

ZÁRDA Nóra

# A VEZETŐI SZÁMVITEL ALKALMAZÁSÁNAK SZÜKSÉGESSÉGE A MEZŐGAZDASÁGBAN

Napjainkban a mezőgazdasági vállalkozások vezetésében már elengedhetetlen a controlling és az ahhoz szorosan kapcsolódó vezetői számvitel alkalmazása. A hosszú távú eredményes működéshez és a versenyképességhez nélkülözhetetlen a jövőorientált vezetői gondolkodás és a jól előkészített, gyors döntések meghozatalának képessége. A vezetői számvitel nélkülözhetetlen szerepet játszik a vállalatok sikereiben, alkalmazása egyértelműen növeli a jövedelmezőséget (Kittredge, 2004). Alkalmazása ezenkívül hozzásegíti a vállalkozásokat egyéb alapvető céljaik – mint például a megfelelő készletezés, hatékony erőforrás-felhasználás, fizetőképesség fenntartása, nyereséges gazdálkodás – eléréséhez is (Sabján – Sutus, 2003). A mezőgazdaság, a biológiai és természeti tényezőknek köszönhetően, egy speciálisan kockázatos nemzetgazdasági ág, amely jelentős kezdeti tőkeberuházást igényel, ezért itt különös szükség van a megfelelő pénzügyi és stratégiai tervezésre és a vállalkozás jövőbeni helyzetének megbízhatóbb ismeretére.

*Kulcsszavak:* vezetői információk, vállalatirányítás, döntéshozatal, vezetői számvitel, mezőgazdaság, Európai Unió, FADN

Ahogy Magyarország gyorsan változó gazdaságában a termelés helyett egyre inkább a piaci orientáció válik meghatározóvá, változik a vállalaton belüli információigény is, és ebben a folyamatban a vállalat pénzügyi szakembereinek mind fontosabb szerepet kell játszaniuk. A hangsúly arra tolik, hogy olyan információval lássák el a vezetést, amely segíti a tisztánlátásban, és amely alapján képessé válik a jövőre vonatkozó tervezésre. A számviteli adatok ilyen célú felhasználását nevezik „vezetői számvitel”-nek, amely fogalom fedi azokat a számviteli módszereket, rendszereket és technikákat, amelyek speciális tudással és képességekkel párosulva segítik a vezetést a profit maximalizálásában vagy a veszteség minimalizálásában (Grimshaw, 1993). A legtöbbször a vezetői számvitel fogalmán ma is a pénzügyi számvitelt értik, amely arra hivatott, hogy múltbeli adatok alapján informálja a vállalatot kívüli felhasználókat a cég aktuális vagyoni, jövedelmi és pénzügyi helyzetéről (Laáb, 1998). Ezzel ellentétben a vezetői számvitel elsődleges célja a vezetői réteg támogatása a rövid és hosszú távú döntéshozatalban. A múltbeli információk közlésével szemben a vezetői számvitel

a vállalat jövőbeni tevékenységére fókuszál, becsléseket, előrejelzéseket is felhasználva. Hazánkban ma sok vállalkozás napi gondokkal gyötrődik, a legjobbak is alig mernek tervezgetni, mert úgy érzik, nem mérhető fel saját erejük. A vezetői számviteli módszer erre a felmérésre ad lehetőséget, s ha majd erősödik a piac, fellendül a termelés, még nagyobb biztonságot nyújt a jövő, a fejlesztés megtervezésében (Nagy, 1993).

Talán a fent leírt „fogalomzavarnak” is köszönhető, hogy a vezetői számvitel alkalmazása a magyar vállalkozásoknál még jelenleg is – mintegy másfél évtizeddel a rendszerváltás után – kezdetlegesnek mondható. A vállalatokat vezetőik az irányításkor sokszor külön funkcionális vagy termékszintű megbontásokban kezelik, nem pedig holisztikus módon, tehát egységes egészként, amelynek minden egyes része kihatással van a többire. Különösen igazak ezek a mezőgazdasági szektorra, ahol 1989 után gyakran maguk a termelésben is részt vevő gazdák váltak a közép- és nagyméretű vállalkozások vezetőivé, menedzsereivé. Ez a réteg inkább a mezőgazdálkodási tevékenység ellátásához szükséges ismeretekkel rendelkezik, amely nem elégti

ki szükségszerűen a mai modern piacgazdaság által a vállalatok vezetésével, irányításával és ellenőrzésével szemben támasztott követelményeket. Számukra egyre nagyobb gondot jelent a túlélés, a gyorsan változó környezethez való alkalmazkodás. Ezenfelül a mezőgazdaságnak, mint nemzetgazdasági ágának, számos olyan jellegzetessége van, amelyek miatt az ágazat különösen nagy kockázatú. Ezeket a kockázatokat megfelelő hosszú és rövid távú tervezés, folyamatos gazdasági-pénzügyi ellenőrzés és elemzések nélkül rendkívül nehéz kezelni.

### A vezetői számvitel fogalma

Mindenekelőtt szeretném bemutatni a vezetői számvitel által létrehozott, döntésmegalapozó információk elhelyezkedését egy vállalat belső információs csatornáiban. Az 1. ábra jól szemlélteti, hogy a vezetői számviteli rendszerek önmagukban nem biztosítják a vállalkozás számára a hatékony, profitmaximalizáló működést és a versenyelőnyt. Sokkal inkább a többi információs csatornával együtt, azokat átfogva, velük összhangban és egymást kiegészítve tudnak létfontosságú alapot nyújtani a tervezéshez, a döntéshozatalhoz, a szervezéshez és az ellenőrzéshez.

