

**AZ ÖNKÖLTSÉGSZÁMÍTÁS RENDSZERÉNEK BEMUTATÁSA
EGY BAROMFITENYÉSZTÉSEL FOGLALKOZÓ TÁRSASÁG
PÉLDÁJÁN KERESZTÜL**

**PRESENTATION OF A COUNTING COST SYSTEM THROUGH
THE EXAMPLE OF A POULTRY BREEDING COMPANY**

Kovács Diána

Kézirat lezárása: 2012. április 10.

TARTALOMJEGYZÉK

TARTALOMJEGYZÉK	1
TÁBLÁZAT- ÉS ÁBRAJEGYZÉK	2
BEVEZETÉS	3
1. TÉMAFELVETÉS.....	4
2. SZAKIRODALMI ÁTTEKINTÉS	7
2.1. Kontrolling, vezetői számvitel, pénzügyi számvitel	7
2.2. Önköltségszámítás.....	10
2.2.1. Az önköltségszámítási szabályzat tartalma, célja.....	11
2.2.2. Az önköltségszámítás fogalma, feladata.....	12
2.2.3. Az önköltségszámítás tárgya	12
2.2.4. Az önköltség fogalma	13
2.2.5. Az önköltségszámítás fajtái	14
2.2.6. Az önköltségszámítás hagyományos módszerei.....	15
2.2.7. Modern módszerek	18
3. ANYAG ÉS MÓDSZER.....	24
3.1. Anyagok, adatbázisok	24
3.2. A vállalkozás kiválasztásának indokai, alapja	24
4. EREDMÉNYEK ÉS AZOK ÉRTÉKELÉSE.....	28
4.1. A rendszer keretei.....	28
4.2. Az önköltség meghatározásának folyamata	30
4.2.1. Gépüzem általános költségeinek felosztása a megfelelő vetítési alapok segítségével ...	31
4.2.2. Ágazati általános költségek felosztása	32
4.2.3. Növénytermesztés önköltségének meghatározása	34
4.2.4. Keverőüzemben előállított termékek egységköltségének kiszámítása	38
4.2.5. Tenyészállatok önköltsége	39
4.2.6. A keltető üzem közvetlen költségeinek felosztása	39
4.2.7. Napos kacsra és liba önköltsége	41
4.2.8. Előnevelt kacsra, valamint elő- és utónevelt liba önköltsége	43
4.2.9. Tenyész-növendék kacsra és liba önköltsége	43
5. KÖVETKEZTETÉSEK ÉS JAVASLATOK.....	45
ÖSSZEFOGLALÁS.....	47
SZAKIRODALMI JEGYZÉK.....	49
INTERNETES HIVATKOZÁSOK	51

TÁBLÁZAT- ÉS ÁBRAJEGYZÉK

1. ábra: A költségek szerkezetének átalakulása	4
2. ábra: Alkalmazásra kerülnek-e a vezetői számvitel eszközei?	6
3. ábra: A világ kacsahústermelésének vezető országai 2009-ben	25
4. ábra: A hazai baromfiágazat vezető vállalatainak összehasonlítása	26
1. táblázat: A pénzügyi és a vezetői számvitel összehasonlítása	8
2. táblázat: A hagyományos pótlékoló és a célköltség-kalkuláció összehasonlítása ...	19
3. táblázat: Gépben lévő napok számának meghatározása	33
4. táblázat: Takarmányozási napok számának meghatározása	34
5. táblázat: Az egyes növényfajták hektáronkénti termőterületére eső fajlagos költség	35
6. táblázat: Az egyes növényfajták betakarított termőterületére eső költség	35
7. táblázat: A különböző növények önköltségének meghatározása	36
8. táblázat: Szárítóüzem költségeinek felosztása	36
9. táblázat: Az összes költség meghatározása a szárító költségének figyelembe vételével	37
10. táblázat: Termesztett növények tényleges önköltsége	37
11. táblázat: Keverőüzem költségeinek felosztása	38
12. táblázat: Egyenértékes keltetési napok számának meghatározása	40
13. táblázat: Keltetés közvetlen költségeinek felosztása	40
14. táblázat: Napos kacsá előállításának összes költsége	42
15. táblázat: Napos liba előállításának összes költsége	42
16. táblázat: Előnevelt kacsá, valamint elő- és utónevelt liba önköltsége	43
17. táblázat: Tenyésznövendék kacsá és liba önköltsége	44
18. táblázat: Egy darab kacsá és egy darab liba önköltség-számításának áttekintése ...	45

BEVEZETÉS

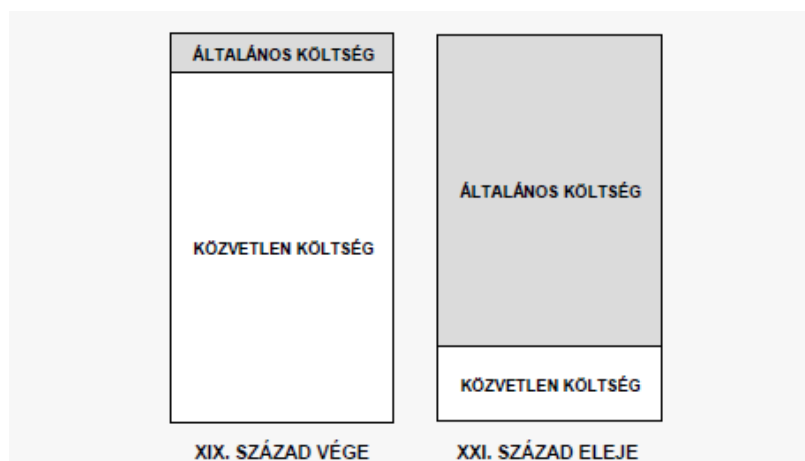
Dolgozatom témája az önköltségszámítás, egy működő önköltségszámítási rendszer bemutatása. Azért választottam ennek a vezetői számviteli területnek az elméleti feldolgozását és gyakorlati ismertetését, mert a mai gazdasági környezetben egy termelő vállalat számára nagyon fontos a tevékenységek költségeinek lehető legpontosabb ismerete. Ez az információs igény egyre több gazdálkodó esetében felmerül, hiszen gyakran a versenyképesség megtartásának egyetlen eszköze a költségcsökkentés – természetesen bizonyos keretek között. Véleményem szerint gyakori kérdés a vállalati tulajdonosok és menedzsment körében, hogy „Hogyan lehetne – ha csak kismértékben is – csökkenteni költségeinket?” Ennek egyik eszköze lehet a tevékenység közvetlen költségeinek mérséklése, amihez elengedhetetlenül fontos annak ismerete, hogy egységnyi termék előállításához mennyibe kerül a vállalatnak, vagyis mennyi annak az önköltsége.

Egyre nyilvánvalóbb, hogy a vállalkozások a vezetői számvitel alkalmazása nélkül nem tudják hatékonyan megoldani problémáikat, a problémák okainak és a beavatkozási pontoknak az ismerete nélkül képtelenek időben cselekedni, ami piaci pozíciójuk romlásához vezethet, esetleg végzetes is lehet a működés szempontjából. Elengedhetetlen annak felismerése, hogy a hosszú távú fennmaradáshoz és eredményes működéshez jövőorientált gondolkodásra, gyors, de jól megalapozott döntések meghozatalára van szükség, melynek egyetlen eszköze a vezetői információs rendszer.

Elsődleges célom a dolgozat megírásával az volt, hogy felhívjam a figyelmet a vezetői információs rendszer, azon belül is az önköltség meghatározása során nyerhető információk értékére, fontosságára. Úgy gondolom, hogy ezt a célt egy valós gyakorlati példa bemutatásán keresztül, a kapott eredmények információtartalmának jelentőségét hangsúlyozva lehet legjobban megvalósítani. Ezen kívül az információs rendszerek – a menedzserek információigényének, valamint a vállalat működési környezetének dinamikus változása által generált – folyamatos megújulási kényszerére, a naprakész információk biztosításának nehézségeire is szeretnék rávilágítani.

1. TÉMAFELVETÉS

Az ezredfordulót követően egyre élesebben érezteti hatását az a tendencia, amelynek köszönhetően a jelenlegi költségstruktúra jelentősen eltér a korábitól. Az 1. ábra kiválóan szemlélteti a működés során felmerülő általános és közvetlen költségek arányának eltolódását. Míg a XIX. században az általános költségek kisebb jelentőséggel bírtak, a XXI. századra már ezek a meghatározók a teljes költségben belül. (LAÁB, 2010) E jelenség okaira több magyarázat is létezik. Ezek közül véleményem szerint a vállalati közvetlen költségek zsugorodását leginkább az „új”, információs vagy tudásalapú társadalom megjelenése indokolja.



1. ábra: A költségek szerkezetének átalakulása

Forrás: LAÁB, 2010

Addig, amíg a közvetlen költségek túlsúlyban voltak az általános költségekkel szemben, az úgynevezett hagyományos költségcsatározási módszerek alkalmazása kielégítő volt a vállalkozások vezetői számára. Ezen módszerek azon alapulnak, hogy az általános költségeket valamely vetítési alap segítségével ráterhelik az egyes költségviselőkre. A költségcsatározás átalakulásával azonban ezek alkalmazása már nem felelt meg az érdekeltek elvárásainak, torzító, negatív hatásai felerősödtek: Egyrészt hiányosak voltak a költséginformációk, másrészt pedig a vetítési alapok mennyiségorientáltak voltak. Utóbbi következtében a nagy sorozatban gyártott termékek önköltsége irreálisan megemelkedett, mivel a pótlékoló kalkuláció során rájuk terheltek az általános költségek meghatározó részét, a kisebb sorozatban gyártott termékek pedig alulértékelték lettek. Ezek miatt megnőtt a hibás döntések lehetősége. (KÖRMENDI – TÓTH, 2011)

Napjainkban a másik lényeges kérdéskör az erőforrások struktúrájának és elszámolhatóságának módosulása. Az tapasztalható, hogy a hagyományos erőforrások helyett a siker kulcsává az információ és a kompetencia válik, ezek értéke egyre inkább felértékelődik. Ezen vállalati erőforrások azonban nehezen vagy egyáltalán nem kezelhetők a korábbi közgazdasági módszerekkel, ami új követelmények felállítását és megoldások kidolgozását teszi szükségessé. Habár a számvitel hivatott arra, hogy a rendelkezésre álló erőforrásokról, valamint az azok által előállított hasznokról tájékoztatást adjon, a mai pénzügyi számviteli előírások még nem teszik lehetővé az újonnan előtérbe került erőforrások kimutatásokban történő megjelenítését. Annak azonban, hogy a vezetői számvitel ezekkel kapcsolatosan is szolgáltatson információkat, nincs akadálya. A vezetői számvitel alkalmassá tehető arra, hogy kalkulálja és kimutassa a mérlegben nem szereplő erőforrásokat, valamint azok felhasználási költségét, bevonva azokat is a vállalati gazdálkodásba. A vezetőknek olyan naprakész és megbízható információkra van szükségük döntéshozatali tevékenységük során, amelyek egyrészt igényeik szerint gyűjtik és strukturálják az elsődleges számviteli információkat, másrészt pedig a különböző egységek erőforrás-gazdálkodása áttekinthetővé válik, és a létrehozott termékek, szolgáltatások jövedelemtermelő képességéről is tájékoztatnak. (LAÁB, 2010)

A költség szerkezet és az erőforrás-struktúra átalakulása által okozott módszertani problémákon kívül azonban egyéb társadalmi, emberi korlátok is lebontásra várnak. Magyarországon a vezetői számvitel vállalati folyamatokba történő beépítésének még ma sem tulajdonítanak kellő jelentőséget. Ennek legfőbb oka talán a múltbéli vállalatirányítási morál berögzülése és az új dolgoktól való félelem. A magyar társadalom változásokkal, újdonságokkal kapcsolatos attitűdje, félelme, fenntartásai már eleve a vezetői számvitel, a vezetői információs rendszer kiépítését is akadályozzák a vállalaton belül, nemhogy az újabb, modernebb költség számítási módszerek bevezetését. Ez a jelenség legfőképpen a kis- és középvállalatok körében jellemző, ahol az említett akadályokon kívül gyakran pénzügyi nehézségek miatt nem kerül sor a vezetői információs rendszer kialakítására, aminek célja éppen a fennálló pénzügyi nehézségek megszüntetése, mérséklése, teljesítmények javítása lenne.

Az előbb ismertetett korlátok, valamint ezek megszüntetése az agrárágazatban működő vállalkozásoknál meglehetősen nagy problémát jelentenek, ugyanis ezek vezetését gyakran maguk a gazdák végzik, akik jellemzően nem rendelkeznek megfelelő szaktudással a vezetői információs rendszer jelentőségének felismeréséhez, illetve annak kidolgozásához és a vállalati működésbe történő beillesztéséhez.

Egy 2009-ben készült felmérés eredményeit mutatja a 2. ábra, ami a vezetői számvitel eszközeinek alkalmazását vizsgálta a mezőgazdasági vállalkozások körében.



2. ábra: Alkalmazásra kerülnek-e a vezetői számvitel eszközei?

Forrás: ZÁRDA, 2009

A vizsgálat eredménye megerősíti a fenti állításokat. Látható, hogy az agrárvállalkozások 68%-a 2009-ben egyáltalán nem alkalmazta a vezetői számvitel eszközeit tevékenysége során, és valószínűleg ezek túlnyomó része a vezetői információs rendszerek fontosságával, előnyeivel, lehetőségeivel sincs tisztában.

Célkitűzéseim között szerepel az is, hogy az itt megjelölt problémák feloldására olyan javaslatokat tegyek, melyeket a dolgozatban ismertetett elméleti áttekintéssel és gyakorlati alkalmazás bemutatásával alá tudok támasztani.

2. SZAKIRODALMI ÁTTEKINTÉS

2.1. Kontrolling, vezetői számvitel, pénzügyi számvitel

Az elméleti háttér bemutatását egy gyakran megjelenő probléma feloldásával kezdeném. Sokak számára gondot okoz a kontrolling, a vezetői számvitel és a pénzügyi számvitel területének elkülönítése, egymás közötti kapcsolatuk ismeretének hiánya, aminek köszönhetően jelentőségük is háttérbe szorul. A következőkben ezek tisztázására kerül sor.

