

TDK-dolgozat

2022.

Török László
Pénzügyi és Számviteli Kar

**A KUTYATENYÉSZTÉS SZÁMVITELI ELSZÁMOLÁSA KÜLÖNÖS
TEKINTETTEL AZ ÓRIÁS SCHNAUZER KÖLYKÖK BEKERÜLÉSI
ÉRTÉKÉNEK MODELL ALAPÚ KALKULÁCIÓJÁRA**

**ACCOUNTING FOR DOG BREEDING WITH SPECIAL REFERENCE
TO MODEL-BASED CALCULATION OF THE COST VALUE OF
GIANT SCHNAUZER PUPPIES**

Dr. Sisa Krisztina Andrea

Dr. Szijártó Boglárka

Kézirat lezárásának dátuma: 2022. október 28.

Tartalomjegyzék

1.	BEVEZETÉS	1
2.	TÉMAFELVETÉS, CÉLKITŰZÉSEK	3
3.	AZ ÁLLATOK SZÁMVITELI ELSZÁMOLÁSA	5
3.1.	Az 1940-es évektől az évezred végéig	5
3.2.	Napjaink számviteli szabályozása	8
3.2.1.	Befektetett eszköz vagy készlet?	9
3.2.2.	Maradványérték.....	11
3.2.3.	Értékcsökkenési leírás elszámolása.....	11
3.3.	IFRS-ek szerinti szabályozás.....	14
3.3.1.	IAS 41 nemzetközi számviteli standard – Mezőgazdaság	14
3.3.2.	IAS 2 nemzetközi számviteli standard – Készletek	16
4.	ÖNKÖLTSÉGSZÁMÍTÁS.....	17
4.1.	Kiadás, költség, és ráfordítás	17
4.2.	Költségek megjelenése az állattenyésztésben.....	18
4.2.1.	Költségek költségnemek szerint.....	20
4.2.2.	Költségek költséghelyek szerint.....	21
4.2.3.	Költségek költségviselők szerint.....	22
4.3.	Kalkulációs egység és séma	23
5.	ANYAG ÉS MÓDSZER	27
5.1.	Adathalmaz	28
5.2.	A tenyésztés költségei	29
6.	KÖVETKEZTETÉSEK.....	57
7.	ÖSSZEFOGLALÁS	63

Táblázatok jegyzéke

1. táblázat Kalkulációs séma a mezőgazdasági termékek közvetlen önköltségének meghatározásához	24
2. táblázat Élve született kölykök száma az egyes tenyészetekben.....	30
3. táblázat Energiaszükséglet alakulása	31
4. táblázat Energiaszükséglet az egyes periódusokra.....	32
5. táblázat Kölykök átlagos testsúlya	35
6. táblázat Kölykök energiaszükséglete	36
7. táblázat Takarmányozás költsége.....	36
8. táblázat Becsült és kalkulált takarmányozási költségek.....	37
9. táblázat Közvetett orvosi vizsgálatok jegyzéke	40
10. táblázat Progeszteron szint mérés alkalmainak száma	41
11. táblázat Specifikus orvosi költségek	42
12. táblázat Kölyök egészségügyi költségei.....	43
13. táblázat Kölyök orvosi költségének alakulása.....	44
14. táblázat Fedeztetési díj	45
15. táblázat Villamos energia felhasználás költsége	47
16. táblázat Egyéb anyagok költsége	48
17. táblázat Karbantartási költségek.....	49
18. táblázat Egyéb igénybe vett szolgáltatások költsége.....	50
19. táblázat Fedeztetéstől az ellésig időráfordítás	51
20. táblázat Elléstől a kölykökre fordított idő	51
21. táblázat Összesen időráfordítás	52
22. táblázat Bérköltség	52
23. táblázat Személyi jellegű ráfordítások	53
24. táblázat Ellető helyiség értékcsökkenésének kalkulációja	54
25. táblázat Értékcsökkenés költsége egy kölyökre vonatkoztatva.....	56
26. táblázat Általános költségek.....	56
27. táblázat Kalkulációs séma a mezőgazdasági termékek közvetlen önköltségének meghatározásához	57
28. táblázat Közvetlen anyagköltség.....	58
29. táblázat Igénybe vett szolgáltatások értéke	58
30. táblázat Közvetlen bérköltség	59

31. táblázat Bérjárulékok.....	59
32. táblázat Értécsökkenési leírás.....	60
33. táblázat Egyéb költségek	60
34. táblázat Kölyök közvetlen önköltsége.....	61

Ábrajegyzék

1. ábra A szoptatás 3-4. hetében jelentkező energiatöbblet	31
2. ábra Royal Canin Giant Starter Mother & Babydog 15kg kutyatáp fogyasztói árának alakulása.....	33
3. ábra Progeszteronszint alakulása a szukánál	41
4. ábra Lakóingatlan négyzetméter árának alakulása	54

„Te egyszer s mindenkorra felelős lettél azért, amit megszelídítettél.”

Antoine de Saint-Exupéry

1. BEVEZETÉS

Mint ahogy azt a közmondás is tartja a kutya az ember legjobb barátja. Azonban ennél talán merészebben is fogalmazhatunk, hiszen sok esetben nem csak egy jó barátként azonosítjuk őket, hanem inkább családtagként. Ezen viszonyt tükrözi tudományos nevük is a „Canis lupus familiaris”, mely egyértelműen utal a családhoz való tartozáshoz, s mely jelzőt -az emlősök között- egyedül a kutyák kapták meg.

Az, hogy családtagként kezeljük őket már-már olyan jellegű, mely egyenértékű azzal ahogy a gyermekekhez viszonyulunk. Babusgatjuk, pátyolgatjuk, lelkizünk velünk és ugyanolyan gyorsan megbocsájtjuk „bűneiket” mint a gyermekek esetén. Kutyatulajdonosként, ki ne élte volna már át azokat a szokványos jelenségeket mely során egy-egy cipő vagy papucs teljes szerkezeti átalakuláson esett át kedvencünk szájában, vagy éppen a türelemmel és aprólékos munkával kialakított virágoskert egy szempillantás alatti átalakulását, egy hurrikán sújtotta katasztrófaterületté.

Azonban ez a viszony nem egyirányú, vagy talán helyesebben nem önkényes, nem alaptalanul humanizáljuk a kutyákat. Kis kedvenceink irányából is olyan magatartási normákat, viselkedési attitűdöket figyelhetünk meg mely egy szülői gondoskodást vált ki belőlünk. (UNIVERSITÀ DI MILANO: AINSWORTH-FÉLE IDEGEN HELYZET KÍSÉRLET)

Fentiek alapján nem alaptalanul érezzük úgy, hogy többek mint „egyszerű” állatok. Számos kutatás bizonyította már be, hogy a kutyák képesek érzékelni érzelmeinket, megértenek minket, osztoznak örömünkben és átérzik fájdalmunkat. (MTA-ELTE ÖSSZEHASONLÍTÓ ETOLÓGIAI KUTATÓCSOPORT)

Az Állatorvostudományi Egyetem (ATE) munkatársainak legfrissebb kvantitatív kutatása alapján, 2021 nyarán Magyarországon a gazdás kutyák száma meghaladta a 2,8 milliót. (DOG-KEEPING HABITS IN HUNGARY DURING THE COVID19 PANDEMIC)

Bár ez az adat nincs összhangban a Federation Cynologique Internationale (FCI) statisztikájával, mely szerint 2021. évben Magyarországon megközelítőleg négy millió kutya van, három millió tulajdonosra vetítve. (WWW.FCI.BE)

Ugyanezen időszakra vonatkozóan a KSH nyilvántartása alapján Magyarország népessége 9,7 millió fő, vagyis, ha az előbbi kutatást vesszük alapul akkor a népesség majdnem 29%-a tart házikedvencet, míg utóbbi statisztikából kiindulva ez az arány 41%.

Szintén az ATE kutatási eredménye, hogy az ebtartók csupán 14,5%-a tart menhelyről vagy gyepmesteri telepről örökbefogadott kutyát. Természetesen téves következtetést vonnánk le, ha statikus adatként kezelnénk e fenti számot és kijelentenénk, hogy a 2,8 millió kutya 85,5%-a egy tudatos tenyésztési program „végtermékei”. Azonban mint egy sorvezető, jól reprezentálja az ebtenyésztés mértékét és aktualitását napjainkban Magyarországon.

2. TÉMAFELVETÉS, CÉLKITŰZÉSEK

Az ebtenyésztés számviteli- gazdasági vizsgálata igen sokrétű. Komplexitása révén szükséges a téma lehatárolása, szűkítése. Ezek alapján dolgozatomban egyrésztől általánosan az állatok számviteli elszámolását, valamint specifikusan a fekete óriás schnauzer fajtájú kutyák tenyésztéséhez kapcsolódó számviteli elszámolásokat vizsgálom, kiemelten a tudatos tenyésztés produktumaként létrejövő utódok bekerülési értékének meghatározását, kalkulációs modell felállításával. Területi lehatárolást is alkalmazom, a mélyinterjúkat magyarországi tenyésztőkkel végeztem.

Fenti célom elérésének érdekében három, egymástól jól elkülöníthető egységre bontom dolgozatomat.

Az első részben egy átfogó képet szeretnék bemutatni az állatok számviteli szabályozását illetően. Ehhez kapcsolódóan bemutatásra kerülnek az 1940-es évektől az évezred elejéig terjedő időszakban használatos legfontosabb szabályok, illetve ezen időszakra vonatkozó legjelentősebb változások.

Ezt követően a napjainkban is hatályos 2000. évi C. törvény a számvitelről rendelkezéseit értelmezem a tenyészállatokra, és készletekre vonatkozóan, valamint kitekintést teszek a nemzetközi számvitel biológiai eszközökre vonatkozó szabályozására.

A második részben az önköltségszámítás elméleti hátterét szeretném bemutatni, kiemelve az állattenyésztésre vonatkozó esetleges specialitásokat, meghatározva a későbbiekben felhasznált önköltség számítási modellt

A harmadik részben, konkrét kalkulációkat végzek, egyrésztől felhasználva a tenyésztőkkel folytatott mélyinterjúk során kapott válaszokat, másrészt olyan matematikai/fizikai/biológiai összefüggések alkalmazásával, melyek segítségével végeredményként meghatározhatom, az óriás schnauzer kölykök közvetlen önköltségét.

Fentiek alapján vizsgálati kérdéseim, hipotéziseim:

K1: A számveteli besorolásra hatással van-e, hogy egy adott -tenyésztésbe vont- kan kutya csak a saját tenyésztésben, vagy idegen tenyészetekben is fedez-e, valamint ezen besorolásra milyen hatással van az ivar- illetve tenyészérettség?

H1: A kan kutyák tenyészállatként való kimutatása csak abban az esetben lehetséges, ha azok nem csak és kizárólag a saját tenyészetben kerültek fedezésbe vonásra.

H2: Az óriás schnauzerek esetében tenyészállatként való aktiválásuk időpontja inkább a tenyészérettséghez kötődjön mintsem az ivarérettséghez.

K2: A vemhesség, valamint a szoptatási időszakban a szuka által elfogyasztott táplálék milyen módon jelenik meg a kölykök bekerülési értékében?

H3: A gyakorlatban a közvetett módon¹ keletkező takarmányozási költségek jelentős értéket képviselnek.

¹ A szuka által, a vemhesség és a szoptatási időszakban elfogyasztott táplálék

3. AZ ÁLLATOK SZÁMVITELI ELSZÁMOLÁSA

Az utóbbi évtizedekben - sok minden mással együtt - az állatok számviteli elszámolása is jelentős változásokon ment át. Időről – időre változott mérlegben elfoglalt helyük, az értékelésükre vonatkozó előírások, és természetesen az állományváltozások évközi elszámolásának módszertana.

3.1. Az 1940-es évektől az évezred végéig

A '40-es években a kisbirtokosoknak az 1790/1947. (II.13) M.E. rendelet előírásai szerinti vagyonmérleget kellett készíteniük, ahol vagyonként „aktíva” az állatokat két kategóriába kellett besorolniuk. Ennek megfelelően elkülönítésre kerültek az igásállatok (ökrök és lovak) valamint a haszonállatok (ide kerültek a tenyészállatok is). (CSABAI, 1948)

Az '50-es években ezen termelőszövetkezeteknek már egy részletesebb vagyonmérleget kellett összeállítaniuk, melynek köszönhetően az aktívák között három főcsoportba kellett besorolni az állatokat, mint vagyon.

II. Igás- és tenyészállatok

1. Igásállatok
2. Tenyészállatok
3. Apróállatok

III. Növendékállatok

VII. Hízó- és egyéb állatok

1. Hízóállatok
2. Egyéb állatok (nem tenyésztési céllal tartott állatok)

Ezen felépítés már sok hasonlóságot mutat a napjainkban alkalmazandó mérlegbesorolással, ugyanis itt már II. és III. főcsoportban kimutatott állatok, mint „tartós” vagyon jelennek meg, azaz a termelési folyamatban állandó jelleggel vettek részt. (GYÖRGY, 1954.)

Kiemelt figyelmet érdemel, hogy most először jelent meg külön vagyonelemként a tenyészállatok kategóriája, mely a szó legszorosabb értelmében azon egyedek pénzben kifejezett értékét mutatta, akik tenyésztési céllal kerültek/tartottak a gazdaságban.

Növendékállatként kerültek kimutatásra azon egyedek, amik a tenyész- és ígásállatok pótlását biztosították.

Ezzel szemben a VII. főcsoportban azon állatokat szerepeltették, amik csak rövid ideig szolgálták a termelőszövetkezet tevékenységét. Mai modern megfogalmazásban forgóeszközként kerültek elszámolásra. Teljes hasonlóságot mutatva a mai besorolással itt kerültek kimutatásra azon utódok is, melyeket a későbbiekben értékesíteni kívántak. Lényeges különbség azonban, hogy az állattenyésztésből eredő befejezetlen termelést – sőt egyáltalán, mint befejezetlen termelést – még nem „kezelték”, az ebből eredő vagyónváltozás nem került kimutatásra. Ennek torzító hatása igen jelentős volt, hiszen az állattenyésztésben a jövedelmek nem arányosan alakulnak a ráfordításokhoz viszonyítva. Elég csak a gyapjútermelésre gondolnunk. (GYÖRGY, 1957)

Az 50-es évek végén, 60-as évek elején ismét nagy változás történt a vagyonmérleg felépítését, valamint annak tartalmát illetően. Egyrésztől egyértelműen szétváltak az aktívák és passzívák (eszközök és források) másrészt kétlépcsős egyezőséget is kellett mutatniuk, azaz az állóeszközök értékének meg kellett egyeznie az állóeszközök forrásainak értékével, és ugyanezen feltételnek teljesülni kellett a forgóeszközökre és a forgóeszközök forrásaira. (ANGYAL ET AL., 1960)

Ennek megfelelően az állatok megjelenése a mérlegben az alábbiak szerint valósult meg:

Állóeszközök

- II. Igás- és tenyészállatok
- III. Novendékállatok

Forgóeszközök

- VI. Hízó és egyéb állatok

Ebben az időben még lényeges különbségek fakadtak abból is, hogy a vagyonmérleget termelő szövetkezet avagy állami gazdaság állította össze. Ezen számviteli különbségek magyarázata az eltérő tulajdonosi szerkezetben/viszonyokban keresendő. Ilyen jelentős eltérés például hogy az ígás- és tenyészállatokra az állami gazdaságokban már értékcsökkenést számoltak el, valamint ezen gazdaságokban értelmezték, és kimutatták az állattartás befejezetlen termelési értékét, mint például a vehem értékét vagy a háton lévő gyapjú értékét. (GYÖRGY, 1954)

Ezen eltérő elszámolást végül a 18/1967 (XII. 1.) P.M rendelet oldotta fel, mely kötelezővé tette az ágazati számlakerettükör bevezetését ezzel megszüntetve az állami- illetve termelőszövetkezetek elszámolásában mutatkozó különbségeket. A megoldás roppant egyszerű volt, az állatok egységesen átkerültek a forgóeszközök közé. (TÓTH, 1982)

Ezen tényt többen is bírálták, arra való hivatkozással, hogy a tenyész- illetve ígásállatok készletként való kimutatása nem ad valós képet a tevékenység eredményességéről, hiszen ezen állatok több éven keresztül szolgálják a vállalkozási tevékenységet, értékük ezen évek alatt fokozatosan csökken, nem helytálló megoldás egyösszegű ráfordításként való elszámolásuk a selejtezés alkalmával. (PÁLI, 1973)

Ezen bírálatoknak köszönhetően az 1988. évtől kezdődően engedélyezésre került a tenyészállatok értékének folyamatos, egyenletes leírása, kiküszöbölve ezzel a selejtezés során „robbanásszerűen” jelentkező ráfordítás növekményt.

Következő lényeges állomás az 1991. évi XVIII. törvény, a számvitelről, mely sok újdonságot hozott, de jelen dolgozat szempontjából lényegi változást nem eredményezett, hiszen nem módosított a korábbi besoroláson, azaz az állatok továbbra is a forgóeszközök között kerültek kimutatásra.

„6. A készletek csoportosítása:

a) vásárolt készletek [anyagok (alap-, segéd-, üzem- és fűtőanyagok, tartalékalkatrészek, a 22. § (6) bekezdése szerinti eszközök), áruk (kereskedelmi készletek), betétdíjas göngyölegek, alvállalkozói teljesítmények, készletekre adott előlegek];

b) saját termelésű készletek (befejezetlen termelés, félkész és késztermékek, állatok).

