 262
	-----
	1.484 eFt
= lucerna telepítés 40 hektár, értéke 1.316 eFt	
● első évben a felhasználás 34% (1.316X04) =	447 eFt
= gyeptelepítés 30 hektár, értéke 826 eFt	
● első évben a felhasználás 34% (826X 034) =	281 eFt

**összesen:** -----  
5.471 eFt

3. ponthoz

= 1 hektár őszi búza vetés költsége 37.500,-Ft

● a kifagyott 15 hektár költsége (15X37.500)= 562 eFt

A felhasználás összesítése költségviselők szerint

- 711-11 őszi búza termeléshez 2.813 eFt
- 711-12 kukorica termeléshez (264+873) 1.137 eFt
- 711-13 cukorrépa termeléshez (94+262) 356 eFt
- 711-4 burgonya termeléshez (88+349) 437 eFt
- 711-51 lucerna termeléshez 447 eFt
- 711-6 gyepgazdálkodáshoz 281 eFt

**összesen:** -----  
5.472 eFt

A mezei leltár számla tartalma:

231/ tárgyév Mezei leltár		231/ következő év Mezei leltár	
Tartozik	Követel	Tartozik	Követel
1.1 ) 9.673 e	492) 9.673 e	491) 9.673 e	2) 5.471 e
			3.1) 562 e
		-----	-----
		9.673 e	6.033 e
			<b>Ze: 3.640 e</b>

A mezei leltár záró egyenlegének egyeztetése:

- szerveztrágyázás értéke összesen 3.710 eFt
- le. a tárgyévet követő évre elszámolt költség (40%) - 1.484 eFt

a következő 3 évre jutó hányas (60%) -----  
2.226 eFt

- lucerna telepítés értéke összesen 1.316 eFt
- le: tárgyévet követő évre költségként elszámolt (34%) - 447 eFt

következő 2 évre jutó hányad (66%) -----  
869 eFt

- gyeptelepítés értéke összesen 826 eFt
- le: tárgyévet követő évre költségként elszámolt (34%) - 281 eFt

következő 2 évre jutó hányad (66%) -----  
545 eFt

Összesen:

-----  
3.640 eFt

## 2.) Saját termelésű készletek értékelése

= növendék, hízó- és egyéb állatok élőtömeg önköltsége, ténylegesen felmerült költségek alapján az utókalkuláció módszerével

**Az utókalkulációval meghatározott önköltség sajátos mezőgazdasági kategória, az állatok élőtömeg önköltsége megállapításával történik.**

Az állatok élőtömeg önköltsége lényegében az állatok születésétől kezdődően tartalmazza mindazokat a költségeket, amelyek az állatok "végtermékké" válásáig felmerülnek.

Például a hízómarha élőtömeg önköltsége az alábbi önköltség-elemekből adódik össze:

- a született borjú alomsúlyának önköltsége
- az itatásos borjú ránevelt élőtömeg önköltsége
- a növendékmarha ránevelt élőtömeg önköltsége, és
- a marhahízalásban elért tömeggyarapodás önköltsége.

Fentiekhez mennyiség (db), tömeg (kg) és érték (Ft) adatokra van szükségünk. Ezek kigyűjtésére javaslom, az alábbi táblázat alkalmazását!

<i>Megnevezés</i>	<i>Mennyiség (db)</i>	<i>Tömeg (kg)</i>	<i>Érték (Ft)</i>
1. Nyitóállomány			
2. Növekedés vásárlásból			
3. Növekedés korosbításból és hízóba állításból			
4. Tenyésztésből kiselejtezett és hízóba állított állatok			
5. Szaporulat, tömeggyarapodás			
6. Élőtömeg és az arra jutó összes költség (1+2+3+4+5)			

A fenti táblázat segítségével, állománycsoportonként, a korosbítás sorrendjében végezhető el az élőtömeg-önköltség számítása.

Így például – maradva a szarvasmarha ágazatnál -, az ágazaton belül a következő sorrendben számítjuk az élőtömeg-önköltséget:

- itatásos borjúnevelés,
- növendékmarha-nevelés,

- marhahízalás.

Rendkívül fontos, hogy az élőtömeg-önköltség megállapításához az egyes tételeket milyen értékben vesszük figyelembe. Alapelvként azt fogalmazhatjuk meg, hogy reálönköltséget akarunk számolni, azaz nem elszámolási egységekkel dolgozunk, hanem valós érték adatokkal.

A fentebb ajánlott táblázat kitöltése során az alábbi értékeket (árakat) vesszük számításba:

1. sor: a nyitó állomány értékét az előző időszak élőtömeg önköltségén,
2. sor: növekedés vásárlásból, a tényleges beszerzési áron,
3. sor: növekedés korosbításból és hízóba állításból: mindig az előző (átadó) állománycsoport élőtömeg önköltsége,
4. sor: tenyésztésből kiselejtezett és hízóba állított állatok aktuális 8azaz piaci) értéke,
5. sor: szaporulat tömeggyarapodás közvetlen önköltségén,
6. sor: élőtömeg önköltség= 6. sor értéke (Ft) / 6. sor tömeg (kg)

Fentieket vizsgáljuk meg egy példán keresztül, a “Jó Gazda” Mezőgazdasági kft szarvasmarha-tenyésztési ágazatának adatai alapján!