A kontrolling a vállalati információs rendszer eszköze, melynek fő feladata a vezetéshez szükséges információk szolgáltatása. Lehetővé teszi a vezetők számára a környezeti változásokhoz igazodó, célorientált feladatellátást, melynek során a lényeges folyamatokat, tevékenységeket, állapotokat együttesen, rendszerszemléletben kezelik. A kontrollingot önálló rendszernek, a vezetés, irányítás alrendszerének tekintjük, melynek általánosan elfogadott alapelemei a tervezés, az ellenőrzés és az információellátás. Ezen részfeladatok nem elkülönült rendszerként, hanem egymásra épülve, egymással szoros kapcsolatban támogatják a vállalkozások rövid és hosszú távú céljainak elérését. (HANYECZ, 2009)

A vállalat menedzsmentje a kontrolling tevékenység során kiemelkedő szerepet kap. A vezetés dolga, hogy a stratégia megvalósítását átültesse az egyének feladatának megfogalmazásakor, és az ő teljesítményüket folyamatosan felügyelje. Szűkebb értelemben tehát ebben a megközeítésben az elemzés az egyéni teljesítmény értékelését jelenti. (ANTHONY et al., 1992)

HANYECZ (2006) megállapításai szerint a kontrolling rendszer működése szempontjából meghatározó építőelemek a vezetői számvitel, a tervezés és ellenőrzés rendszere, a kontrolling információs rendszer, valamint a kontrolling szervezet. Bár az alapvető építőelemek között nem került felsorolásra, de a pénzügyi számvitelt, mint információforrást sem hagyhatjuk figyelmen kívül a kontrolleri munka során. A pénzügyi és a vezetői számvitel nem elkülönülten működnek, sőt nagyon szoros információs kapcsolat fűzi össze e két területet, ami a kontrolling feladatok ellátásában kiemelt jelentőséggel bír.

Láthatjuk, hogy mind a pénzügyi, mind a vezetői számvitel szorosan kapcsolódik a kontrolling rendszeréhez, bár utóbbi relevánsabb, lényegesebb a rendelkezésre bocsátott információkat, adatokat tekintve. A vezetői számvitel térnyerésének okait vázolja az 1. táblázat, amely több szempont alapján is elemzi a különbségeket.

1. táblázat: A pénzügyi és a vezetői számvitel összehasonlítása

Szempontok	Pénzügyi számvitel	Vezetői számvitel
Felhasználók köre	külső felhasználók (érdekhordozók)	belső felhasználók (vezetők)
Az információgyűjtés fókusza és a kontroll jellege	a gazdálkodó egység egészéről átfogó	részegységek, részobjektumok, tevékenységek szerint
Szabályozás	szabályozott	nem szabályozott
Az információszolgáltatás jellege	standardizált és kötelező	gazdálkodó egységekhez igazodó, opcionális
Időorientáció	múltorientált	múltorientált (elemzés), jelen és jövőorientált (döntések)
Időhorizont	üzleti év	döntéstől függő
A beszámolás gyakorisága	évente	igény szerint
Az információk alapvető jellemzői	megbízható és valós	ésszerű és releváns
Az információk pontossága	követelmény a pontosság	viszonylagos pontosság
Az információk köre	pénzügyi információkra korlátozódik	nem korlátozódik pénzügyi információkra
Az információk ellenőrzése	külső ellenőrzés és könyvvizsgálat	belső ellenőrzési eljárások
Tudományos megközelítés jellege	számvitelre épít	igyekszik minden tudományágra építeni
Módszertan	sztenderdizált	sajátosságokhoz igazodó, speciális
Az adatok típusa	tradicionális pénzügyi adatok	pénzügyi és nem pénzügyi adatok

Forrás: BODA-SZLÁVIK, 2010

A két terület közötti alapvető eltérés a számviteli információk felhasználói körét tekintve jelentkezik. A pénzügyi számvitel elsősorban külső érintettjeit informálja a gazdálkodó vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzetéről, míg a vezetői számvitel a belső érdekeltségi körök információigényét hivatott kielégíteni, ráadásul a belső érdekeltek információigényei sem azonosak. A menedzsereknek nem ugyanazokra az információkra van szükségük, mint a tulajdonosoknak. Mivel ők foglalkoznak a napi szintű működéssel,

problémamegoldással, rutin és nem rutin döntések meghozatalával, speciális információkra is szükségük van. (RAY, 1991)

A többi szempont alapján ismertetett különbségek mind az eltérő információs igények következtében jelentkeznek, vagyis az információs igények határozzák meg a szükséges adatok körét, azok feldolgozási mechanizmusát és egyéb követelményeit az információ gyűjtésétől a feldolgozásig, visszacsatolásig.

Az információgyűjtés a számviteli munkának csupán a kezdete, a szakembereknek ezeket az információkat részekre kell bontania és úgy kell rendeznie, hogy a célszemélyek számára jelentéssel bírjanak. (LYNCH – WILLIAMSON, 1983)

A legfontosabb vizsgálati szempont a két terület időorientáltságának eltérése: a vezetői számvitel jelen és jövőorientáltsága a pénzügyi számvitel múltorientáltságával szemben. Már ez az egy különbség is jelentős problémák kialakulásához vezet. A pénzügyi számvitel elszámolása tényadatokon alapul, míg a vezetői számvitel várható és tervadatokra helyezi a hangsúlyt, emiatt a számviteli feladatok ellátásnak forrásául szolgáló kimutatások, elszámolások mélysége, részletezettsége és időhorizontja nem felel meg mindkét terület elvárásainak, melynek köszönhetően már az alapul szolgáló dokumentumok elkészítésének struktúrája és módszere is szétválik. (BODA-SZLÁVIK, 2010)

A pénzügyi számvitel, illetve az általa előállított kimutatások minden korlátozó tényezőjük, hátrányuk ellenére alapvető fontosságúak a menedzsment számára a döntéshozatal során. Igaz, hogy adatai a múltra vonatkoznak, azonban a vezetés feladatainak ellátásához helyettesíthetetlenek, nélkülözhetetlenek a belőle nyerhető – a vagyona, az erőforrások felhasználásának eredményességére vonatkozó – információk. A kontroller számára tervezési, elemzési, értékelési és ellenőrzési tevékenysége során kiinduló pontként a zárlati anyagokból kapott mérlegadatok összessége szolgál. (SINKOVICS, 2009)

Ahogy már korábban is említettem a vezetői számvitel alapfeladata a vezetők részére történő információszolgáltatás. Olyan adatokat kell a döntéshozók rendelkezésére bocsátani, amelyek új ismereteket hordoznak, bizonytalanságot szüntetnek meg és a menedzsment tervező, döntéshozó, ellenőrző és irányító tevékenységét támogatják. A vezetői számvitel középpontjában a gazdaságossági, jövedelmezőségi, pénzügyi számítások, valamint a költség- és teljesítményszámítás állnak. (HANYECZ, 2006)

Dolgozatom szempontjából a költségelszámolási, költséggazdálkodási célok relevánsak, így a továbbiakban ennek kifejtésére helyezem a hangsúlyt. Egy vállalat

átfogó működése tekintetében kiemelkedően fontos egy jól alkalmazható, hatékony költséggazdálkodási rendszer kiépítése, amely a költségcsökkentési lehetőségek kiaknázásának, az erőforrásokkal történő hatékony gazdálkodásnak, és ezáltal a versenyképesség javításának kulcseleme.

Ezen célok elérése érdekében a költséggazdálkodásnak a következő feladatokat kell ellátnia:

- költségek elszámolása költséghelyenként és költségviselőnként
- az egyes termékeket és szolgáltatásokat terhelő közvetlen költségek számbavétele
- a vállalati általános költségek pontos meghatározása
- költséghelyek költségeinek felosztása az előállított termékek és szolgáltatások között
- a termékek, szolgáltatások, folyamatok költségeinek utókalkulációja (SINKOVICS, 2007)

Az itt felsorolt feladatok végrehajtása tulajdonképpen egyetlen végső cél elérésére, a termékek, szolgáltatások önköltségének meghatározására irányul.

2.2. Önköltségszámítás

A számviteli törvény 14. § (3) bekezdése szerint „A törvényben rögzített alapelvek, értékelési előírások alapján ki kell alakítani és írásba kell foglalni a gazdálkodó adottságainak, körülményeinek leginkább megfelelő – törvény végrehajtásának módszereit, eszközeit meghatározó – számviteli politikát.” (2000. évi C. tv. a számvitelről)

A számviteli politika részeként a gazdálkodó az eszközök és források leltározási és leltárkészítési szabályzata, értékelési szabályzata és pénzkezelési szabályzat mellett köteles elkészíteni az önköltségszámítás rendjére vonatkozó belső szabályzatot is. E kötelezettség alól mentesül az a gazdálkodó, aki

- egyszerűsített beszámolót készít
- egyszerűsített éves beszámolót készít
- vagy a törvény 14. § (7) bekezdésében megjelölt értékhatárt nem haladja meg

Ezen értékhatárokat a törvény a következőképpen határozza meg: „Amennyiben az értékesítésnek az eladott áruk beszerzési értékével, a közvetített szolgáltatások értékével

csökkentett nettó árbevétele valamely üzleti évben az egymilliárd forintot vagy a költségnemek szerinti költségek együttes összege az ötszázmillió forintot meghaladja, az ezt követő évtől kezdődően a saját előállítású termékek, a végzett szolgáltatások 51. § szerinti önköltségét az önköltségszámítás rendjére vonatkozó belső szabályzat szerinti utókalkuláció módszerével kell megállapítani. Ezen kötelezettsége alól a vállalkozó a későbbiek során – a feltételek ismételt teljesülése esetén – sem mentesül.” (2000. évi C. tv. a számvitelről, 14. § (7))

2.2.1. Az önköltségszámítási szabályzat tartalma, célja

Az önköltségszámítási szabályzatnak a következő elemeket kell tartalmaznia:

- a kalkulációs egység, az önköltségszámítás tárgyát
- a kalkulációs költségtényezők tartalmát, a kalkuláció sémáját
- az önköltségszámítás módszerét, a költségfelosztás módját
- a költségek utalványozására, elszámolására és felosztására vonatkozó bizonylati rendet
- az önköltségszámítása alapjául szolgáló időszakot
- a könyvviteli adatokkal történő egyeztetés módját
- azon személyek munkakörét, akik az adatok szolgáltatásáért és ellenőrzéséért felelnek

(CZIPSZER, 2002)

A szabályzat elkészítésének célja, hogy a beszámolóban szereplő saját előállítású termékek és eszközök számbavétele, valamint ezek értékének meghatározása azonos elvek szerint, következetesen történjen. Az összehasonlíthatóság és a következetesség elve figyelembe vételével megállapított önköltség a vállalatvezetés részére a gazdasági döntések megalapozásához és meghozatalához is egyaránt segítségül szolgál. (DÓZSA, 2003)

2.2.2. Az önköltségszámítás fogalma, feladata

„Az önköltségszámítás olyan műszaki-gazdasági tevékenység, mellyel a termelés vagy a szolgáltatás megkezdése előtt, azok folyamata alatt, vagy azok befejezése után megállapítható a termék vagy a szolgáltatás várható (tervezett), illetve tényleges önköltsége. Tehát az önköltségszámítás a termék, illetve a szolgáltatás tervezett és tényleges közvetlen önköltségének meghatározása.” (JAKAB et al., 1999) A várható önköltséget előkalkulációval, míg a ténylegeset utókalkulációval határozhatjuk meg.

Az önköltségszámítás feladata a tervezett és tényleges önköltség meghatározásán túl a beszámolóban szereplő saját előállítású eszközök értékének és a saját termelésű készletek állományváltozásának kiszámítása. Ezen kívül adatot szolgáltat még a gazdasági döntési folyamathoz, mint például az árképzés, jövedelmezőségi számítások, a vállalkozás egyes gazdasági egységeinek elszámoltatása. (DÓZSA, 2003)

2.2.3. Az önköltségszámítás tárgya

Az önköltségszámítás tárgyát azok a saját előállítású termékek, áruk szolgáltatások, teljesítmények vagy folyamatok képezik, amelyek önköltségét meg szeretnénk határozni, amelyekről a kalkuláció elkészül. Ennek megfelelően az önköltségszámítás feladata, hogy egy meghatározott kalkulációs módszer alkalmazásával a könyvvitelben rendelkezésre álló költségadatokból a termék, áru vagy szolgáltatás önköltségét kiszámítsa. (VERŐ, 2002)

A vállalat belső információs igénye határozza meg, hogy melyek azok a termékek termékcsoportok, illetve szolgáltatások, amelyeknek az önköltségszámításával foglalkoznak. Ha köteles a gazdálkodó önköltségszámítási szabályzatot készíteni, akkor a törvény értelmében minden olyan kalkulációs egységnek meg kell határozni az önköltségét, amelyek a vállalkozás eszközei vagy teljesítményei között szerepelnek. (DÓZSA, 2003)

A kalkulációs egység kiválasztásánál fontos arra is figyelni, hogy ezek az egységek jól körülhatároltak legyenek. Ha egy vállalkozás például kis számban gyártja az adott terméket, de annak a gyártása hosszú átfutási idejű (például hajógyártás), akkor a kalkulációs tételt egy-egy nagyobb tétel jelenti (például hajó), amelynek esetében egyedi kalkulációt készítenek. Sorozatgyártás esetében egy-egy sorozatra is készülhet kalkuláció

(sorozat-kalkuláció). Ha egy adott vállalkozásnál többféle terméket állítanak elő, de azok csak színükben, méretükben vagy formájukban különböznek egymástól, akkor célszerű termékcsoportokat kialakítani, és ezekre a csoportokra készíteni önköltségszámítást. (KARDOS et al., 2007)

2.2.4. Az önköltség fogalma

A költség a tevékenység végzése közben felhasznált élő- és holtmunka értéke, az önköltség pedig a termék-előállítás, illetve a szolgáltatásnyújtás egységére eső eszközfelhasználás pénzértékben kifejezve. Három típusát különböztetjük meg az önköltségnek:

- közvetlen önköltség
- szűkített önköltség
- teljes önköltség

E költségkategóriák elkülönítésének a gazdaságossági, jövedelmezőségi számítások, az ármegállapítás, a fedezeti pont elemzése, stb. területén van jelentősége.