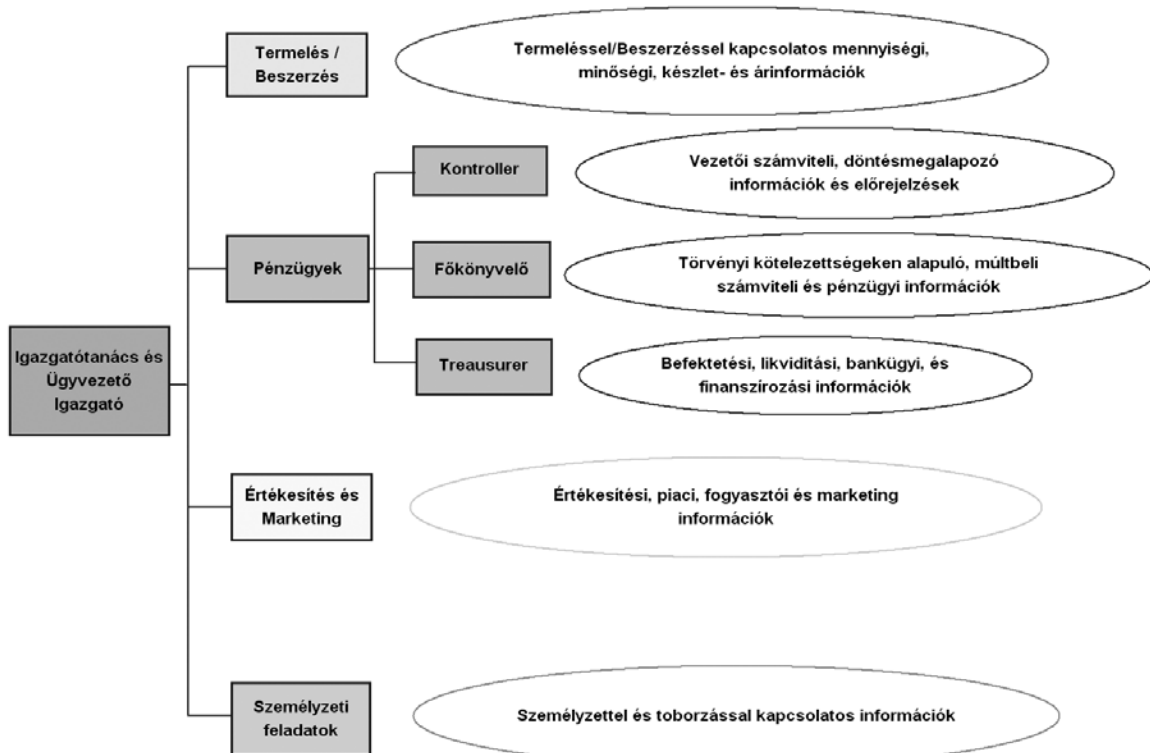
Általánosságban elmondható, hogy a vonatkozó irodalmi források a vezetői számvitel alatt egy rendszerelméletben kialakított szervezési, tervezési, elszámolási, értékelési és információszolgáltatási rendszert értenek (Körmendi – Tóth, 2002). A vezetői számvitel összes lényeges elemének, vonásának a megismeréséhez azonban bemutatok néhány konkrét meghatározást.

Engler (1990) szerint a vezetői számvitel arra specializálódott, hogy olyan információkat nyújtson egy vállalat vezetőinek, amelyeket azok hasznosnak találnak a belső döntéshozatal során. Így a vezetői számvitelnek olyan információkat kell szolgáltatnia, amelyek segítik a menedzsereket az öt alapvető feladatuk – tervezés, szervezés, alkalmazottakkal kapcsolatos feladatok, vezetés és ellenőrzés – végrehajtásában. Ez a megfogalmazás különös hangsúlyt fektet a vezetői számvitel menedzsmentet támogató funkciójára. Az információk tulajdonságait nézve azonban, véleményem szerint, nem jelenik meg egyértelműen az információknak a számviteli rendszer által való generálásának a feltétele.

Meglátásom szerint a fogalmat legpontosabban körülhatároló definíció az okleveles vezetői számviteli szakembereket magába tömörítő nemzetközi szervezet, a CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) meghatározása. Eszerint a vezetői szám-

1. ábra

A vezetést támogató belső információs csatornák modellje



Forrás: saját összeállítás

vitel a számviteli és a pénzügyi menedzsment alapelveinek alkalmazását jelenti a vállalat értékteremtésének, az értékek megőrzésének és növelésének érdekében. A vezetői számvitel a menedzsment szerves része, amely az alábbiakban felsorolt tevékenységekhez felhasznált információk beazonosításával, bemutatásával és értelmezésével foglalkozik:

- üzleti stratégiaalkotás,
- tervező és ellenőrző tevékenységek,
- döntéshozatal,
- optimális erőforrás-felhasználás,
- a vállalat belüli és kívüli felhasználók tájékoztatása,
- teljesítményjavítás és értéknövelés,
- a vállalat vagyonainak a védelme,
- vállalati vezetés és belső ellenőrzés.

Mindez a menedzsmentben való olyan részvételt feltételez, amely hatékonyan biztosítja a következőket:

- a vállalat hosszú távú céljainak elérését szolgáló tervek létrehozása (stratégiai tervezés),
- a vállalat rövid távú működését elősegítő tervek megalkotása (költség- és eredménytervezés),
- beszerzés, finanszírozás (pénzügyi menedzsment) és a tranzakciók rögzítése, dokumentálása (pénzügyi számvitel),
- a pénzügyi és működési információk bemutatása,
- a terveket és az eredményeket összhangba hozó korrekciós tevékenységek (pénzügyi ellenőrzés),
- a vállalat rendszereinek és működésének vizsgálata, jelentések készítése (belső ellenőrzés, menedzsmentaudit).

A vezetői számvitel fő feladata lényegében az adatok beszerzése – külső vagy belső forrásból –, elemzése, feldolgozása, értelmezése és az eredmények kommunikálása belső célokra való felhasználáshoz, hogy a felső vezetés ez által eredményesebben tervezzen, hozzon döntést és kontrolálja a működést (Lucey, 1996).