A szarvasmarha-tenyésztéshez tartozó ágazatok élőtömeg önköltségének megállapításához az alábbi adatokat ismerjük:

a választott (itatásos nevelésbe állított) borjú önköltsége 320,00 Ft / kg.

#### a.) itatásos borjúnevelés

<i>Megnevezés</i>	<i>Darab</i>	<i>Élőtömeg (kg)</i>	<i>Érték (Ft)</i>
1. nyitó állomány	20	2.040	832.900
2. leválasztásból beállítás	66	2.160	
3. tömeggyarapodás	-	10.176	

Az itatásos borjúnevelés ránevelt tömeggyarapodásának termelési költsége összesen 3.800.000,-Ft, a melléktermékek (istállótrágya) értéke 340.000,-Ft.

#### b.) növendékmarha-nevelés

<i>Megnevezés</i>	<i>Darab</i>	<i>Élőtömeg (kg)</i>	<i>Érték (Ft)</i>
1. nyitó állomány	60	21.370	4.805.100
2. itatásos borjúnevelésből beállítás	37	7.400	
3. tömeggyarapodás	-	10.210	

A növendékmarha nevelés ránevelt tömeggyarapodásának termelési költsége összesen: 1.963.800,-Ft, a melléktermékek (istállótrágya) értéke 330.000,-Ft.

c.) marhahizlalás

<i>Megnevezés</i>	<i>Darab</i>	<i>Élőtömeg (kg)</i>	<i>Érték (Ft)</i>
Nyitó állomány	70	30.600	4.742.800
Vásárlásból	110	34.700	8.676.300
Hízóba állítás saját állományból = növendékmarha-állományból = kiselejtezett tehénállományból	25 5	5.540 2.160	432.000
Tömeggyarapodás	-	24.000	

A hízómarha ráhízalt tömeggyarapodásának termelési költsége összesen 5.278.000,-Ft, a melléktermékek (istállótrágya) értéke 968.000,-Ft.  
A hízómarhák elszámolási egységára 200,-Ft / kg.

Feladat: az itatásos borjú, a növendékmarha, a hízómarha élőtömeg önköltségének megállapítása.

Megoldás:

a.) itatásos borjúnevelés élőtömeg önköltsége:

- itatásos nevelésbe beállított borjak értéke:  $2.160 \times 340 = 734.400,-\text{Ft}$
- itatásos borjúnevelés ránevelt tömeggyarapodás önköltsége:  
 $(3.800.000-340.000) / 10.176 = 340,00 \text{ Ft / kg}$

<i>Megnevezés</i>			<i>Érték (Ft)</i>
Ránevelt tömeggyarapodás összes költsége			3.800.000,-
Le: melléktermék értéke			- 340.000,-
A főtermék termelési költsége			3.460.000,-
	Mennyiség		
	db	kg	
nyitó állomány	20	2.040	832.900,-
vásárlás	-	-	-
beállítás saját állományból	66	2.160	734.400,-
tömeggyarapodás	-	10.176	3.460.000,-
Összesen	86	14.376	5.027.300,-
1 kg élőtömeg önköltsége	$5.027.300 / 14.376 = 349,70 \text{ Ft / kg}$		

Figyeljünk fel rá: az itatásos borjúnevelésben 1 kg ránevelt tömeggyarapodás önköltsége 340,00Ft, ettől eltérően az 1 kg élőtömeg közvetlen önköltsége 349,70 Ft / kg.

**b.) növendékmarha élőtömeg önköltsége:**

- növendékmarhává átminősített itatásos borjak értéke:  $7.400 \times 349,70 = 2.587.780,-\text{Ft}$ ,
- növendékmarha nevelés tömeggyarapodás önköltsége:  
 $(1.963.800 - 330.000) / 10.210 = 160,00 \text{ Ft / kg}$ .

<i>Megnevezés</i>		<i>Érték (Ft)</i>	
Ránevelt-tömeggyarapodás összes költsége		1.963.800,-	
Le. melléktermék értéke		- 330.000,-	
A főtermék termelési költsége		1.633.800,-	
	Mennyiség		
	Db	kg	
nyitó állomány vásárlás beállítás saját állományból  tömeggyarapodás	60	21.370	4.805.100,-
	-	-	-
	37	7.400	2.587.780,-
	-	10.210	1.633.800,-
	97	38.980	9.026.680,-
Összesen	$9.026.680 / 38.980 = 231,57 \text{ Ft / kg}$		
1 kg élőtömeg önköltsége			

A növendékmarha nevelési ágazatban 1 kg ránevelt tömeggyarapodás önköltsége 160,00 Ft / kg, ettől számottevően nagyobb 1 kg élőtömeg közvetlen önköltsége, amely 231,57 Ft / kg.

c.) marhahízalás élőtömeg önköltsége

- marhahízalás ágazatba áttett növendékmarhák értéke:  $5.540 \times 231,71 = 1.283.673,-\text{Ft}$ ,
- hízóba állított selejt tehének értéke:  $2.160 \times 200,00 = 432.000,-\text{Ft}$ ,
- marhahízalás tömeggyarapodás önköltsége  
 $(5.278.000 - 968.000) / 24.000 = 179,58 \text{ Ft / kg}$