A vásárolt készleteket a mérlegben általában beszerzési áron, a saját termelésű készleteket pedig előállítási költségen kell kimutatni, csökkentve azt a törvény szerinti értékvesztés összegével.” (1991. ÉVI XVIII. TÖRVÉNY, A SZÁMVITELRŐL, A MÉRLEG EGYES TÉTELEIRE VONATKOZÓ ELŐÍRÁSOK)

Mint láthatjuk, ekkor még nem került definiálásra a tenyészállat fogalma, azonban egyes szakirodalmakban már konkrét jelentéstartalommal látták el, mely szerint tenyészállatoknak azok az állatok tekintendők, melyek a tenyésztés során olyan leválasztható terméket/szaporulatot állítanak elő, melyekben megtérülnek ezen tevékenységhez kapcsolódó tartási költségek. (DUDÁS ET AL. 1993)

3.2. Napjaink számviteli szabályozása

Legutolsó mérföldkőként a 2000. évi C. a számvitelről szóló törvényt tekinthetjük, mely ismét jelentős változásokat indukált. Dolgozatom szempontjából ilyen lényeges módosítás, hogy egyrészről definiálásra került a tenyészállat fogalma:

„(6) * Tenyészállatok között kell kimutatni azokat az állatokat, amelyek a tenyésztés, a tartás során leválasztható terméket (**szaporulatot**, más leválasztható állati terméket) termelnek, és a tartási költségek ezen termékek értékesítése során megtérülnek, vagy az egyéb (igateljesítmény, őrzési feladat, lovagoltatás) hasznosítás biztosítja a tartási költségek megtérülését, függetlenül attól, hogy azok meddig szolgálják a vállalkozási tevékenységet.” (2000. ÉVI C. TÖRVÉNY A SZÁMVITELRŐL)

Másrészről a tenyészállatok visszakerültek mint tartós vagyon a befektetett eszközök közé:

„26. § (1) A tárgyi eszközök között a mérlegben azokat a rendeltetésszerűen használatba vett, üzembe helyezett anyagi eszközöket (földterület, telek, telkesítés, erdő, ültetvény, épület, egyéb építmény, műszaki berendezés, gép, jármű, üzemi és üzleti felszerelés, egyéb berendezés, ingatlanokhoz kapcsolódó vagyoni értékű jogok), **tenyészállatokat** kell kimutatni, amelyek tartósan - közvetlenül vagy közvetett módon - szolgálják a vállalkozó tevékenységét, továbbá az ezen eszközök beszerzésére (a beruházásokra) adott előlegeket és a beruházásokat, valamint a tárgyi eszközök értékhelyesbítését.” (2000. ÉVI C. TÖRVÉNY A SZÁMVITELRŐL)

A növendék-, hízó, és egyéb állatok maradtak a forgóeszközökön belül a készletek között:
„28. § (1) A forgóeszközök csoportjába a mérlegben a készleteket, a vállalkozó tevékenységét nem tartósan szolgáló követeléseket, hitelviszonyt megtestesítő értékpapírokat, tulajdoni részesedést jelentő befektetéseket, pénzeszközöket kell besorolni.

(3) A készletek között kell kimutatni továbbá

b) a növendék-, a hízó- és az egyéb állatokat, amelyek a termelés (a tartás) költségei eredményeként növekednek, gyarapszik tömegük (súlyuk), függetlenül attól, hogy a vállalkozási tevékenységet mennyi ideig szolgálják,” (2000. ÉVI C. TÖRVÉNY A SZÁMVITELRŐL)

Azzal, hogy a tenyészállatok visszakerültek a befektetett eszközök közé, „megnyertek” minden a csoporthoz kapcsolódó jogot és kötelezettséget. Azaz rendelkeznek maradványértékkel, értékcsökkenés számolható el rájuk, átértékelhetőek, stb. A vizsgálat tárgyát képező óriás schnauzerek esetében igen sok „fejfájást” okoznak ezen lehetőségek/kötelezettségek.

3.2.1. Befektetett eszköz vagy készlet?

Saját meglátásom szerint a szukák esetében – melyeket tenyésztési szándékkal tartanak és erre alkalmasak is – nem kétséges azok besorolásának kérdése. Egyértelműen megfelelnek a feltételeknek, így az ő esetükben a tenyészállatként való kimutatás helytálló.

A számviteli törvény definícióját alapul véve, véleményem szerint már koránt sem ilyen egyértelmű a helyzet egy kan kutya esetében. Természetesen találkoztunk már ama kifejezéssel, hogy tenyésztésre javasolt kan, de ezen besorolás független és félrevezető a számviteli besorolást illetően. Ha felidézzük a tenyészállatok fogalmi meghatározását, akkor egy kettős kritériummal találjuk szemben magunkat. Egyrészt leválasztható terméket (szaporulatot, vagy más terméket) kell termelnie, másrészt ezen termék/termékek értékesítése fedezetet kell biztosítson a tartási költségekre. Véleményem szerint ezen kettős feltétel egy kan kutya esetében nem teljesül, egyrészt nem termelnek leválasztható szaporulatot, másrészt a szaporulatok értékesítése – mely minden esetben a szuka tulajdonos joga és lehetősége – nem fedezi a kan tartási költségeit. Jelen dolgozat területi lehatárolását figyelembe véve általánosan bevett gyakorlat a tenyésztők között, hogy a szuka kutya fedeztetéséért a kan kutya tulajdonosa vagy egy utódot (első választási joggal) vagy egy utód ellenértékét kapja.

Ezen gondolatmenet felhasználásával megállapíthatjuk, hogy egy kan kutya nem felel meg a bekerülési feltételeknek, így ők, mint tenyészállatok nem mutathatóak ki, számviteli besorolásuk, készletek, egyéb állatok.

„28. § (3) A készletek között kell kimutatni továbbá

b) a növendék-, a hízó- és az egyéb állatokat, amelyek a termelés (a tartás) költségei eredményeként növekednek, gyarapszik tömegük (súlyuk), függetlenül attól, hogy a vállalkozási tevékenységet mennyi ideig szolgálják.”. (2000. ÉVI C. TÖRVÉNY A SZÁMVITELRŐL)

Fenti következtetésem akkor helytálló, ha a tenyésztésre alkalmas kan, tenyésztésbe fogása csak a saját tenyészetben történik. Abban az esetben, ha az adott eb más tenyészetekben is fedez, és/vagy alkalmazták a napjainkban egyre népszerűbb, – és egyre több tenyésztő által alkalmazott lehetőséget –, mely alapján a szuka megtermékenyítése külföldről exportált hímvivar sejtekkel, mesterséges úton történik, nézetem szerint ekkor a kan megfelel a definíció szerinti követelményeknek. Termel olyan terméket mely forgalomképes, és ezen termék értékesítésének ellenértéke fedezi a tartási költségeket, vagy inkább pontosabban fedezetet biztosít a tartási költségek egy részére.

Bár jelen dolgozatnak nem célja a besorolásokból fakadó gazdasági különbségek bemutatása, könnyen belátható, hogy a helyes meghatározásnak komoly „tétje” van, akár vagyoni, jövedelmezőségi, vagy adózási oldalról vizsgáljuk.

Fentiek tükrében helytállónak találom a célkitűzésekben megfogalmazott **H1 hipotézist**, meglátásom szerint a tenyésztésre alkalmas kan kutyák csak abban az esetben mutathatóak ki vagyónként a befektetett eszközök között, ha azok hasznosítása nem csak a saját tenyészetben történik.

A bemutatott gondolatmenet a már állományban lévő kutyák helyes besorolását célozza meg, azonban a gyakorlatban ritka azon eset, hogy érett, felnőtt korú kutyát vásárol a tenyésztő. Ezen eset megoldásához ismét a 2000. évi C. törvény rendelkezéseit kell áttekinteni, mely szerint beruházás: „a tárgyi eszköz beszerzése, létesítése, saját vállalkozásban történő előállítás, a beszerzett tárgyi eszköz üzembe helyezése, rendeltetésszerű használatbavétele érdekében az üzembe helyezésig, a rendeltetésszerű használatbavételig végzett tevékenység (szállítás, vámkezelés, közvetítés, alapozás, üzembe helyezés, továbbá mindaz a tevékenység,

amely a tárgyi eszköz beszerzéséhez hozzákapsolható, ideértve a tervezést, az előkészítést, a lebonyolítást, a hiteligénybevételt, a biztosítást is); beruházás a meglévő tárgyi eszköz bővítését, rendeltetésének megváltoztatását, átalakítását, élettartamának, teljesítőképességének közvetlen növelését eredményező tevékenység is, az előbbieken felsorolt, e tevékenységhez hozzákapsolható egyéb tevékenységekkel együtt;”

Vagyis mindaddig, míg a tárgyi eszközt – függetlenül attól, hogy azt vásároltuk vagy saját előállítás útján (tenyésztés) szereztük be – nem tudjuk rendeltetésszerűen használni, beruházásként kell kimutatni. Azaz mindazon időpontig, míg a tenyésztésre szánt szuka illetve kan² kutya el nem éri ivarérett korát³ – és ezzel aktiválhatóvá válnak – a tartással kapcsolatos költségeik a bekerülési érték részét képezik.

3.2.2. Maradványérték

Az Sztv. 3.§ (4) bekezdése alapján, maradványérték „a rendeltetésszerű használatbavétel, az üzembe helyezés időpontjában – a rendelkezésre álló információk alapján, a hasznos élettartam függvényében – az eszköz meghatározott, a hasznos élettartam végén várhatóan realizálható értéke. Nulla lehet a maradványérték, ha annak értéke valószínűsíthetően nem jelentős;” Kutya esetében, sőt általánosan bármilyen élő állat esetében a maradványérték meghatározása, igen speciális problémakör. Egyrészt fakad ez abból, hogy maga a maradványérték is egy élő állat – hiszen normál körülmények között gazdasági élettartamuk hosszabb, mint a hasznos élettartamuk –, másrészt előfordulhat az az eset, hogy az állat értéke jelentős a bekerülési értékhez viszonyítva. (SUTUS, 2002)

3.2.3. Értékcsökkenési leírás elszámolása

A tenyészállatokra vonatkozóan nem találunk külön szabályozást az értékcsökkenés elszámolására, vagyis az általános szabályok a mérvadóak, azaz „52. § (1) * Az immateriális javaknak, a tárgyi eszközöknek a hasznos élettartam végén várható maradványértékkel csökkentett bekerülési (beszerzési, illetve előállítási) értékét azokra az évekre kell felosztani, amelyekben

² Azon tenyésztési szándékkal tartott kanok, melyek a saját tenyészetén kívül is fedezésbe állíthatóak.

³ A pontos időpont nem meghatározható, egyedenként változó, nagytestű kutyáknál – szuka és kan esetében egyaránt – kilenc – tíz hónapos korban következik be.

ezeket az eszközöket előreláthatóan használni fogják (az értékcsökkenés elszámolása).”
(2000. ÉVI C. TÖRVÉNY A SZÁMVITELRŐL)

Mint az korábban tisztázásra került már, tenyészállatként csak addig mutathatjuk ki a tenyésztésre szánt kutyákat míg azok ezen funkciónak megfelelnek. Ezt követően, mint készletek kerülnek elszámolásra, kivéve azon eseteket ahol ezen egyedek más jövedelemtermelő tevékenységet is ellátnak gondolok itt az őrző-védő tevékenységre. Természetesen ezen utóbbi feladat is csak bizonyos ideig látható el egy-egy egyeddel.

A hasznos élettartam tekintetében nincs egyszerű dolgunk az óriás schnauzerek esetében. Sajnálatos módon nincs egy konkrétan definiált időpont, amely meghatározná, hogy mely időponttól mely időpontig állíthatóak tenyésztésbe. Ennek megítélésére a gyakorlatban általánosan elfogadott életkorokat vehetjük alapul.

Mint ahogy korábban utaltam már rá, mindkét nem esetében 9-10 hónapos kórtól beszélünk ivarérettségről. Ez az időpont azonban egy elméleti időpont, felelős tenyésztő ilyen fiatal egyedeket nem von fedeztetésbe, azaz az ivarérettség nem jelenti azt, hogy az egyed tenyészérett is. (RICE, 2008)

Tenyészérettnek tekintjük a kutyát, ha az nem csak életet tud adni utódainak, hanem képes felnevelni is. Könnyen belátható, hogy egy kilenc hónapos kölyökkutya még nem alkalmas ezen feladat ellátására. Ennek megfelelően a tenyésztők között általánosan elfogadott, hogy szukák esetében a 3-4. ivarzást követően, míg kanok esetében két éves kor után tekintjük tenyészérettnek őket. (KUSTRITZ, 2006)

Történik mindez egyrészt a testi-lelki egészség megőrzése érdekében, másrészt a felelős állattenyésztés jegyében. Hiszen, ha egy pillanatra eltekintünk ezen tevékenység gazdasági vonatkozásaitól, akkor a tenyésztés célja nem más, mint a kiváló tenyészegyedek párosításából még jobb – külső és belső tulajdonságú – utódok létrehozása.

Ahogy az a fogalmi meghatározásból is látható kiváló egyedekkel kell rendelkezünk, azonban ez a „kiválóság” fiatal korban még nem megállapítható. Természetesen az egyedek rendelkeznek számos külső és belső jeggyel, melyek alapján a tulajdonosok bizakodva állnak hozzájuk, de hosszú még az út a tenyészérettségig. Számos akadályt kell még leküzdeni,

egészségügyi szűréseken kell megfelelni, és mindezek mellett számos kiállítási eredményt is szerezniük kell mind hazai, mind nemzetközi szinten.

Nincs egyszerűbb dolgunk annak tekintetében sem, hogy pontosan meddig tekinthetünk egy-egy egyedet tenyészerettnek. Erre vonatkozóan sem találunk sehol konkrét időpont megjelölést, itt is az általánosan elfogadott szokásokból indulhatunk ki, azonban lényeges különbség mutatkozik a szukák és a kanok „használhatóságát” illetően.

Míg egy kan esetében alapvetően nincsenek egészségügyi korlátai a fedeztetések számának, addig a szukák esetében az ellések számával, valamint az életkor növekedésével az egészségügyi kockázatok mértéke – mind önmagára mind a szaporulatra vonatkoztatva – folyamatosan nő. (RICE, 2008) Ennek tükrében kanok esetében általánosan elfogadott, hogy tíz éves korukig fedeznek, míg szukák esetében hét – nyolc éves kor felett már nem terveznek almot a felelős tulajdonosok.

Mielőtt meghatároznánk a hasznos élettartamot, érdemes újragondolni az üzembe helyezés időpontját. Az előzményekben a rendeltetésszerű használatbavétel időpontjaként az ivarérettség került meghatározásra, azonban véleményem szerint célravezetőbb, és helytállóbb, ha ezen időpont a tenyészerettség időpontjával esik egybe ezzel is biztosítva a **valódiság és öszszemérés számviteli alapelv**nek való megfelelést. Tesszük ezt mindazzal, hogy az értékcsökkenés összege, a használat miatti értékváltozást helyesebben fogja mutatni.

Fentieket figyelembe véve már megállapítható egy kalkulált hasznos élettartam mely alapján az értékcsökkenés számítható. Kan kutyák esetében nyolc évvel, lineáris leírást alapul véve évi 12,5%-os, míg szuka kutyák esetében öt évvel, ezáltal évi 20%-os értékcsökkenéssel számolhatunk. Ezen döntésünket alkalmazhatjuk a társasági adó szerinti amortizációs kulcs meghatározása során is, melyre az 1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és osztalékadóról szóló törvény 1. számú mellékletének 5. pontja ad felhatalmazást.

„A számvitelről szóló törvény szerint megállapított terv szerinti értékcsökkenés (ideértve az egy összegben elszámolt értékcsökkenési leírást is) érvényesíthető...

f) tenyészállatok esetében,...

Fentiek alapján megállapítható, hogy a vizsgálat alá vont, tenyészállatként nyilvántartott óriás schnauzerek hasznos élettartama, egybeesik várható gazdasági élettartamukkal.

3.3. IFRS-ek szerinti szabályozás

A Nemzetközi Számviteli Standardok alapvető célja, hogy az alkalmazásukkal elkészített jelentések nemzetközileg összehasonlíthatóak legyenek. Ennek megfelelően olyan alapelveket, módszereket, eljárásokat tartalmaz, amelyeknek használata biztosítja eme követelményt. (MADARASINÉ ET AL, 2005)

3.3.1. IAS 41 nemzetközi számviteli standard – Mezőgazdaság

2003. január 1-én lépett hatályba az IASB (International Accounting Standards Board; Nemzetközi Számviteli Standard Testület) által kidolgozott 41. IAS jelzésű standard mely a mezőgazdaságra vonatkozik.

A standard legnagyobb jelentősége, hogy szakít a bekerülési érték alapú számbavétellel. Teszi mindezt azon megfontolásból, hogy a biológiai eszközök esetében, az életfolyamatokon alapuló gazdálkodás számára, a múltbéli adatokon nyugvó számbavétel jelentős torzító hatással bír.

További érdekesség, hogy a standard csak addig tekinti az eszközt biológiai eszköznek, míg azon a biológiai átalakulás⁴ le nem zajlik. Ezt követően vagy a készletekre vonatkozó, vagy pedig a tárgyi eszközökre vonatkozó előírások alkalmazását teszi kötelezővé.

Egy gazdálkodó akkor jelenítheti meg eszközként biológiai eszközeit, ha azok az alábbi hármas feltételnek megfelelnek:

- a gazdálkodó vagy annak egysége a múltbéli események következtében lehetőséggel bír az eszköz ellenőrzése felett (tulajdonjoggal rendelkezik)
- valószínűsíthető hogy ezen eszközzel/eszközökkel kapcsolatban hasznok fognak befolyjni (hasznot realizál) a gazdálkodó
- valamit a biológiai eszköz valós értéke vagy bekerülési értéke megbízhatóan mérhető.

„A biológiai eszközt a kezdeti megjelenítéskor, és minden beszámolási időszak végén annak az értékesítési költségekkel csökkentett valós értékén kell értékelni, kivéve a 30. bekezdésben leírt esetet, amikor a valós érték nem mérhető megbízhatóan” (IAS 41 [12.]

⁴ „A biológiai átalakulás a nevelés, az elfajzás, a termés és a szaporodás olyan folyamatai, amelyek a biológiai eszközben minőségi vagy mennyiségi változásokat okoznak.” (IAS 41 [5.]

Mint látható a standard egy feltételezésből indul ki, abból, hogy egy biológiai eszköz valós értéke megbízhatóan mérhető. Fontos megjegyezni, hogy ez a feltételezés csak és kizárólag a kezdeti megjelenítés során cáfolható meg. Azon biológiai eszközökre vonatkozóan melyek esetében **nem állnak rendelkezésre jegyzett piaci árak**, valamint megállapítható, hogy az alternatív valós érték egyértelműen megbízhatatlan. Ebben az esetben a biológiai eszközt a halmozott értékcsökkenéssel, valamint a halmozott értékvesztéssel csökkentett bekerülési értéken kell értékelni. Ennek meghatározásához az IAS 2 Készletek, IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések, valamint az IAS 36 Eszközök értékvesztése standordok rendelkezéseiből kell kiindulni.