A fentiek nyomán a vezetői számvitel fogalmát – saját meghatározással – a következőképpen írom le. A vezetői számvitel olyan információs rendszer, amely a vállalat vezetőit látja el a döntéseik meghozatalához hasznos információkkal, ahol

- az információk a számviteli rendszer által jöttek létre,
- az információs rendszer az input adatok beszerzése, feldolgozása, elemzése, értelmezése és kommunikálása által képes a vezetők számára hasznos adatokat előállítani,
- a vállalat vezetői az információkat hasznosítva hozzák meg a stratégiaalkotáshoz, az operatív

működés tervezéséhez, a vállalati ellenőrzéshez, a legkedvezőbb erőforrás-allokációhoz, a jelentések elkészítéséhez, a teljesítmények javításához, a vagyonok védelméhez és az értékek növeléséhez szükséges rövid és hosszú távú döntéseiket.

Így véleményem szerint vezetői számvitelnek tekinthetjük például azt is, ha egy gazdálkodó többnyire számviteli adatokat felhasználva, bármilyen jellegű gazdaságossági számításokat, kalkulációkat végez annak érdekében, hogy ezzel saját vállalkozásának a jövőbeni hatékonyságát, nyereségességét és versenyképességét segítse elő.

Végül a vezetői számvitel fogalmánál szükségesnek tartom leírni annak funkcióit is, amelyek végső soron a vezetés feladataihoz kapcsolódnak. Így a vezetői számvitel klasszikus funkciói végső soron a döntéshozatal támogatása, illetve a tervezés, ellenőrzés és a teljesítménymérés kiszolgálása.

### A vezetői számvitel bázisai

A vezetői számvitel alapjának az általa felhasznált információkat tekinthetjük. Döntéshozatali szempontból ezekkel az információkkal szemben alapvető követelmény a relevancia és a megbízhatóság. Ezenkívül további korlátozó feltételként jelenik meg az időszerűség, a költség-haszon elve, illetve az információkkal kapcsolatos minőségi jellemzők egyensúlyának megőrzése. A vezetői számvitel jelenlegi, aktuális, illetve tervezett, becsült és előrejelzett információkat használ fel. Az információk irányultsága tehát jellemzően jövőbeli, szemben a pénzügyi számvittel, ahol az információk irányultsága múltbeli, és tipikusan historikus és visszaigazolható tényadatokat használ fel. A felhasznált információk gyakorlatilag két forrásból származhatnak: belső, illetve külső forrásból. Belső információs források közé tartoznak értelemszerűen a vállalat egyes részlegei, mint például a pénzügyi-számviteli részleg, a termelő vagy beszerzési részleg, a raktározási részleg, a marketingrészleg stb., valamint a vállalat felsővezetői által létrehozott alapadatok. Külső források között kell számításba vennünk az egyes statisztikai adattárak információit (pl. KSH, OECD, FAO), kimutatásait, az újságokat, szaklapokat, az árutőzsdei várakozásokat, továbbá az egyes speciális szakterületekhez kötődő információs rendszereket, hálózatokat (pl. CAPRI – Common Agricultural Policy Regional Impact Analysis – modellek).

Ilyen információs rendszer többek között a mezőgazdasági számvitel területén az Európai Unió Mezőgazdasági Számviteli Információs Hálózata (FADN, Farm Accountancy Data Network), amely egy európai

szinten működő, kifejezetten a mezőgazdasági vállalkozásokra vonatkozó információs rendszer, és az azzal kapcsolatban lévő, a Magyarországról történő adatszolgáltatás alapját képező tesztüzemi rendszer (Kapronczai, 2003). Véleményem szerint a két rendszernek kiemelkedő jelentősége van a vezetői számvitel mezőgazdaságban való alkalmazásának szempontjából, szoros összefüggés rajzolódik ki ugyanis az FADN (vagyis Magyarországon a tesztüzemi rendszer) számára szolgáltatandó – illetve az abból nyerhető – és a vezetői számvitel gyakorlatban való alkalmazásához felhasználható adatok között.

A rendszert 1965-ben hozták létre, azzal a céllal, hogy betekintést nyerjen a tagországok mezőgazdasági vállalkozásainak jövedelmezőségi és pénzügyi helyzetébe. Legfontosabb szerepe, hogy olyan megbízható és reprezentatív információkat szolgáltatson az európai mezőgazdasági teljesítményekről, amelyek pozitív segítséget nyújtanak az Európai Bizottság döntéseinek meghozatalához, illetve megfelelő alapot szolgáltatnak a hatékonysági elemzésekhez, hatásvizsgálatokhoz, egyéb számításokhoz és kalkulációkhoz, melyeket az agrárpolitikai intézkedések területén hasznosít az európai menedzsment. (Pl. ezek az adatok képezik a mezőgazdasági termények közösségi szintű árazásának alapját is [79. sz. Tanácsi rendelet, 1965]). A kiválasztott gazdaságok önkéntesen csatlakoznak a hálózathoz, és vállalják, hogy egységes könyvelést vezetnek, valamint adataikat – az adatvédelemre vonatkozó szabályok szigorú betartása mellett – agrárpolitikai célokra rendelkezésre bocsátják (Kovács, 2001, Keszthelyi et al., 1998). A rendszerbe történő adatszolgáltatás a gazdák saját érdeke, hiszen versenylényekhez jutnak egyrészt azért, hogy a szolgáltatott adatokat saját vállalkozásukhoz is fel tudják használni vezetői információként, másrészt azért, hogy hozzáférésük van a rendszerben lévő más, hasonló típusú gazdaságok összesített (tehát nem egyedi), elemzett adataihoz, amelyek szintén értékes alapul szolgálhatnak további vezetői elemzések elkészítéséhez. Éppen ez a versenylény az oka annak, hogy Hollandiában például egy-egy vállalkozás maximum hét évig tartozhat az FADN-körbe. Hét év után ugyanis már olyan jelentős a rendszerből származó információk felhasználásából adódó előnyük, hogy a további rendszertagságuk sértené a reprezentativitás elvét.