A közvetlen önköltség azokat a költségeket foglalja magába, amelyek bizonyítható módon közvetlenül felmerültek a termék előállítására, a szolgáltatás nyújtása során. Tehát egy eszköz közvetlen önköltségébe minden olyan felmerült költség beletartozik, ami része a bekerülési (előállítási) értéknek:

- a termék-előállítás, üzembe helyezés, bővítés, rendeltetés megváltoztatása során közvetlenül merültek fel
- bizonyíthatóan szoros kapcsolatban voltak a termék előállításával
- megfelelő mutatók, ill. jellemzők segítségével a termékre feloszthatók

Szolgáltatásnyújtás esetén is hasonló módon történik a közvetlen önköltség megállapítása. (DÓZSA, 2003)

A következő kategória a szűkített önköltség, amely az előzőeken túl az üzemi általános költségeket is tartalmazza. Az üzemi általános költség két részből tevődik össze: gépköltségből és egyéb üzemi általános költségekből. Ezeket a költségeket valamilyen vetítési alap segítségével osztjuk fel az egyes termékek között. (VERŐ, 2004)

Az üzemi általános költségeken kívül a szűkített önköltségbe tartoznak azok a költségek is, amelyek a termék, illetve szolgáltatás értékesítése során azokhoz közvetlenül

hozzárendelhetők, valamint az eladással, értékesítéssel együtt felmerülő – az adott termékhez kötődő – költségek, jutalékok, vagy például a raktározási költségek, licencdíjak is.

A közvetlen és a szűkített önköltséget is magába foglaló kategória a teljes önköltség, ami a fent említett költségeken túlmenően a megfelelő vetítési alap arányában felosztott központi irányítás költségeit is tartalmazza. (CZIPSZER, 2002) A teljes önköltség tulajdonképpen a termékre, szolgáltatásra vetítési alapok segítségével elszámolható összes költséget felöleli, így a központi irányítás költségein túl például a marketing költségek is ide tartozhatnak. (DÓZSA, 2003)

2.2.5. Az önköltségszámítás fajtái

Az elszámolás időpontjától függően az önköltségszámításnak három formáját különböztetjük meg: előkalkuláció, közbenső kalkuláció, utókalkuláció.

Előkalkuláción elsősorban a belső, árképzési szempontok érdekében elkészített kalkulációt értjük, ami műszaki dokumentációk, normanyilvántartások és a vállalkozás gazdálkodási terveinek adatai alapján állítható össze. Előkalkuláció két módszerrel készíthető, tervekalkulációval vagy norma szerinti kalkulációval. Tervekalkuláció esetén a kalkulációs költségtényezőket az adott időszakra megtervezett változásoknak megfelelően számítjuk. Ezzel szemben norma szerinti kalkuláció alkalmazásakor a költségtényezőket a kalkuláció készítésének idején érvényes normák szerint vesszük számításba. (VERŐ, 2002)

Az előkalkuláció fontossága abban rejlik, hogy előre nyújt információkat a vezetőségnek a várható önköltségről, az árakról, a gazdasági döntés várható költségkihatásairól, ezáltal lehetővé teszi a jövedelmezőség és eredményesség tervezését, a vevő tájékoztatását az új termék várható áráról, illetve a beruházási és más gazdasági döntések meghozatalának segítését. (JAKAB et al., 1999)

A közbenső kalkuláció lényege az, hogy a termelési folyamat során, a kalkulációs időszak közben határozzuk meg a termék önköltségét ellenőrzési és beavatkozási célból. Ennek a módszernek a hosszú átfutási idejű termékek, szolgáltatások esetében, valamint a befejezetlen állomány értékelésénél van nagy jelentősége. Egy hosszú átfutási idővel rendelkező termék előkalkulált önköltsége és a termék közbenső kalkulációval

meghatározott készlettségi foka alapján kiszámítható a termék előirányzott önköltsége, melynek segítségével a már befejeződött gyártási szakasz értékelhető lesz. (KARDOS et al., 2007)

Az utókalkuláció az a tevékenység, amellyel a termelés, szolgáltatás, forgalmazás befejezése után a ténylegesen felmerült közvetlen költségek alapján a termék, szolgáltatás, forgalmazás önköltségét kiszámítjuk. (VERŐ, 2002) Az utókalkuláció keretében megállapított önköltség előkészítését a befejezett termelés értékének meghatározása adja. Ezt úgy állapíthatjuk meg, hogy a nyitó befejezetlen termelés értékéhez hozzáadjuk a tárgyidőszaki összes ráfordítást, majd levonjuk a záró befejezetlen termelés értékét. (SINKOVICS, 2007)

Egyes szakirodalmak a fent felsorolt kalkulációkon túl említenek még egyéb kalkulációs formákat is:

- egyedi kalkuláció: Tárgya lehet egyedi termék, szolgáltatás és saját vállalkozásban végzett felújítás, beruházás, amelyek esetében a költségviselő gyakran megegyezik az önköltségszámítás tárgyával.
- sorozatkalkuláció: Abban az esetben, ha a termék gyártása egymástól elkülöníthető sorozatok indításával szerveződik meg, akkor az önköltségszámítás tárgya az adott sorozatba tartozó termékek összessége lesz.
- időszaki kalkuláció: Azonos termékek termelése, illetve szolgáltatások nyújtása esetében az önköltségszámítás tárgya az adott időszakban legyártott azonos termékek és szolgáltatások lesznek.
- gazdasági kalkuláció: A gazdasági döntéseket megelőző, ellenőrző kalkuláció, mely megmutatja, hogy az egyes döntések milyen hatással lesznek várhatóan az üzemi (üzleti) eredményre. Alapvető módszere a fedezeti költségszámítás. (VERŐ, 2002)

2.2.6. Az önköltségszámítás hagyományos módszerei

Arra a kérdésre, hogy a felmerült költségeket hogyan rendeljük az egyes kalkulációs egységekhez hozzá, az önköltségszámítás módszerei adják meg a választ. Ezek a következők:

- osztókalkuláció

- pótlékoló kalkuláció
- tevékenység alapú kalkuláció
- normatív kalkuláció
- vegyes kalkuláció (KARDOS et al., 2007)

Az, hogy a vállalkozás ezek közül melyiket választja, több tényezőtől is függ, így például a kalkulációs egységtől, a termék előállításának bonyolultságától, az önköltségszámítás céljától. A következőkben ezeket a módszereket ismertetem.

Osztókalkuláció

„Az osztókalkuláció olyan módszer, amelynél az önköltséget a költségeknek a termelés mennyiségére történő felosztásával határozzák meg.” (CZIPSZER, 2002) Ezen a módszeren belül megkülönböztetünk egyszerű és egyenértékszamos osztókalkulációt.

Egyszerű osztókalkulációt akkor alkalmazunk, ha a vállalkozás egyfajta tevékenységet végez és egy típusú terméket állít elő. Ekkor a termelés, illetve az egyes termékek, termékcsoporthok, szolgáltatások önköltségét úgy kapjuk meg, hogy a vizsgált időszak termelési költségét elosztjuk az ugyanebben az időszakban előállított termékek, szolgáltatások mennyiségével. (VERŐ, 2002)

A másik módszernek, az egyenértékszamos osztókalkulációnak rokontermékek esetében van jelentősége. Akkor alkalmazzuk, ha a rokontermékek előállításának technológiai folyamata azonos. A módszer lényege, hogy kiválasztunk egy vezérterméket, és a többi terméket ehhez fogjuk viszonyítani, ennek az egyenértékében fejezzük ki. (DÓZSA, 2003)

Az egyenértékszamos osztókalkulációval történő önköltségszámítás lépései:

1. A vezértípus meghatározása, a különböző termékfajták egyenértékszámainak megadása valamilyen jellemző alapján.
2. A természetes mértékegységben megadott termelés átszámítása vezértípusra az adott egyenértékszámok segítségével.
3. A befejezett termelés összes költségének kiszámítása kalkulációs tételenként.
4. Az előző pontban megállapított költségek elosztása a vezértípusra átszámolt termelés mennyiségével, ami a vezértermék önköltségét adja.

5. Az egyes termékfajták önköltségének meghatározása úgy, hogy a vezértípus önköltségét szorozzuk az adott termékfajta egyenértékszámával. (KARDOS et al., 2007)

Pótlékoló kalkuláció

A pótlékoló kalkuláció esetén a tevékenység során felmerült közvetlen költségeket már felhasználáskor elszámolják az egyes kalkulációs egységekre, míg a közvetett költségek esetében azokat költséghelyenként gyűjtik össze, majd megfelelő vetítési alap alkalmazásával (pótlékkulccsal) osztják szét a közvetett költségeket az egyes termékekre. Ezt az önköltségszámítási módszert olyan gazdálkodók alkalmazzák, amelyek sokféle terméket gyártanak, különböző technológiával és több üzemben. (HANYECZ, 2009)

A költségfelosztáshoz szükséges pótlékkulcs kiszámítása az összes általános felosztandó költség adott vetítési alappal való elosztásával történik. A vetítési alap az a természetes mértékegységben vagy értékben meghatározott termelési tényező, amelynek mértéke és változása legjobban befolyásolja a közvetett költségek összegének és termékenkénti összegének alakulását. Vetítési alap lehet például közvetlen anyag- és bérköltség, üzemóra, munkaóra, stb. . (CZIPSZER, 2002)

Tevékenység alapú kalkuláció

A közvetett költségeknek ezzel a módszerrel történő felosztásakor, azok közel olyan mértékben kerülnek elszámolásra az egyes termékekre, mint amilyen mértékben a termék az adott erőforrást valóban igénybe vette. A tevékenység alapú kalkuláció célja egyrészt a közvetett költségek ésszerűbb felosztása a termékekre, másrészt az, hogy a működés során felhasznált erőforrásokat az egyes tevékenységekhez rendeljék, így azok teljesítménye mérhetőbbé váljon. Az önköltség kiszámításához először meghatározzuk azon tevékenységeket, amelyeket egy támogató szervezet erőforrásai biztosítanak (költséghelyek). Ezután azonosítjuk az egyes tevékenységek erőforrásigényét, majd azok teljes költségét. Ezt a költséget egy megfelelő vetítési alap (költségokozó) segítségével ráterheljük a termékekre. Ennél a módszernél nem csak egy vetítési alapot használunk,

hanem – annak érdekében, hogy az egyes erőforrások igénybevételét elkülönítsük – vetítési alapok rendszerét alkalmazzuk. (KARDOS et al., 2007)

Normatív kalkuláció

A normatív kalkuláció a kalkulációnak olyan speciális esete, amely normák alapján határozza meg az önköltséget. Kiindulópontja a termék, tevékenység norma szerinti előállítási költsége. A norma egy olyan tervezett paraméter, ami meghatározza, hogy egy egységnyi termék legyártásához várhatóan mennyit kell felhasználni a szükséges erőforrásokból. A normatív kalkuláció esetén még a tevékenység megkezdése előtt számba vesszük, hogy milyen erőforrásokra van szükség, valamint ezek mekkora költséget tesznek ki, majd a közvetett költségeket előre meghatározott pótlékkulcsok alapján felosztjuk. (CZIPSZER, 2002)

Vegyes kalkuláció

Ez a kalkulációs forma azt jelenti, hogy a vállalkozásnál egyidejűleg több módszert is alkalmaznak az önköltség megállapítása során.

2.2.7. Modern módszerek

A vállalkozások működési környezetének egyre gyorsabb ütemű, új irányok felé mutató fejlődési tendenciái a költségek elszámolásában és számítási módszereiben is helyenként radikális módosítások véghezvitelét tették, illetve teszik nélkülözhetetlenné. A már említett általános és közvetlen költségek arányainak eltolódása, az erőforrások struktúrájának megváltozása, az új erőforrások megjelenése a hagyományos önköltségszámítási módszereket elavulttá tette, ami megteremtette az igényt különböző új, modernkori elvárásoknak megfelelő módszerek kidolgozására és alkalmazására. A modern költségszámítási formák kialakítása során az elsődleges cél a hagyományos módszerek

torzításainak kiküszöbölése, releváns, a mai információs igényeket kielégítő adatok előállítása volt.

Célköltség-számítás

A hagyományos vezetői számvitel és költségelszámolás költségorientált szemléletmódot követ. Az értékesítési árat – a megszokott módon – úgy alakítják ki, hogy megvizsgálja a termékek előállítási költségét és ehhez hozzáadják az elvárt profithányadot. Az így meghatározott ár azonban meglehetősen eltérhet a vevő elképzeléseitől, ráadásul annak csökkentésére csak a saját haszon rovására van lehetőség. (SZARVAS, 2010)

Ezen problémák kiküszöbölésének eszköze a célköltség-kalkuláció, melyet a költségelszámolás marketing megközelítésének is nevezünk. Ez a módszer árorientált szemlélettel számítja a költségeket, tehát nem a termékek önköltségének meghatározása a kiindulópont, hanem az az ár, amelyet a vevők hajlandók megfizetni érte. Ebből levonva az elvárt profitot megkapjuk költségeink célértékét, amelyből a terméket elő kell állítani. Ha várható költségeink nem érik el ezt a célértéket, akkor termelésünk hatékonysága megfelelő, ha pedig meghaladják azt, akkor költségcsökkentési lehetőségeket kell keresnünk. Ez az új szemlélet áthelyezi a hangsúlyt a tervezési és megalkotási folyamatokra, így elkerülhető, hogy egy terméket fölöslegesen magas előállítási költségen tervezzünk. (CSUTORA, 2010)

2. táblázat: **A hagyományos pótlékoló és a célköltség-kalkuláció összehasonlítása**

Jellemző	Hagyományos pótlékoló kalkuláció	Célköltség-kalkuláció
Az életciklus mely szakaszában alkalmazzuk?	a gyártási fázis során	a tervezési fázis során
Megközelítés	a termelés során utólagos költségellenőrzés (eltéréselemzés)	proaktív költségtervezési megközelítés a termelés megkezdése előtt
A felhasználásra leginkább alkalmas iparágak	folyamatorientált iparágak (állandó termelés, nagy termelési volumenek)	összeszerelés-orientált iparágak (változatosság, kis és közepes termelési volumenek)

Forrás: CSUTORA, 2010

A célköltség-kalkuláció fontos előnye, hogy alkalmazása gyors reagálást tesz lehetővé a piaci folyamatokra, így elkerülhetők a hibás döntések, elgondolások. Továbbá segítségével kiiktathatók a felesleges költségek, így azok nem merevednek bele a költségstruktúrába. Az itt bemutatott módszer leginkább a gyártással foglalkozó vállalkozásoknál alkalmazható sikeresen, azonban mint szemlélet bármely ágazatban hasznosítható. A költségek tervezési fázisban történő kezelése sokkal hatékonyabb, mivel ekkor nincs szükség a korábban berögzült gyártási folyamatok, tevékenységek módosítására, ami szintén költségmegtakarítást jelent. (CSUTORA, 2010)