Láthatjuk, hogy a magyar szabályozáshoz képest – mely egyértelműen a bekerülési értéken alapuló értékelést fogadja el – jelentős eltérést tapasztalunk. Azonban a valós érték fogalma a hazai számviteli rendszerben sem idegen a 2000. évi C. törvény 3. § (9) 12. pontja alapján: „valós érték: az az összeg, amelyért egy eszköz elcserélhető (eladható, illetve megvásárolható), vagy egy kötelezettség rendezhető megfelelően tájékozott, az üzletkötési szándékukat ki nyilvánító felek között, a szokásos piaci feltételeknek megfelelően kötött (köthető) ügylet (szerződés) keretében. Valós érték a piaci megítélésről rendelkezésre álló információk alapján lehet:

a) a piaci érték, amely

aa) a tőzsdén jegyzett árfolyam, ha a pénzügyi instrumentum a tőzsdén forgalmazott és van tőzsdén jegyzett ára, árfolyama,

ab) a két fél szabad megállapodása szerinti ár, ha a pénzügyi instrumentumnak nincs tőzsdén jegyzett ára, árfolyama, de tőzsdén kívüli piacon kialakult, a piaci ár tendenciáját megfelelően tükröző árajánlatokkal, illetve az üzleti év során történt értékesítés adataival rendelkezik, amely a piaci értékítéletet az értékelés időpontjában megfelelően jellemzi,

ac) az előzőek hiányában a pénzügyi instrumentum összetevőinek, vagy hasonló pénzügyi instrumentumoknak a piaci ára alapján meghatározott érték (számított piaci érték),

b) az általános értékelési eljárásokkal meghatározott, a piaci árat elfogadhatóan közelítő érték;”

3.3.2. IAS 2 nemzetközi számviteli standard – Készletek

A kutyatenyésztés során az utódok elsődleges felhasználási célja természetesen az értékesítés. Ennek megfelelően értékelésük az IAS 2. Készletek standard alapján történik.

Magától értetődő módon ezen utódok valós értéke folyamatosan változik. Egyrészt változhat a piaci árak változása miatt is (jellemzően árfolyamváltozások hatása miatt), illetve változik az eszköz növekedése, fejlődése miatt is. (MADARASINÉ ET AL, 2019)

Bármely okból is tapasztalunk értéknövekedést, azt a tárgyévi eredménnyel szemben kell ki-mutatni ugyanúgy, mint ezen időszak termelési költségeit, biztosítva ezzel az adott időszak nettó eredményének korrekt megállapítását. (GALICZ ET AL, 2007)

„A biológiai eszköznek az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéken történő kezdeti megjelenítésekor keletkező, és a biológiai eszköz értékesítési költségekkel csökkentett valós értékének változásából származó nyereséget vagy veszteséget annak az időszaknak az ered-ménye kell, hogy tartalmazza, amelyben az felmerül.” (IAS 41 [26.])

Megerősítve az eddigieket, az IAS 2 a mezőgazdasági termékek bekerülési értékének megha-tározását az IAS 41-re bízta.

„Az IAS 41 *Mezőgazdaság* standard értelmében a gazdálkodó egység által a biológiai eszkö-zökből betakarított mezőgazdasági termékekből álló készleteket a kezdeti megjelenítéskor azoknak a betakarítás időpontjában érvényes, az értékesítési költségekkel csökkentett valós értékén értékelik. A jelen standard alkalmazásában, ebben az időpontban ez a készletek beke-rülési értéke.” (IAS 2 [20.])

4. ÖNKÖLTSÉGSZÁMÍTÁS

Az önköltségszámítást, mint a vezetői számvitel egy speciális, igen komplex részterületét úgy definiálhatnánk, mint egy olyan gazdasági és egyben műszaki tevékenység, melynek segítségével meghatározható, hogy egy adott termék előállítása mennyibe is került a gazdálkodónak. Jelentősége megkérdőjelezhetetlen, hiszen egyrésztől minden saját teljesítmény egységet egyedileg kell értékelni és nyilvántartani, másrészt bármilyen gazdaságossági vizsgálatot is szeretnék elvégezni, a termék önköltsége kihagyhatatlan, ezen információ nélkül még nagyvonalú becsléseket sem tudunk eszközölni, a jövedelmezőséget illetően. (VERESS-SISAKARDOS, 2022)

Fentiek tükrében az önköltségszámítás célja egyértelmű. Olyan információk biztosítása, melyek hatékony felhasználásával versenyképesebb működés biztosítható. A költségek tervezése, ellenőrzése, optimalizálása egyértelműen hozzájárul a gazdálkodó versenyképességéhez és ezáltal jövedelmezőségéhez. (SZIJÁRTÓ, 2021)

Mint ahogy az már az első fejezetben ismertetésre került, a mezőgazdasági számvitel egy igen speciális részterülete a számvitelnek, különleges eszköztárral rendelkezik, mely néhány esetben különleges elszámolási „metódust” igényel.

Nincs ez másképpen az ezen területet érintő önköltségszámítás esetében sem. Hiszen eme tevékenység alapja az élő szervezetek, melyek fejlődésében meghatározó szerepet töltenek be a biológiai folyamatok. A gazdálkodók által végzett termelési folyamatoknak köszönhetően ezen termékek, - amelyek adott esetben egyben termelő eszközök is -, átalakulnak, fejlődnek. (MUSINSZKI, 2009)

4.1. Kiadás, költség, és ráfordítás

A téma részletes bemutatása előtt szükségesnek tartom az alapvető fogalmi rendszer megismertetését. A hétköznapi életben – s ez alól nem képeznek kivételt a tenyésztők sem – gyakran szinonimaként használjuk a kiadás, költség, és ráfordítás szavakat.

Számviteli szempontból, azonban jelentős különbségeket hordoznak magukban.

A **kiadás** kettős jelentéstartalommal bíró fogalom. Egyfelől kiadásként definiáljuk az eszközcsökkentést (anyag *kiadása* az anyagraktárból) másrésztől – és ez az általánosabb – kiadásként azonosítjuk a pénzeszközök csökkenését.

A **költségek** fogalmi meghatározása ennél már lényegesen árnyaltabb. Ha a német szakirodalomból indulunk ki, akkor költségként azon javak értékét értjük, melyek az adott teljesítmények elérésének érdekében merültek fel. Célfüggőek, annál fogva, hogy ugyanazon erőforrás felhasználásának értéke az egyik költségkimutatásban megjelenik, míg a másikban nem. (LÁZÁR, 2002)

Nem ilyen konkrét és egyértelmű a költségek meghatározása az angolszász irodalomban. Drury az erőforrások felhasználásának értékeként azonosítja a költségeket, míg Kaplan és Atkinson szerint a költség az erőforrások megszerzéséből és használatából generálódnak. (MUSINSZKI, 2009)

A magyar szakirodalom a német filozófiát követi, ennek megfelelően költségként azonosítjuk az erőforrások felhasználásának pénzben kifejezett értékét.

Ráfordításként a költségek egy tágabb halmazát definiáljuk. Ezen viszony miatt élhetünk ama axiómával, hogy minden költség ráfordítás, de nem minden ráfordítás költség. Vagyis azon költségek összessége melyek egyrésztől függetlenek az értékesítéstől, azaz egyből az eredmény terhére kerülnek elszámolásra, másrésztől az értékesítés bekerülési értékének költsége. (SZTANÓ, 2015)

4.2. Költségek megjelenése az állattenyésztésben

Ahogy az a 3.1.-s fejezetben már bemutatásra került a mezőgazdasági számvitel igen jelentős változásokon ment keresztül az elmúlt évtizedekben. Nincs ez másképpen az ezen területet érintő önköltségszámítás esetében sem.

Egészen az '50-es évek elejéig nem volt szabályozott – kötelezően előírt – önköltségszámítási rendszer. Az állattenyésztési önköltségszámítási alapelveket annak köszönhetjük, hogy ebben az időszakban az állami gazdaságoknak a korábbi – bevételi-kiadási – nyilvántartások vezetéséről, kötelezően át kellett térniük a kettős könyvvitelre. (GYÖRGY, 1957)

A kezdeti időszakban további nehézséget okozott az is, hogy a költségvetési év (augusztus 1. – július 31.) nem esett egybe a naptári évvel, mely jelentős torzító hatással bírt. Ennek a prob-

lémának a kiküszöbölésére közel tíz évet kellett várni 1960. január 1.-től a naptári év egybeesett a zárszámadás időszakával. (ÁBEL, 2014)

Az utókalkuláció elsődleges célja a befejezetlen termelési érték meghatározása volt, mely alapvetően kimerült a háton lévő gyapjú, valamint a szopós állat illetve a vehem értékének meghatározásából. A módszer egyszerű volt, az adott évi termelési értékből levonták azon termékek értékét melyeknek hozama csak a következő évben realizálódik, de ráfordításaik már a tárgyévben elszámolásra kerültek.

Az önköltségszámítási alapelveket figyelembe véve, az állattenyésztéshez kapcsolódóan két-féle kalkulációs egységet használtak. Egyfelől a tenyésztési költségeket osztották az átlagos állatlétszámra, ezzel meghatározták az átlagos állatlétszámra számított önköltséget. Szaporulatokra vonatkozóan a tenyésztési költségeket elosztották az év folyamán leválasztásra került szopósállatok súlyával vagy mennyiségével. Ezen kalkulációk során az elhullott vagy halva született utódokat figyelmen kívül hagyták. (GYÖRGY, 1957)

Fenti kalkulációk pontossága erősen megkérdőjelezhető volt, egyrészt a többletadminisztráció miatt az állami gazdaságok nem minden esetben tartották be kalkulációs kötelezettségeiket, másrészt a költségokozati elv, – mely alapján az egyes kalkulációs egységekre annyi költség transzponálható, amennyi az adott időszakban az adott termék/állat előállításához felhasználtak – érvényesülése nem volt biztosítva. (PÁLI, 1973)

További nehézséget okozott, hogy az állatokhoz kapcsolódó utókalkulációk során, nem az egyedek költségei kerültek meghatározásra, hanem az egyes homogénnek tekinthető (nagyságrendileg azonos ráfordításokat felhasználó egyedek összessége) állatcsoportok összevont költségkalkulációját készítették el. Ez az eljárás azonban szintén nem bizonyult sikeresnek, olyan mértékű adminisztrációs terheket rótt a gazdálkodókra, melyet nem tudtak kellő pontossággal teljesíteni, így az utókalkulációs kimutatások jelentős torzítással bírtak. (GYÖRGY, 1957)

Az 1991. évben megjelent számviteli törvény, már nem jelölte ki kötelezően a gazdálkodók részére a költségviselők körét, így a vállalkozások egyéni megítélésük alapján alakíthatták ki az állattartáshoz kapcsolódó költség számláikat. (MIKLÓSYNÉ ET AL., 2006)

„(4) A 6-7. számlaosztály - a gazdálkodó döntésének megfelelően - használható a vezetői információk biztosítására. E számlaosztályok szabad használata lehetővé teszi a vállalkozáson belüli egységek elszámoltatását, a költséggazdálkodás, az önköltségszámítás sajátos rendszerének kialakítását.” (1991. ÉVI XVIII. TÖRVÉNY A SZÁMVITELRŐL 78.§ (4))

Ezen szabályozáson mit sem változtatott az „új” számviteli törvény, szó szerint került átemelésre a 2000. évi C. törvény 160. § (4) bekezdésébe.

Sutus (SUTUS, 2002) nyomán azonban fontos megemlíteni az állattenyésztéshez kapcsolódó sajátosságokat, mely sajátosságok természetesen hatással vannak a gazdálkodók költséggazdálkodására is

- a biológiai erőforrások kiemelt kockázattal rendelkeznek
- a termelés egyenletessége nem biztosítható
- a termelési folyamatok meglehetősen hosszú időtávot ölelnek fel
- a hozamok egyszerre, a termelési ciklus végén jelentkeznek

4.2.1. Költségek költségnemek szerint

A költségeket, azaz az egyes erőforrások felhasználásának pénzértékben kifejezett értékét – ahogy az már korábban definiálásra került –, több szempont szerint csoportosíthatjuk. Legjellemzőbb, a megjelenési formájuk szerinti rendezés. Ezen csoportosítási szempont szerinti besorolások esetében beszélünk költségnemekről mely kötelezően érvényesül a pénzügyi számvitelben is.

„Az 5. számlaosztály a költségeket költségnemek szerint csoportosítva tartalmazza.” (2000. ÉVI C. TÖRVÉNY A SZÁMVITELRŐL 160.§ (3A))

A költségnemek szerinti besorolásnak köszönhetően, alapvetően választ kaphatunk azon kérdéseinkre, hogy a tevékenységünk végzése során felhasznált erőforrások tulajdonképpen milyen élő- és holtmunka felhasználása miatt keletkeztek.

A törvényi szabályozásnak köszönhetően, a költségnemek nem a gazdálkodó egyéni besorolása alapján kerülnek meghatározásra, tartalmuk és megjelenésük kötött.

„Az 5. számlaosztályon belül a költségnemek: **anyagköltség, igénybe vett szolgáltatások költségei, egyéb szolgáltatások költségei, bérköltség, személyi jellegű egyéb kifizetések, bérjárulékok, értékcsökkenési leírás**. A számlaosztályon belül - az eredménykimutatást

összköltség eljárással készítő vállalkozónak - elkülönítetten kell kimutatni az - egyébként költségnemnek, költségmegtérülésnek nem minősülő - **aktivált saját teljesítmények** tárgyévi értékének változását, mint a vele azonos nagyságú közvetlen költségek fedezetét, és az értékesítésre nem került teljesítmények közvetlen önköltséggel azonos értékét.” (2000. ÉVI C. TÖRVÉNY A SZÁMVITELRŐL 160.§ (3A))

4.2.2. Költségek költséghelyek szerint

Költséghely alatt olyan területileg lehatárolt szervezeti egységet értünk, melyet a költségek felmerülési helyének tekintünk. A funkcionalitást, valamint a szervezeti tagoltságot is figyelembe véve Páli (1973) az alábbi költséghelyi megbontást határozta meg, a mezőgazdasági tevékenységre vonatkozóan:

- alaptevékenység általános költségei: ide sorolta a fenntartó-, valamint az energiaszolgáltató egységek költségeit
- fő- és melléktevékenység költségei: négy szakterületre bontotta a költségeket úgymint növénytermelés, erdőgazdálkodás, mezőgazdasági jellegű melléktevékenység, valamint állattenyésztés költségei
- gazdálkodó szervezet központi költségei: melyek magukban foglalják a vezetés általános költségeit

A fenti besorolási rend – az ebben az időszakban alkalmazott számviteli technikáknak megfelelően –, kielégítő színvonalon biztosította az információkat a termelőszövetkezetek illetve az állami gazdaságok részére. Alkalmazása egészen a számvitel újrakodifikálásáig – mely eltörölte a kötelező költséghelyi megbontást – biztosított volt.

Páli (1973) véleménye szerint az egyes főágazatok közös költsége – mint pl. a takarmányozáshoz kapcsolódó tárolási és szállítási költségek, vagy a tenyésztésben résztvevő dolgozók bér- és járulékköltségei, stb. – hozzájárulnak a pontosabb költségszámításhoz, azonban kiemelt figyelmet kell fordítani a költség-haszon elv érvényesülésére.

4.2.3. Költségek költségviselők szerint

A költségviselők kialakításakor elsődleges cél, hogy a termelés ágazatai egyértelműen determinálják a kalkulációs egységeket. Azaz meg kell határozni, hogy mely tevékenységek jelentősek a gazdálkodó szempontjából, valamint kiemelt figyelmet kell fordítani az önköltségre, és ezáltal a jövedelmezőségre.

Sutus (SUTUS, 2002) véleménye alapján, az állattenyésztésben az egyes csoportok, ágazatok kialakítása annak függvénye, hogy egyrészt mi a hasznosítási cél, másrészt mekkora a főtermék relevanciája.

Az állattenyésztési ágazat – mint főágazat – költségeit és egyben hozamait sok tényező befolyásolja, gondoljunk csak a legtriviálisabbakra, mint pl. az anyaállatok száma, tartási körülmények, genetikai adottságok, stb.

Pontosan ezen összetett struktúrának köszönhetően a főágazati költségek igen széles skálán mozognak, a teljesség igénye nélkül az alábbi költség főcsoportokat emelhetjük ki:

- tartással kapcsolatos költségek
- gondozással kapcsolatos költségek
- gyógykezeléssel kapcsolatos költségek
- termékenyítéssel kapcsolatos költségek
- elletéssel kapcsolatos költségek

Az állattenyésztés költségeinek elszámolása során Sutus (SUTUS, 2002) az alábbi alapelvek érvényesítését javasolja:

- a belső állományváltozások esetén – tenyészállattá minősítés – a tartási költségek az átadás napjától terhelik az átvevő ágazatot
- a szaporulatok költségei, - egészen az elválasztásig, jelen téma tekintetében a tenyészállattá minősítésig vagy az értékesítésig – a tenyésztési ágazatot terhelik
- a tenyésztésben résztvevő anya- és apaállatok (tenyésztési célból tartott szuka és kan kutyák) költségei szintén a tenyésztési ágazat költségei között kerüljenek elszámolásra

Fentieket figyelembe véve megállapítható, hogy a tenyésztési célból tartott egyedek értékcsökkenése szintén ezen költségkategóriába sorolható, azaz a költségek a tenyésztési ágazatot terhelik. Igaz ez a jelenlegi számviteli törvény hatálybalépésétől, hiszen mint ahogy az már korábban bemutatásra került, a mostani szabályozást megelőzően ezen állatokra vonatkozóan, értékcsökkenés elszámolására nem volt lehetőség.

Miklósyné (MIKLÓSYNÉ ET AL, 2006) szerint a vemhes tenyészállatok költségeit – egészen a tenyészállattá minősítésig – a növendéknevelési ágazat terhére kell elszámolni. Bár tanulmányuk nem speciálisan a kutyatenyésztésre vonatkozóan tesz javaslatokat, véleményem szerint eme megállapítás nem helytálló, ezen tevékenységre vonatkozóan. Mint az már bemutatásra került a tenyésztésre szánt kutyák tenyészérettségükig mint beruházás, ezt követően, mint tenyészállatok kerülnek kimutatásra. Ennek megfelelően, meglátásom szerint költségeik a tenyésztési ágazatot terhelik.