<i>Megnevezés</i>		<i>Érték (Ft)</i>
Ránevelt tömeggyarapodás összes költsége		5.278.000,-
Le. melléktermék értéke		- 968.000,-
A főtermék termelési költsége		4.310.000,-
	Mennyiség	
	db	kg
Nyitó állomány	70	30.600
vásárlás	110	34.700
beállítás saját állományból		
= növendékmarha-állományból	25	5.540
= kiselejtezett tehén állományból	5	2.160
Összesen	210	97.000
		-----
		19.444.773,-
1 kg élőtömeg önköltsége	$19.444.773 / 97.000 =$ $200,46 \text{ Ft / kg}$	

A marhahízalás ágazatban 1 kg ránevelt tömeggyarapodás önköltsége 179,58 Ft, míg ettől eltérően nagyobb az 1 kg élőtömeg közvetlen önköltsége, amely 200,46 Ft / kg.

A szarvasmarha-tenyésztő ágazaton belül a korcsoportokban előre haladva folyamatosan csökken az élőtömeg önköltsége:

- itatásos borjúnevelésben 349,70 Ft / kg
- növendékmarha-nevelésben 231,57 Ft / kg
- marhahízalásban 200,46 Ft / kg

Az élőtömeg folyamatos önköltség-csökkenésének az az oka, hogy a korcsoportokban előre haladva nő az állatok ún. "növekedési erélye", 1 kg tömeggyarapodáshoz egyre kevesebb ráfordítás szükséges. Ez jól megfigyelhető a tömeggyarapodás önköltsége alakulásának adataiban is:

- itatásos borjúnevelésben 340,00 Ft / kg
- növendékmarha nevelésben 160,00 Ft / kg
- marhanevelésben 179,58 Ft / kg

Az élőtömeg-önköltség alapján realisabban lehet megítélni a termelő ágazat, a végterméket előállító marhahízalás jövedelemzőségét.



Lényegét tekintve a marhahízalás élőtömeg önköltsége 200,46 Ft / kg, ezt kell összehasonlítani a felvásárlási árral, nem pedig a marhahízalás ráhízalt élőtömeg 179,58 Ft / kg-os önköltségét.

(Könyvvitelileg az állattenyésztés hozama: tömeggyarapodás, illetve átminősítésből adódó nyilvántartási ár különbözete - mindig a fogadó ágazat számláján rögzítve. A növendékmarhanevelés, illetve a marhahízalás hozama a tömeggyarapodás.)

### 3. Sertésenyésztés költségeinek és hozamainak elszámolása, KÉK

A "Jó Gazda" Mezőgazdasági Kft sertésenyésztő telepének alábbi adatait ismerjük:

#### 1) Az állatállomány változásának adatai

- január 29-én 20 db előhasi kocasüldő beszerzése, összesen 741.000,-Ft értékben (2.600 kg X 285,-Ft / kg= 741.000,-Ft),
- február 25-én 20 db előhasi koca megellett, a malacszaporulat összesen 200 db, amelynek születési tömege 2 kg 6 db, összesen 400 kg,
- március 21-én 10 db szopós malac elhullik, összesen 100 kg tömegben (10 kg / db), a biztosító térítése 15.000,-Ft,
- április 12-én 190 db malacot leválasztanak és hízóba állítanak, összesen 3.800 kg tömegben (20 kg / db),
- október 28-án 180 db hízósertést értékesítenek, összesen 21.600 kg tömegben, (120 kg / db) 220,-Ft / kg egységáron, melyre felszámítanak 25% áfát is.

#### 2) Elszámolási egységárak:

- |                      |              |
|----------------------|--------------|
| ● szopós malacok     | 270,00 Ft/kg |
| ● előhasi kocasüldők | 300,00 Ft/kg |
| ● hízott sertések    | 200,00 Ft/kg |
| ● szerves trágya     | 500,00 Ft/kg |

#### 3. Az időszak költségei (Ft)

<i>Megnevezés</i>	<i>Sertés- tenyésztés</i>	<i>Előhasi koca nevelése</i>	<i>Sertés- hízalás</i>	<i>Segéd- üzem</i>	<i>Együtt</i>
Vásárolt takarmány	576.000	54.000	2.180.780	-	2.819.780
Egyéb anyag	38.400	-	132.500	32.900	203.800
Igénybe vett szolgáltatás	28.800	-	103.660	24.720	157.180
Munkabér	96.000	-	331.240	120.000	547.240
Bérfárulék	38.400	-	128.220	36.000	202.620

<i>Megnevezés</i>	<i>Sertés- tenyésztés</i>	<i>Előhasi koca nevelése</i>	<i>Sertés- hizlalás</i>	<i>Segéd- üzem</i>	<i>Együtt</i>
Értékcsökkenési leírás	93.776	-	207.380	-	301.156
<b>Költségek összesen</b>	<b>871.376</b>	<b>54.000</b>	<b>3.092.780</b>	<b>213.620</b>	<b>4.231.776</b>

A segédüzem költségeiből a sertés tenyésztésre 48.000,-Ft-ot, a sertés hizlalásra 165.620,-Ft-ot tételeznek át. (Az értékcsökkenési leírás összege nem tartalmazza az anyagokák terv szerinti értékcsökkenését!)