Értékelemzés

Ennél a módszernél a fogyasztó igényeinek szem előtt tartásával vizsgáljuk a termékek használati értékének és előállítási költségének viszonyát. Az elemzés célja e két érték arányának optimalizálása, az értéket nem teremtő tevékenységek lehetőség szerinti minimalizálása és ezáltal a költségek csökkentése. Az értékelemzés a teljes értéklánc tekintetében is alkalmas eszköz a funkció/költség arány meghatározására. Ha ezt a módszert a terméktervezés fázisában használjuk, akkor értéktervezésről beszélünk. Az értéktervezés alapvető célja, hogy már a termelés megkezdése előtt optimalizálja a funkció/költség arányt. (LAÁB, 2011)

Az értékelemzés előtt bemutatott célköltség-kalkuláció a termék előállítási költségeire helyezi a hangsúlyt, a termékek tulajdonságait, funkcióit pedig csak másodlagosnak tekinti, vagyis az ideális termék kiválasztása során a célköltséget meghaladó költségigényű tervváltozatok nem relevánsak. Ezzel szemben az értékelemzés a tervek vizsgálata során a funkciók alapján dönt elsődlegesen, az előállítási költségek másodlagos szerepet játszanak. Tehát az értékelemzés „a legjobb funkcionalitású termékek közül a legolcsóbbat fogja választani, míg a célköltség-kalkuláció eredménye a megengedett költségeket meg nem haladó változatok közül a legjobb funkcionalitású termék lesz”. (SZARVAS, 2010)

Minőségköltség-számítás

A minőségköltség kiszámítása során azt határozzuk meg, hogy mennyibe kerül a vállalkozásnak a minőség, vagyis a nem megfelelő minőségű termékek és szolgáltatások miatt mekkora összegű költség jelentkezik többletköltségeként. A vállalati menedzsment feladata a megfelelő minőséggel rendelkező termékek és szolgáltatások előállításával, valamint az ezek érdekében végzett beruházásokkal kapcsolatos döntések meghozatala. Ez a költségcsökkentési módszer a vezetői számvitel részeként ezen döntéseket támasztja alá. (SZEKERES, 2010)

A korábban ismertetett közvetlen és általános költségek arányának eltolódásával a hagyományos pénzügyi számviteli adatokra támaszkodva nehézkessé vált a minőségköltség meghatározása, mivel csak abban az esetben kapunk információt az egyes termékekhez, szolgáltatásokhoz konkrétan hozzárendelhető minőségköltségekről, ha ismert a felhasznált erőforrás típusa (költségnem), a felhasználás célja (költségviselő) és a felhasználás helye (költséghely). Ha csupán a költséghely ismert, akkor az itt felmerült költségek felosztásához egyéb mutatókra is szükség van. (FEIGENBAUM, A. V., 1956)

Kaizen költségcsökkentés

A kaizen folyamatos fejlesztést jelent, ami az előállítási folyamat során jelentkező egyedi hibák észrevételével kezdődik, és addig tart, amíg meg nem találják a végleges megoldást. Eseti megoldások ennél a módszernél nem elfogadhatók, biztosítani kell, hogy a felmerült hiba ne fordulhasson elő többé. Ha valamilyen okból hibás terméket gyártanak le, akkor haladéktalanul orvosolják a problémát, a hibás terméket megállítják, ha pedig ismétlődik a hiba, akkor az egész gyártósor működését szüneteltetni kell. (PEIDL, 2010)

Életciklus-költségcsökkentés

Ennek a módszernek a lényege, hogy meghatározza egy termék vonatkozásában az életciklusa során felmerült összes költséget. Egy termék életciklusa három fő szakaszból áll: fejlesztési, piaci és utógondozási szakasz. Az életciklus költségei közé sorolunk minden olyan költséget, ami az adott termékkel kapcsolatban várhatóan fel fog merülni

életciklusa során. A döntéshozók beruházási és költségszámítások olyan kombinációját végzik, ami a hagyományos költségszámítás során figyelmen kívül hagyott tényezőket is beleszámítja a termék költségeibe. Az életciklus minden szakaszában elemzik a költségeket és ez alapján hozzák meg döntéseiket. (International Group of Controlling, 2001)

Tevékenységalapú költségszámítás (ABC)

Ez a módszer abból indul ki, hogy a költségeket a tevékenységekhez rendeli a termékek helyett. Ennek érdekében elemezni szükséges a vállalati folyamatokat, ill. azok rendszerét és célszerű azokat részterületekre bontani és a vizsgálni kívánt költségeket tevékenységek szerinti alapokra helyezni. A tevékenységen alapuló költségszámítás célja, hogy az erőforrások, tevékenységek és a termékek közötti összefüggés visszatükröződjön a költségek felosztásakor. (KÖRMENDI – TÓTH, 2011)

SINKOVICS (2007) a tevékenység alapú költségszámítási módszer alkalmazásának a következő lépéseit határozza meg:

1. Vállalati folyamatok azonosítása, folyamatelemzés.
2. A folyamatokat alkotó tevékenységek, résztevékenységek és kapcsolatok meghatározása.
3. Az egyes tevékenységek erőforrásigényének és az ehhez kapcsolódó költségeknek az azonosítása.
4. A termékek és szolgáltatások előállításához szükséges erőforrások és azok költségeinek megállapítása.

Az ABC módszer által meghatározott eredményeket gyakran összevetik a hagyományos módszerek alkalmazásával kiszámított költségekkel az eltérések megállapítása és elemzése érdekében. Jellemzően a kisebb volumenű termékekre a hagyományos költség számítással alacsonyabb összegű költséget terhelnek, mint amennyit kellene, így a nagy volumenű termékek támogatják azokat. Ez a torzítás annak köszönhető, hogy a valóságban több általános költséget okozó kiegészítő tevékenységet igényelnek az úgynevezett kis volumenű termékek, mint ami a hagyományos rendszerben költségei között megjelenik. Tehát jobban tükrözi a tevékenység alapú költség számítás során kapott eredmény a valóságot, ami fontos szerepet játszik a teljesítmények javításában. (HANYECZ, 2006)

Nullbázisú költségszámítás

Zéró bázisú költségszámítási módszer alkalmazása esetén a folyó költségekre ugyanúgy kell a vezetésnek tekintenie, mint a beruházási vagy befektetési kiadásokra. Vagyis akkor érdemes költségeket fordítani bizonyos termékek és szolgáltatások termelésébe, ha azok a költségek megtérülésén felül nyereséget is hoznak. Ellenkező esetben meg kellene szüntetni a termelést és egy – lehetőleg – nyereséget is biztosító termék vagy szolgáltatás előállítására áttérni. Azonban bizonyos erőforrások felhasználása korlátokba ütközik, nem lehet rugalmasan átcsoportosítani, alkalmassá tenni más termék előállítására, ami a vállalkozás profiljának módosítását akadályozza. (SINKOVICS, 2007)

A bemutatott modern módszerek alkalmazásával kapcsolatban jelenleg az a probléma, hogy nem feltétlenül állnak rendelkezésre a használatukhoz szükséges vállalati információk, és ezek előállítása nem könnyű, ráadásul időigényes feladat. Emellett nagyobb gondot jelent a vezetők beszűkült szemléletmódjának a megváltoztatása, mivel bizonyos esetekben még a hagyományos módszerek alkalmazására sem hajlandóak.

3. ANYAG ÉS MÓDSZER

3.1. Anyagok, adatbázisok

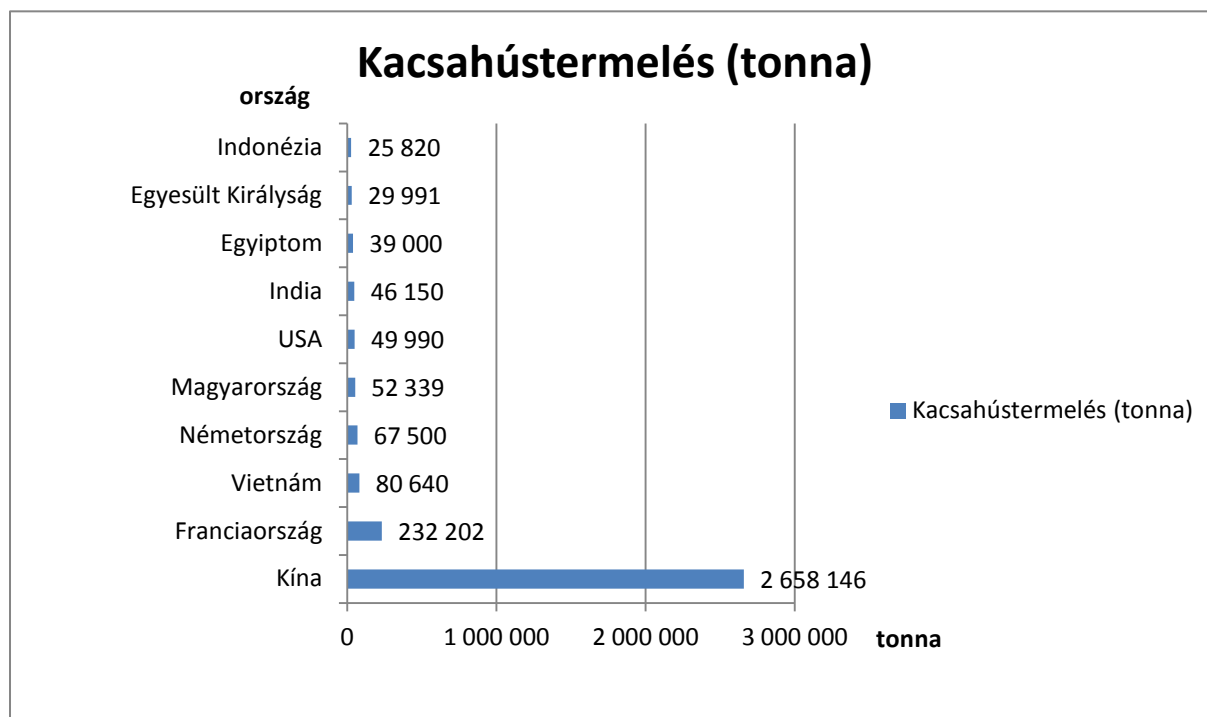
A dolgozat megírásához szükséges szakmai kutatásom során áttekintettem a témához kapcsolódó magyar és idegen nyelvű publikációkat, valamint a kontrolling, a vezetői számvitel és az önköltségszámítás témakörében megjelent szakkönyveket, folyóiratokat, illetve elektronikus forrásokat. A szakmai háttér tanulmányozása során kiemelt figyelmet fordítottam azokra az anyagokra, amelyek az agrárszektor vonatkozásában jelentek meg.

A téma gyakorlatias volta miatt fontosnak tartottam azt, hogy az elméletben megismert módszereket, eljárásokat valós példán keresztül is bemutassam, melyben a választott vállalkozásra vonatkozó adatokat, kimutatásokat, szabályzatokat, főkönyvi kivonatot és egyéb dokumentumokat felhasználva végeztem elemzést.

3.2. A vállalkozás kiválasztásának indokai, alapja

A vizsgált vállalkozás a baromfitenyésztés ágazatában tevékenykedik, ezen belül is víziszárnyas, pontosabban kacsas és liba termelésével foglalkozik. A hazai és ezzel együtt az európai piac meghatározó szereplője, valamint kiemelkedő teljesítménye hozzájárult ahhoz, hogy Magyarország világszínvonalon is az említett ágazat vezető országai közé tartozzon.

Az európai kacsatermelésben Franciaország tölt be vezető szerepet, így a világon Kína után a második legnagyobb kacsatartó ország. 2009-ben a világ kacsahústermelésének 10 vezető országa között Magyarország az 5. helyet foglalta el, javítva ezzel korábbi eredményét. Az európai országok tekintetében pedig Franciaország és Németország után a 3. legnagyobb kacsatermelő. A következő ábrán a kacsahústermelés 10 legnagyobb országának teljesítményét láthatjuk a 2009-es évre vonatkozóan (3. ábra).



3. ábra: **A világ kacsahústermelésének vezető országai 2009-ben**

Forrás: KOZÁK, 2012

Az Európai Unió területén belül is a kacs- és libaágazatban Magyarország kiemelkedő helyet foglal el. A világ kacsahús-exportjából 15-20% a részesedésünk. A magyar liba- és kacsahús-kivitel döntő része a német piacokra áramlik, de például Ausztria, Franciaország és Csehország is fontos exportőrei ezen termékeknek. (I1)

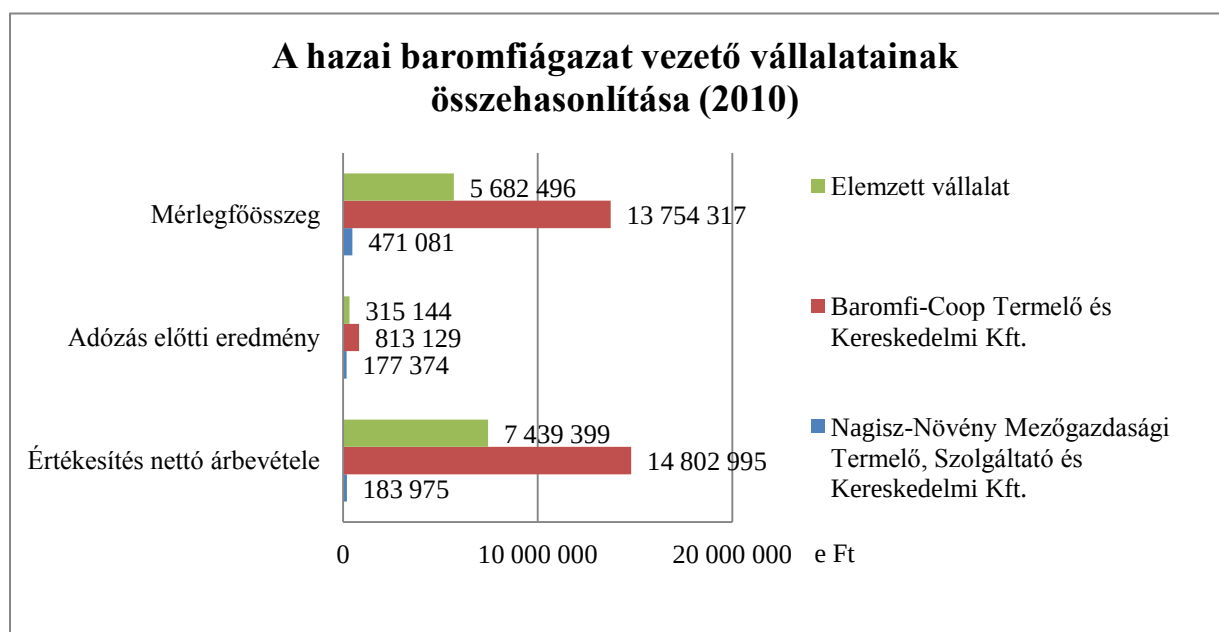
A magyarországi víziszárnyas-ágazat erősen exportorientált. 2008-ban a kacsahús kivitelét tekintve Kína után a második helyet foglalta el Magyarország közel 15 000 tonnányi exporttal. 2009-ben az egész hazai baromfiágazat exportbevételéből 22%-ot a kacsáágazat exportja tett ki. A legnagyobb partner ebben a tekintetben Németország, melynek kacsahús-importjából 33% Magyarországról származott ebben az évben. (KOZÁK, 2012)