4.3. Kalkulációs egység és séma

A termelési folyamat során – s kiemelten igaz ez a mezőgazdasági termelésre is – általában többféle termék keletkezik. Ennek megfelelően csoportosíthatjuk őket főtermékként, valamint mellék- és ikertermékként. Páli (1973) megfogalmazása alapján:

főtermék: az a termék melynek termelésére irányul a termelési folyamat

ikertermék: a termelési folyamat során több főtermék – mint egyenrangú termék – keletkezik, akkor ezen termékeket ikertermékeknek nevezzük

melléktermék: a főtermék termelése során, annak elválaszthatatlan részeként keletkezik, azonban értéke, gazdasági szerepe a főtermékhez képest elenyésző

Jelen kutatási téma szempontjából megállapítható, hogy a kutyatenyésztés során, mint a produktumként előállított kölykök, egyértelműen csak főtermékként azonosíthatóak. Ismereteim alapján, ezen tevékenységhez kapcsolódóan nem keletkezik sem melléktermék, sem ikertermék.

Kalkulációs séma alatt értendő a kalkulációs egységek meghatározott szempontok szerinti rendezése. Az, hogy az egyes tételek milyen tartalommal bírnak alapvetően a gazdálkodó költségvetési rendszere, valamint maga a kutatás célja határozza meg.

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény alapvetően nem írja elő az önköltség meghatározásának módszertanát, annak szabályozását a gazdálkodóra bízta. Sabján és Sutus (Sabján-Sutus, 2003) az alábbi sémát javasolja a mezőgazdasági termékek közvetlen önköltségének meghatározására:

1. táblázat Kalkulációs séma a mezőgazdasági termékek közvetlen önköltségének meghatározásához

1.	Közvetlen anyagköltség
	a) felhasznált vásárolt készletek értéke
	b) felhasznált saját termelésű készletek értéke
2.	Igénybe vett és egyéb szolgáltatások értéke
3.	Közvetlen bérköltség
4.	Személyi jellegű egyéb kifizetések
5.	Bérfelrakások
6.	Értékcsökkenési leírás
7.	Egyéb költségek
	a) segédüzemi költségek
	b) közös költségek
	c) különféle egyéb költségek
8.	Összes közvetlen költség: 1+2+3+4+5+6+7
9.	Le: melléktermék értéke
10.	Főtermék közvetlen költsége: 8-9
11.	Főtermék közvetlen önköltsége

Forrás: Sabján-Sutus, 2003

A kalkulációs tételek tartalmát az alábbiak szerint határozza meg:

- anyagköltség: mint ahogy az a kalkulációs sémából is megállapítható, anyagköltségként kerül elszámolásra egyrészt a kalkulációs időszak során felhasznált vásárolt készletek, másrészt a saját termelésű készletek könyv szerinti értéke. Továbbá anyagköltségként kerül elszámolásra a tevékenység végzéséhez felhasznált fűtőanyag, energia költség, a takarmány költsége, és a gyógyászati termékek költsége is.
- igénybevett szolgáltatások között jelennek meg a szállítási, rakodási díjak, kiállítások nevezési díja, grooming szolgáltatások díja, felvezetési díjak, bér munkaköltségek, általános karbantartási költségek. Egyéb szolgáltatások költségeként jelennek meg jellemzően a biztosítási díjak, hatósági díjak (MEOESZ tagsági díj)
- közvetlen bérköltségként mutatandó ki a kalkulációs egység előállításához felhasznált élőmunka pénzben kifejezett értéke (bruttó bér)
- bérjárulék: a bruttó bérhez kapcsolódó járulékok összessége
- értékcsökkenési leírás: az immateriális javak és a tárgyi eszközök terv szerinti értékcsökkenésének összege, kiemelten a tenyészállatok valamint az ellető láda és kölyök kennelek értékcsökkenésének összegét
- egyéb költségként jelennek meg a befejezetlen termelés felhasznált értéke, valamint a felosztott általános költségek értéke, továbbá az esetleges károk értéke

Mint ahogy az már korábban tisztázásra került a kutyatenyésztés során melléktermék nem jelentkezik, így a kalkulációs sémából tulajdonképpen ez a sor el is hagyható.

Bár számviteli szempontból nem releváns adat, azonban a piaci ár meghatározásához nélkülözhetetlen információt biztosít a produktum teljes önköltsége, melynek meghatározása a fenti kalkulációs séma kiegészítését követeli meg.

Ahhoz, hogy a kalkulációs egység teljes önköltségét megkapjuk, a fenti számításhoz hozzá kell adnunk azon költségek összegét melyek nem kapcsolódnak közvetlenül a termelési tevé-

kenységhez, azaz az értékesítési valamint a fel nem osztott általános költségek összegét. (VERESS-SISA-KARDOS, 2022)

Az állattenyésztésben teljesen általános eljárás, hogy a tenyészállatok élősúly önköltségen kerülnek elszámolásra, azonban ez csak azon állatok esetében járható út, ahol a főtermék esetében értelmezhető a tömeggyarapodás. A kölyökkutyák esetében – s meglátásom szerint minden kedvtelésből tartott állat esetében –, bár fizikálisan értelmezhető a jelenség, gazdasági tartalommal is bír, mégsem ad megfelelő eredményt a bekerülési értékre vonatkozóan. Számos olyan tényező van, melyek jelentős hatással bírnak az önköltségre, azonban nem kapcsolhatóak egyértelműen a tömeggyarapodáshoz, mint vetítési alap.

5. ANYAG ÉS MÓDSZER

A költségelszámoláshoz kapcsolódó alapvető cél, hogy a termékek valamint szolgáltatások önköltségének meghatározásakor az előállításukhoz kapcsolódó összes költség kimutatásra kerüljön, azaz a bekerülési érték részét képezze minden erőforrás felhasználás. A számviteli törvény alapelveiben is megjelenik ezen cél, hiszen az összemérés elve egyértelműen deklarálja, hogy egy adott időszak eredményének meghatározásához, ezen időszak bevételeit valamint költségeit és ráfordításait vehetjük számba.

Az előző fejezetekben tárgyalt általános mezőgazdasági esetekben azonban számos esetben ezen elv nem, vagy nem megfelelően érvényesül. Gondoljunk itt elsősorban a mezőgazdasági termelés vertikális mivoltára. Bár a számviteli törvény továbbra sem fogalmaz meg konkrét eljárásokat, módszereket, kalkulációs sémákat az önköltség meghatározására vonatkozóan, azt azonban előírja, hogy a gazdálkodó által összeállított mérlegben, a saját termelésű készletek valamint a saját előállítású eszközök bekerülési értéken jelenjenek meg, azaz meg kell határozni ezen eszközök közvetlen költségét.

Ebből fakadóan, tehát minden gazdálkodónak – legalább a mérleg fordulónapjára vonatkozólag – olyan utókalkulációval kell rendelkeznie, mely a költségeket legalább közvetlen önköltség szintig kategorizálja, ezzel teljesítve a saját termelésű készletek, saját előállítású eszközök, mérlegértékének meghatározására vonatkozó kötelezettségeit. (MIKLÓSYNÉ ET AL., 2006)

Ezen kötelezettség teljesítésének legegyszerűbb módja, ha a gazdálkodó tudatosan, – megfelelő alapossággal megtervezett – költségviselők szerint gyűjti költségeit. Ezen adatok birtokában már az egyenértékszamos osztókalkuláció módszerével viszonylag könnyen meghatározhatóak a termékek, szolgáltatások önköltsége. Azonban nem szabad megfeledkezni arról sem, hogy a módszer legnagyobb előnye egyszerűségében rejlik, mely egyben hátránya is. Hiszen az egyenértékszamos osztókalkulációs modell alkalmazása során, figyelmen kívül hagyjuk a költségek, ráfordítások arányának dinamikus változásából eredő hatásokat. (SISA, 2022)

Jelen dolgozat szempontjából további nehezítő körülményként fogalmazhatjuk meg, hogy az óriás schnauzerek élő szervezetek, és eme tényből fakadó sajátosságokat nem hagyhatjuk figyelmen kívül. Ebből következően ezeket a biológiai sajátosságokat, a kalkulációs modell kidolgozása során figyelembe kell vennünk.

5.1. Adathalmaz

Bár Magyarországon számos FCI⁵ által regisztrált óriás schnauzer kennel van, kutatásom szempontjából csak azokat vettem számításba, ahol egyrésztől fekete óriás schnauzer tenyésztéssel foglalkoznak (kiszűrve a többi só-bors illetve ezüst-fekete színváltozatot), másrésztől aktív tenyésztési programmal rendelkeznek.

Aktív tenyésztési programmal rendelkezőnek tituláltam azon tenyészeteket, ahol legalább évente egy alom születése biztosított, mind az elmúlt időszakra vonatkozóan mind pedig a jövőbeli terveket illetően.

Mindezt tettem annak érdekében, hogy a költségfajták azonosítása, az erőforrások felhasználásának egyenletessége azonosnak tekinthető legyen, illetve hogy a tiszavirág életű tenyésztők – akik a könnyű meggazdagodás reményében, ezen tevékenység folytatására adják fejüket – által okozott torzító hatások kiszűrésre kerüljenek.

Ennek megfelelően hat darab tenyészetet tudtam azonosítani Magyarországon. Ezen hat tenyészet közül négy tenyésztővel készítettem mélyinterjút. Egységes kérdésüknek megfelelően a kennel neveket nem teszem közzé, a továbbiakban X_1 , X_2 , X_3 , és X_4 jelöléssel hivatkozom rájuk.

A kutatáshoz az alábbi termelési adatokat használtam fel:

- állományváltozásra vonatkozó analitikák
- egyedi utókalkulációk
- az egyes egyedek tenyésztési adatai
- az összes közvetlen költség, esetlegesen költségviselői megbontásban

A dolgozatban az alábbi költségkategóriák jelennek meg:

- vásárolt és saját előállítású takarmányok költsége
- orvosi kezelések költségei
- fedeztetés és a sperma költsége
- villamos energia költsége
- egyéb anyagok költsége

⁵ Federation Cynologique Internationale

- karbantartási költségek
- törzskönyvezés költsége
- egyéb igénybevett szolgáltatások költsége
- munkabér és kapcsolódó járulékok költsége
- terv szerinti értékcsökkenés költsége
- általános költségek

Fenti költségkategóriába sorolt tételek minden esetben a szuka általa világra hozott kölykökre vonatkoztatva értendők.

5.2. A tenyésztés költségei

Vásárolt és saját előállítású takarmányok költsége

Minden kétséget kizáróan az egyik legjelentősebb és egyben legnehezebben megfogható költség. Az interjú során mindegyik tenyésztő azt az álláspontot képviselte, hogy ezen kategóriába csak azon takarmányozással kapcsolatos költségeket sorolja, mely az utódokhoz kapcsolható. Ezen megközelítéssel teljes mértékben egyetértek. Gyakorlati megvalósítása – nehézsége miatt – azonban véleményem szerint téves, hiszen a tenyésztők csak azon elfogyasztott erőforrások pénzértékben kifejezett értékét sorolták ide, melyet már ténylegesen születésük után a kölykök önállóan fogyasztottak el.

Meglátásom szerint ezzel jelentősen torzítva az ezen kategóriába eső költségek összegét. Mint ahogy azt már korábban felvettem az állattenyésztés, biológiai folyamatok összessége, azaz mindazon plusz energiaszükséglet mely a szukanál jelentkezik a vemhesség alatt, már egyértelműen a kölykök bekerülési értékébe számítandók.

Zentek és Meyer Ernährung des Hundes (2010) című kiadványukban a kutyák energiaszükségletének meghatározására az alábbi általános képletet javasolják:

$$\text{létfenntartó energiaszükséglet} = 0,52 \text{ MJ} * \text{testtömeg (kg)}^{0,75}$$

Egy átlagos szuka óriás schnauzer testtömege 35 kg és 38 kg között van. Ha a számtani átlagból indulunk ki, akkor egy 36,5kg testtömegű egyed energiaszükséglete: 7,72MJ/nap azaz 1843,89 kcal/nap.

Azonban a fenti tanulmányra hivatkozva fontos kiemelni, hogy a vemhes szukák energiaigénye a normál érték másfélszerese, vagyis a fenti példára vetítve a 36,5 kg testtömegű vemhes szukánk energiaigénye: $1,5 * 7,72\text{MJ} = \underline{11,58 \text{ MJ/nap}}$ azaz $\underline{2\,765,84 \text{ kcal/nap}}$.

Mint ahogy azt láthatjuk a vemhesség miatt mintegy 3,86MJ plusz energiára van naponta szüksége a szuka kutyának. Véleményem szerint szükséges, és helyes eljárás, hogy az utódok bekerülési értékének részét képezi az ezen többlet energiafelhasználásból eredő költségek összessége.

Ezen növekedés még intenzívebbé válik a szülést követően, hiszen a szoptatási időszakban a tejtermelés komoly energiaszükséglettel jár. Ezen energiaszükséglet mértéke arányosságot mutat a kölyök számának változásával. (ZENTEK, 2010)

- 1 kölyök esetén az energiaszükséglet, a létfenntartó energiaszükséglet * 1,5
- 4 kölyök esetén az energiaszükséglet, a létfenntartó energiaszükséglet * 2
- 6 kölyök esetén az energiaszükséglet, a létfenntartó energiaszükséglet * 3
- 10 kölyök esetén az energiaszükséglet, a létfenntartó energiaszükséglet * 4

A vizsgálat során a tenyésztők átlagos alomszáma 2022. évben 8,25 db azaz 8 db kölyök/alom.

2. táblázat Élve született kölyök száma az egyes tenyészetekben.

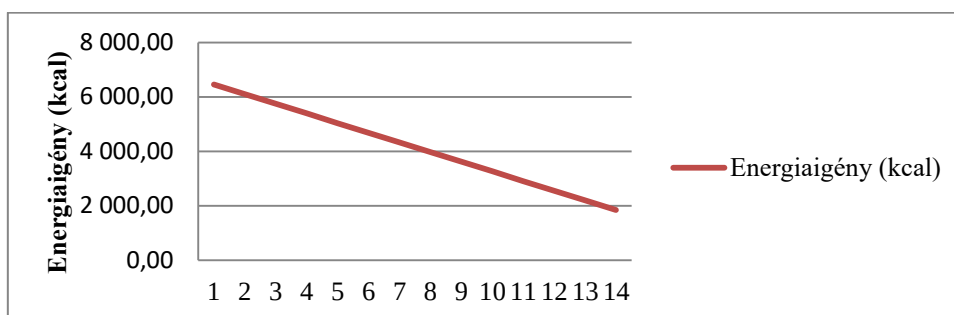
<i>Tenyészet</i>	<i>Alomszám (db)</i>
X1	8
X2	10
X3	7
X4	8
<i>Átlag:</i>	<i>8,25</i>

Forrás: saját szerkesztés (2022)

Ha a korrekciós tényezőre is elvégezzük az arányosítást megkapjuk, hogy 8 kölyök esetében ezen szám: 3,5. Vagyis a szoptatási időszakban a 8 db utódot ellátó anyaállat energiaszükséglete az alábbiak szerint alakul: $7,72\text{MJ} * 3,5 = 27,02\text{MJ/nap}$ azaz $6\,453,62\text{kcal/nap}$.

A kutyák vemhessége 63 napig tart, de ténylegesen ez 58-68 nap között változik. Bár a hormonális változásoknak köszönhetően a szukák már az első időszakban is megnövekedett étvággal rendelkeznek, fontos szabály, hogy ekkor még nem emelhető a napi ételmennyiség, ezzel elkerülve az elhízás lehetőségét és az ebből fakadó káros következményeket. Vagyis a bevett gyakorlat szerint a vemhes szukák félidőig a normál mennyiségű táplálékot kapják. Ellést követően a kölyökkutyák az első három hétben kizárólag anyatejjel táplálkoznak, majd a következő két hétben folyamatosan átszoktatásra kerülnek a számukra kifejlesztett kölyök tápokra. Az átszoktatási időszakra egy egyenletes eloszlást feltételezek, vagyis a két hétre eső plusz energiatöbbletet egyenletesen redukálom a normál energiaszintig.

1. ábra A szoptatás 3-4. hetében jelentkező energiatöbblet



Forrás: saját szerkesztés (2022)

Fenti adatok immáron összegezhetőek, melynek során megállapítható, hogy mekkora többlet energiaszükséglet jelentkezik naponta a szukáknál abból fakadóan, hogy vemhesek, illetve szoptatnak.

3. táblázat Energiaszükséglet alakulása

Időszak	<i>Energiaszükséglet naponta</i>	
	MJ	kcal
normál időszak	7,72	1 843,89
vemhesség második fele	11,58	2 765,84
szoptatási időszak	27,02	6 453,62

Forrás: saját szerkesztés (2022)

Ahhoz, hogy az egyes időszakokra vonatkozó összesen energiaszükségletet meghatározásra kerüljön, szükséges ezen periódusok hosszát napokban kifejezve meghatározni.

Ezek alapján:

- vemhesség második fele: 32 nap
- szoptatás első három hete: 21 nap
- szoptatás negyedik és ötödik hete: 14 nap

Ezek után már meghatározható az egyes időszakokra vonatkozó összesen energiaszükséglet, melyet a 4. táblázat szemléltet.

4. táblázat Energiaszükséglet az egyes periódusokra

Időszak	Energiaszükséglet időszakra	
	MJ	kcal
vemhesség második fele	370,56	88 506,88
szoptatási időszak első három hete	567,42	135 526,02
szoptatási időszak negyedik és ötödik hete	243,18	58 082,57
<i>Összesen:</i>	<i>1 181,16</i>	<i>282 115,47</i>

Forrás: saját szerkesztés (2022)

Fentiekből megállapítható, hogy a vemhesség alatt, valamint azt követően – 67 napra vonatkozóan – a szukának 282 115,47 kcal energiára van szüksége. Az is megállapítható, hogy ugyanezen szukának a létfenntartáshoz szükséges energiaszükséglete 67 napra vonatkozóan 123 540,63 kcal.

A két szám különbsége azon energiatöbblet értékét határozza meg, mely a vemhesség illetve az utódok ellátásához kapcsolódik.

Fenti példából kiindulva megállapítható, hogy egy 36,5kg testtömegű nyolc utódot ellő szuka többlet energiaszükséglete 158 574,84 kcal.