Egy holland kutatás azt vizsgálta az FADN-rendszerrel kapcsolatban, hogy a vezetői számviteli információk felhasználásának milyen hatása lehet hosszabb távon a cserepesnövény-gazdaságoknál a profitra és az erőforrás-felhasználásra. A kutatás szerint a menedzsmentinformációk felhasználása jelen-

tős megtakarításokat eredményezett az anyagköltség és az igénybe vett szolgáltatások területén. Ez arra enged következtetni, hogy a gazdaságokban javult a hatékonyság, és több szolgáltatás igénybevételét is kiváltotta a vezetői információk birtoklása. Az energiafelhasználás ugyan növekedett a vizsgált gazdaságoknál, ez azonban valószínűsíthetően a vezetői információk ideiglenes félreértelmezésének köszönhető, vagy annak, hogy a gazdák megpróbálták átfőrdálni a felhasznált erőforrások szerkezetét, de nem energiagazdaságos módon (Csajbók et al., 2005). Ebből az a tanulság, hogy az FADN-rendszerben szükség van az onnan nyerhető információk felhasználására vonatkozó útmutatóra, illetve az információk magyarázatára, gazdasági értelmének a leírására is. Ami a nyereségességet illeti, a vizsgálat azt állapította meg, hogy bár rövid távon átlagosan nem nőtt a gazdaságok profitja – ezt például az átszervezési költségek is okozhatták –, hosszú távon a nyereségesség javulása egyértelműen megfigyelhető volt. Továbbá nőtt a gazdaságokban használt gépállományok és egyéb befektetések értéke is, ami azt mutatja, hogy a vezetői információk felhasználásával lehetőség nyílt a termés nagyobb volumenre állítására is. Összességében tehát a vezetői információk felhasználása egyértelműen pozitívan hatott a vállalkozások hosszú távon való nyereségességére.

### **A vezetői számvitel meghatározó területei a mezőgazdaságban**

Ahhoz, hogy megértsük a vezetői számvitel alkalmazási lehetőségeit a mezőgazdaságban, tisztán kell látnunk, hogy a gazdák szokásaival, emberi jellemzőivel nehezen egyeztethető össze a számvitelben elvárt messzemenő pontosság és írásos dokumentumokkal való alátámaszthatóság (Stone, 1968). Ezt hívhatjuk a vezetői számvitel mezőgazdaságban való alkalmazásának az emberi tényezőből eredő sajátosságának. Biológiai tényezőből és természeti tényezőkből eredő sajátosságnak pedig azt tekinthetjük, hogy a termés élő anyaggal (növényekkel, állatokkal) dolgozik, illetve a természeti tényezőktől (termőföld minősége, a földfelszín tagoltságát [domborzat], az éghajlati környezet stb.) függően rendkívül nagy szórása lehet a hozamoknak, míg a termés ráfordításai nem a hozamok függvényében alakulnak. E tényezők hatása tehát az egész mezőgazdasági termelésben érvényesül, az üzemszervezés minden egyes területénél figyelembe kell őket venni, következésképpen a vezetői számviteli elemzések eredményeinek értelmezésénél is tekintettel kell rájuk lenni.

### **Üzemszervezési sajátosságokból eredő feladatok**

Célszerű kiemelni a mezőgazdaság néhány konkrét, az üzemszervezéssel, számviteli elszámolással, számbavétellel, vezetői információs rendszerek kialakításával, működtetésével kapcsolatos jellemzőjét, amelyek mind speciális kihívások elé állítják az ezen a területen működő vezetői számviteli szakembereket:

- A mezőgazdasági termelés sajátosságaiból eredően fontos feladat a környezet védelme, ez maga után vonhat extra költségeket vagy beruházásokat.
- A mezőgazdasági termelés nagy mennyiségű és nagy értékű, sokféle erőforrás felhasználását igényli, jelentős kezdeti tőkeberuházásra van szükség. Továbbá a beruházások nagy része hosszú távú befektetést igényel (például a termőre fordulás akár több évbe is beletelhet), így számolni kell a pénz időértékével (Véry, 2001).
- Az előállított növényi és állati termékek közvetlenül csak részben alkalmasak emberi táplálkozásra (vagyis azonnali értékesítésre), nagy hányaduk – például a takarmányok – belső hasznosításra kerül, más részüket pedig előfordulhat, hogy egyáltalán nem hasznosítják.
- A termelésre – így közvetetten az értékesítésre is – jellemző a szakaszosság, az idényszerűség, egyes folyamatok időhöz kötöttek, amit a folyamatok szervezésében, irányításában, az erőforrások rendelkezésre állításában, illetve a kapacitáskihasználásban figyelembe kell venni.
- Az előállított termékek, termények jelentős hányada gyorsan romló, ez nagy szállítási és feldolgozási kapacitást igényel.
- A munkaerő mint erőforrás kihasználása során figyelembe kell venni például, hogy a munkavégzés természetéhez kötött, attól el nem szakítható, a munkák jelentős része a szabadban, az időjárás változásainak kitéve, térben kiterjedt területen folyik, a munkacsúcsok idején a napi munkaidő általában hosszabb, pihenőnapok nincsenek.
- A természeti károk (aszály, belvív) jelentős gazdasági-pénzügyi kárral járnak.