Víziszárnyas-külkereskedelmi lehetőségeink rendkívül behatároltak, mivel elenyésző a piaci diverzifikáció lehetősége, a korábban kialakult hagyományokat és szokásokat nehéz marketing eszközökkel befolyásolni. Ezen kívül problémát jelentett a gabonafélék rendkívül magas ára 2007-ben, ami leginkább a baromfiágazatot sújtotta, mert jellemzően a baromfitartók nem rendelkeznek számottevő földterülettel. A magas takarmányárakhoz ráadásul magas energiaárak társultak. Tovább nehezíti a magyar

baromfitartók helyzetét, hogy az elkövetkező években maradéktalanul meg kell felelniük az EU állatjóléti és környezetvédelmi előírásainak is. (I1)

Az elemzés tárgyául választott vállalkozás a hazai piacon víziszárnyas-tenyésztésben, míg Európában a libatenyésztés tekintetében vált piacvezetővé működése során. Húsliba termelése a tavalyi évben az éves országos termelés közel 50%-át tette ki, melyet majdnem teljes egészében exportra értékesítettek. (I2)

2010-ben legfőbb versenytársai a baromfiágazatban a Baromfi-Coop Kft. és a Nagisz-Növény Kft. voltak. Az ezekkel történő összehasonlítás eredményét mutatja a 4. ábra.



4. ábra: A hazai baromfiágazat vezető vállalatainak összehasonlítása

Forrás: A vállalatok beszámolóí alapján saját összeállítás

A vállalatokat mérlegfőösszeg, adózás előtti eredmény és értékesítés nettó árbevétele alapján hasonlítottam össze. A 2010-es üzleti évre vonatkozóan közzétett adatok alapján láthatjuk, hogy a Baromfi-Coop Kft. magasan a másik két vállalat eredményei fölött teljesített. Ennek oka, hogy ez a társaság két leányvállalattal rendelkezik, és az elemzésben konszolidált adatokat használtam fel. A dolgozatban elemzett vállalkozás versenytársaihoz képest közepesen teljesített, de még így is jelentős eredményeket ért el.

A vállalat méreteit jól tükrözi bemutatott eredménye, valamint vagyonának nagysága. 2010-ben közel 7,5 milliárd forintos értékesítési árbevételt realizált. Mérleg szerinti eredménye a vállalatnak 2010-ben megközelítette a 200 millió forintot, teljes vagyona pedig jóval meghaladta az 5,5 milliárd forintot.

Egyrészt azért választottam ezt a vállalkozást dolgozatomban elemzése tárgyául, mert – ahogy azt a későbbiekben láthatjuk – meglehetősen összetett és sokrétű önköltségszámítási rendszerrel rendelkezik, valamint azért, mert egy stabil, a maga ágazatában meghatározó cégen keresztül akartam az önköltség meghatározásának folyamatát bemutatni, annak fontosságára, jelentőségére felhívni a figyelmet.

4. EREDMÉNYEK ÉS AZOK ÉRTÉKELÉSE

Egy 1991-ben határozatlan időre alapított, debreceni székhelyű társaság önköltségszámítási rendszerét fogom bemutatni. A társaság főtevékenysége – ahogy már említettem – baromfitenyésztés, de emellett sok más melléktevékenységgel is rendelkezik, mint például gabonatermesztés, haszonállat-eledel gyártása, élőállat nagykereskedelem, raktározás, baromfihús feldolgozása, tartósítása. Széles tevékenységi köréből adódóan a vállalat több fióktelepen folytatja működését.

A vállalat zártkörűen működő részvénytársaság formájában végzi tevékenységét, 20 000 000 forint alaptőkével alakult, melynek értéke 200 darab 100 000 forint névértékű részvényre oszlik. Ezek a részvények 50-50% arányban két belföldi magánszemély tulajdonában vannak. A társaság működése során nyilvános részvénykibocsátás nem történt, az alapítás óta változatlan formában, alaptőkével és tulajdonosi szerkezettel működik.

4.1. A rendszer keretei

Mivel a főtevékenység ennél a társaságnál a baromfitenyésztés, ennek kapcsán merültek fel új belső információs igények, miszerint a vállalat vezetői meg akarták ismerni egy kacsza és egy liba önköltségét. Ezt a célt szem előtt tartva alakították ki a következőkben bemutatni kívánt rendszert, ami minden egyes tételt számba vesz, ami egy-egy állat tenyésztésével, nevelésével, tartásával bármilyen összefüggésben áll. Ennek megfelelően egészen a növénytermesztéstől kezdve göngyölítik a költségeket addig, amíg egy-egy kacsza vagy liba értékesítésre, esetleg levágásra kerül.

Az önköltség kiszámítását a költséggazdálkodás hatékonyságának javítására irányuló követelmények tették szükségessé. A vállalat menedzsmentje felismerte, hogy a gazdálkodás eredményének, a korábban realizált nyereség szint megtartásának, esetleg növelésének áremelésen keresztül történő elérése szinte lehetetlen. Ezért a másik irányba indultak el, a költségek befolyásolásával kívánják az eredményességet javítani.

Az új önköltségszámítási rendszert 2011-ben vezették be, azonban az előkészítő munkák már sokkal korábban elkezdődtek. Az első feladat az önköltség meghatározásához szükséges alapinformációk előállítása volt, melyhez kiindulásként a pénzügyi számvitel

kimutatásaiban kellett változtatásokat végrehajtani. Eredménykimutatását a vállalkozás a korábbi években összköltség eljárással állította össze, amihez elegendő volt a költségek költségnemenkénti ismerete. 2010-től már nem csak költségnemenként, hanem a 6-os és 7-es számlaosztályok alkalmazásával másodlagosan, költséghelyenként és költségviselőnként is kimutatták a költségeket, majd a 2011-es üzleti év kezdetével áttértek a forgalmi költség eljárással készülő eredménylevezetésre.

A költségek költségnemek szerinti elszámolása megjelenési formájuk alapján történik. Eszerint a költségek lehetnek anyagjellegű, személyi jellegű ráfordítások és értékcsökkenési leírás. Az anyagjellegű ráfordítások közé tartozik anyagköltség, valamint az igénybe vett szolgáltatások és egyéb szolgáltatások költségei. A személyi jellegű ráfordítások pedig a bérköltséget, a személyi jellegű egyéb kifizetéseket és a bérjárulékokat tartalmazzák.

A költségeket felbonthatjuk elszámolhatóságuk alapján is. Ebben a csoportosításban a közvetlen és a közvetett költségeket különböztetjük meg. A közvetlen költségek esetében meg tudjuk mondani, hogy a költség melyik termék, szolgáltatás, tevékenység előállítása, illetve elvégzése érdekében merült fel, tehát ismert a költségviselő. Ezeket a költségeket a 7. (Tevékenységek költségei) számlaosztályban tartjuk nyilván. A közvetett költségek tekintetében az előzővel ellentétben nem ismert a költségviselő, csupán a költség felmerülési helyéről van információnk. Ezen a csoporton belül megkülönböztetünk üzemi és vállalati általános költségeket, melyeket a 6. számlaosztályban költséghelyenként számolunk el.

Az új költségelszámolási rendszer, valamint a vezetői információs rendszer részeként elkészült különböző kimutatások megteremtették az alapját az önköltség meghatározásának. Ezek a kimutatások kétdimenziós formában tartalmazzák az információkat. Például a menetlevelek adatainak összesítése az egyes járművek, illetve a különböző funkcionális területek dimenzióiban történt meg, így megmondható, hogy az adott rendszámú gépjármű által lefutott kilométerből mennyi az, amelyet például a szárító tevékenységének ellátása érdekében teljesített.

Fontosnak tartom megemlíteni, hogy ennél a vállalatnál a költségek nyilvántartása nem csak tevékenységenként történik, hanem munkaszámokat is alkalmaznak, melynek segítségével átláthatóbbak és pontosabbak a nyilvántartások, illetve az elszámolások. Ez azt jelenti, hogy például az egyes fióktelepek, termőterületek és gépek is kapnak egy munkaszámot, amellyel könnyen megkülönböztethetőek lesznek. Így van ez az egyes

kacsa- és libaintegrációk esetén is, vagyis az egyes „korosztályok” külön-külön vannak nyilvántartásba véve.

Az önköltség meghatározása során több önköltségszámítási módszert is – vegyes kalkuláció – használtak, mint az egyszerű kalkuláció, pótlékoló kalkuláció és az egyenértékszamos osztókalkuláció. A vállalat az üzleti év végét követően, a megfelelő bizonylatok, nyilvántartások alapján utólag számította ki a kacsát, illetve a liba önköltségét, vagyis utókalkulációt alkalmazott.

4.2. Az önköltség meghatározásának folyamata

Ahhoz, hogy az önköltség a lehető legpontosabban meghatározható legyen, arra volt szükség, hogy először azokat az általános költségeket felosszák, amelyek esetében ismert, hogy a megfelelő vetítési alap segítségével ráterhelhetők az egyes tevékenységekre. Ebből kiindulva az önköltségszámítás folyamata 9 szakaszra tagolható:

1. Gépüzem általános költségeinek felosztása a megfelelő vetítési alapok segítségével.
2. Ágazati általános költségek felosztása.
3. Növénytermesztés önköltségének meghatározása az egyes termesztett növényfajták egy egységére vonatkozóan.
4. A keverőüzemben előállított kacsatáp, libatáp valamint egyéb tápok önköltségének kiszámítása.
5. A törzsállományban lévő állatok, pontosabban egy tojás önköltségének meghatározása.
6. Keltető üzemben felmerült közvetlen költségek megosztása.
7. Napos kacsák és libák önköltségének meghatározása.
8. Előnevelt kacsák, valamint elő és utónevelt libák önköltségének meghatározása.
9. Tenyésznövendék állatok önköltségének kiszámítása.

A következő alfejezetek ezeknek a fázisoknak a konkrét, részletes ismertetését tartalmazzák.

4.2.1. Gépüzem általános költségeinek felosztása a megfelelő vetítési alapok segítségével

Ebben a szakaszban a 63-as Gépüzem (általános) költsége nevű számlacsoportban szereplő költségeket osztották fel úgy, hogy elsőként a 639 Gépüzem egyéb költségei számlán szereplő tételeket átvezették a 631 Mezőgazdasági gépek, munkagépek költségei, valamint a 632 Tehergépkocsi üzemi költségei számlákra. Ennek az átvezetésnek az volt az indoka, hogy a 639-es számlán szereplő költségek tulajdonképpen a 631-es és 632-es számlákon vezetett tételekhez kapcsolódó egyéb költségek voltak. Ennek a lépésnek köszönhetően a 631-es és 632-es számlákon lévő költségek összege teljessé vált, így már azt is fel lehetett osztani az egyes költségviselőkre.

Elsőként tehát a 639 Gépüzem egyéb költségeinek átvezetése volt a feladat. Ez úgy történt, hogy a 631-es és 632-es számlákon szereplő egyes gépekhez tartozó költségek arányában osztották fel a gépüzem egyéb költségeit. Tehát meghatározták, hogy a 631-es és 632-es számlákon szereplő összes költségből az egyes gépek milyen arányban részesülnek, vagyis mi a költségfelosztás vetítési alapja, majd ugyanebben az arányban a 639-es számlán szereplő összes költséget rájuk terheltek.

A következő lépés a 631 Mezőgazdasági gépek, munkagépek költségeinek felosztása az egyes tevékenységekre. A felosztás alapbizonylatai a tevékenység végzése során vezetett menetlevelek, amelyek alapján nyilvántartás készült arról, hogy melyik jármű, illetve munkagép, mikor, hol és milyen tevékenységet végzett. Ezen kívül az is szerepel a nyilvántartásokban, hogy az egyes feladatok elvégzése milyen időtartamot vett igénybe, ami a költségfelosztás alapját, az üzemórát határozta meg. Egyes esetekben az adott gép tevékenységének mértékét nem az üzemóra, hanem a megtett kilométer jellemezte jobban, így ezeknél a költségfelosztás alapját is ez képezte. Az erre vonatkozó információk is a menetlevelek alapján álltak rendelkezésre.

A készített táblázatok első oszlopa mindig a főkönyvi számot, illetve munkaszámot tartalmazza, ezt követi a megnevezés, a felosztandó összeg és végül a vetítési alap. A táblázatok végén pedig megtalálhatjuk az egy üzemórára vagy kilométerre eső fajlagos költséget. Az adott tevékenységet terhelő költséget úgy kapjuk meg, hogy az adott számlán található összes felosztandó költséget elosztjuk a vetítési alap összegével, majd megszorozzuk a tevékenység ellátására fordított üzemóra vagy megtett kilométer értékével. A vetítési alap az adott gép által teljesített összes üzemóra vagy kilométer volt. Látható a táblázatokban, hogy a munkaszámoknak köszönhetően külön-külön meg tudjuk

mondani, hogy a költség pontosan melyik telep, kacsá- vagy libaintegráció vagy mely egyéb tevékenység érdekében merült fel.

A mezőgazdasági gépek, munkagépek költségeit jellemzően a 64 Ágazati általános költségek számlára, a termelések, tevékenységek (közvetlen) költségei vagy az anyagjellegű ráfordítások közé vezették át.