#### 4. Az időszak hozamai (Ft)

<i>Megnevezés</i>	<i>Sertés- tenyésztés</i>	<i>Előhasi koca nevelése</i>	<i>Sertés- hizlalás</i>	<i>Összesen (Ft)</i>
Szaporulat mennyisége, kg értéke, Ft	400 108.000	- -	- -	108.000
Tömeggyarapodás: = mennyisége, kg = értéke, Ft	3.500 945.000	200 60.000	19.000 3.800.000	4.805.000
Szerves trágya: = mennyisége, t = értéke, Ft	- -	- -	136,8 68.400	68.400
<b>Érték összesen Ft</b>	<b>1.053.000</b>	<b>60.000</b>	<b>3.868.400</b>	<b>4.981.400</b>

#### 5. Értékesítés, elhullás elszámolási egységáron:

- értékesítés: hizott sertés 180 db, 21.600 kg, elszámolási egységár 200,00 Ft / kg, értéke 4.320.000,-Ft
- elhullás: szopós malac 10 db, 100 kg, elszámolási egységár 270,00 Ft / db, értéke 27.000,-Ft.

#### 6. Vevőknek (Fincsi Husi Zrt.) elküldött számla:

hizott sertés, 180 db, 120 kg / db,	21.600 kg
21.600 kg X 220,-Ft /kg=	4.752.000,-Ft
25% Áfa	1.188.000,-Ft

#### 7. A "Jó Gazda" Mezőgazdasági Kft számviteli rendszeréről az alábbiakat tudjuk:

- év közben a készletekről értéknilyvántartást vezetnek, nyilvántartási árként elszámolási egységárat alkalmaznak,

- a költségeket elsődlegesen költséghelyre ( 6. számlaosztályban), költségviselőre (7. számlaosztályban), másodlagosan költségnemek szerint (5. számlaosztályban) számolják el
- a tenyészkocák amortizációs terve sszerint a várható hasznos élettartam 4 év, az értékcsökkenési leírás módja lineáris leírás, a várható maradványérték 200 kg/ db, 150,00 Ft / kg egységáron.

### Megjegyzés:

A *bekerülési értéket* utólagosan (Szt. 47.§.(9) bek.) akkor kell módosítani (esettanulmányunkban a kocasüldő nevelés készletérték-különbözetével), ha az jelentősen módosítja az eszköz bekerülési értékét. Jelentős összegű módosításnak azt az összeget célszerű tekinteni – az eszköz egységére, itt 1 darabra vetítve -, amelyik meghaladja az eszköz (jelen esetben 1 db tenyészállat) egy évi terv szerinti értékcsökkenési leírásának összegét.

A *tenyészállatok maradványértéke* kapcsán a maradványérték fogalmát az Szt. 3.§.(4) bekezdése 6. pontjában találjuk. Ez így szól: “A rendeltetésszerű használatba vétel, az üzembe helyezés időpontjában – a rendelkezésre álló információk alapján, a hasznos élettartam függvényében – az eszköz meghatározott, a hasznos élettartam végén várhatóan realizálható értéke. Nulla lehet a maradványérték, ha annak értéke valószínűsíthetően nem jelentős.”

A tenyészállatok esetében a maradványérték sajátos kategória., mivel esetükben a maradványértéket is egy élő állat képviseli, amely a bekerülési értékhez viszonyítva jelentős értéket jelent. Így gyakorlatilag kizárható annak eshetősége, hogy a tenyészállatok maradványértéke nulla lehetne.

Fontos továbbá, hogy az Szt. 3.§.(4) bekezdése 5. pontja miként határozza meg a *hasznos élettartam* fogalmát. “hasznos élettartam:az az időszak, amely alatt az amortizálható eszközt időarányosan vagy teljesítmény arányosan az eredmény terhére elszámolja” a vállalkozás.

A szakirodalom az egyes állatfajok tenyészállatainak hasznos élettartamára vonatkozóan az alábbi irányszámokat ajánlja:

- szarvasmarha (tehén): 6-8 év (ez fajtától is függ, például a húshasznú magyar szürkemarha hasznos élettartama 12-15 év is lehet),
- sertés (anyakoca): 3-4 év,
- juh (anyajuh) 4 év,
- ló (igás- és tenyész) 7 év,
- tyúk, gyöngyös, pulyka: tojó 1-2 év, hím 9 hónaptól 2 évig,
- lúd: tojó 1-5év, hím 9 hónaptól 4 évig,
- kacska: tojó 1-3 év, hím 9 hónaptól 2 évig.

A tenyésztésből kiselejtezett állatokat lehet közvetlenül a selejtezés után értékesíteni - ez az általános gyakorlat, és lehet azokat hízóba állítani és néhány hónapos hizlalás után hízómarhaként értékesíteni (ez a selejtezett tehének esetében gyakori megoldás).

### Feladat:

1. Kontírozzuk és könyveljük a gazdasági eseményeket (állományváltozások, költségek, hozamok, értékesítés, elhullás)!
2. Költség- és hozamszámlák év végi rendezése.
3. Eredmény számlák zárása.