### **A befektetett és a forgóeszközökkel kapcsolatos sajátosságok**

A mezőgazdaságban sajátos befektetett eszköz a termőföld, amely nélkülözhetetlen és elengedhetetlen feltétele a mezőgazdasági termelésnek. Ezenkívül tőkemegőrző és kincsképző szerepet is betölt, mert korlátozottan áll rendelkezésre, nem szaporítható, emberi munkával elő nem állítható sajátos vagyontárgy (Sabján – Sutus, 2003). A termőterületekhez fontos ökológiai

kérdések is kapcsolódnak, mint például a természetvédelem, a termőképesség fokozása, a termőterület hasznosítása, a talajvédelem, a környezetvédelem stb. A föld különböző, nem mezőgazdasági tevékenységeknek is üzleti tere. A mezőgazdaságban a befektetett eszközök közül a tárgyi eszközök nemcsak a termelés lehetőségeit, kereteit teremtik meg, de a mezőgazdasági árutermék közvetlen előállítói is (például ültetvények, tenyészállatok).

Míg a tárgyi eszközök a termelés lehetőségét, addig a forgóeszközök annak tényleges mennyiségét határozzák meg. Folyamatosan csak a szükséges forgóeszköz-állománnyal lehet gazdálkodni. A forgóeszközökkel való takarékoskosság a vállalkozás szempontjából nem mindig tartozik a jó döntések közé, mert itt – a mezőgazdaságban – a forgóeszközök hiánya hozamkieséssel járhat. Ezt a helyzetet tovább súlyosbíthatja a forgóeszközök nem megfelelő összetétele, valamint a felhasználásuk nem kielégítő hatékonysága.

A mezőgazdasági vállalkozások készletgazdálkodásánál több sajátosságra is tekintettel kell lenni:

- bizonyos készleteket (például vetőmagokat, növényvédő szereket, műtrágyákat stb.) csak meghatározott időszakokban használnak fel a termelés idényszerűségére visszavezethető okokból,
- a termeléshez egyidejűleg vásárolt és saját előállítású készleteket is felhasználnak,
- a készletek jelentős részénél nagy gondot kell fordítani a tárolásra, mert az időjárás és más külső hatások jelentős minőségromlást is okozhatnak,
- kiemelten sajátos mezőgazdasági készlet a mezei leltár, mint a növénytermesztés befejezetlen termelése, továbbá a növedék-, hízó- és egyéb állatok (a tenyészállatokat a számviteli törvény szerint a tárgyi eszközök között mutatjuk ki), illetve állati termékek.

### **Önköltségszámítás a mezőgazdaságban**

A vezetői számvitel egyik legalapvetőbb kalkulációja az önköltség kiszámítása, amellyel megállapítható egy termék vagy szolgáltatás várható, tervezett vagy tényleges előállítási költsége. A mezőgazdasági ágazatok önköltségszámítása eltér más nemzetgazdasági ágak gyakorlatától, mert a mezőgazdasági termelés sajátosságainak, illetve a mezőgazdasági termelés vertikális felépítésének meg kell jelennie az önköltségszámításban is. Az önköltség kiszámítása két okból is szükséges a mezőgazdasági vállalkozásoknál, vagyis az önköltségi mutatónak kettős funkciója van. Egyrészt a saját termelésű készletek értékeléséhez használható azáltal, hogy „kifejezi az újonnan létrehozott termék

értékét”, másrészt „arról ad képet, hogy mibe került az adott vállalatnak egyik vagy másik fajta termék”, vagyis az ágazatok különböző eredményességi vizsgálatait teszi lehetővé (Erdei, 1965).

Az önköltségszámítás témakörében felvetődik a kérdés: utókalkuláció vagy norma szerinti kalkuláció? Erre a kérdésre Sutus Imre egyik cikke (1992) alapján adható meg a válasz. A norma szerinti közvetlen önköltség az egységnyi termék előállításához szükséges, a termékhez rendelt, meghatározott költség. A norma szerinti közvetlen önköltség megállapítása aktualizált ráfordítási normák létét feltételezi. A ráfordítási normák természetesen műszakilag megalapozott, naprakész, folyamatosan karbantartott normák. A ráfordítási normák mellett ugyanolyan fontos, hogy a hozamok is norma szerint meghatározhatók legyenek. Egyértelmű, hogy a ráfordítási normák mellett a hozamok normái azért fontosak, mert bármilyen önköltség megállapítása csak úgy történhet, hogy az előállítási költségeket elosztjuk a megtermelt termék mennyiségével. Itt jutottunk el a hozamok – a termékek mennyisége – kérdéséhez. Ezenkívül már fentebb is szó volt róla, hogy a mezőgazdaságnak két olyan sajátossága is van, amelyek alapvetően befolyásolják az önköltség mindkét elemét: a biológiai és a természeti tényezők. Az eddig leírtak eléggé meggyőzően bizonyítják, hogy a mezőgazdasági termékek önköltségének megállapítására általában nem célszerű a normatív önköltség-számítási módszert alkalmazni. A gyakorlatban egyébként a vállalatok nem is választják a norma szerinti kalkulációt, tekintettel arra is, hogy a számviteli törvény a vállalatok nagyobb része számára egyértelműen az utókalkulációs módszert írja elő. (Ez alól csak azok a vállalatok mentesülnek, ahol az értékesítésnek az eladott áruk beszerzési értékével, a közvetített szolgáltatások értékével csökkentett nettó árbevétele valamely üzleti évben az egymilliárd forintot vagy a költségnemek szerinti költségek együttes összege az ötszázmillió forintot nem haladja meg.)

A következő kérdés ezek után az, hogy az utókalkuláció alapján számított közvetlen önköltség mit tartalmazhat, milyen költségeket foglalhat magába. A számviteli törvény szerint:

„Az eszköz előállítási értékének részét azok a költségek képezik, amelyek

- az eszköz (termék) előállítása, üzembe helyezése, bővítése, rendeltetésének megváltoztatása, átalakítása, helyreállítása során közvetlenül felmerültek,
- az előállítással bizonyíthatóan szoros kapcsolatban voltak, továbbá

– az eszközre (termékre) megfelelő mutatók, jellemzők segítségével elszámolhatók (együttesen: közvetlen önköltség)” (C. törvény a Számvitelről, 2000).