A mélyinterjúk során megállapításra került, hogy a fedeztetéstől kezdve a tenyésztők kiemelt figyelmet fordítanak a szuka megfelelő tápanyagtartalmú táppal való ellátására. Ezen igényeket maximális mértékben kielégíti a Royal Canin Giant Starter Mother & Babydog táp.

A tápra vonatkozó metabolizálható energia értéke 4 173,0 kcal/kg. (WWW.ZOOPLUS.HU) Ezek alapján a fenti energiaigényből kiindulva meghatározható, hogy mennyiségben kifejezve hány kg plusz száraztáp fogy el az időszakokra vetítve.

többlet fogyasztás (kg) = többlet energiaszükséglet / metabolizálható energia értéke

$$158\,574,84 \text{ kcal} / 4\,173,0 \text{ kcal/kg} = 38,00 \text{ kg.}$$

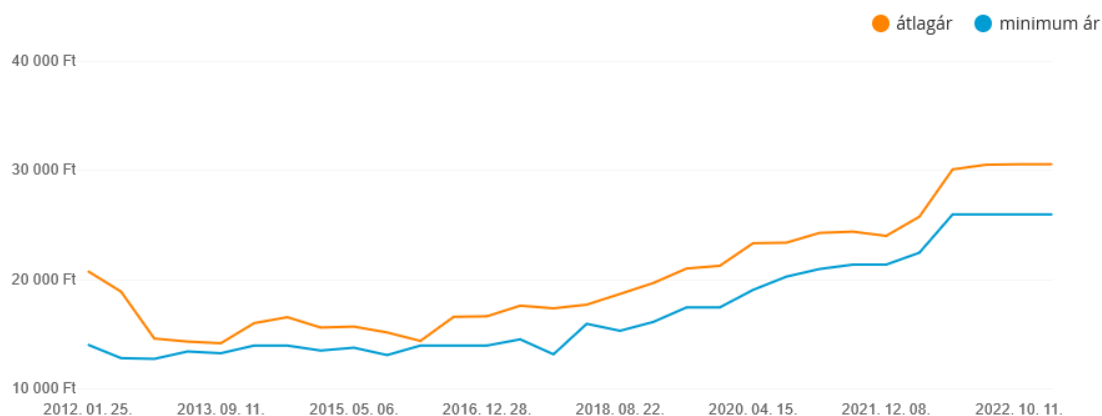
Tehát a vemhesség valamint a szoptatási időszakra jutó energiaigény fedezetét 38 kg száraz-táp elfogyasztása jelenti.

Mivel rendelkezésünkre áll tömeg mértékegységben [kg] a többletként elfogyasztott táp mennyisége, ezáltal már pénzértékben kifejezhető a felosztandó költség összege. Az átlagár meghatározásához az arukereso.hu weboldal szolgáltatását vettem igénybe ahol kronologikus sorrendben láthatjuk nevezett kutyaeledel átlag és minimumárát, melyet a 2. ábra szemléltet.

2. ábra Royal Canin Giant Starter Mother & Babydog 15kg kutyatáp fogyasztói árának alakulása

Árdiagram

Áttekintést kaphat a termék árának alakulásáról.



Forrás: <https://kutyatap.arukereso.hu/>

A vonaldiagramból egyértelműen megállapítható hogy az elmúlt egy évben jelentős áremelkedés tapasztalható. Ezen hatás kisimításának érdekében 2022. évre vonatkozóan egyszerű számtani átlaggal határoztam meg az átlagos átlagárat, mely ezek alapján:

2021. december 08. átlagár: 24 026 Ft/csomag

2022. október 12. átlagár: 30 577 Ft/csomag

Átlagos átlagár: 27 302 Ft/csomag

Tehát az irányadó időszak átlagos átlagára 27 302 Ft/csomag. Egy csomag 15kg száraztápot tartalmaz, azaz a 38kg többlet 2,53 csomaggal fedezhető mely pénzértékben kifejezve 2,53 csomag * 27 302 Ft/csomag = 69 074 Ft felosztandó költséget jelent nyolc kölyökre vonatkoztatva.

Fentiekből következtetve egy kölyök bekerülési értékében megjelenő, az anya táplálásából fakadó közvetett, de ugyanakkor **közvetlen költség 8 634 Ft/kölyök**.

Azonban a takarmányok értékében nem csupán ezen tételek összessége jelenik meg, természetesen itt kerülnek kimutatásra a kölykök által közvetlenül elfogyasztott tápok pénzben kifejezett értéke is. Mint ahogy arra korábban utaltam már, a gyakorlatban a tenyésztők ezen költségkategóriába eső költségeket tulajdonképpen csak a kölykök által közvetlenül elfogyasztott tápok költségével azonosítják.

A számítás logikája teljes mértékben megegyezik a korábban használt módszerrel, annak kölykökre vonatkozó átdolgozása mellett.

$$\text{nagytestű kölyökkutyák energiaszükséglet} = 0,75 \text{ MJ} * \text{testtömeg (kg)}^{0,75}$$

A számítások elvégzése során a szoptatás negyedik és ötödik hetére vonatkozóan logikusan ugyanazon linearitást kellene feltételeznem, mint a szuka esetében, azzal a különbséggel, hogy míg ott egy degresszív tendencia jelentkezik, ebben az esetben az megfordulna és egy progresszív tendenciát kellene alkalmazni. Azonban a tapasztalat, mást mutat. A kölykök eltérő intenzitással fogyasztják az anyatejet és a száraztápot. Ennek pontos mérése nem kivitelezhető, így azon tapasztalati úton nyert tényre támaszkodom, mely alapján ezen arány fele-fele részben oszlik meg.

További problémát jelent a kölykök testsúlyának meghatározása, hiszen számos befolyásoló tényező alakítja ezen adatokat. Ezen probléma áthidalására ismét az átlagolás módszerét hívtam segítségül. Az egyednyilvántartó lapok legalább heti rendszerességgel tartalmazzák az egyes egyedek testtömegét. Első lépésben átlagolással meghatároztam az adott tenyészetben, adott hétre vonatkozó átlagos testsúlyt. Majd második lépésben a tenyészetenként meghatározott heti átlagos testtömeg értékét átlagoltam a kutatásba bevont tenyészetekre vonatkozóan.

Ezen eredményeimet szemlélteti az 5. táblázat.

5. táblázat Kölykök átlagos testsúlya

<i>Tenyésztő</i>	<i>Kölykök testtömege (kg), heti bontásban</i>								
	0. hét	1. hét	2. hét	3. hét	4. hét	5. hét	6. hét	7. hét	8. hét
X1	0,53	0,99	1,72	2,51	3,02	4,00	5,17	6,48	7,60
X2	0,51	1,01	1,80	2,49	3,16	4,15	5,29	6,32	7,25
X3	0,52	0,92	1,63	2,38	2,99	3,89	5,12	6,60	7,95
X4	0,50	0,96	1,67	2,55	3,09	3,97	4,98	6,18	7,32
<i>Átlagos átlagolt testtömeg (kg)</i>	<i>0,52</i>	<i>0,97</i>	<i>1,71</i>	<i>2,48</i>	<i>3,07</i>	<i>4,00</i>	<i>5,14</i>	<i>6,40</i>	<i>7,53</i>

Forrás: saját szerkesztés (2022)

Ezt követően már meghatározható az egyes hetekhez tartozó energiaszükséglet. Mivel a kölykök az első három hétben kizárólag anyatejjel táplálkoznak így ezen időszakot kihagyjuk a kalkulációból, az ezen időszakra eső költségeket már meghatároztuk. A következő két hétben a szükséges energiát részben az anyától részben pedig önálló táplálékfelvétellel biztosítja önmaga számára.

A pontos megoszlási arány nem meghatározható, hiszen nem mérhető az egyes kölykök által felvett anyatej mennyisége, továbbá az egyedek fejlődésének eltérő intenzitása sem meghatározható. Ennek érdekében tapasztalati úton azon egyszerűsítéssel élek, hogy a születést követő negyedik és ötödik hétben az anyatej valamint a kölyöktáp fogyasztása fele-fele arányban történik. Ennek megfelelően ezen két hétre vonatkozóan a számított energiaszükségletet megfeleltetem. Ennek eredménye látható a 6. táblázatban.

6. táblázat Kölykök energiaszükséglete

	Hét				
	4	5	6	7	8
Átlagos energiaszükséglet (kcal) / kölyök	2 909,13	3 544,45	4 280,15	5 049,17	5 701,22
Átlagos energiaszükséglet (kcal) / alom (8 kölyök)	23 239,72	28 389,20	34 240,92	40 343,45	45 593,24
<i>Korrigált átlagos energiaszükséglet (kcal) / alom (8 kölyök)</i>	<i>11 619,86</i>	<i>14 194,6</i>	<i>34 240,92</i>	<i>40 343,45</i>	<i>45 593,24</i>

Forrás: saját szerkesztés (2022)

Ezt követően az összes energiaigényt – 145.992,07 kcal – elosztjuk a száraztáp metabolizálható energiaértékével így megkapjuk tömegmértékegységben [kg] a felhasznált táplálék összesen mennyiségét.

$$\text{felhasznált mennyiség [kg]} = 145.992,07 \text{ kcal} / 4.173,0 \text{ kcal/kg} = 34,98 \text{ kg}$$

Ezen adat ismeretében már meghatározható a nyolc kölyök által elfogyasztott száraztáp költsége: $(34,98 \text{ kg} / 15\text{kg}) * 27\,302 \text{ Ft/csomag} = 63\,668 \text{ Ft}$

Vagyis egy kölyök által elfogyasztott táplálék közvetlen költsége: 7 959 Ft/kölyök.

Immáron mindkét oldalról megállapításra kerültek a számított adatok, melyeket összegezve megállapítható, hogy a modellben felállított feltételek mellett a takarmányozási költségek összege miként alakult.

7. táblázat Takarmányozás költsége

<i>Tényező</i>	<i>Takarmányozási költség Ft / kölyök</i>
Közvetetten a szukán keresztül	8 634
Közvetlenül önálló táplálkozással	7 959
<i>Közvetlen költség:</i>	<i>16 593</i>

Forrás: saját szerkesztés (2022)

Fentiek alapján tehát egy kölyök bekerülési értékének meghatározásakor **takarmányozási költségként 16 593 Ft** költség merül fel.

Ha a közvetlen illetve közvetett takarmányozási költségek megoszlását vizsgáljuk, akkor egyértelműen láthatjuk, hogy utóbbi módon keletkező költségek magasabbak a közvetlen módon keletkezőknél. Ezen tényre alapozva a **H3 hipotézisemet elfogadom**, az indirekt takarmányozási költség jelentős részt képvisel.

Mint ahogy arra már korábban utaltam, a mélyinterjúk során egyértelműen kiderült, hogy a tenyésztők ezen költségekkel nem, vagy nem megfelelően kalkulálnak. Konkrét analitikával egyikőjük sem rendelkezett, az ezen tényezőből eredő költségeket nagyvonalú becsléssel állapítják meg. Ezen eredményeket, illetve a kalkulált összegetől való eltérés mértékét szemlélteti a 8. táblázat.

8. táblázat Becsült és kalkulált takarmányozási költségek

(Ft)	Tenyészet			
	X1	X2	X3	X4
Tenyésztői takarmányozási költség	12 000	10 000	9 000	8 000
Kalkulált takarmányozási költség	16 593	16 593	16 593	16 593
Különbség (kalkulált-tenyésztői)	4 593	6 593	7 593	8 593

Forrás: saját szerkesztés (2022)

Fenti adatok tükrében levonhatjuk azon következtetésünket, hogy a tenyésztők a kölykök bekerülési értékében megjelenő takarmányozási költségeket alulbecsülik.

Orvosi kezelések költsége

Az orvosi kezelési költségek meghatározása során három egymástól jól elkülöníthető szakaszt különböztethetünk meg.

- általános közvetett orvosi költségek: ezen kategóriába sorolom azon tételeket, melyek nem közvetlenül az utódok születéséhez kapcsolódnak, azonban felmerülésük, létezésük ehhez kapcsolható, így a kölykök bekerülési értékében megjeleníthetőek
- specifikus, a fedeztetéshez valamint az elléshez kapcsolódó tételek: ide tartoznak azon tételek, melyek már konkrétan egy tervezett alomhoz kapcsolódnak

- kölykök egészségügyi ellátásának költsége: azon költségek összessége, melyek konkrétan a kölykök egészségügyi ellátásához kapcsolódnak

Azon eb tulajdonosok kik a fajta szolgálatába állva, a tenyésztés rögzös útjára lépnek, tulajdonukban álló egyedeiknek számos tenyésztési kritériumnak kell megfelelniük. Egyfelől kiállítási eredményeket kell prezentálniuk másrészt tenyésztésbe csak egészséges ebek állíthatók, azaz szigorú egészségügyi kritériumoknak kell megfelelniük.

Ezen feltételek egyrésztől megjelennek a fajtagondozó szervezetek tenyésztési szabályzataiban, másfelől formálják a piaci szereplők igényei.

A Magyarországi Schnauzer Pinscher és Dobermann Klub tenyésztési szabályzatának ide vonatkozó rendelkezése: „Az MSPDK által gondozott fajták esetében nagyon ritkák a kinológia területén közismert multifaktoriális kóreredetű betegségek, amelyek poligénes öröklődésűek és kialakulásukban a környezeti faktorok is jelentős szerepet játszanak. A fentiek miatt az MSPDK nem óhajt eltúlzott súlyt helyezni a poligénesen öröklődő betegségek szűrésére. A klub, a tenyésztésbe vétel előfeltételeként, a tenyésztői felelősség minimalizálása érdekében egyféle egészségügyi szűrés kötelezettségét vezeti be. A törpe a fajták esetében a PRA szűrést, az óriás és közép méretű (standard) fajták esetében a csípőízületi diszplázia szűrést, írjuk elő. *Megjegyzés: A MEOESZ törzskönyvezési szabályzatának 3.§(4) alapján az eb szűrővizsgálatainak eredményeiről (a kötelező PRA és HD valamint a nem kötelezően, ám tenyésztői felelősségtudatból adódóan elvégzett egészségügyi szűrések adatairól) az MSPDK Tenyésztésvezetője igazolást állít ki, hogy a törzskönyvben, illetve az annak alapján kiállított származási lapon feltüntethetők legyenek.*”(MSPDK: TENYÉSZTÉSI SZABÁLYZAT 4. PONT)

Mint látható, maga a fajtagondozó szervezet kötelezően előírja a csípőízületi diszplázia szűrés elvégzését, a tenyésztési engedély kiadásához. Azonban, érthető módon minden leendő kutyatulajdonos egy egészséges a fajtára jellemző betegségektől mentes kölyköt szeretne magának tudni. Ebből fakadóan már nem elégséges a kötelező szűréseket elvégezni. Az óriás schnauzerek tekintetében az alábbi vizsgálatok elvégzése javallott:

- csípő-, könyök-, és vállízület diszplázia szűrése
- PRA (progresszív retina atrófia) genetikai szűrés
- DCM (dilatációs cardiomyopathia) genetikai szűrés

Ahogy az már korábban megállapításra került a tenyésztésre szánt szukák esetében ezen tételek a bekerülési érték részét képezik, és a gazdálkodó (tenyésztő) az évről-évre jelentkező értékcsökkenési leírás során számolja el költségként.

Ugyanazon gondolatmenet mentén, mint amelyet már a takarmányozási költségeknél is alkalmaztam, véleményem szerint helyes eljárás lenne ezen költségek összegét felosztani az utódokra. Hiszen alapvetően ezen tételek csak azért jelentkeznek, mert a szukát tenyésztésbe állítjuk, és az utódok piaci értékét valamint keresletét növelik.

Ennek megfelelően itt is kalkulálom a közvetett orvosi költségek összegét, mely ténylegesen a fenti vizsgálatok költségével egyezik meg.

A nehézséget az egységek számának meghatározása okozza. Teljesen egyértelmű, hogy nem lenne igazságos pusztán az aktuális alomra szétosztani ezen tételek összegét, azonban a tenyésztésre szánt szukák értékcsökkenésének kalkulációja során már meghatároztuk, hogy hasznos idejük hat év. Általánosan elfogadott, hogy egy szuka minimálisan két év kihagyással vonható fedeztetésbe azaz aktív ideje alatt összesen három alkalommal fialhat.

A tenyésztők által szolgáltatott adatokból számolt átlagos alomszámot nyolc kölyök/alomban határoztuk meg, vagyis a kalkulált utódok száma 24 kölyök.

Mint szinte minden szolgáltatásra, az állategészségügyi ellátásokra is teljes mértékben igaz, hogy az egyes vizsgálatok díjtétele, szolgáltatónként változik. A displázia szűrés két egymástól jól elkülöníthető tételből tevődik össze: altatás, és a röntgenfelvétel elkészítése. Ezen díjtételek kalkulációját akként végeztem, hogy a magyarországi vezető állatkorházak/szakrendelők díjtáblázatából a fenti vizsgálatok díját átlagoltam.

Az elkészült felvételeket továbbítani kell a Magyar Kisállat Ortopédiai Egyesület részére, ahol a bizottság kiadja hivatalos szakvéleményét, igazolását, melynek díjtétele egységesen 6 000 Ft/ízület. (WWW.KISALLATORTOPEDIA.HU)

A genetikai vizsgálatok elvégzéséhez – monopol helyzete miatt – a SeqOmics Botechnológiai Kft. szolgáltatásait lehet igénybe venni, ahol a genetikai vizsgálatok ára egységesen 10 000 Ft/vizsgálat. (WWW.HOME.SEQOMICS.HU)

Ezen tételek összesítését, valamint 1 kölyökre vonatkozó összegét szemlélteti a 9 táblázat.