## Megoldág

### 1. a gazdasági események számlakijelölése, könyvelése

<i>Sor-szám</i>	<i>Gazdasági esemény</i>	<i>Tartozik számla</i>	<i>Követel számla</i>	<i>Összeg (Ft)</i>
<b>1.</b>	<b>20 db előhasi koca beszerzése</b>			
1/1	Vásárlás beszerzési áron	72-22	454	741.000
	Elszámolása másodlagosan	51	596	741.000
1/ 2.	Állományba vétel beszerzési áron	2481-1	792-22	741.000
	Elszámolása másodlagosan	597	581	741.000
1/3	Állományba vétel elszámolási egységáron (2.600 kg x 300,-Ft/kg)	2411	2481-1	780.000
<b>2.</b>	<b>20 db megellett előhasi koca átminősítése</b>			
2/1.	Előhasi kocák tömeggyarapodása	2411	792-22	60.000
	Elszámolása másodlagosan	597	581	60.000
2/2.	Kivezetés az állományból elszámolási egységáron (2.800 kg x 300,-Ft/ kg)	792-22	2411	840.000
	Elszámolása másodlagosan	581	597	840.000
2/3.	KÉK kivezetése	2481-1	792-22	39.000
	Elszámolása másodlagosan	597	581	39.000
2/4.	Állományba vétel a tárgyi eszközök között előállítási közvetlen önköltségen	161	799	795.000
	Elszámolása másodlagosan	598	582	795.000
2/5.	Üzembe helyezés elszámolása	151	161	795.000
2/6.	Malac szaporulat elszámolási egységáron (200 db x 2 kg/ db x 270,-Ft/kg)	2412	792-21	108.000
	Elszámolása másodlagosan	597	581	108.000
<b>3.</b>	<b>10 db szopós malac elhullása</b>			
3/1.	Kivezetése az állományból	792-21	2412	27.000

<i>Sor- szám</i>	<i>Gazdasági esemény</i>	<i>Tartozik számla</i>	<i>Követel számla</i>	<i>Összeg (Ft)</i>
	Elszámolása másodlagosan	581	597	27.000
3/2.	Átsorolása	26	799	27.000
	Elszámolása másodlagosan	598	582	27.000
3/3..	Elhullás elszámolása	86	26	27.000
3/ 4.	Biztosító térítése	384	96	15.000
<b>4.</b>	<b>190 db szopós malac tömeggyarapodása</b>	2412	792-21	945.000
	Elszámolása másodlagosan	597	581	945.000
<b>5.</b>	<b>190 db szopós malac hízóba állítása</b>			
5/1	Állománycsökkenés, szopós malac elszámolási egységáron (3.800 x 270,-Ft / kg)	2482	2412	1.026.000
5/2.	Állománynövekedés hízósertés elszámolási egységáron (3.800 X 200,-Ft / kg)	242	2482	760.000
<b>6.</b>	<b>Hízósertések hozamelszámolása</b>			
6/1.	Állománycsökkenés szopós malac elszámolási egységáron (3.800 kg x 270,-Ft/kg)	242	792-23	3.800.000
	Elszámolása másodlagosan	597	581	3.800.000
6/2.	Sertéshizlalás trágyahozama	252	792-23	68.400
	Elszámolása másodlagosan	597	581	68.400
<b>7.</b>	<b>180 db hízósertés eladása</b>			
7/1.	Kiszámlázás	311	9112-23	4.752.000
7/2.	Kapcsolódó áfa elszámolása	311	467	1.188.000
7/3.	Kivezetés elszámolási egységáron	8112-23	242	4.320.000
	Elszámolása másodlagosan	581	597	4.320.000
<b>8.</b>	<b>Költségek elszámolása (költségfeladás szerint)</b>			
8/1.	Sertésenyésztésre	72-21	1-4	871.376
8/2	Süldőnevelésre	72-22	213	54.000
8/3.	Sertéshizlalásra	72-23	1-4	3.092.780
8/4.	Segédüzemekre	63	1-4	231.620
	Másodlagos elszámolása anyagjellegű ráfordítás személyi jellegű ráfordítás	51-53 54-56	59 59	3.180.760 749.860