A közvetlen önköltség megállapításánál a kiindulási alap az, hogy itt a költségnemek számlaosztályból (5. számlaosztály) gyűjtjük ki azokat a közvetlen költségeket, amelyek elhatárolhatók egy termékre (ezért érdemes a költségek költségnemek szerinti vezetése az eredménykimutatást forgalmi költség eljárással készítőik számára is). Ezek alapján az általam javasolt kalkulációs séma és a kalkulációs tételek tartalma az alábbi (Sabján – Sutus, 2003 és Béládi – Kertész, 2005 szintézise alapján):

1. Közvetlen anyagköltség:
  - a) vetőmagköltség, műtrágyaköltség, növényvédőszer-költség,
  - b) vásárolt felhasznált növedék-, hízó- és egyéb állatok bekerülési értéke, takarmányköltség,
  - c) egyéb felhasznált vásárolt és saját termelésű készletek értéke;
2. Igénybe vett szolgáltatások és egyéb szolgáltatások értéke:
  - a) öntözési költség, szárítási költség, közvetlen fűtési költség,
  - b) állategészség-ügyi költség, teljesítményvizsgálat költsége,
  - c) idegen gépi szolgáltatások költsége, fenntartó tevékenységek költsége,
  - d) közvetlen biztosítási és marketingköltség, hatósági igazgatási, szolgáltatási eljárási díj,
  - e) egyéb szolgáltatások;
3. Közvetlen bérköltség (pl. munkabér, illetve jutalmak);
4. Személyi jellegű egyéb kifizetések;
5. Bérjárulékok (pl. munkabér közterhei, illetve a foglalkoztatottak száma alapján megállapított egyéb adók);
6. Értékcsökkenési leírás;
7. Egyéb költségek:
  - a) segédüzemi költségek,
  - b) közös költségek,
  - c) különféle egyéb költségek (pl. bírságok, kötbérek, késedelmi kamatok, kártérítések, termékpálya-szabályozáshoz kapcsolódó – a termék tanácsok javára teljesített – befizetések, helyi önkormányzati hozzájárulások);
8. Le: növénytermesztés káreseményei miatt elszámolt összeg;
9. Közvetlen költség összesen  
(1+2+3+4+5+6+7-8);

10. Le: melléktermék értéke;
11. Főtermék közvetlen költsége (9-10);
12. Főtermék közvetlen önköltsége (Ft/t).

Sajátos területe a mezőgazdasági önköltségszámításnak az állatok élőtömeg-kalkulációja. Azoknál az állattenyésztési ágazatoknál, amelyeknél a főtermék, vagy legalább az egyik főtermék a tömeggyarapodás, az állatok élőtömegének önköltségét is ki kell számítani. Az élőtömeg-önköltség azt mutatja, hogy az adott kalkulációs egységnél a kalkulációs időszak végéig felnevelt állatok összes tömegének költsége mennyi volt, beleértve a kalkulációs egységhez kerülés előtt felmerült költségeket is (Miklósyné Ács – Sztanó, 1990). Ez gyakorlatilag az állatok születésétől kezdődően tartalmazza mindazokat a költségeket, amelyek az állatok végtermékké válásáig felmerültek. Például a hízómarha élőtömeg-önköltsége tartalmazza a született borjú alomsúlyának önköltségét, az itatásos borjú ránevelt élőtömeg-önköltségét, a növendékmarha ránevelt élőtömeg-önköltségét és a marhahizlalásban elért tömeggyarapodás önköltségét. A növendék, hízó- és egyéb állatok élőtömeg-önköltségének kiszámításához az alábbi sémát ajánlom (Sabján – Sutus, 2003 feldolgozása alapján):

1. Nyitó állomány (értékelés: az előző időszak élőtömeg-önköltségén);
2. Növekedés vásárlásból (értékelés: tényleges beszerzési áron);
3. Növekedés korosbításból és hízóba állításból (értékelés: mindig az előző – átadó – állománycsoport élőtömeg-önköltségén).
4. Tenyésztésből kiselejtezett és hízóba állított állatok (értékelés: aktuális piaci értéken).
5. Szaporulat, tömeggyarapodás (értékelés: közvetlen önköltségen);
6. Élőtömeg és az arra jutó összes költség (1+2+3+4+5);
7. Élőtömeg-önköltség: (6. sor összeg [Ft] / 6. sor tömeg [kg]).

A fenti séma szerinti élőtömeg-önköltség megállapítását állománycsoportonként a korosbítás (például szarvasmarhánál először az itatásos borjúnevelés, majd a növendékmarha-nevelés, végül a marhahizlalás) sorrendjében kell elvégezni.

### **A vezetői számvitel alkalmazásának szükségessége és az oktatás szerepe**

A vezetői információk gazdasági értéke a mezőgazdaságban abból a tényből ered, hogy a gazdálkodóknak korlátozott idejük van a gazdaság hosszú és rövid távú

célkitűzéseikhez meghozott döntéseikre (Simon, 1979). Fontos, hogy a gazdaságok vezetői – itt leginkább a közepméretű vállalkozások vezetőire gondolok – saját maguk is belássák, hogy a gazdálkodás gazdasági-szervezési vonalon való javításával olyan komparatív előnyökhöz juthatnak, amelyek lehetővé tehetik számukra az erőforrásokból való kevesebb felhasználást, a munkaerő kedvezőbb kihasználását, a költségmegtakarítást, így a nyereségesség hosszú távon való növelését. Ez utóbbinak és a vállalkozással kapcsolatos tervezetőségnek, kiszámíthatóságnak köszönhetően pedig újabb hitellehetőségekhez juthatnak, amelyek a gazdálkodás fejleszthetőségét, méretbeli gyarapíthatóságát eredményezik. Ez természetesen a tulajdonos újabb profitszerzési lehetőségeit növeli, ami újabb gazdasági vagy vagyoni fejlődést vonhat maga után és így tovább. Megéri tehát az időt és fáradságot a vállalkozást vezetői információk felhasználásával racionalizálni.