A 632 Tehergépkocsi üzemi költségei számlákon vannak nyilvántartva azon gépkocsik általános költségei, melyek kifejezetten nem munkagépek, hanem az egyes vezetők használatában vannak. A költségek felosztása elsősorban itt is üzemóra alapján történt, és túlnyomórészt azok a 64 Ágazati általános költségek összegét növelték. A felosztás menete követte a 631-es számla esetében bemutatott metodikát.

Miután a fenti számlákon szereplő tételek rendeződtek, a 634 Keverő üzem munkagépei főkönyvi számla költségeinek felosztása következett. Az itt nyilvántartott költségek kivétel nélkül átvezetésre kerültek az ágazati általános költségek, pontosabban a 6431 Keverő üzem általános költségei számlára.

Az itt ismertetett költségátvezetésekkel a gépüzem költségei tényleges felmerülési helyükre kerültek, így a 64 Ágazati általános költségek felosztása következett.

4.2.2. Ágazati általános költségek felosztása

Az ágazati általános költségek közül a következőket osztották fel:

- 641 Állattenyésztés ágazati általános költségei
- 643 Keverő üzem általános költségei
- 645 Egyéb ágazati általános költségek

A keverő üzem esetében a költségfelosztás vetítési alapja a termelt mennyiség volt, míg a keltető üzem esetében a gépben töltött napok száma. Ezeken kívül a többi esetben a felosztás a takarmányozási napok száma alapján történt.

Az előzőekhez hasonlóan itt is munkaszámonkénti részletességgel történt a felosztás és annak módszere sem változott. Tehát az összes felosztandó költséget megszorozták a megfelelő pótlékkulccsal, így megkapták az adott tevékenységre terhelendő összeget. Elmondható, hogy a költségek jellemzően az ugyanazon tevékenység közvetlen költségei közé lettek átvezetve egy-két kivétellel. Például a keverő üzem általános költségei maradéktalanul a keverő üzem közvetlen költségeihez kerültek át.

Az ágazati általános költségek felosztásának alapjául szolgáló vetítési alapok meghatározásának folyamatát a következő alfejezetben mutatom be.

A gépben töltött napok, valamint a takarmányozási napok számának meghatározása

A keltető üzem esetében a gépben töltött napok számát alkalmazták vetítési alapként. Ez alatt azt kell érteni, hogy egy-egy tojás hány napot tölt a keltetőgépben, vagyis a keltetési napok meghatározását jelenti. A következő táblázat (3. táblázat) ennek kiszámítását szemlélteti.

3. táblázat: **Gépben lévő napok számának meghatározása**

Sorszám	Tojás berakás dátuma	Kelés dátuma	Berakott tojás (db)	Gépben lévő napok száma (nap)	Összes napok száma (nap)
1.	2011.03.14	2011.04.11	400	28	11 200
2.	2011.03.21	2011.04.18	2 874	28	80 472
3.	2011.03.28	2011.04.25	9 200	28	257 600

Forrás: Saját összeállítás a rendelkezésre bocsátott kimutatások alapján

A táblázat második és harmadik oszlopa a tojás berakásának és kelésének időpontját mutatja, ami alapján meghatározható, hogy egy tojás hány napot töltött a keltető gépben. Ez az ötödik oszlopban található gépben lévő napok számát adja meg. Ismert, hogy egyszerre mennyi tojást raknak a keltetőbe, melyet megszorozva a gépben lévő napok számával megkapjuk az összes napok számát, ami a keltető általános költségeinek felosztása során vetítési alapként szolgált. Ennek meghatározása mind libatojás, mind pedig kacsattojás esetében így történt.

A másik vetítési alap, melyet felhasználtak az ágazati általános költségek felosztása során a takarmányozási napok (nevelési napok) száma. Arra a kérdésre adunk választ a nevelési napok számának kiszámításával, hogy egy liba vagy kacsa a betelepítéstől a levágás időpontjáig hány napot tölt az adott telephelyen. A 4. táblázatban láthatjuk, hogy például egy liba esetében ennek meghatározása hogyan történik.

4. táblázat: **Takarmányozási napok számának meghatározása**

Integráció kódja	Betelepítés dátuma, integráció kezdete	Integráció vége	Napos liba (db)	Nevelési nap (liba/nap)	Elhullás (db)	Nevelési nap (nap)
05231113023	2011.04.01	2011.05.10	2 941	39	80	113 147
05231113023	2011.04.01	2011.05.11	3 924	40	129	154 380
05231113023	2011.04.01	2011.05.12	10 562	41	332	426 236
05231113023	2011.04.01	2011.05.13	2 477	42	68	102 600
05231119032	2011.05.14	2011.06.20	11 072	37	357	403 060
05231126042	2011.05.14	2011.06.21	9 500	38	393	353 533
05231126042	2011.06.25	2011.09.08	896	75	43	65 605
05231126042	2011.06.25	2011.09.09	19 192	76	1 032	1 419 376
Összesen:	-	-	60 565	388	2 435	3 037 936

Forrás: Saját összeállítás a rendelkezésre bocsátott kimutatások alapján

A takarmányozási napokat az integrációkra külön-külön állapították meg, így az ágazati általános költségeket nem csak a telephelyekre, hanem azon belül az egyes integrációkra is lehetőség volt ráterhelni. A táblázat tartalmazza az integráció kezdetét és végét, ami megadja az egy libára eső nevelési napok számát. Ezután pedig a napos liba és az elhullás darabszámának ismeretében az összes nevelési nap kiszámítása a következő képlet alapján történt: $(\text{napos liba} - \text{elhullás}/2) \cdot \text{egy libára eső nevelési napok száma}$. A kacsá esetében is hasonló módon határozták meg a takarmányozási napok számát.

4.2.3. Növénytermesztés önköltségének meghatározása

A növénytermesztés kalkulált önköltségének meghatározása során az első feladat az egy kilogramm betakarított növény egységköltségének kiszámítása volt. Ennek folyamatát a lenti táblázatok mutatják.

5. táblázat: Az egyes növényfajták hektáronkénti termőterületére eső fajlagos költség

Megnevezés	Terület (ha)	Közvetlen költség (Ft)	Általános költség (Ft)	Összes költség (Ft)	Fajlagos költség (Ft/ha)
Kukorica	79,00	24 420 437,45	965 330,71	25 385 768,16	321 338,84
Silókukorica	39,60	3 726 223,02	483 887,29	4 210 110,31	106 315,92
Búza	143,30	24 974 666,38	1 751 036,59	26 725 702,97	186 501,77
Zab	35,64	5 200 693,41	435 498,56	5 636 191,97	158 142,31
Napraforgó	29,10	2 580 484,67	355 583,84	2 936 068,51	100 895,83

Forrás: Saját összeállítás a rendelkezésre bocsátott kimutatások alapján

A 5. táblázat a különböző növénykultúrákból termesztett terület nagyságát adja meg, valamint a rájuk eső közvetlen és általános költségeket mutatja. Az összes költséget a közvetlen és közvetett költségek összegzésével számítjuk ki, amit elosztva a területek nagyságával, a hektáronkénti fajlagos költségről nyerhetünk információt.

A növénytermesztés alakulását azonban nagymértékben befolyásolják az időjárási viszonyok, melynek következtében a vizsgált vállalat esetében is káresemény következett be. Ennek köszönhetően a búza és a zab betakarítása nem történt meg 100 %-ban, tehát azok önköltségszámítás során figyelembe vett költségeit csökkenteni kell a káresemény értékével, mivel az torzítaná a végtermék önköltségét. A következő táblázatban (6. táblázat) ennek a korrekciónak az elvégzésére kerül sor.

6. táblázat: Az egyes növényfajták betakarított termőterületére eső költség

Megnevezés	Fajlagos költség (Ft/ha)	Betakarított terület (ha)	Be nem takarított terület (ha)	Káresemény (Ft)	Hasznos költség (Ft)
Kukorica	321 338,84	79,00	-	-	25 385 768,16
Silókukorica	106 315,92	39,60	-	-	4 210 110,31
Búza	186 501,77	138,80	4,50	356 462,18	26 369 240,79
Zab	158 142,31	10,00	25,64	275 640,79	5 360 551,18
Napraforgó	100 895,83	29,10	-	-	2 936 068,51

Forrás: Saját összeállítás a rendelkezésre bocsátott kimutatások alapján

Ebben a táblázatban tehát a betakarított területre jutó úgynevezett hasznos költség került meghatározásra úgy, hogy az előzőekben meghatározott hektáronkénti fajlagos költséget megszorozzuk a betakarított terület nagyságával, vagy az összes költségből levonjuk a káresemény bekövetkezése miatt keletkező egyéb ráfordítást.

Ez a hasznos – betakarított növények érdekében felmerült – költség azonban még mindig nem mutat valós képet. Egyes növényfajtáknak a betakarítás során értékes mellékterméke keletkezik, mely jelen esetben a búza és a zab learatásakor keletkező szalma. Ennek a költségét le kell vonni a hasznos költségből, mivel az ténylegesen nem a búza és a zab érdekében merült fel. Ezt a módosítást az 7. táblázat tartalmazza.

7. táblázat: A különböző növények önköltségének meghatározása

Megnevezés	Hasznos költség (Ft)	Melléktermék költsége (Ft)	Önköltség alapja (Ft)	Hozam (kg)	Önköltség (Ft/kg)
Kukorica	25 385 768,16	-	25 385 768,16	651 510,00	38,96
Silókukorica	4 210 110,31	-	4 210 110,31	1 215 500,00	3,46
Búza	26 369 240,79	1 069 200,00	25 300 040,79	325 470,00	77,73
Zab	5 360 551,18	679 800,00	4 680 751,18	23 200,00	201,76
Napraforgó	2 936 068,51	-	2 936 068,51	48 140,00	60,99

Forrás: Saját összeállítás a rendelkezésre bocsátott kimutatások alapján

A táblázat 4. oszlopa mutatja az önköltség meghatározásának alapját, amit a melléktermék költségének a hasznos költségből történő levonásával számítunk ki. Az önköltség alapját pedig elosztva a növényenkénti összes hozammal, az egy egységre (kg) jutó önköltséget kapjuk. Ez az önköltség a kukorica és a napraforgó tekintetében azonban továbbra sem helytálló, mert e két növény esetében szárításra van szükség, melynek költségeit a közvetlen és általános költségeken túl hozzá kell adni az önköltség meghatározásának alapjául szolgáló összes költségéhez. Mivel a szárítóban a saját termelésű kukorica és a napraforgó szárításán kívül bérszárítást és vásárolt kukorica szárítását is végezték, ezért a költségek felosztása során azokat is figyelembe kellett venni. (8. táblázat)

8. táblázat: Szárítóüzem költségeinek felosztása

Megnevezés	Szárított hozam (kg)	Szárító költsége (Ft)
Kukorica	644 264,00	2 791 010,38
Napraforgó	41 338,00	179 079,98
Bérszárítás (kukorica)	652 030,00	2 824 653,40
Vásárolt kukorica	2 078 145,00	9 002 713,58
Összesen	3 415 777,00	14 797 457,34

Forrás: Saját összeállítás a rendelkezésre bocsátott kimutatások alapján

A szárítóban felmerült költségeket az ott szárított növények kilogrammban kifejezett szárított hozamai arányában osztottuk fel, így a kukorica összes költsége 2 791 010,38 forinttal, míg a napraforgó összes költsége 179 079,98 forinttal nőtt. Az ennek megfelelően módosított összes költséget a 9. táblázat utolsó oszlopa mutatja.

9. táblázat: Az összes költség meghatározása a szárító költségének figyelembe vételével

Megnevezés	Terület (ha)	Közvetlen költség (Ft)	Általános költség (Ft)	Szárító költsége (Ft)	Összes költség (Ft)
Kukorica	79,00	24 420 437,45	965 330,71	2 791 010,38	28 176 778,54
Silókukorica	39,60	3 726 223,02	483 887,29	-	4 210 110,31
Búza	143,30	24 974 666,38	1 751 036,59	-	26 725 702,97
Zab	35,64	5 200 693,41	435 498,56	-	5 636 191,97
Napraforgó	29,10	2 580 484,67	355 583,84	179 079,98	3 115 148,50

Forrás: Saját összeállítás a rendelkezésre bocsátott kimutatások alapján

A most kiszámított összes költségből levonva a káresemény értékét és a melléktermék költségét megkapjuk az egyes növénykultúrákat terhelő korrigált költséget. Ezt az összeget a szárítás után megmaradó hozamokkal osztjuk el, ami megadja az egységköltséget.

10. táblázat: Termesztett növények tényleges önköltsége

Megnevezés	Összes költség (Ft)	Káresemény (Ft)	Melléktermék (Ft)	Korrigált költség (Ft)	Szárított hozam (kg)	Önköltség (Ft/kg)
Kukorica	28 176 778,54	-	-	27 522 378,47	644 264,00	42,72
Silókukorica	4 210 110,31	-	-	4 210 110,31	1 216 500,00	3,46
Búza	26 725 702,97	356 462,18	1 069 200,00	25 300 040,79	325 465,00	77,74
Zab	5 636 191,97	275 640,79	679 800,00	4 680 751,18	20 460,00	228,78
Napraforgó	3 115 148,50	-	-	3 115 148,50	41 338,00	75,36

Forrás: Saját összeállítás a rendelkezésre bocsátott kimutatások alapján

A fenti számítások elvégzésével a 10. táblázatban arra kaptunk választ, hogy például egy kilogramm kukorica előállítására 42,72 forintba került. Ezekhez a költségekhez a következő lépésben szereplő keverőüzemben történő feldolgozás, valamint egyéb költségek is hozzáadódtak, növelve azok összegét.

4.2.4. Keverőüzemben előállított termékek egységköltségének kiszámítása

A keverőüzemben kacsatáp, libatáp és egyéb táp előállítása történik. Ezek az előző fejezetben megismert növények és más alapanyagok bizonyos keverékéből készülnek. Mivel tudjuk azt, hogy az egyes saját termelésű növényekből mennyit használnak fel a különböző tápokhoz, így azokat megszorozva a fent meghatározott önköltséggel, kiszámíthatjuk a feldolgozott alapanyag költségét. Ezt az összeget pedig átvezetjük a Szántóföldi növénytermesztés közvetlen költségei számláról a Takarmánykeverő közvetlen költségei közé termékenkénti bontásban.