<i>Sor- szám</i>	<i>Gazdasági esemény</i>	<i>Tartozik számla</i>	<i>Követel számla</i>	<i>Összeg (Ft)</i>
	értékcsökkenési leírás	57	59	301.156
<b>9.</b>	<b>Tenyézkocák tárgyévi terv szerinti értékcsökkenési leírása</b>	72-21	159	40.624
	Elszámolása másodlagosan	57	596	40.624
<b>10.</b>	<b>Segédüzemek költségeinek áttételezése</b>			
10/1.	sertéstenyésztésre	72-21	69	48.000
10/2.	Sertéshizlálásra	72-23	69	165.620
<b>11.</b>	<b>Sertéstenyésztés költség- és hozam számláinak rendezése év végén</b>			
11/1.	Közvetlen önköltségének átvezetése tömeggyarapodásra	792-21	72-21	935.384
	Elhullásra	799	72-21	24.616
11/2	KÉK átvezetése tömeggyarapodásra	792-21	2481-2	90.616
	Elszámolása másodlagosan	581	597	90.616
	Elhullásra	799	26	2.384
	Elszámolása másodlagosan	582	598	2.384
11/3.	KÉK felosztása hizóba állításra elhullásra	2481-2 26	2482 86	90.616 2.384
<b>12.</b>	<b>Süldőnevelés költség és hozam számláinak rendezése év végén</b>			
12/1.	Költségek átvezetése	799	72-22	795.000
<b>13.</b>	<b>Sertéshizlálás költség és hozam számláinak rendezése év végén</b>			
13/1.	Költségek átvezetése	792-23	72-23	3.258.400
13/2.	KÉK átvezetése	792-23	2482	610.000
13/3.	KÉK felosztása	2482	8112-23	411.740
	másodlagosan	581	59	610.000
	másodlagosan	59	581	411740
<b>14.</b>	<b>Költséghely számlák zárása</b>	69	63	213.620
<b>15.</b>	<b>Költségnem számlák zárása év végén</b>	596	51-57	5.013.400
<b>16.</b>	<b>STK ÁV számla zárása</b>	581	597	285.524
<b>17.</b>	<b>Saját előállítású eszközök</b>			

<i>Sor- szám</i>	<i>Gazdasági esemény</i>	<i>Tartozik számla</i>	<i>Követel számla</i>	<i>Összeg (Ft)</i>
	<b>aktivált értéke számla zárása</b>	582	598	819.616
<b>18.</b>	<b>Eredményszámlák zárása év végén</b>			
18/1.	Értékesítés közvetlen költsége	493	8112-23	3.908.260
18/2.	Egyéb ráfordítások	493	86	24.616
18/3.	Értékesítés árbevétele	9112-23	493	4.752.000
18/4.	Egyéb bevétel	96	493	15.000

### Fentiekhez kapcsolódó mellékszámítások

- Átminősített előhasi kocák bekerülési (előállítási) értékének számítása
 

= előhasi kocák beszerzési ára	741.000,-Ft
= tömeggyarapodás közvetlen önköltsége	54.000,-Ft
	-----
anyakocák bekerülési értéke	795.000,-Ft
  
- Tenyész kocák tárgyévi értékcsökkenési leírása
 

= bekerülési érték	795.000,- Ft
= maradványérték (20db x 200 kg/db x150 Ft/kg)	- 600.000,-Ft
	-----
Leírási alap	195.000,-Ft
= értékcsökkenési leírás éves összege (195.000 x 0,25=)	48.750,-Ft
= tárgyévi (10 havi) értékcsökkenés ((48.750/12)x10=)	<b>40.625,-Ft</b>
  
- Készletérték-különbözet felosztása
 

Malacok élőtömegének megállapítása		
Növekedések.		
= szaporulatból	400 kg	
= tömeggyarapodásból	3.500 kg	
	-----	
élőtömeg összesen	3.900 kg	<b>3.900 kg</b>
Csökkenések		
= elhullás	100 kg	
= hízóba állítás	3.800 kg	
	-----	
összesen	3.900 kg	- <b>3.900 kg</b>
		-----
<b>December 31-i záró állomány</b>		<b>0 kg</b>
Sertésenyésztés közvetlen önköltsége (72-21 szla T forg.)		960.000,-Ft
1 kg élőtömegre eső közvetlen önköltsége (960.000 / 3.900=)		246,15 Ft/kg

● Saját termelésű készletként elszámolt élőtömeg közvetlen önköltsége:		
3.800 x 246,15 =		935.370,-Ft
KÉK összege (7921. szla Ke.)		90.616,-Ft
● Saját előállítású eszközként elszámolt élőtömeg közvetlen önköltsége:		
100 X 246,15 =		24.616,-Ft
KÉK összege (799. szla egyenlegéből: 24.616 – 27.000)		2.384,-Ft
KÉK felosztása :		
= elhullásra		2.384,-Ft
= hízóba állításra		90.616,-Ft
● 2482. Hízósértések KÉK számla egyenlege Ke:		434.616,-Ft
Hízósértések élőtömegének megállapítása: Növekedések: = korosbitásból		3.800 kg
= tömeggyarapodásból		19.000 kg
		-----
élőtömeg összesen	22.800 kg	<b>22.800 kg</b>
Csökkenések		
= értékesítés	21.600 kg	- <b>21.600 kg</b>
		-----
		<b>1.200 kg</b>
<b>December 31-i záró állomány</b>		
1 kg élőtömegre jutó KÉK= (434.616 / 22.800=)		19,0621 Ft / kg

KÉK felosztása:

= értékesítésre	(21.600 kg x 19,0621 Ft / kg=)	411.740,-Ft
= záró készletre	(1.200 kg x 19,0621 Ft / kg=)	22,876,-Ft
élőtömeg összesen	(22.800 kg x 19,0621 Ft/ kg=)	434.616,-Ft

**Kiemelt főkönyvi számlák tartalma:**

<i>2411. Előhasi kocák</i>	
1/3. 780.000	2/2. 840.000
2/1. 60.000	
<b>840.000</b>	<b>840.000</b>

<i>2481-1. Előhasi kocák KÉK</i>	
1/ 2. 741.000	1/3. 780.000
2/3. 39.000	
<b>780.000</b>	<b>780.000</b>