9. táblázat Közvetett orvosi vizsgálatok jegyzéke

<i>Vizsgálat</i>	<i>Díjtétel (Ft)</i>
Altatás	8 500
Röntgenfelvétel (3 db)	20 000
Szakvélemény díja	18 000
Vérvételi díj	5 000
PRA genetikai teszt	10 000
DCM genetikai teszt	10 000
<i>Összesen:</i>	<i>71 500</i>
<i>1 kölyökre felosztva</i>	<i>2 979</i>

Forrás: saját szerkesztés (2022)

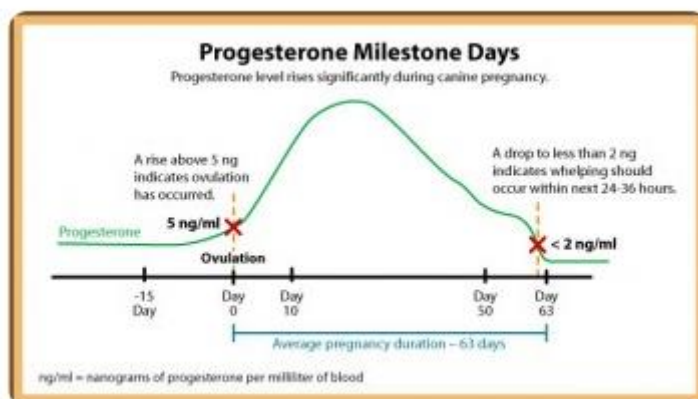
Fentiek alapján egy kölyökre vetítve az általános közvetett orvosi költségek összege 2 979 Ft.

A fedeztetés időpontjának meghatározása kritikus pont egy alom tervezése során. Egy szuka tüzelési periódusa három szakaszra bontható:

- előivarzás (7-9 nap)
- ivarzás (5-9 nap)
- utóivarzás

A fogantatás az ivarzási szakaszban történik, ugyanis ilyenkor indul be a peteérés. Ezen szakasz jellemzően 5-9 napig tart. Azonban sajnos semmilyen külső jel nem mutatkozik arra vonatkozóan, hogy mikor jött el az idő. A fedeztetés sikeressége pedig attól függ, hogy a kan a megfelelő időpontban álljon rendelkezésre. Ennek meghatározása újabb orvosi vizsgálatok bevonásával lehetséges, folyamatosan mérni kell a szuka progeszteron szintjét.

3. ábra Progesteronszint alakulása a szukánál



Forrás: www.kubuscan.com

Mivel a vizsgálat szérumból történik, így díjtétele ismét két részből tevődik össze, vérévétel valamint a progesteron szint meghatározása. Azonban ezt nem csak egy alkalommal kell elvégezni, hiszen minden egyed más biológiai paraméterekkel rendelkezik, nem meghatározható előre (nem lineáris), hogy a progesteron szintje mikor éri el a fedeztetés sikerességét biztosító értéket.

A megkérdezett tenyésztők utolsó almutk tervezésekor az alábbi táblázatban bemutatott alkalommal vitték szukáikat ezen vizsgálatra

10. táblázat Progesteron szint mérés alkalmainak száma

Tenyészet	Progesteron szint mérés (alkalom)
X1	3
X2	2
X3	2
X4	2
<i>Átlag:</i>	2,25

Forrás: saját szerkesztés

Megállapítható, hogy a tenyésztők a fedeztetés előtt jellemzően 2 alkalommal készíttetnek progesteron vizsgálatot.

A progeszteron szint mérés mellé kiegészítő vizsgálatként szükséges lehet a hüvelykenet mikroszkópos vizsgálata, melynek segítségével meghatározható a hüvelynyálkahártya sejtösszetétele, ezzel is pontosítva a fedeztetés időpontját.

A fedeztetést követően (25-30. nap) annak sikerességéről, valamint a leendő alomszám becslésének egyetlen megbízható módja az ultrahangos vizsgálat.

Egy normál, problémamentes alom születése során a specifikus, fedeztetéshez valamint az elléshez kapcsolódó tételek ezen elemekből állnak. Természetesen előfordulhatnak komplikációk, esetleges császármetszések, de a vizsgálatba vont tenyésztőknél ilyen tételek még nem fordultak elő. Az óriás schnauzerek esetében – köszönhetően nagy termetüknek – jellemzően normál, komplikációmentes ellésre számíthatunk.

Immáron lehetőségünk van összegezni a felmerült költségeket, melyet a 11. táblázat szemléltet. Ez alapján egy nyolc kölyökből álló alom esetén kölyöknként 6 125 Ft költséggel kalkulálhatunk.

11. táblázat Specifikus orvosi költségek

<i>Vizsgálat</i>	<i>Díjtétel (Ft)</i>
Vérvételi díj (2db)	10 000
Progeszteron szint mérés (2db)	16 000
Kenetvizsgálat	13 000
UH vizsgálat	10 000
<i>Összesen:</i>	<i>49 000</i>
<u><i>1 kölyökre felosztva</i></u>	<u><i>6 125</i></u>

Forrás: saját szerkesztés (2022)

Az orvosi költségek vizsgálata során elérkeztünk az utolsó kategóriához, mely a megszületett kölykök orvosi ellátásaihoz kapcsolódnak. Mivel a tenyésztők nem számoltak be speciális esetről, így a továbbiakban a normál születés utáni kezelésekből indulok ki.

A kedvtelésből tartott állatok tartásáról és forgalmazásáról szóló 41/2010. (II. 26.) Korm. rendelet (2.) bekezdése alapján: „Ebet forgalmazni, illetve tulajdonjogát forgalmazásnak nem minősülő más módon átruházni kizárólag az állatot azonosító elektronikus transzponderrel (bőr alá ültetett mikrochip) történő megjelölése után lehet...”

Vagyis a megszületett kölyköket minden esetben elektronikus transzponderrel kell ellátni, melynek költsége elég nagy szórást mutat, de a PetvetData rendszerben való regisztrációval egybekötött átlagos ár 6 000 Ft/mikrochip.

A kölyökkutyák oltási programja kiemelten fontos. Bár az anyatejjel megkapják a szükséges ellenanyagokat a kezdeti időszakban, azonban ezt követően mielőbb el kell kezdeni a szükséges oltási programot, melynek egy lehetséges verziója:

- 2 hetes kor: féreghajtás
- 4 hetes kor: féreghajtás
- 6 hetes kor: féreghajtás és Parvovirus elleni oltás
- 7,5 hetes kor: féreghajtás és Parvovirus elleni oltás (ismétlés)
- 8 hetes kor: féreghajtás és Kombinált oltás (szopornyica, leptospirozis, kennel köhögés, rubarth-kór, parvovirus elleni védőoltás egyben)

Az oltási program itt még nem ér véget, azonban mivel a kölykök nyolc hetes koruk után már értékesíthetőek, így ezen tételek költsége már az új tulajdonost terhelik.

Ezen költségek összesített analitikája látható a 12. táblázatban

12. táblázat Kölyök egészségügyi költségei

<i>Vizsgálat</i>	<i>Díjtétel (Ft)</i>
mikrochip, regisztrációval (8db)	48 000
féreghajtás (2 hetes korban, 8db)	3 450
féreghajtás (4 hetes korban, 8db)	3 450
féreghajtás (6 hetes korban, 8db) + Parvovirus elleni oltás	54 650
féreghajtás (7,5 hetes korban, 8db) + Parvovirus elleni oltás	54 650
féreghajtás (8 hetes korban, 8db) + Kombinált oltás	56 650
<i>Összesen:</i>	<i>220 850</i>
<u>1 kölyökre felosztva</u>	<u>27 606</u>

Forrás: saját szerkesztés (2022)

Immáron elérkeztünk azon ponthoz amikor az orvosi költségek összegezhetőek.

13. táblázat Kölyök orvosi költségeinek alakulása

<i>Orvosi költségek</i>	<i>Költség (Ft/kölyök)</i>
általános közvetett költségek	2 979
specifikus, a fedeztetéshez valamint az elléshez kapcsolódó költségek	6 125
kölyök egészségügyi ellátásának költsége	27 606
<u><i>1 kölyökre jutó orvosi költségek:</i></u>	<u><i>36 710</i></u>

Forrás: saját szerkesztés (2022)

Fedeztetés és a sperma költsége

Alapvetően semmilyen kötelező szabály nincs ezen tételre vonatkozóan. A felek szabad akaratuk szerint állapotodnak meg, azonban a gyakorlatban számos íratlan szabállyal találkozunk. A kan tulajdonosát a fedeztetésért vagy pénzösszeg illeti meg, vagy pedig első választási joggal egybekötött kölyök. Manapság már koránt sem idegen az, hogy a szukák mesterséges úton kerülnek megtermékenyítésre. Ennek oka jellemzően az, hogy a szuka és a kan jelentős távolságra vannak egymástól (más ország, esetleg másik földrész) így nem biztosítható, hogy a kan a megfelelő időpontban rendelkezésre álljon. Azonban akár természetes, akár mesterséges úton történik a megtermékenyítés, annak nincs hatása a szuka tulajdonosa által fizetendő fedeztetési díjra.

Mint ahogy arra már utaltam a fedeztetés ellenértéke igen változó, számos tényező befolyásolja, hogy a kan tulajdonosa mekkora összeget határoz meg. A teljesség igénye nélkül, ilyenek:

- kan egészségügyi szűréseinek eredményei
- kan által elért kiállítási eredmények
- korábbi fedeztetések sikeressége
- kan származása

Fentiekből következik, hogy a fedeztetési díj igen széles terjedelemben mozog pár százezer forinttól kezdve több ezer euró összegig.

Ennek megfelelően az átlagos fedeztetési díjat a tenyésztőktől kapott információk alapján kalkulálom, majd osztom fel a várható alom számával.

14. táblázat Fedeztetési díj

<i>Tenyészet</i>	<i>Fedeztetési díj (Ft)</i>
X1	280 000
X2	400 000
X3	380 000
X4	550 000
Átlag:	402 500
<u><i>1 kölyökre eső fedeztetési díj</i></u>	<u><i>50 313</i></u>

Forrás: saját szerkesztés (2022)

Mint látható a modellünk paramétereit figyelembe véve egy kölyök bekerülési értékében 50 313 Ft költség jelenik meg, mint fedeztetési költség.

Villamos energia költsége

Az ellés, egy külön erre a célra kialakított helyiségben történik, ahol biztosítható a szuka, valamint a kölykök nyugalma, az elkövetkező pár hétben. Egyik legfontosabb elvárás a helyiséggel szemben, hogy a megfelelő hőmérséklet biztosítható legyen az egyedeknek. Egyrésztől gondoskodnunk kell arról, hogy a helyiség általános hőmérséklete 22°C körül legyen, de emellett biztosítanunk kell melegebb területeket is, elkerülve, hogy a kicsik megfázzanak, de biztosítva azt is, hogy a szuka, illetve a kölykök, ha melegük van hűvösebb helyre vonulhassanak. A gyakorlatban a tenyésztők az általános temperálást olajradiátor/hősugárzó, míg a pontszerű fűtést infralámpa segítségével oldják meg.

A szukák tüzelési ciklusa körülbelül 6-7 havonta jelentkezik, és jellemzőn február-március valamint október-november hónapokra esik. Ennek megfelelően beszélünk tavaszi és őszi tüzelésről. Tavaszi tüzelés esetén – figyelembe véve a vemhességi időt is – a szülés április-május, míg őszi fedeztetés esetén december-január hónapokra esik.

Jelen dolgozatnak nem célja mérnöki pontossággal meghatározni egy adott helyiség fűtési energiaszükségletét, ezáltal elfogadom a futespanel.hu oldalon, mérnökök által közzétett információkat a fűtési teljesítmények tekintetében. (FUTOPANELUZLET.HU)

Ezek alapján elektromos fűtőtest használatakor egy légköbméter fűtéséhez 30-35 Watt teljesítmény szükséges. Ha abból indulunk ki, hogy az ellető helyiségek átlagosan 3*3*2,5m paraméterekkel rendelkeznek, akkor a felfűtendő térfogat 22,5m³, melynek fűtéséhez egy 1000 watt teljesítményű fűtőtest szükséges. Szintén a fenti oldalra hivatkozva ezen fűtőtestek – a külső hőmérséklettől függően – napi 4-8 órát működnek.

Mivel az ellés még, illetve már, a hidegebb időszakokra esik, így a működési időt 7 órában rögzítem. Ezek után már elkészíthető a költségkalkuláció.

- teljesítmény (egy óra alatt felhasznált villamos energia): 1000Wh
- napi felhasznált energiamennyiség: 7 óra * 1kWh = 7kW/nap
- nyolc hetes korig felhasznált összesen energia: 8hét * 7nap/hét * 7kW/nap = 392kW
- jelenleg érvényes villamosenergia aktuális ára: 35,293 Ft/kWh
- helyiség fűtésének költsége: 392kWh * 35,293 Ft/kWh = 13 835 Ft

Azonban ezen energiafelhasználás még csak a helyiség temperáló fűtésére vonatkozik. Természetesen a kölyköknek szükségük van olyan területre ahol a hőmérséklet lényegesen magasabb (30-32°C), ugyanakkor biztosítanunk kell azt is, hogy ha melegük van, hűvösebb területre mehessenek. Ezen követelmények teljesülését az infraizzó (250W) folyamatos használatával biztosíthatjuk.

- teljesítmény (egy óra alatt felhasznált villamos energia): 250Wh
- napi felhasznált energiamennyiség: 24 óra * 0,25kWh = 6kW/nap
- nyolc hetes korig felhasznált összesen energia: 8hét * 7nap/hét * 6kW/nap = 336kW
- jelenleg érvényes villamosenergia aktuális ára: 35,293 Ft/kWh
- infraizzó használatának költsége: 336kWh * 35,293 Ft/kWh = 11 858 Ft

További költségnövekedést eredményez a fertőtlenítéshez felhasznált energia. Gondolok itt elsősorban arra, hogy míg a kölykök az ellető ládában vannak, az alájuk helyezett vetbedet napi rendszerességgel cserélni kell, és a használt darabokat 90°C-on történő mosással fertőtleníteni szükséges. Természetesen itt is számos tényező befolyásolja az energiafelhasználás mértékét (mosási hőmérséklet, energiatakarékosság mértéke, program, stb.) azonban általáno-

san egy A+ kategóriás mosógép 0,19kW energiát használ fel óránként, 1kg töltetre és 60°C hőmérsékletre vonatkoztatva. (hu.techinfus.com) Azaz egy normál 2:00 órás, 5kg ruhatöltetű, 90°C fokos program 1,9kW energiafelhasználást jelent.

Ezen tényezők alapján az első nyolc hétben, minden másnapi mosási alkalommal számolva, összesen 28 alkalommal indítjuk el mosógépünket, mely során együttesen 53,2kW energiát használunk fel, ami 1 878 Ft költséget indukál.

Összesítve a villamos energia felhasználásból fakadó költségeinket, az alábbi eredményt kapjuk:

15. táblázat Villamos energia felhasználás költsége

<i>Költségokozó</i>	<i>Költség (Ft)</i>
temperáló fűtés	13 835
infraizzó	11 858
fertőtlenítő mosás	1 878
villamos energia költsége	27 571
<u>1 kölyökre jutó villamos energia költsége:</u>	<u>3 446</u>

Forrás: saját szerkesztés (2022)

Modellünkben az egy kölyökre jutó villamos energiafogyasztásból eredő költségek összege 3 446 Ft.

Egyéb anyagok költsége

Igen hosszú is lehet ezen kategóriába eső tételek sora, és megjelenésük alapvetően a tenyésztő igényeitől függ. Az azonban egységes, hogy ide sorolandók:

- felhasznált fertőtlenítő szerek, papírtörölkők
- kölyök átadásakor az út tulajdonosok részére átadott induló csomagok
- vetbedek, pelenkák, törölközők
- egyszer használatos (steril) eszközök,
- infraizzó,
- jelölő szalagok
- kölyök játékok

- fürdető és egyéb ápolószerek

Ezen tételek változatossága miatt, kalkulációm során a tenyésztőktől kapott adatokból indulok ki, abból számolom az átlagos egyéb anyagok költségét.

16. táblázat Egyéb anyagok költsége

<i>Tenyészet</i>	<i>Egyéb anyagok költsége (Ft)</i>	<i>Alomszám (db)</i>	<i>Egy kölyökre jutó egyéb anyagköltség (Ft)</i>
X1	55 000	8	6 875
X2	50 000	10	5 000
X3	35 000	7	5 000
X4	45 000	8	5 625
<i><u>1 kölyökre eső átlagolt átlagos egyéb anyag- költség:</u></i>			<u>5 625</u>

Forrás: saját szerkesztés (2022)

A 16. táblázat alapján az egy kölyökre jutó átlagos egyéb anyagköltség 5 625 Ft.

Karbantartási költségek

Hasonlóan mint az egyéb anyagok esetében, itt is elég széles skálán mozgunk. Megjelenésük igen sok tényezőtől függ, de alapvetően az alábbi tételek sorolhatóak ide:

- ellető helyiséghez kapcsolható karbantartási költségek (elléshez kapcsolható karbantartások, pl. a helyiség komplett fertőtlenítése, tisztító festés, kölykök által okozott károk helyreállításának költsége, stb.)
- ellető láda karbantartási költsége
- tereprendezési költségek
- helyreállítási költségek

17. táblázat Karbantartási költségek

<i>Tenyészet</i>	<i>Karbantartások költsége (Ft)</i>	<i>Alomszám (db)</i>	<i>Egy kölyökre jutó egyéb anyagköltség (Ft)</i>
X1	30 000	8	3 750
X2	20 000	10	2 000
X3	35 000	7	5 000
X4	25 000	8	3 125
<i>1 kölyökre eső átlagolt átlagos egyéb anyagköltség:</i>			<u>3 469</u>

Forrás: saját szerkesztés (2022)

Törzskönyvezés költsége

A törzskönyv olyan közokirat gyűjtemény, mely az egyes tenyészek, valamint utódaik tenyésztési adatain túl, az egyedek egészségügyi, teljesítmény, valamint kiállítási eredményeit igazolja. Magyarországon a törzskönyvek (származási lapok) kiállítását a Magyar Ebtenyésztők Országos Egyesületének Szövetsége végzi, egységes díjszabás alapján.

Törzskönyvezési eljárás és a származási lap vagy regisztrációs lap kiállítása a kötelező teljesítményfüzettel, 7 000 Ft/db (www.kennelclub.hu)

Vagyis az egy kölyökre jutó törzskönyvezési költség 7 000 Ft/kölyök.

Egyéb igénybevett szolgáltatások költsége

Ide kerülnek besorolásra mindazon szolgáltatások igénybevételéből fakadó költségek, melyek közvetlenül kapcsolódnak a tenyésztéshez, de direkt mérésük nem, vagy túl sok erőforrás felhasználással lenne biztosítható.