Az alkalmazás szükségességének további hangsúlyozásához vegyük példaként a nálunk fejlettebb országok vállalatait. A nyugat-európai és amerikai mezőgazdasági vállalkozásokban napjainkban már általánosan elfogadott és használt tudományként jelenik meg a vezetői számvitel, illetve más, a vállalatelemzést és a vállalatirányítást szolgáló ismeretek. Jó példa erre, hogy már az agráregyetemen is külön tárgyként oktatják a leendő farmereknek, gazdáknak azoknak a szoftvereknek az alkalmazását, amelyek segítségével agrárvállalkozások gazdasági elemzéseit, adatbázis-feltöltését, -kezelését, vezetői döntéseket támogató információk létrehozását lehet elvégezni. Ezenkívül a gazdák általános jellegű informatikai képzése is erősebb és komolyabb, mint nálunk, amely természetesen nélkülözhetetlen a vezetői számviteli információs rendszerek, vagy bármilyen más, a menedzsment céljára szolgáló információs rendszer működtetéséhez.

Véleményem szerint a magyarországi agrárvállalkozásokban a vezetői számvitel alkalmazásának elmaradottsága nem független – többek között – az oktatás jellemzőitől. Nehéz persze megmondani, hogy mi volt előbb a tyúk vagy a tojás. Hiszen az agrár-felsőoktatás helyzete nagy hatással van a lassan két évtizede tartó agrárgazdasági válság, valamint az agrárszektor általános feltőkésítésének és kellő jövedelemtermelőképességének hiánya is negatívan befolyásolja az innovációs folyamatokat. A hazai agrár-felsőoktatásban ezenkívül több olyan jelenségnek is tanúi lehetünk, amelyek kedvezőtlenül hatnak az innovációra:

- a felsőoktatási intézményekbe kerülők hányadának növekedése miatt egy átlagos hallgató felkészültsége nem éri el a korábbiakét,

- míg régebben az egyetemre való törekvésre való motiváltság fő oka az értelmiségi háttér volt, ma a család anyagi háttere a meghatározó elem,
- a kistelepüléseken élő fiatalok esélye kisebb arra, hogy a felsőoktatási intézményekben megfelelő és arányos képviselőjük legyen.

Innováció híján nem várhatjuk, hogy az egyetemről kikerülő fiatalok azonnal olyan korszerű vállalatirányítási eszközöket használjanak gazdaságaik vezetéséhez, amelyekről azelőtt sehol sem hallottak. Ezek nélkül pedig könnyen lemaradhatnak agrárvállalataink az EU-csatlakozás miatt kiélesedett versenyben. Megfigyelhető a nemzetközi trendek tükrében, hogy az utóbbi évtizedekben azok az országok a legnagyobb nyertesei az agrár-világkereskedelmi versenynek (USA, Ausztrália, Új-Zéland), ahol nagyon erős és fejlett az agrárkutatási, oktatási és szaktanácsadási tevékenység és intézményhálózat (Horn, 2002). Egyfajta megoldás lehet, hogy az uniós források hozzáférhetősége miatt kibővült az oktatás és a kutatás fejlesztésére igénybe vehető források köre. Elengedhetetlen azonban – még a potenciális források igénybe vétele előtt – egy átfogó, versenyképes, célorientált innovációs programterv megléte.

## Összefoglaló gondolatok

A mezőgazdaságban az utóbbi évtized gazdasági változásainak következményei nagymértékben befolyásolták a vezetés működésének feltételeit. A vállalati méretek differenciálódása, a mikro-, kis- és közepes méretű vállalatok számának növekedése, a termelési szerkezet egyszerűsödése, a vezetési szintek csökkenése, a tulajdonosi pozíciók erősödése, a piacgazdasági környezet folyamatos változása mind olyan hatások, amelyek a vezetési feladatokat is befolyásolják, illetve folyamatosan módosítják (Berde, 2003). Ez nem azt jelenti, hogy a mezőgazdasági vezetők teendői között új feladatok jelentek volna meg, hiszen a teljes üzemgazdaságtan eddig is magába foglalta az ökonómiai, a szervezési és a műszaki-gazdasági ismeretek összességét, amelyek együttes alkalmazása adhat csak választ a komplex üzemszervezési kérdésekre (Székely, 1990; Erdei, 1962). Én inkább úgy fogalmaznám meg, hogy a vezetők elméleti feladatköre sem változott az elmúlt években, azonban az elméleti feladatok megvalósításához manapság olyan módszerek, eszközök állnak rendelkezésre – ilyen például a vezetői számvitel –, amelyek alkalmazása „kötelezőnek” mondható a vállalkozások vezetői számára a jelenlegi piaci versenykörülmények között.

Az Európai Unióhoz való csatlakozásunk, és ebből kifolyólag az FADN-adatbázis és a tesztüzemi rendszer gyakorlatban való használata még aktuálisabbá teszi a kérdéskört. Az információs rendszerekbe szolgáltatott és az azokból nyerhető, vezetői számviteli információs jellegű adatok jó alapként szolgálhatnak a vezetői számviteli elemzésekhez. A rendszerből származó adatok ilyen célra való felhasználásának kedvező hatásait a hosszú távú nyereségességre és a vállalat növekedésére, többek között, a fent említett holland tudományos kutatás is igazolta. Tisztán kell azonban látnunk azt is, hogy csupán a vezetői számvitel alkalmazása nem ad teljes körű megoldást a vezetők feladatainak ellátásához. A vállalaton belül működő összes információs csatornával együtt tudnak létfontosságú alapot nyújtani a tervezéshez, a döntéshozatalhoz, a szervezéshez és az ellenőrzéshez.