<i>2412. Szopós malacok</i>	
2/6. 108.000	3/1. 27.000
4. 945.000	5/1. 1.026.000
<b>1.053.000</b>	<b>1.053.000</b>

<i>2481-2 Szopós malacok KÉK</i>	
11/3. 90.616	11/2. 90.616
Ze. 0	

<i>242. Hízósertések</i>	
5/2. 760.000	7/3. 4.320.000
6/1. 3.800.000	Ze. 240.000
<b>4.560.000</b>	<b>4.560.000</b>

<i>2482. Hízósertések KÉK</i>	
5/1. 1.026.000	5/2. 760.000
13/3. 411.740	11/3. 90.616
Ze: 22.876	13/2. 610.000
<b>1.460.616</b>	<b>1.460.616</b>

<i>72-21. Sertésenyésztés költségei</i>	
8/1. 871.376	11/1. 935.384
9. 40.624	11/1. 24.616
10/1. 48.000	
<b>960.000</b>	<b>960.000</b>

<i>792-21. Sertésenyésztés hozamai</i>	
3/1. 27.000	2/6. 108.000
11/1. 935.384	4. 945.000
11/2. 90.616	
<b>1.053.000</b>	<b>1.053.000</b>

<i>72-22. Süldőnevelés költségei</i>	
1/1. 741.000	12. 795.000
8/2. 54.000	
<b>795.000</b>	<b>795.000</b>

<i>792-22. Süldőnevelés hozamai</i>	
2/2. 840.000	1/2. . 741.000
	2/1. 60.000
	2/3. 39.000
<b>840.000</b>	<b>840.000</b>

<i>72-23. Sertéshizlalás költségei</i>	
8/3. 3.092.780	13/1. 3.258.400
10/2. 165.620	
<b>3.258.400</b>	<b>3.258.400</b>

<i>792-23. Sertéshizlalás hozamai</i>	
13/1. 3.258.400	6/1. 3.800.000
13/2. 610.000	6/2. 68.400
<b>3.868.400</b>	<b>3.868.400</b>

<i>63. Segédüzemek költségei</i>	
8/4. 213.620	14. 213.620
Ze: 0	

<i>69. Költséghelyek költségeinek átvezetése</i>	
	10/1. 48.000
	10/2. 165.620
	<b>213.620</b>

<i>252. Állati termékek</i>	
6/2. 68.400	Ze: 68.400

<i>799. Saját előállítású eszközök aktivált értékének átvezetése</i>			
11/1.	24.616	2/4.	795.000
11/2.	2.384	3/2.	27.000

<b>799. Saját előállítású eszközök aktivált értékének átvezetése</b>	
12/1. 795.000	
<b>822.000</b>	<b>822.000</b>

<b>8112-23. Hízott sertés értékesítés közvetlen önköltsége</b>	
7/3. 4.320.000	13/3. 411.740
	18/1. 3.908.260
<b>4.320.000</b>	<b>4.320.000</b>

<b>9112-23. Hízott sertés értékesítése árbevétele</b>	
18/3. 4.752.000	7/1. 4.752.000
<b>Ze: 0</b>	

<b>86. Egyéb ráfordítások</b>	
3/3. 27.000	11/2. 2.384
	18/2. 24.616
<b>27.000</b>	<b>27.000</b>

<b>96. Egyéb bevételek</b>	
18/4.15.000	3/4. 15.000
<b>Ze: 0</b>	

<b>51-53. Anyagjellegű ráfordítások</b>	
1/2. 741.000	15. 3.921.760
8. 3.180.760	
<b>3.921.760</b>	<b>3.921.760</b>

<b>54-56. Személyi jellegű ráfordítások</b>	
8. 749.860	15. 749.860
<b>Ze: 0</b>	

<i>57. Értécsökkenési leírás</i>			
8/4.	301.156	15.	341.780
9.	40.624		
	<b>341.780</b>		<b>341.780</b>

<i>582. Aktivált saját teljesítmények elsz.</i>			
11/2.	2.384	2/4.	795.000
17.	819.616	3/2.	27.000
	<b>822.000</b>		<b>822.000</b>

<i>581. STK ÁV</i>			
2/2	840.000	1/2.	741.000
3/1.	27.000	2/1.	60.000
		2/3.	39.000
7/3.	4.320.000	2/6.	108.000
11/2.	90.616	4	945.000
*13.	610.000	6/1.	3.800.000
16.	285.524	6/2.	68.400
		*13.	411.740
	<b>6.173.140</b>		<b>6.173.140</b>

\* mellékszámítások sz.