Jellemző tételek:

- posta költségek és szállítási díjak
- telefon és internet költségek
- üzemanyag, valamint utazási költségek
- kozmetikai költségek

Ezen kategóriába eső tételek költségét szintén a tenyésztők által szolgáltatott adatok átlagolásával kalkuláltam.

18. táblázat Egyéb igénybe vett szolgáltatások költsége

<i>Tenyészet</i>	<i>Egyéb igénybevett szolgáltatások (Ft)</i>	<i>Alomszám (db)</i>	<i>Egy kölyökre jutó egyéb anyag-költség (Ft)</i>
X1	100 000	8	12 500
X2	130 000	10	13 000
X3	80 000	7	11 429
X4	150 000	8	18 750
<i>1 kölyökre eső átlagolt átlagos egyéb igénybe vett szolgáltatás:</i>			<i>13 920</i>

Forrás: saját szerkesztés (2022)

Egy kölyökre vetítve, a kalkulált átlagos egyéb igénybevett szolgáltatások költsége 13 920 Ft.

Munkabér és kapcsolódó járulékok költsége

Egyértelműsége ellenére a mélyinterjúk során a megkérdezettek számára talán az egyik legnehezebben megválaszolható, és egyben legnagyobb eltérést indukáló tétel.

Mindenekelőtt fontos tisztázni, hogy abban minden résztvevő egységes álláspontot képviselt, hogy a saját kalkulációjukban az ezen okból generálódó költségeket nem veszik figyelembe. Kérdésemre, hogy mindennek mi az oka, az az egyszerű válasz érkezett, hogy „nem akarom tudni”. A félreértések elkerülése végett természetesen minden alany tisztában van azzal, hogy az az időmennyiség amit ezen tevékenységre fordít „pénzbe kerül”, pusztán struccpolitikát folytatva szeretnék ezt figyelmen kívül hagyni.

Ebből kifolyólag arra a kérdésre, hogy ez mekkora összegű költséget jelent, nem tudtak konkrét választ adni, illetve olyan válaszokat kaptam melyek első hallásra irrelevánsnak tűntek, és nem voltak alátámaszthatóak. Ezen okból kifolyólag arra kértem őket, hogy ne a munkabérük összegét próbálják meghatározni hanem, azt az időráfordítást melyet a szükséges tevékenységek elvégzésére fordítanak.

Ehhez készítettem egy kalkulációs sémát, ahol a két főcsoporton belül – fedeztetéstől az ellésig, valamint az ellést követő időszakban – a jellemző tevékenységek időtartamát kellett beírniuk heti bontásban. Ennek eredményeként már rendelkezésemre álltak azon időráfordításra vonatkozó adatok, melyek átlagolásával megkaptam az egyes tevékenységekre jellemző átlagos időtartamokat órában kifejezve.

19. táblázat Fedeztetéstől az ellésig időráfordítás

<i>Tevékenységek</i>	<i>Időráfordítás (óra)</i>
orvosi vizsgálatokra fordított idő, utazással együtt	3
fedeztetés ideje, utazással együtt	13
ellető helyiség előkészítése	6
szükséges anyagok, eszközök beszerzése	16
szuka előkészítése ellésre (egészségügyi kozmetika)	3
utolsó két hétben a speciális etetésre fordított idő	21
ellés	14
<i>Összes óra:</i>	76

Forrás: saját szerkesztés (2022)

Elléstől a kölykök nyolc hetes koráig az időráfordítások, heti bontásban

20. táblázat Elléstől a kölykökre fordított idő

<i>Ellést követően</i>	<i>1. hét</i>	<i>2. hét</i>	<i>3. hét</i>	<i>4. hét</i>	<i>5. hét</i>	<i>6. hét</i>	<i>7. hét</i>	<i>8. hét</i>
egészségügyi ellátás, adatok rögzítése (tenyésztő által) (óra)	6,75	5,25	3,5	1,75	0,5	0,5	0,5	0,5
orvosi vizsgálatokra fordított idő, utazással együtt (óra)	2	0	0	0	0	2	0	2
etetés (óra)	49	49	42	42	42	30	20	12
tisztítás, karbantartás (óra)	8	8	10	10	10	10	10	10
játék (óra)	0	0	7	14	14	14	20	20
kozmetika (óra)	1	0	1	0	0	5	0	5
<i>Összes óra:</i>	66,75	62,25	63,5	67,75	66,5	61,5	50,5	49,5

Forrás: saját szerkesztés (2022)

A két részre fordított idő, együttes analitikája

21. táblázat Összesen időráfordítás

<i>Időszak</i>	<i>Időráfordítás (óra)</i>
Fedeztetéstől az ellésig	76
Elléstől a kölykök nyolc hetes koráig	488,25
<i>Összesen időráfordítás</i>	564,25

Forrás: saját szerkesztés (2022)

A költségek meghatározására a minimálbér összegét vettem alapul, mivel a Magyar Kereskedelmi és Iparkamara által üzemeltetett Kamarai Vállalkozói Információs Rendszer (KAVIR) adatai alapján a hobbiállat tenyésztés (TEÁOR'08: 01.49, ÖVTJ'21: 014903) tevékenységhez nem szükséges szakképesítés. Jelen dolgozat írásakor a havi bruttó minimálbér összege 200 000 Ft, a minimál órabér 1 150 Ft/óra.

22. táblázat Bérköltség

<i>Időszak</i>	<i>Időráfordítás (óra)</i>	<i>Órabér (Ft/óra)</i>	<i>Bérköltség összege (Ft)</i>
Fedeztetéstől az ellésig	76,00	1 150	87 400
Elléstől a kölykök nyolc hetes koráig	488,25	1 150	561 488
<i>Összesen</i>	564,25		648 888

Forrás: saját szerkesztés (2022)

Mivel az interjú alá vont tenyésztők közül senki nem számít kiegészítő foglalkozásúnak így a bérjárulékok meghatározása során a normál rend szerint jártam el. Nem vizsgáltam továbbá azt sem, hogy az egyes tenyésztők mely adózási módot választották, így a bruttó-bruttó munkabér megállapításakor, az alapesetből indultam ki, azaz a munkabérek után 13% mértékű szociális hozzájárulási adó fizetési kötelezettség keletkezik.

23. táblázat Személyi jellegű ráfordítások

<i>Tényező</i>	<i>Összeg (Ft)</i>
Bruttó bér	648 888
Szociális hozzájárulási adó	84 355
<i>Összes személyi jellegű ráfordítás</i>	<i>733 243</i>

Forrás: saját szerkesztés (2022)

A ráfordítások összegét elosztva az alom számával megkapjuk az egy kölyökre jutó személyi jellegű ráfordítások összegét, mely 91 655 Ft.

Terv szerinti értékcsökkenés költsége

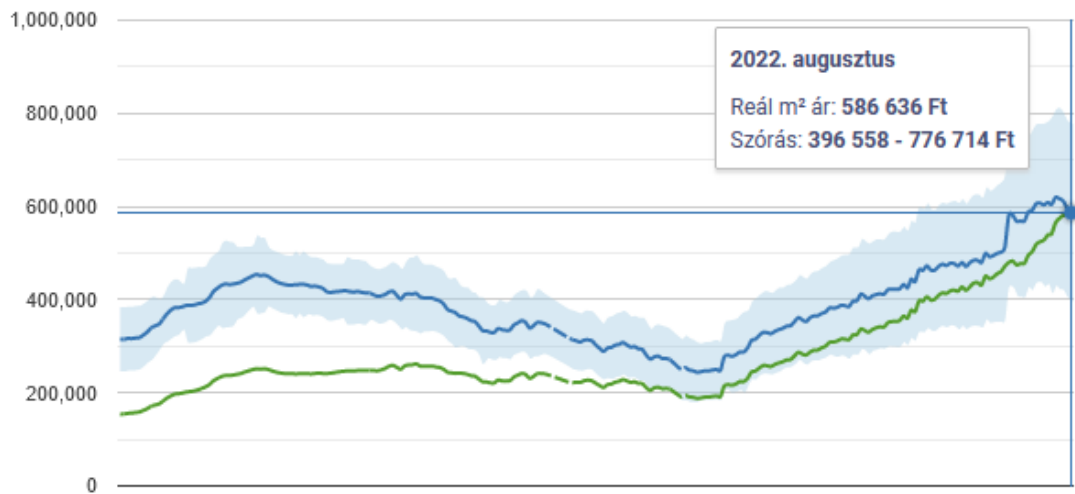
Talán meglepőnek tűnhet, de a kutyatenyésztés nem egy tárgyeszköz igényes tevékenység. Maga az ebtartás az, hiszen kell minimálisan egy kennel ahová elzárható az eb, adott esetben egy mobil kennel, vagy éppen az autóba szerelhető kennel a biztonságos utazások végett. Ezen tételek egyrészt jelentős összeget képviselnek, másfelől több éven keresztül szolgálják mindennapjainkat.

Az ellető helyiséget illetően igen változatos megoldásokkal találkozhatunk, van, aki a háza/lakása egyik szobáját, van aki a pincét, nyári konyhát, esetleg egy melléképületet használ ezen célra. Mivel a lehetőségek igen szélesek, a kalkuláció során – figyelembe véve a tenyésztőktől kapott adatokat – az alábbi feltételeket használom

- az ellető helyiség átlagos alapterülete 9 m²
- az 1m² lakóingatlan ára: 586 636 Ft/m²

Ezen utóbbi adatot az ingatlanet.hu weboldal adatait felhasználva kaptam meg.

4. ábra Lakóingatlan négyzetméter árának alakulása



Forrás: www.ingatlanet.hu

Fenti adatokból már elkészíthető az ellető helyiségre vonatkozó értékcsökkenési kalkuláció.

24. táblázat Ellető helyiség értékcsökkenésének kalkulációja

Alapterület:	9 m ²
1 m ² bekerülési értéke:	586 636 Ft
Ellető helyiség bekerülési értéke:	5 277 267 Ft
Leírási kulcs:	2%
1 évre jutó értékcsökkenés:	105 545 Ft
8 hétre jutó értékcsökkenés:	16 193 Ft
<u>1 kölyökre jutó értékcsökkenés:</u>	<u>2 024 Ft</u>

Forrás: saját szerkesztés (2022)

Vagyis egy kölyökre vonatkozóan, az ellető helyiség értékcsökkenéséből fakadó költség, 2 024 Ft.

Az elléshez kapcsolódóan egy másik kiemelt tárgyi eszköz maga az elletőláda. Itt is számos megoldással találkozhatunk, de jellemzően már mindenki kezd áttérni a műanyagból készült, szétszedhető, ezáltal könnyen tisztítható, és fertőtleníthető ellető ládákra. Mivel óriás schnauzerek kerülnek bele, így a méretét illetően mindenképpen érdemes minimálisan 150cm széles és 150cm mély paraméterekkel rendelkezőt választani. A piacon fellelhető fenti para-

méterekkel rendelkező darabok átlagára 150 000 Ft körül mozog. Mivel alapvetően nem a számviteli elszámolása a kérdéses eme tételnek – hiszen ebben az esetben akár élhetnénk is az egyösszegű leírás lehetőségével – így értékcsökkenésének kalkulációja során teljesítményarányos elszámolást alkalmaztam.

A kapott válaszok alapján nagyjából 8-10 évre terveznek ezen eszközökkel a tenyésztők. Ha abból indulunk ki, hogy a szuka minden második évben fogható tenyésztésbe akkor az azt jelenti, hogy várhatóan 4-5 alom kezdi életét ebben az eszközben. Természetesen itt is élnünk kell némi egyszerűsítéssel, hiszen megeshet, hogy a tenyésztőnek nem csak egy szukája van így akár az is elképzelhető, hogy évente több alkalommal is használja, viszont ez egyben azt is jelenti, hogy tervezett élettartama csökken. Ennek megfelelően a kalkuláció elvégzése során 9 alommal számoltam, vagyis átlagosan 72 kölyök születésével.

Fentiekből következően az ellettőláda értékcsökkenésének költsége egy kölyökre vonatkoztatva: 2 083 Ft.

Hasonlóan a kisgyermekhez a kölyökkutyáknak is szükségük van a friss levegőre, a játékra, a környezet felfedezésére, de mint ahogy gyermekeinket sem hagyjuk felügyelet nélkül a szabadban rosszkodni, úgy a kölykökkel sem tehetjük ezt meg.

Az ő esetükben azonban ezen cél megvalósításához kiváló eszköz egy a szabadba kihelyezhető, mozgatható, szétszedhető kutyakennel (kutyaovi). A piaci kínálat itt is jelentős, hiszen számos tényező befolyásolja az eladási árat, mint például: méret, anyag, kiegészítők. Figyelembe véve a tenyésztők által használt típusokat egy tartós, több éven keresztül használható kutyaovi átlagára 120 000 Ft.

Ugyanazon elv mentén haladva mint amelyet az ellettőláda esetében használtam, a kutyaovi értékcsökkenésének költsége egy kölyökre vonatkoztatva: 1 667 Ft.

Immáron összegezhetők az értékcsökkenésből fakadó költségeink melyet a 25. táblázat szemléltet.

25. táblázat Értécsökkenés költsége egy kölyökre vonatkoztatva

<i>Tényező 1 kölyökre vonatkoztatva</i>	<i>Költség (Ft)</i>
Ellető helyiség	2 024
Elletőláda	2 083
Kutyaovi	1 667
<u>1 kölyökre jutó értécsökkenés költsége:</u>	<u>5 774</u>

Forrás: saját szerkesztés (2022)

Vagyis kalkulációnkban az egy kölyökre jutó értécsökkenésből fakadó költség összege 5 774 Ft.

Általános költségek

Ezen csoportba kerültek besorolásra azon költségek összessége, melyeknek létezése nem vitatott, azonban tételenkénti felosztásuk nem megoldható, vagy olyan mértékű erőforrás felhasználást igényelne, mely ellentétes a költség-haszon elv rendelkezésével.

Jellemzően előforduló tételek:

- felhasznált víz
- irodaszerek
- élezési költségek
- tranzakciós jutalékok

Az ezen tételekre jutó tényezőtőnként meghatározott általános költségek összege:

26. táblázat Általános költségek

<i>Tényészet</i>	<i>Általános költségek (Ft)</i>	<i>Alomszám (db)</i>	<i>Egy kölyökre jutó általános költség (Ft)</i>
X1	30 000	8	3 750
X2	20 000	10	2 000
X3	25 000	7	3 571
X4	15 000	8	1 875
<u>1 kölyökre eső átlagos általános költség:</u>			<u>2 799</u>

Forrás: saját szerkesztés (2022)

Modellünkben az egy kölyökre jutó általános költségek összege 2 799 Ft

6. KÖVETKEZTETÉSEK

A kalkulációk elvégzését követően, immáron lehetőségünk van az adatok összesítésére, azok elemzésére. Kalkulációs sémaként Sabján-Sutus (Sabján-Sutus, 2003) által javasolt a mezőgazdasági termékek közvetlen önköltségének meghatározására szolgáló sablont használok kiinduló pontként.

27. táblázat Kalkulációs séma a mezőgazdasági termékek közvetlen önköltségének meghatározásához

1.	Közvetlen anyagköltség
	a) felhasznált vásárolt készletek értéke
	b) felhasznált saját termelésű készletek értéke
2.	Igénybe vett és egyéb szolgáltatások értéke
3.	Közvetlen bérköltség
4.	Személyi jellegű egyéb kifizetések
5.	Bérfelrakások
6.	Értécsökkenési leírás
7.	Egyéb költségek
	a) segédüzemi költségek
	b) közös költségek
	c) különféle egyéb költségek
8.	Összes közvetlen költség: $1+2+3+4+5+6+7$
9.	Le: melléktermék értéke
10.	Főtermék közvetlen költsége: $8-9$
11.	Főtermék közvetlen önköltsége

Forrás: Sabján-Sutus (2003)

Közvetlen anyagköltség

Azon költségek összessége melyeknek felmerülésekor egyrészt meg tudjuk, másrészt meg akarjuk állapítani, hogy a kalkuláció tárgyát képező egységet milyen mértékben és/vagy arányban terheli.

Ide soroltam az alábbi tételeket:

- vásárolt és saját előállítású takarmányok értéke
- villamos energia költsége
- egyéb anyagok költsége

28. táblázat Közvetlen anyagköltség

<i>Költségokozó</i>	<i>Kalkulált költség (Ft)</i>
- takarmányozási költség	132 682
- villamos energia költsége	27 571
- egyéb anyag költsége	45 000
Közvetlen anyagköltség:	205 253

Forrás: saját szerkesztés (2022)

Igénybe vett és egyéb szolgáltatások értéke

Olyan költségek összessége, melyek alapvetően a működés, a tevékenység végzésének érdekében merültek fel, de igénybevételük külső fél közreműködése által történt.

Jelen kutatásban ezen kategóriához rendelt az alábbi tételeket:

- orvosi kezelések költsége
- fedeztetés és/vagy sperma költsége

29. táblázat Igénybe vett szolgáltatások értéke

<i>Költségokozó</i>	<i>Kalkulált költség (Ft)</i>
- orvosi kezelések költsége	132 682
- fedeztetés, sperma költsége	27 571
Igénybe vett és egyéb szolgáltatások értéke:	160 253

Forrás: saját szerkesztés (2022)

Közvetlen bérköltség

Ha a fogalmi meghatározásból indulunk ki, akkor a bérköltség nem más, mint a munkavállalók, alkalmazottak részére járó munkabérként elszámolt járandóság. Ahogy arra már a kalkulációs részben rámutattam, a tenyésztési tevékenységhez kapcsolódóan, a tenyésztők, valójában nem veszik figyelembe az ebből fakadó költségeket. Azonban jelen kutatás célja, hogy az utódok közvetlen önköltsége, – a lehetőségekhez képest – minél pontosabban kerüljenek meghatározásra. S bár a tenyésztők próbálják figyelmen kívül hagyni ezen tényezőtől fakadó költségeket, ez azonban még nem jelenti azt, hogy nem léteznek.

30. táblázat Közvetlen bérköltség

Költségokozó	Kalkulált költség (Ft)
- bérköltség	733 243
Közvetlen bérköltség:	733 243

Forrás: saját szerkesztés (2022)

Személyi jellegű egyéb kifizetések

Azon tételek összessége melyek a természetes személyek részére nem munkabér jogcímen kerültek kifizetésre. Jelen kutatásban, ebbe a kategóriába eső tétel nem került feltárássra.