Fontos feladat a gazdák ellátása olyan elméleti és gyakorlati ismeretekkel, amelyek lehetővé teszik számukra a vezetői számvitel, illetve az ahhoz hasonló modern vállalatirányítási módszerek alkalmazását. Ezen a téren bátran vehetünk mintát a tőlünk nyugatra fekvő országoktól, például egy vezetői számviteli szoftver használatának oktatása formájában. Mindezek alapfeltétele az agráregyetemen való oktatás megreformálása, illetve a képzésben elérhető tantárgyak kibővítése hasonló témakörű alapozó tárgyakkal.

## Felhasznált irodalom

- Berde Cs. (2003): *Menedzsment a mezőgazdaságban*. Budapest, Szaktudás Kiadó Ház
- Béládi K. – Kertész R. (2005): *A tesztüzemek főbb ágazatainak költség- és jövedelemhelyzete 2004-ben*. Budapest: Agrárgazdasági Kutató Intézet
- Csajbók I. – Lansink A.O. – Huirne R. (2005): *Effects of management information from FADN on profitability of Dutch potted-plant firms*. *Agricultural Economics*, 2005. 3. pp. 325–332.
- Engler, C. (1990): *Managerial accounting*, 2. ed. Homewood, Boston: Irwin
- Erdei F. (1962): *A termelősövetkezeti üzemszervezés gyakorlati kézikönyve*, 2. átd. bőv. kiad. Budapest: Akadémiai Kiadó
- Erdei F. (1965): *Önköltség a szocialista mezőgazdaságban*. Budapest, Akadémiai Kiadó
- Grimshaw, K. (1993): *Vezetői számvitel – magyarországi tapasztalatok*. *Számvitel és Könyvvizsgálat*, 9. pp. 394–397.
- Horn P. (2002): *Az agrár-felsőoktatás és kutatás stratégiai kérdései nemzetközi trendek összefüggésében*. *Gazdálkodás*, 46. 1. pp. 1–7.
- Kapronczai I. (2003): *Agrárinformációs rendszerek fejlesztésének megalapozása*, PhD-értekezés. Gödöllő



- Keszthelyi Sz. – Kovács G. – Dobolyi E.* (1998): A tesztüzemi hálózatban részt vevő gazdaságok 1997. évi eredményei, Agrárgazdasági Kutató és Informatikai Intézet. Agrárgazdasági információk, 1.
- Kittredge, J.* (2004): Process management and Cost management: collaboration or opposition? Cost management, 2004. 5. pp. 23–30.
- Kovács G.* (2001): Adatszolgáltató mezőgazdasági üzemek az EU információs rendszerében (FADN). Gazdálkodás, 45. 6. pp. 63–66.
- Körmendi L. – Tóth A.* (2002): A controlling tudományos megközelítése és alkalmazása. Budapest, Perfekt Gazdasági Tanácsadó, Oktató és Kiadó Rt.
- Laáb Á.* (1998): Pénzügyi számvitel menedzsereknek. Budapest, Kossuth Kiadó
- Lucey, T.* (1996): Management Accounting. London, DP Publications
- Miklósyné Ács K. – Sztanó I.* (1990): Mezőgazdasági vállalkozások költség-, önköltségszámítása. Budapest, Pénzügyi és Számviteli Főiskola
- Nagy G.* (Szerk.) (1993): A vezetői számvitel – A számvitel a vezetés szolgálatában. Számvitel és Könyvvizsgálat, 35. 7–8. pp. 313.
- Sabján J. – Sutus I.* (2003): Vezetői számvitel az agrárterületben. Budapest, Szaktudás Kiadó Ház Rt.
- Simon, Herbert A.* (1979): Rational decision making in business organisations. American Economic Review. 69, pp. 493–513.
- Stone, John A.* (1968): Accounting for management in agriculture. Sydney, Angus and Robertson Ltd.
- Sutus I.* (1992): Mezőgazdasági önköltségek számítása. Számvitel és Könyvvizsgálat, 34. 2. pp. 57–60.
- Székely Cs.* (1990): Menedzsereket a mezőgazdaságba? Gazdálkodás, 34. 7. pp. 66–71.
- Véry Z.* (2001): Mezőgazdasági üzemek korszerű irányítása. Gazdálkodás, 45.1. pp. 25–32.
- A 79/65/EEC (VI. 15) számú Tanácsi rendelet. Council Regulation about setting up a network for the collection of accountancy data on the incomes and business operation of agricultural holding in the European Economic Community (Official Journal P 109, 23.06.1965, p. 1859
- A 2000. évi C. törvény a számvitelről. Kihirdetve 2000. szeptember 21-én a Magyar Közlönyben.

Cikk beérkezett: 2007. 7. hó

Lektorai vélemény alapján átdolgozva: 2008. 2. hó

## E SZÁMUNK SZERZŐI

**Dr. Hoványi Gábor**, akadémiai doktor, habilitált egyetemi magántanár, Pécsi Tudományegyetem; **Borgulya Istvánné Vető Ágnes**, CSc egyetemi docens, Pécsi Tudományegyetem; **prof. Angyal Ádám**, egyetemi tanár, Budapesti Corvinus Egyetem; **Jánosi Gergely**, PhD hallgató, Budapesti Corvinus Egyetem; **Kersch Gabriella**, PhD hallgató, Budapesti Corvinus Egyetem; **Zárda Nóra**, PhD hallgató, Szent István Egyetem, Gödöllő; **Szabó Zsolt Roland**, PhD hallgató, Budapesti Corvinus Egyetem