11. táblázat: Keverőüzem költségeinek felosztása

Megnevezés	Mennyiség (kg)	Közvetlen költség (Ft)	Gyártási költség (Ft)	Összes költség (Ft)	Közvetlen önköltség (Ft/kg)
Kacsatáp	11 681 930,00	727 590 082,25	88 784 881,29	816 374 963,54	69,88
Libatáp	25 020 007,00	1 515 675 367,74	190 156 793,56	1 705 832 161,30	68,18
Egyéb	147 490,00	11 488 235,17	1 120 951,94	12 609 187,11	85,49
Összesen:	36 849 427,00	2 254 753 685,16	280 062 626,80	2 534 816 311,96	-

Forrás: Saját összeállítás a rendelkezésre bocsátott kimutatások alapján

A 11. táblázat mutatja, hogy a keverőüzemben közel 37 000 tonna tápot állítottak elő a vizsgált időszakban. A nyilvántartások alapján ismert, hogy ez a mennyiség hogyan oszlott meg a kacsatáp, a libatáp és egyéb tápok között. A felmerült közvetlen költségek is ismertek a könyvekből. Ezeket a költségeket úgy kaptuk meg, hogy a nyilvántartás szerinti összeget korrigálni kellett a felhasznált növényfajtáknál elszámolt pozitív készletérték különbözettel, ami növelte a költségeket. Erre azért volt szükség, mert a vállalat a készleteket elszámoló áron tartja nyilván, és ebben az esetben ez magasabb volt, mint a tényleges önköltség. A felmerült közvetlen költségek tehát tartalmazzák a készletérték különbözetet is.

A következő lépés a gyártási költségek felosztása volt az egyes termékekre. Ez az előállított mennyiségek arányában történt, vagyis például a kacsatáp esetében megnéztük az ebből előállított mennyiség arányát a teljes termelésen belül és ezt megszoroztuk a teljes gyártási költséggel. Ehhez hozzáadva a közvetlen költséget megkapjuk az összes figyelembe veendő költséget, és ezt elosztva az előállított mennyiségekkel, megkapjuk, hogy egy egységnyi (kg) táp előállítása mennyibe került.

4.2.5. *Tenyészállatok önköltsége*

A tenyészállatok önköltségének meghatározása során különválnak a kacsza és a liba kalkulációja, ugyanis ahogy az előző lépésben láthattuk, már az általuk elfogyasztott táp egységköltsége sem egyezett meg, és más tekintetben is vannak eltérések.

A megfogalmazás, miszerint a törzsállomány önköltségét határozzuk meg, pontatlan, mert ebben a szakaszban tulajdonképpen az egy tojás előállítása érdekében felmerült költségeket vesszük számba. A tojás előállítása a törzsállomány tartásán keresztül valósul meg, így az azokra fordított költségek adják meg a tojás termelésének költségét.

A 2011-es üzleti évben törzskacsza tartásával kapcsolatban 113 068 084,6 forint költség merült fel és 1 863 662 darab tojást termeltek, tehát egy darab kacsattojás önköltsége 60,67 forintot tett ki. Törzsliba esetében hasonló módon történt a libatojás egységköltségének meghatározása. A tárgyévi tojástermelés költsége 549 637 504,17 forint, mennyisége pedig 1 538 967 darab tojás volt. Az egy tojásra eső költség ennek megfelelően 357,15 forint.

4.2.6. *A keltető üzem közvetlen költségeinek felosztása*

A keltetőben egyaránt folyik kacsza- és libatojás keltetése is, azonban azt, hogy a keltetés közvetlen költségei ezek között milyen arányban oszlottak meg, nem tudjuk meg a nyilvántartásokból. Mivel a végtermék önköltségét a lehető legpontosabban szeretnénk meghatározni, ezért ezeket a költségeket is ráterheljük az egyes tojásokra a megfelelő vetítési alap segítségével.

A keltetés során felmerült közvetlen költségek felosztása egyenértékszamos osztókalkulációval történt. Ahogy azt már az elméleti áttekintés során ismertettem, a módszer lényege az, hogy kiválasztunk egy vezérterméket, és a számítások eredményeként ennek a terméknek az önköltségét ismerjük meg. Ebben az esetben a vezértermék a kacsattojás, melynek egyenértékszama egy. Ehhez képest a libatojás egyenértékszama kettő, tehát dupla annyi költséget terhelünk egységnyi libatojásra, mint a kacsatojásra.

A költségjellemző, amit a kalkuláció során alkalmazunk a keltetési napok száma, melyet a korábban már ismertetett gépben töltött napok számának meghatározásával kaptunk meg. Az egyenértékes keltetési napok száma kacsattojás esetén nem változik, míg

libatozás esetén az egyenértékszámmal történő szorzás miatt megduplázódik. A költségek felosztásának alapja tehát az egyenértékes keltetési napok száma, ami a vizsgált időszakban 215 819 076 napot tett ki. Ennek meghatározását a 12. táblázat szemlélteti.

12. táblázat: **Egyenértékes keltetési napok számának meghatározása**

Megnevezés	Mennyiség (db)	Egyenértékszám	Keltetési napok száma (nap)	Egyenértékes keltetési napok száma (nap)
Kacsatozás összesen	3 902 462,00	1,00	94 588 986,00	94 588 986,00
Libatozás összesen	1 952 615,00	2,00	60 615 045,00	121 230 090,00
Keltetőbe rakott tojás összesen	5 855 077,00	-	155 204 031,00	215 819 076,00

Forrás: Saját összeállítás a rendelkezésre bocsátott kimutatások alapján

A következő táblázat (13. táblázat) a keltetési költségek felosztását tartalmazza. Ismert a felmerült közvetlen költségek teljes összege, így kiszámítható, hogy abból mennyi terheli a kacsatozás, valamint a libatozás keltetését. A számítás a következőképpen történt: az összes kacsatozásra jutó egyenértékes keltetési napok számát elosztjuk a keltetőbe rakott tojások mennyiségére jutó egyenértékes keltetési napok számával, majd a kapott hányadost megszorozzuk a keltetés közvetlen költségeinek összegével. Ezt a két műveletet elvégezzük a libatozások esetében is, majd a számítás helyességének ellenőrzése érdekében összeadjuk az előbb megkapott két értéket, ami a közvetlen költség teljes összegét adja meg.

13. táblázat: **Keltetés közvetlen költségeinek felosztása**

Megnevezés	Mennyiség (db)	Egyenértékes keltetési napok száma (nap)	Keltetés közvetlen költsége (Ft)
Kacsatozás összesen	3 902 462,00	94 588 986,00	58 768 953,52
Libatozás összesen	1 952 615,00	121 230 090,00	75 321 301,40
Keltetőbe rakott tojás összesen	5 855 077,00	215 819 076,00	134 090 254,92

Forrás: Saját összeállítás a rendelkezésre bocsátott kimutatások alapján

A fenti táblázatban az előzőekben leírt számítási folyamat eredményeit láthatjuk. Az összes keltetőbe rakott tojást terhelő közvetlen költségek összege 134 090 254,92

forint. Ha ezt az értéket elosztjuk az egyenértékes keltetési napok számának összegével, a kapott érték az egy darab kacsatojás egy keltetési napjára eső költségét mutatja:

$$134090254,92 \text{ Ft} / 215819076 \text{ nap} = 0,62 \text{ Ft/nap}$$

Tehát a kacsatojás egy egységére eső napi keltetési költség 0,62 forint. Ezt az értéket a libatojás egyenértékszámával megszorozva megkapjuk, hogy egy libatojás napi keltetési költsége 1,24 forint.

4.2.7. Napos kacs és liba önköltsége

A napos állatok előállítási költségét közvetlenül két tényező határozza meg: egyrészt az alapanyagköltség, vagyis a tojásnak a költsége, valamint a keltetési költség. Mindkettőt meghatároztuk már az előző fejezetekben, azonban az ott szereplő értékek némi korrekcióra szorulnak.

Az alapanyag költségét a korábban meghatározott összeghez képest az módosította, hogy itt már tényleges értéken vesszük figyelembe a tojás költségét, a korábbi elszámoló áron meghatározott alapanyag költséget itt már korrigáltuk a készlet érték különbözettel. Ennek köszönhetően jelentősen – több, mint 32 millió forinttal – csökkent az alapanyagköltség. Ezen túl az önköltség meghatározásánál figyelembe vett költség már nem tartalmazza a gépben maradt tojások költségét sem, így csak a ténylegesen kikelt tojások vonatkozásában számítunk önköltséget. A költség fennmaradó része befejezetlen termelésként kerül elszámolásra, ami a következő évi termelés eredményét fogja érinteni.

A keltetési költség tekintetében szintén változást láthatunk a 14. táblázatban. Az összes berakott kacsatojás keltetési költségét megnövelték az elszámolt értékcsökkenési leírás összegével. Ezen kívül itt is csökkenti a tárgyévi költséget a befejezetlen termelés értéke.

14. táblázat: Napos kacsza előállításának összes költsége

Megnevezés	Berakott tojás (db)	Kikelt napos kacsza (db)	Alapanyag költség (Ft)	Keltetési költség (Ft)	Összes költség (Ft)
Összes berakott kacsatojás	3 902 462,00	2 702 610,00	251 713 227,45	59 867 334,52	311 580 561,97
Összes kikelt kacsatojás	3 575 612,00	2 702 610,00	227 802 274,38	56 142 433,94	283 944 708,32
Befejezetlen termelés	326 850,00	-	23 910 953,07	3 724 900,58	27 635 853,64

Forrás: Saját összeállítás a rendelkezésre bocsátott kimutatások alapján

A táblázat adataiból láthatjuk, hogy az összes kikelt kacsatojás száma nem egyezik meg a kikelt napos kacsák számával. Az önköltség kiszámítása során a kikelt napos kacsák számát vesszük figyelembe, mivel azok álltak ténylegesen a vállalkozás rendelkezésére. Végül a kikelt kacsatojás összes költségét – amit az alapanyag és a keltetési költség összegeként értelmezünk – elosztva a kikelt napos kacsák számával megkapjuk az egy darab napos kacsára eső önköltséget. Ez az érték 105,06 Ft/db.

A napos liba önköltségének meghatározása során ugyanúgy járunk el, mint kacsá esetében. A szükséges módosítások elvégzése után a 15. táblázatban látható értékeket kapjuk.

15. táblázat: Napos liba előállításának összes költsége

Megnevezés	Berakott tojás (db)	Kikelt napos liba (db)	Alapanyag költség (Ft)	Keltetési költség (Ft)	Összes költség (Ft)
Összes berakott libatojás	1 946 585,00	1 359 059,00	698 915 320,36	74 871 722,48	773 787 042,84
Összes kikelt libatojás	1 940 915,00	1 359 059,00	696 931 065,06	74 660 353,28	771 591 418,34
Befejezetlen termelés	5 670,00	-	1 984 255,30	211 369,20	2 195 624,50

Forrás: Saját összeállítás a rendelkezésre bocsátott kimutatások alapján

Ha a kikelt libatojások összes költségét elosztjuk a kikelt napos libák számával, megtudjuk az egy darab napos libára eső önköltséget, ami a következő:

$$771591418,34 \text{ Ft} / 1359059 \text{ db} = 567,74 \text{ Ft/db}$$

4.2.8. Előnevelt kacs, valamint elő- és utónevelt liba önköltsége

Ezen korosztályok költsége a napos állat önköltségén túl a kihelyezéstől a levágásig, értékesítésig vagy átminősítésig minden – a tartással közvetlenül kapcsolatba hozható – költséget magában foglal. Mivel arról, hogy kizárólag a vizsgált évben kihelyezett napos állatok érdekében mennyi tartási költség merült fel, nincs információ, így az önköltség meghatározásánál a nyitóállomány és a kihelyezett napos állatok teljes költségét vettük alapul.

16. táblázat: Előnevelt kacs, valamint elő- és utónevelt liba önköltsége

Megnevezés	Mennyiség (db)	Érték önköltségen (Ft)	Önköltség (Ft/db)	Átlag súly (kg)
Előnevelt kacs	2 349 748,00	1 674 451 750,54	712,61	2,78
Előnevelt liba	1 431 602,00	1 335 007 018,89	932,53	1,97
Utónevelt liba	939 251,00	1 980 593 119,95	2108,69	4,76

Forrás: Saját összeállítás a rendelkezésre bocsátott kimutatások alapján

A 16. táblázat negyedik oszlopa egy darab kacs, illetve liba önköltségét mutatja. Láthatjuk, hogy 712,61 forint egységköltséggel az előnevelt kacs előállítása alacsonyabb ráfordítást igényel, mint az előnevelt liba, melynek kalkulált költsége 932,53 forint darabonként. Feltehetjük a kérdést, hogy miért alacsonyabb a kacs önköltsége annak ellenére, hogy átlagos súlya közel egy kilogrammal magasabb. Ennek az az oka, hogy a felmerült költségek liba esetében minden fázisban magasabbak voltak, mint például a tojás vagy a keltetés esetében is. Az utónevelt liba – melynek átlagos súlya majdnem eléri az 5 kilogrammot – 2108,69 forint önköltséget visel magán. Az utónevelés a liba 22 hetes koráig tart.

4.2.9. Tenyésznövendék kacs és liba önköltsége

Az utolsó lépés a tenyészállatok önköltségének kalkulációja. Ezeket a gazdálkodó könyveiben a tárgyi eszközök, azon belül is a tenyészállatok között tartjuk nyilván, ami egyben azt is jelenti, hogy egy évnél hosszabb ideig szolgálják a vállalkozás

tevékenységét. Az önköltség értéke természetesen ebben a kategóriában a legmagasabb, amit a 17. táblázat adatai bizonyítanak.

17. táblázat: **Tenyésznövendék kacsá és liba önköltsége**

Megnevezés		Mennyiség (db)	Érték önköltségen (Ft)	Önköltség (Ft/db)	Átlag súly (kg)
Tenyésznövendék kacsá		11 800	52 932 551,56	4 485,81	3,16
Tenyésznövendék liba	Golden Goose	14 000	66 333 161,15	4 738,08	5,79
	Lippitsch	7 088	78 577 367,25	11 085,97	5,70

Forrás: Saját összeállítás a rendelkezésre bocsátott kimutatások alapján

Egy darab tenyésznövendék kacsá nevelése közel 4500 forintba kerül, súlya pedig alig haladja meg a három kilogrammot. Tenyésznövendék libák esetében az átlag súly közelít a hat kilogrammhoz, ennek ellenére a Golden Goose típusú liba önköltsége nem sokkal magasabb a kacsáénál. Ezzel szemben a tenyésznövendék libák második típusa (Lippitsch) tekintetében a vállalatnak sokkal magasabb költségekkel kell számolnia, megközelítőleg 11 000 forint darabonkénti önköltség merült fel erre a fajtára vonatkozóan tartásuk során.