Bérf járulékok

Azon hozzájárulások, járulékok összessége melyet adók módjára fizetünk. Alapja a személyi jellegű ráfordítások összege illetve a foglalkoztatottak száma.

31. táblázat Bérf járulékok

Költségokozó	Kalkulált költség (Ft)
- bérf járulék	84 355
Bérf járulékok:	84 355

Forrás: saját szerkesztés (2022)

Értékcsökkenési leírás

Értékcsökkenési leírás összegeként jelenik meg az immateriális javakra valamint a tárgyi eszközökre elszámolt terv szerinti értékcsökkenés.

32. táblázat Értékcsökkenési leírás

Költségokozó	Kalkulált költség (Ft)
- értékcsökkenési leírás	46 192
Értékcsökkenési leírás:	46 192

Forrás: saját szerkesztés (2022)

Egyéb költségek

Mindazon költségek összessége, melyek kapcsolódnak a tevékenységhez, de fenti kategóriákba való besorolásuk nem lehetséges, vagy olyan mértékű erőforrás felhasználást eredményezne, mely a költség-haszon elv iránymutatásával ellentétes.

33. táblázat Egyéb költségek

Költségokozó	Kalkulált költség (Ft)
- egyéb költségek	22 392
Egyéb költségek	22 392

Forrás: saját szerkesztés (2022)

Melléktermékek értéke

Jelen dolgozat írásakor még nem igazán tudunk megfogalmazni olyan mellékterméket, mely a kutyatenyésztéshez kapcsolódna és alapvetően forgalomképes lenne. Magyarországon még nincs terjedőben – talán nem is lesz – azonban az ázsiai országokban kibontakozóban van egy „új hullám”. Ennek keretében az ottani tenyésztők a nemezelés technikájával ajándéktárgyakat készítenek a kölykök első kozmetikája során leszedett szőrükből. Ezen kis apróságokat aztán vagy ajándékként a tulajdonosoknak adják, vagy felkínálják számukra megvételre.

Amennyiben ez a későbbiekben hazánkban is elterjed, véleményem szerint figyelembe vehető lesz mint melléktermék.

Immáron összesítve is rendelkezésünkre áll, minden olyan adat mely alapján meghatározhatjuk a kölykök közvetlen költségét illetve közvetlen önköltségét. Ezen összesítést láthatjuk a 35. táblázatban.

34. táblázat Kölyök közvetlen önköltsége (Ft)

1	Közvetlen anyagköltség	205 253
2	Igénybe vett és egyéb szolgáltatások értéke	160 253
3	Közvetlen bérköltség	733 243
4	Személyi jellegű egyéb kifizetések	0
5	Bérjárulékok	84 355
6	Értékcsökkenési leírás	46 192
7	Egyéb költségek	22 392
8	<i>Összes közvetlen költség: 1+2+3+4+5+6+7</i>	<i>1 251 688</i>
9	Le: melléktermék értéke	0
10	<i>Főtermék közvetlen költsége: 8-9</i>	<i>1 251 688</i>
11	Főtermék közvetlen önköltsége	156 461

Forrás: saját szerkesztés (2022)

Elérkeztünk kutatásom fő kérdésének megválaszolásához, mely során arra kerestem a választ, hogy mennyi is a **közvetlen önköltsége** egy fekete óriás schnauzer kölyöknek.

A felépített modell segítségével meghatároztam, hogy ezen érték **156 461 Ft.**

Mielőtt azonban bármilyen messzemő következtetést vonnánk le ebből, tartsuk szem előtt, hogy a modell felépítése az alábbi főbb gondolatmenetek mentén történt:

- a tenyésztőkre vonatkozó egyéni magatartásokat/szokásokat általánosítottunk
- arányokat feltételeztünk
- a kölykök ellátási költségeit azok nyolc hetes koráig kalkuláltuk

- számos esetben egyszerűsítésekkel éltünk
- az időráfordítások mérése során, a minimális szükséges időtartamokat határoztuk meg

Bár mintámat reprezentatívnak tekintem, minden tenyésztő saját szokásai mentén jár el, így a ténylegesen rájuk vonatkozó közvetlen költségek összege jelentősen eltérhet a fenti kalkulált összegtől.

Azonban, hogy Kedves Olvasómat ne hagyjam bizonytalanságban, kielégítsem kíváncsiságát, ma Magyarországon hobbi célra átlagosan 200 000 Ft összegért lehet törzskönyvvvel rendelkező óriás schnauzer kölyköt vásárolni.

Ezen tények tükrében, annak megítélését, hogy ez jövedelmezőség szempontjából mennyire éri meg, jelen tanulmány olvasójára bízom.

7. ÖSSZEFOGLALÁS

A kutatási téma keresése során kettős cél fogalmazódott meg bennem. Egyfelől olyan témát szerettem volna választani, melyhez jómagam is szorosan kapcsolódom, másrésztől ezen témában valami olyat létrehozni, mely a maga módján hiánypótlónak számít.

A magyarországi „snacis világ” aktív tagjaként számos tenyésztővel, megannyi beszélgetés alkalmával került terítékre a tenyésztés jövedelmezőségének kérdése. Millió alkalommal röppent fel a kérdés „Ebből meg lehet élni?”, „Ez megéri?” Szinte kivétel nélkül, minden esetben az volt a válasz, hogy „Nem ezért csináljuk.” És tényleg nem... Egy magát tiszta szívvel tenyésztőnek valló ember, nem a pénzért csinálja. Időt, energiát, és pénzt nem sajnálva arra törekszik, hogy az általa gondozott fajta, a saját egyedei, olyan utódokat hozzanak a világra melyek kiemelkedő értékkel rendelkeznek. Akik nemesítik a fajtát, akikben megjelennek mindazon erőfeszítéseink összessége, melyet annak reményében fektettünk beléjük, hogy egy szebb, kiegyensúlyozottabb, egészségesebb generációt hagyassunk magunk mögött. S, hogy megéri-e? Nem kétséges. Elvakultan szeretjük, gyermekeinkként azonosítjuk őket, és pont annyira szükségünk van rájuk, mint nekik ránk, talán még egy kicsit jobban is...

Közgazdászként azonban nem elégedtem meg ennyivel. Empirikus bizonyítékot kerestem a tenyésztés jövedelmezőségét illetően. Pontosabban nem is a jövedelmezőség volt a fő kérdés, az már tulajdonképpen „csak egy következmény”. Valójában arra kerestem választ, hogy „mennyibe is kerül egy kölyök.” Számos tanulmány, kalkuláció, iránymutatás, „sejtés” lelhető fel, de konkrét, kézzelfogható, alkalmazható modellt nem találtam. Jelen tanulmány, ezen hiányosság pótlásának céljából íródott.

Céлом elérésének érdekében először azt vizsgáltam, hogy a tenyésztésre szánt kutyák, „hol és miként” helyezkednek el a magyar számvitel rendszerében, ezen eszközök besorolását illetően milyen jelentősebb változások mentek végbe az elmúlt évtizedekben. Ennek megfelelően két részletben tanulmányoztam a szabályozási rendszert. Egyfelől az 1940-s évektől napjainkig, kiemelve a fontosabb változásokat, másrésztől napjaink hatályos előírásait vizsgáltam a hazai és a nemzetközi számvitel tükrében.

Első (H1) és második (H2) hipotézisem is ezen fejezethez kapcsolódott. Egyrészt arra kerestem a választ, hogy milyen hatással van a kan óriás schnauzerek számviteli besorolásra, ha azok nem csak és kizárólag a saját tenyészetben kerülnek fedezésbe vonásra. Meglátásom

szerint ebben az esetben tenyészállatként való kimutatásuk nem helyes. Másfelől vizsgáltam azt is, hogy aktiválásuk mely időponthoz köthető. Véleményem szerint a szokásos ivarérettségtől eltérően, helyesebb ha ezen eseményt a tenészerettséghez kötjük.

A második fejezetben alapvetően az önköltség témakörét vizsgáltam, kezdve onnan, hogy fogalmilag elhatároltam egymástól elemi építőköveit, úgy mint a kiadás, költség, és ráfordítás fogalmát. Bemutattam a költségek három alapvető „rendezési” módját, ezáltal megvizsgálva a költségek költségnemek, költséghelyek, valamint költségviselők szerinti felosztását. Ezt követően meghatározásra kerültek a kalkulációs egységek, valamint bemutatásra került egy lehetséges kalkulációs séma, mely alapján későbbi modellem felépítésre került.

Az utolsó részben a kölykök közvetlen önköltségének meghatározása érdekében, számos számítást végeztem. Különbséget tettem a közvetlenül valamint a közvetett – szukán keresztül – generálódó költségek között. Ezen részhez kapcsolódott harmadik (H3) hipotézisem is, mely során arra kerestem választ, hogy mekkora az a költség, mely a vemhes szuka által elfogyasztott többlet táplálékból fakad.

A számítások elvégzését követően megállapítottam, hogy ezen költségek mértéke, jelentős összeget képvisel. Ugyanezen gondolatmenet mentén végeztem a szukán elvégzett orvosi vizsgálatok költségelemzését is.

Szintén ezen fejezetben megpróbáltam minden olyan költséget felderíteni, mely a tenyésztési tevékenységhez kapcsolódik, és felmerülésük közvetlenül, vagy közvetetten, de megjelenik a kölykök bekerülési értékének meghatározásakor. Ennek megfelelően a fentiekén kívül vizsgáltam még a

- fedeztetés és sperma költségét
- felhasznált villamos energia költségét
- egyéb anyagok költségét
- munkabér és kapcsolódó járulékok költségét
- állóeszközök értékcsökkenéséből fakadó költségeket
- általános költségeket.

A költségek kalkulációját követően összesítettem azokat és Sabján-Sutus (2003) mezőgazdasági termékek önköltségének meghatározására szánt kalkulációs sémájuk alapján, meghatároztam a kölykök közvetlen önköltségét, mely kutatásom egyik célja volt.

A tenyésztés jövedelmezőségére vonatkozó konkrét megállapításokat nem tettem, jelen tanulmánynak nem volt célja vizsgálni a kölykök piaci értékének alakulását. Ez azonban egyben egy további kutatási lehetőséget is biztosít.

Számos nyitott, továbbgondolandó kutatható kérdés merült fel jelen dolgozattal összefüggésben. Talán mindközül az egyik legérdekesebb, hogy hogyan alakul a kölykök önköltségének értéke más országokban, régiókban. Ugyanakkor legalább ennyire érdekes lenne azt is vizsgálni, hogy az utódok árára milyen tényezők milyen hatást gyakorolnak. Az egyes országokban hogyan alakulnak az értékesítési árak, megbontva azokat hobbi és kiállítási célra tenyésztett egyedek szerint. Szintén érdekes és hiánypótló kutatási eredmények születhetnének abból is, hogy az egyes tenyészkánok fedeztetési díjára miként hatnak a kiállítási eredmények.

Jelen dolgozat választ ad a témafelvetés, célkitűzések során megfogalmazott kérdésekre, és véleményem szerint egy részletes, átfogó képet biztosít az óriás schnauzer tenyésztés költségeinek vizsgálatán keresztül, a kölykök közvetlen önköltségének meghatározását illetően.

Véleményem szerint ugyanakkor nem túl sok erőforrás felhasználásával adaptálható egyéb fajtákra vonatkozóan is, sőt a megfelelő korrekciók elvégzését követően bármely hobbiállat tenyésztő valós, és megbízható képet kaphat az utódok önköltségi értékének meghatározását illetően.

IRODALOMJEGYZÉK

Felhasznált jogszabályok

1. 1790/1947. (II. 13) M.E. rendelet az 1947. évi január hó 1. napjával készítendő forint mérlegről
2. A pénzügyminiszter 18/1967. (XII. 1.) P.M. számú rendelete az állami vállalatok, a költségvetési szervek és a szövetkezetek könyvviteli rendjéről.
3. 41/2010.(II. 26.) Korm. rendelet a kedvtelésből tartott állatok tartásáról és forgalmazásáról
4. 1991. évi XVIII. törvény a számvitelről
5. 1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról
6. 2000. évi C. törvény a számvitelről
7. IAS 2 Készletek, Nemzetközi számviteli standard
8. IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések, Nemzetközi számviteli standard
9. IAS 36 Eszközök értékvesztése, Nemzetközi számviteli standard
10. IAS 41 Mezőgazdaság, Nemzetközi számviteli standard

Felhasznált szakirodalom

1. Angyal B. – Kreitzer M. – Mahler S. (1960): Mezőgazdasági termelőszövetkezetek kettős könyvvitele. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest.
2. Ábel I. (2014): A tehenészet számviteli rendszerének módszertani kérdései (PhD értekezés)
3. Custance D. – Prato-Previde E. – Spiezio C. (2003): Is the dog-human relationship an attachment bond? An observational study using Ainsworth's Strange Situation
4. Csabay P. P.(1948): Mezőgazdasági számvitel FAUST, Budapest.
5. Dudás J-né szerk. (1993): Könyvvezetés a kettős könyvvitel rendszerében I-II. Saldo, Budapest.
6. Galicz K. – Tábori M. – Boros M. (2007): A mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódó számviteli eljárások a nemzetközi számviteli standardok szerint.
7. György E. (1954): Mezőgazdasági számvitel I.-II.. Mezőgazdasági Kiadó, Budapest.
8. György E. (1957): Mezőgazdasági önköltségszámítás. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest.

9. Kustritz M. (2006): The dog breeder's guide to successful breeding and health management
10. Lázár L. (2002): A vállalati erőforrás-felhasználás leképezése és elemzése hazai üzleti szervezetekben (PhD értekezés)
11. Madarasiné Sz. A. – Matukovics G. – Rózsa I. (2005): IAS vs US GAAP Hazai és nemzetközi jogszabályok, szabványmagyarázatok gyűjteménye. Verlag Dashöfer Szakkiadó KFT. és T. BT. Budapest
12. Madarasiné Sz. A. – Kovács D. M. – Mohl G. (2019): Nemzetközi számviteli ismeretek. Perfekt Zrt. Budapest.
13. Miklósyné – Siklósi Á. – Simon Sz. (2006): A mezőgazdasági vállalkozások számviteli elszámolásának sajátosságai. Saldo Rt., Budapest.
14. Musinszki Z. (2009): A mezőgazdasági termékek bekerülési érték alapú folyamatorientált költségszámítása (PhD értekezés)
15. Páli L. (1973): A mezőgazdasági nagyüzemek számviteli információs rendszere Tankönyvkiadó, Budapest.
16. Rice D. (2008): The Complete Book of Doog Breeding. Sourcebooks
17. Sabján J. – Sutus I. (2003): Vezetői számvitel az agrártermelésben. Szaktudás Kiadó Ház, Budapest.
18. Sisa K. A. (2022): Költségszámítási rendszerek főbb jellemzői. BGE-PSZK, Haladó vezetői számvitel jegyzet
19. Sutus I. (2002): Gyakorlati számvitel a mezőgazdaságban. Szaktudás Kiadó Ház, Budapest.
20. Szijártó B. (2021): Az üzleti képzések költségterítésének és önköltségének meghatározását befolyásoló tényezők vizsgálata a hazai felsőoktatásban (PhD értekezés)
21. Sztanó I. (2015): A számvitel alapjai. Perfekt Zrt. Budapest
22. Tóth P. szerk. (1982): Mezőgazdasági számvitel, pénzgazdálkodás és ügyvitelszervezés. Mezőgazdasági Kiadó, Budapest.
23. Vetter Sz. – Ózsvári L. – Vizi V. (2022): Dog-keeping habit sin Hungary during the COVID19 pandemic – Preliminary result of a 2021 national representative survey
24. Veress A. – Sisa K. A. – Kardos B. (2022): Vezetői számvitel elmélet, módszertan, Saldó Kiadó, Budapest
25. Zentek J. – Meyer H. (2010): Ernährung des Hundes. Enke Verlag. Stuttgart

Internetes források

1. Árukereső

Royal Canin Giant Starter Mother & Babydog 15kg kutyatáp fogyasztói árának alakulása

<https://kutyatap.arukereso.hu/royal-canin/giant-starter-mother-babydog-15kg-p71749182/>

2. Eötvös Lóránd Tudományegyetem, Etológia tanszék

<http://etologia.elte.hu/hu/mta-elte-osszehasonlito-etologiai-kutatocsoport/>

3. Federation Cinologique Internationale

<https://fci.be/en/statistics/FCI.aspx>

4. Fűtőpaneles elektromos fűtések

Elektromos fűtésteljesítmény kalkulátor

<https://futopaneluzlet.hu/kalkulator.html>

Ingatlannet,

Országos ingatlanok négyzetméter ár alakulása

<https://www.ingatlannet.hu/statisztika/Magyarorsz%C3%A1g>

5. Központi Statisztikai Hivatal,

Magyarország népességének száma <https://www.ksh.hu/interaktiv/korfak/orszag.html>

6. Kubus: Measurement of serum progesterone P4

<http://www.kubuscan.com/en/publications/measurement-serum-progesterone-p4/>

7. Magyar Ebtenyésztők Országos Egyesületeinek Szövetsége

<http://kennelclub.hu/index.php?link=dijszabas&m=39>

8. Magyar Kereskedelmi és Iparkamara,

Kamarai Vállalkozói Információs Rendszer

<https://kavir.mkik.hu/>

9. Magyar Kisállat Ortopédiai Egyesület

<https://www.kisallatortopedia.hu/>

Magyarországi Schnauzer Pinscher Dobermann Klub, Tenyésztési szabályzat

<https://www.msdpk.hu/kinologia/tenyesztesi-szabalyzat.html>

10. SeqOmics Biotechnológiai Kft.

Genetikai szűrések árlistája

https://www.seqomics.hu/hun/index.php?option=com_content&view=article&id=39&Itemid=136

11. Techinfus

Mosógép átlagos fogyasztása

<https://hu.techinfus.com/dlya-chistoty-i-poryadka/stiralnaya-mashina/moshhnost-kvt.html>

12. Zooplus

Royal Canin Giant Starter Mother & Babydog táp

https://www.zooplus.hu/shop/kutya/szaraz_kutyatap/royal_canin_meretek_szerint/orias/239348?mkt_source=441702&utm_source=pce&utm_medium=argep&utm_content=Sz%25C3%25A1raz_kutyat%25C3%25A1p&utm_term=Royal_Canin_Size&product_id=239348.5&utm_campaign=pce