<i>493. Adózott eredmény elszámolása</i>			
18/1.	3.908.260	18/3.	4.752.000
18/2.	24.616	18/4.	15.000
	<b>Ke. 834.124</b>		
	<b>4.767.000</b>		<b>4.767.000</b>

### **Hízott sertés záró állományának egyeztetése**

242. számla egyenlege (T)	240.000,-Ft
2482. számla egyenlege (K)	- 22.876,-Ft
	-----
Együtt	<b>217.124,-Ft</b>
Záró állomány 1.200 kg x 200 Ft / kg =	240.000,-Ft
Záró állományra jutó KÉK 1.200 kg x (-19,0621 Ft/ kg) =	- 22,876,-Ft
	-----
Együtt	<b>217.124,-Ft</b>

### **Saját termelésű készletek állományváltozása:**

Nyitókészlet	0,-Ft	
Zárókészlet: 242. Hízott sertések (Te.)	240.000,-Ft	
2482. Hízott sertések KÉK (Ke.)	- 22.876,- Ft	
252. Állati termékek (Te.)	68.400,-Ft	285.524,-Ft
	-----	-----
Változás.		+ 285.524,-Ft
<b>581. számla egyenlege (Ke.)</b>		<b>285.524,-Ft</b>

### **Költségegyeztetések:**

1. költségnemek összege (51-57 számlák egyenlegei)	<b>5.013.400,-Ft</b>
2. költségviselőkre elszámolt költségek (72. számlák T forgalma)	<b>5.013.400,-Ft</b>
3. értékesített termékek közvetlen önköltsége (81. számlák Te.)	3.908.260,-Ft
+ STK ÁV	285.524,-Ft
+ Saját előállítású eszközök aktivált értéke (582. szla. Ke.)	819.616,-Ft
	-----
Együtt	<b>5.013.400,-Ft</b>

#### 4. Vezértermék, egyenértékszamos osztókalkuláció

A "Jó Gazda" Mezőgazdasági Kft az érték-egyenértékszámok alapján számított kalkulációt alkalmazza.

Az ún. ikertermékeket ezen egyenértékszámok segítségével számolja át "vezértermékké". A juhászatban ikerterméknek a született bárány alomsúlya, a tömeggyarapodás, valamint a kifejt tej tekinthető. Az arányszámokat az ikertermékek arányai alapján, a 2008. évi felvásárlási árak és a termelésben való részarányuk figyelembevételével, az alábbiak szerint dolgozták ki:

egyenértékszámok kialakítása a 2008. évi felvásárlási árak alapján

<i>Megnevezés</i>	<i>Felvásárlási ár ( Ft/kg)</i>	<i>Részaránya (%)</i>
Tejesbárány	918	10
Pecsenyebárány	810	70
Nagy pecsenyebárány	620	20

Átlagos (súlyozott) felvásárlási ár:

$$(918 \times 10) + (810 \times 70) + (620 \times 20) / 100 = 782,80 \sim 783,00 \text{ Ft/kg}$$

A "vezértermék" önköltsége tehát 783,00Ft/kg.

Ebből kiindulva határozhatjuk meg az ikertermékek önköltségét.

Ha 1 l juhtej = 0,25 kg tömeggyarapodás\* , akkor a vezértermék önköltségéből kiindulva a juhtej számított felvásárlási ára  $(783 \times 0,25=)$  195,75~ 196,00 Ft/l.

\*Korábban központilag kidolgozott műszaki egyenértékszámokat alkalmaztak az ikertermékek vezértermékké való átszámításához.

Ezek az értékarányok azonban időközben számottevően megváltoztak a gyakorlati életben. Ezért használatuk a vállalkozó döntésétől függ, önköltségszámítási szabályzatában a vállalkozásnak arról is döntenie kell, hogy mit tekint ikerterméknek, illetve az önköltség számítása során milyen egyenértékszámokat használ. Maradva a juhászatnál, a korábbi, központilag előírt egyenértékszámok a mai arányoknak nem felelnek meg. Például a gyapjú termelési folyamatban elfoglalt helye miatt már nem alkalmas a vezértermék szerepére – inkább melléktermék mamapság - , ezért sokkal megfelelőbb a vezértermékként való figyelembevételre a született bárány alomsúlya, a tömeggyarapodás, a kifejt tej.



## Felhasznált, illetve ajánlott szakirodalom

a téma iránt érdeklődők számára:

- Miklóssyné Ács Klára-Siklósi Ágnes-Simon Szilvia: A mezőgazdasági vállalkozások számviteli sajátosságai (SALDO, 2006. Bp.),
- Dr. Sutus Imre: Gyakorlati számvitel a mezőgazdaságban (Szaktudás Kiadó Ház, 2002. Bp.),
- Helgertné Szabó Iлона- Kurcsinka Tamásné- Urfi Péter (szerk.: Helgertné Szabó Iлона): Számvitel Mezőgazdasági példákkal (Szaktudás Kiadó Ház, 2003. Bp.),
- Dr. Sabján Julianna- Dr. Sutus Imre: A mezőgazdasági vállalkozások gazdálkodásának elemzése (Szaktudás Kiadó Ház, 2009. Bp.),
- Dr. Sabján Julianna- Dr. Sutus Imre: Vezetői számvitel az agrártermelésben (Szaktudás Kiadó Ház, 2003. Bp.).

hasznos segítség lehet még:

- Dr. Kántor Béla: Mezőgazdasági gépi beruházások (Mezőgazdasági Szaktudás Kiadó, 1999. Bp.),
- Posta László: A termőföldhasználat gazdasági kérdései (Szaktudás Kiadó Ház, 2002., Bp.),
- Pupos Tibor: Vállalkozások finanszírozása a mezőgazdaságban (Mezőgazdasági Szaktudás Kiadó, 1999., Bp.).