Mivel ezen állatok a tárgyi eszközök között szerepelnek és csak bizonyos ideig képesek szolgálni a vállalkozás tevékenységét, értékcsökkenést kell rájuk elszámolni. A vizsgált társaság kacsá esetében 90%-os, liba esetében pedig 20%-os értékcsökkenést számol el. Ezen arányok alkalmazását az indokolja, hogy ekkor a fennmaradó maradványérték megegyezik az értékesítési árral, mellyel azt a célt kívánják elérni, hogy ne realizáljanak veszteséget a tenyészállatok értékesítése során.

5. KÖVETKEZTETÉSEK ÉS JAVASLATOK

Az egyes termelési fázisokban előállított termékek önköltségének megállapítása után a vezetői számvitel elemzési, terv-tény összehasonlítási, értékelési feladatai kerülnek előtérbe. Ekkor kell megkeresni azokat a kritikus pontokat, ahol be lehet és be is kell avatkozni a vállalati folyamatokba, valamint meg kell határozni a beavatkozás módját, eszközét is. A 18. táblázat a kacsá és a liba önköltségének kialakulási folyamatát mutatja be az egyes fázisokban felmerült költségek számbavételével.

18. táblázat: Egy darab kacsá és egy darab liba önköltségszámításának áttekintése

Megnevezés	Kacsá	Liba
Tojás (Ft/db)	60,67	357,15
Keltetési költség (Ft/db)	0,62 Ft/nap*28 nap/db = 17,36	1,24 Ft/nap *30 nap/db = 37,20
Napos állat (Ft/db)	105,06	567,74
Előnevelt (Ft/db)	712,61	932,53
Utónevelt (Ft/db)	-	2108,69
Tenyésznövendék (Ft/db)	4485,81	4738,08
		11085,97

Minden szakaszban végig kell gondolni a költségcsökkentési lehetőségeket, illetve azok korlátait. Jól látható, hogy az egyes fázisok végpontjai között eltelt idő alatt egyre több költség rakódott rá a kiinduló termékre, a tojásra. Az elemzést már az első ponton, a tojás költségeinél el kell kezdeni. Véleményem szerint itt az alapvető kérdés az, hogy vásároljuk-e meg vagy állítsuk elő saját magunk. Össze kell hasonlítani a két alternatíva költségeit, illetve a saját előállítású tojások esetében még külön meg kell vizsgálni az előállítás költségeinek struktúráját, összetételét. Ezen kívül a saját előállítású tojás esetében az alkalmazott eljárások, technológiák megfelelő, gazdaságos kihasználtságát is értékelni kell, és ha lehetséges, javítani azt.

A keltetési költség ráakódik a tojás költségére, ami együtt képezi az alapját a napos állat előállítási költségének. Ehhez még hozzá kell számolni a takarmány és az egyéb – a tartás során megjelenő – közvetlen vagy pótlékolással áttérhelt közvetett költségeket. Az ezt követő fázisokban szintén ez a helyzet.

A kontroller, valamint a vállalati vezetés feladata az információs igényeknek megfelelő elemzési és értékelési folyamat végrehajtása, amely során feltárják a hibákat, hiányosságokat és azok kiküszöbölésére cselekvési alternatívákat dolgoznak ki.

Jelen esetben meg kell vizsgálni, hogy a fázisok végpontjai közötti átmenet során pótlólagosan megjelenő költségeknek milyen az összetétele a költségnemek szerint. Minden egyes felmerült költségfajtát külön-külön kell elemezni, és azon anyag- és személyi jellegű ráfordításokat, amelyek esetében van esély a költségek csökkentésére, kiemelten kell kezelni és meg kell határozni a beavatkozás módját, eszközét is. Például elemezni kell, hogy a felmerült többletköltségekből mennyit tesz ki a takarmányozási költség, a munkabér és járulékai, vagy más áterhelt költség, és ezeket egyenként sorra véve megállapítani, hogy jogosak-e a költségek és van-e lehetőség azok mérséklésére.

Véleményem szerint a vizsgált vállalkozás önköltségszámítási rendszere megfelel a mai igényeknek, a termelési folyamat minden szakaszáról szolgáltat információkat, lehetővé téve azt, hogy időben felismerjék a problémákat, meghatározzák a beavatkozási pontokat és azonnal reagáljanak. Az általános költségek felosztható részeit teljes mértékben ráterhelték a költségviselőkre, így az azokra elszámolt, illetve rávetített költségek megbízható, valós alapot nyújtanak a vezetői döntésekhez. Erre azért volt lehetőség, mert a vállalat nyilvántartásai kellően részletezettek, megfelelő kiindulási alapul szolgáltak a költségfelosztás során.

Kritikát a költségfelosztás módszerei kapcsán fogalmaztam meg. A vállalkozás az általános költségeket hagyományos módszerekkel terheli át a költségviselőkre, ami a korábban ismertetett problémákat vonhatja maga után. Például a pótlékoló kalkuláció alkalmazása torzíthatja az információkat, és lehet, hogy az egyik kacs- vagy libaintegrációra a ténylegesen indokoltnál nagyobb költséget terheltek.

Érdemes lenne átgondolni a jelenleg bevezetett önköltségszámítási rendszer mellett a tevékenységalapú kalkulációt is bevezetni. Ennek köszönhetően az egyes erőforrások, folyamatok költségeit is megismernénk, amit összevetve a hagyományos módszer eredményeivel, további hasznos információkhoz juthatunk.

ÖSSZEFOGLALÁS

Úgy gondolom, hogy a dolgozat elején megfogalmazott célkitűzéseim teljesültek. Az elméleti háttér bemutatása, valamint a gyakorlati alkalmazás végigvezetése valóban alátámasztotta azt, hogy a vezetői információs rendszer nélkülözhetetlen része a mai, gyorsan változó gazdasági környezetben működő vállalatoknak. A vezetői számvitel által szolgáltatott információk képezik a döntéshozatal alapját, mivel ebben az esetben a tevékenység minden szakaszára vonatkozóan információt nyújt a menedzsment számára, melynek köszönhetően a hiányos informáltságból származó torzítások kiküszöbölhetők.

Szakirodalmi áttekintésem véleményem szerint felhívta a figyelmet a vezetés alrendszerének, a kontrollingnak a fontosságára, jelentőségére, illetve a hozzá szorosan kapcsolódó két számviteli terület, a vezetői és a pénzügyi számvitel által rendelkezésre bocsátott információk nélkülözhetetlen voltára. Bemutattam ezután a vezetői számvitel központi területére, a költséggazdálkodásra, illetve az önköltségszámításra vonatkozó elméleti vonatkozásokat, majd az önköltség kiszámítására rendelkezésre álló hagyományos és modern módszereket. A két eszközcsoportban ismertetett költségszámítási módszerek a teljesség igénye nélkül lettek számba véve, de így is jól látszik, hogy mennyire sokrétűek, ennek köszönhetően a különböző tevékenységi formák, vezetői információs igények, célok tekintetében a menedzsment kiválaszthatja a számára leginkább megfelelőt.

Azt a célkitűzést, hogy egy nagyon összetett, jól struktúrált önköltségszámítási rendszert mutassak be, valamint az abból nyerhető információk széles körére és hasznosítási lehetőségeire hívjam fel a figyelmet, úgy gondolom, hogy maradéktalanul sikerült teljesíteni. Látható, hogy az újonnan bevezetendő rendszerekkel kapcsolatban milyen hosszas, jól átgondolt előkészítő munkára van szükség. Már az is nagy kihívás, hogy pontosan meghatározzuk azon adatok, információk, elkészítendő kimutatások körét, amelyek szükségesek lesznek az önköltség meghatározásához, mert ha a folyamat végén, az utókalkuláció során jövünk rá, hogy hiányoznak bizonyos adatok, az akár meg is hiúsíthatja azt a célt, hogy a lehető legpontosabban számítsuk ki egységnyi termék önköltségét. Ha például hiányozna az a kimutatás, amit a keltetési napok számáról készítenek, akkor a keltető költségeinek felosztási alapját nem lehetne meghatározni, így az itt felmerült költségek egyáltalán nem, vagy nem megfelelő arányban terhelnék a végterméket.

A szükséges alapinformációk meghatározásán túl nagyon fontos az önköltségszámítás menetének kidolgozása. Lényeges szempont a folyamat meghatározása során, hogy mely lépések és hogyan kövessék egymást, valamint az, hogy a szükséges esetekben a költségek felosztásához milyen vetítési alapot alkalmazzanak. Azért kell nagy hangsúly fektetni az önköltségszámítás menetének felvázolására, hogy ne fordulhasson az elő, hogy a végtermék költségében ugyanaz a tényező többször megjelenjen. A gyakorlati részben felsorolt lépések is logikusan követik egymást, azoktól eltérni nem lehet. Különösen fontos ez a lépés a mezőgazdasági vállalkozások esetében, ahol – a vizsgált vállalkozáshoz hasonlóan – a tevékenység, a működés több résztevékenység elvégzésére épül, amelyek szorosan kapcsolódnak egymáshoz.

Úgy gondolom, hogy a dolgozat elején megfogalmazott problémákat, a vezetői számvitel, valamint a vezetői információs rendszer bevezetésének és alkalmazásának korlátait minél hamarabb meg kellene szüntetni, meg kellene találni a módját, hogy hogyan vegyék rá a vezetőket, menedzsereket szemléletmódjuk megváltoztatására annak érdekében, hogy vezetési feladataik ellátása, valamint döntéshozataluk során a vezetői számvitel által szolgáltatott információkat felhasználják, hatékonyabbá téve tevékenységüket.

A jelenleg fennálló piaci viszonyok között – főként – a kis- és középvállalkozásoknak van nagy szüksége e rendszerek mielőbbi bevezetésére. Ezek a vállalatok árelfogadók a piacon, így realizált nyereségük növelésére, vagy egyáltalán nyereség elérésére csak a költségek csökkentésén keresztül adódik lehetőség, melynek kereteit a vezetői számvitel adja.

SZAKIRODALMI JEGYZÉK

2000. évi C. törvény a számvitelről

ANTHONY, R. - DEARDEN, J. - GOVINDARAJAN, V. (1992): Management Control Systems. Boston. IRWIN, 1033 p.

BODA GY. – SZLÁVIK P. (2010): Stratégiai megfontolások és kvalitatív módszerek érvényesítése a döntéstámogató vezetői számvitelben. Vezetői számvitel módszertani füzetek. I. évfolyam. 5. szám. 15-28. o.

CZIPSZER K. (2002): Önköltség-számítás. VERZÁL-KONZULT PRESSZ Kft., Budapest, 116 o.

CSUTORA A. (2010): A célköltség-kalkuláció: szemléletváltás a vezetői döntéshozatalban. Vezetői számvitel módszertani füzetek. I. évfolyam. 3. szám. 64-69. o.

DÓZSA K. (2003): Önköltség-számítási szabályzat. SALDO, Budapest, 47 o.

FEIGENBAUM, A. V. (1956): Total Quality Control. Harvard Business Review, 1956. november-december, 34. o.

HANYECZ L. (2006): A controlling rendszere. Saldo Kiadó, Budapest, 291 o.

INTERNATIONAL GROUP OF CONTROLLING (2001): Controller-Wörterbuch. 2. Auflage, Schäffer-Poeschel, 232 o.

JAKAB K. – TAMÁS J. – VADA T. (1999): Önköltség-számítási szabályzat. KJK-KERSZÖV Kiadó, Budapest, 124 o.

KARDOS B. – SZTANÓ I. – VERESS A. (2007): A vezetői számvitel alapjai. SALDO, Budapest, 279 o.

KOZÁK J. (2012): A világ kacsahústermelése és -piaca. Gazdálkodás. 56. évfolyam. 1. szám. 79-86. o.

KÖRMENDI L. – TÓTH A. (2011): A controlling alapjai. Saldo Kiadó, Budapest, 218 o.

LAÁB Á. (2010a): A vezetői számvitel új útjai, „Pénzügyi mágiák - Pénzügyi kiutak” konferencia 2010. szeptember 30. - október 1. Nyugat-magyarországi Egyetem Közgazdaságtudományi Kar. Sopron.

LAÁB Á. (2011): Döntéstámogató vezetői számvitel. Complex Kiadó, Budapest, 381 o.

LYNCH, R. M. – WILLIAMSON, R. W. (1983): Accounting for management. McGraw-Hill Book Company. New York. 6. pp

- PEIDL B. (2010): Karcsú folyamatok fejlesztése és a stratégia. Vezetői számvitel módszertani füzetek. I. évfolyam. 5. szám. 27-35. o.
- RAY H. GARRISON (1991): Managerial Accountig. Lew Gossage 13. o.
- SINKOVICS A. (2007): Költség- és pénzügyi kontrolling. Complex Kiadó, Budapest, 292 o.
- SINKOVICS A. (2009): A pénzügyi számvitel és a controlling (egy rágalom és felmentés). A controller. V. évfolyam, 7-8. szám, 1-4. o.
- SZARVAS J. (2010): A beruházási kérdések és a stratégiai módszerek. Vezetői számvitel módszertani füzetek. I. évfolyam. 3. szám. 70-78. o.
- SZEKERES B. (2010): A TQM és a minőségköltség. Vezetői számvitel módszertani füzetek. I. évfolyam. 3. szám. 53-63. o.
- VERŐ I. (2002): Az önköltségszámítás és az árképzés rendje. UNIÓ Kft., Budapest, 384 o.
- VERŐ I. (2004): A költségelszámolás lehetőségei. UNIÓ Kft., Budapest, 345 o.
- ZÁRDA N. (2009): A vezetői számvitel alkalmazásának fejlesztése a magyar mezőgazdasági vállalkozásoknál. Doktori értekezés. Szent István Egyetem, Gödöllő, 143 o.

INTERNETES HIVATKOZÁSOK

<http://www.pointernet.pds.hu/ujsagok/agaragazat/2008/04/20080421221615290000000575.html>, letöltve: 2012.03.25.

http://agrarszektor.hu/hir/963/nemzetstrategiai_kerdes_a_baromfiagazat.html, letöltve
2012.04.02.