

**DEBRECENI EGYETEM
GAZDASÁGTUDOMÁNYI KAR
SZÁMVITELI ÉS PÉNZÜGYI INTÉZET**

**EGY TEJTERMELŐ VÁLLALKOZÁS KÖNYVELÉSI RENDSZERÉNEK
ÁTALAKÍTÁSA A VEZETŐI SZÁMVITEL TÜKRÉBEN**

**RESTRUCTURING THE ACCOUNTING SYSTEM OF A DAIRY FARM AND ITS
IMPACT ON MANAGEMENT ACCOUNTING**

**Csüllög Georgina
Számvitel mesterképzési szak**

**Konzulens
Dr. Gazdag-Kerecsi Dóra
Adjunktus**

**DEBRECEN
2025.**

Tartalomjegyzék

BEVEZETÉS.....	4
1. SZAKIRODALMI ÁTTEKINTÉS.....	6
1.1. A számvitel szerepe a mezőgazdaságban	6
1.2. Költség elszámolási módszerek.....	9
1.3. A hozamok	12
1.4. Az önköltség számítási szabályzat.....	13
1.5. Önköltség kategóriák	14
1.6. Kalkulációk	15
1.7. Fedezetszámítás és jövedelmezőség.....	18
2. ANYAG ÉS MÓDSZER.....	20
2.1. A Szikgát-Tej Kft. bemutatása.....	20
2.2. Elemzés során alkalmazott módszerek, képletek.....	21
2.2.1. A költségfelosztásnál alkalmazott vetítési alapok.....	21
2.2.2. Önköltség kategóriák	22
2.2.3. Egyenértékszamos osztókalkuláció	22
2.2.4. A fedezet számítás.....	23
2.2.5. ROS mutatók.....	23
3. EREDMÉNYEK ÉS AZOK ÉRTÉKELÉSE.....	24
3.1. Állatállomány korcsoport szerinti bontása	24
3.2. Állatállomány alakulása.....	25
3.3. A tejtermelés alakulása	29
3.4. Árbevétel, az egyéb bevétel és a hozamok elemzése	30
3.5. Költségek elszámolása a könyvelésben	33

3.5.1.	A költségek költségnemek szerinti bontásban	33
3.5.2.	A költségek másodlagos elszámolása - Költségviselők	34
3.5.3.	A költségek másodlagos elszámolása - Költséghelyek	37
3.6.	Önköltségkategóriák	41
3.7.	Költségfelosztás.....	43
3.7.1.	A közvetett költségek felosztása	43
3.7.2.	A közvetlen költségek felosztása	48
3.8.	Fedezeti szintek elemzése.....	52
4.	KÖVETKEZTETÉSEK ÉS JAVASLATOK.....	58
	ÖSSZEFOGLALÁS.....	61
	IRODALOMJEGYZÉK.....	62

BEVEZETÉS

Napjainkban a mezőgazdasági ágazat, akárcsak sok más iparág, egyre összetettebbé és dinamikusabbá válik a felgyorsult világunkban. A vezetőknek jelentős bizonytalanságokkal kell szembenéznük nap mint nap, amelyeket nemcsak az ágazatok környezeti kitettsége és annak folyamatos változásai okoznak, hanem az eszközök és technológiák gyors elavulása is. Emiatt egyre összetettebb döntéseket kell meghozniuk annak érdekében, hogy javítsák az eszközök hatékonyságát és növeljék a vállalkozás eredményességét, jövedelmezőségét.

A dolgozatom témaként a Szikgát-Tej Kft.-nél alkalmazott könyvelési rendszer átalakítását választottam kitérve annak hiányosságaira és elavultságára.

Az önköltségszámítás a vállalkozások működésének kulcsfontosságú tényezője, hiszen ezen alapszik az ár kialakítása, ami az egész vállalkozási tevékenységnek a lényege. Amennyiben a vállalkozás rendelkezik egy ilyen megfelelő rendszerrel a költségek nyomon követésére, akkor a vezetők olyan döntéseket tudnak hozni, ami segít abban, hogy a vállalkozás elérje a rövid és a hosszú távú céljait is.

A diploma dolgozatom elsődleges célja, hogy a jelenleg alkalmazott könyvelési rendszer kevés információtartalmából adódó hiányosságokat szemléltessem. Emellett célom, hogy ennek a problémának a kiküszöbölésére a 6-os és 7-es számlaosztályra épülő költségelszámolási rendszer bevezetése milyen jelentős előrelépést eredményezne a döntéshozatal szempontjából. A jelenlegi könyvvezetésben használt költség nyilvántartás nagyrészt a számviteli törvény által előírt kötelező kategóriákra hagyatkozik, így a vezetőknek olyan nélkülözhetetlen információk nem állnak rendelkezésre, amelyek egy valós képet adnak a költségek tényleges felhasználásáról, ezek pontos felosztásáról valamint a termékek önköltségének az alakulásáról. Az új rendszer bevezetése lehetővé teszi a költségek részletesebb, ellenőrizhetőbb és átláthatóbb kimutatását. Ezzel nem csak a vezetői döntés hozatal válik megalapozhatóbbá hanem a vállalkozás versenyképessége és hatékonysága is jelentősen növekedhet.

A mezőgazdasági számvitel egy nagyon specifikus része a számvitelnek, ami nem feltétlen alakul mindig törvényszerűen, mert közbe szól az időjárás vagy egyéb környezeti tényezők. Ezek megnehezítik, hogy egy egységes rend alakuljon ki, amelyben mérni lehet a teljesítményt. A dolgozat során arra törekszem, hogy egy minél pontosabb, hatékonyabb és fenntartható önköltségszámítási rendszer kerüljön kialakításra, amely támogatni tudja a pénzügyi döntéshozatalt és a versenyképességük megtartását, illetve növelését.

A szakirodalmi áttekintés után az elemzésemet az állatállomány alakulásával kezdem, ami a legfőbb hozamot termeli a vállalkozásnak. A tejtermelés alakulása a következő vizsgálati szempont és ennek az évenkénti alakulása. Ezek után pedig felállítom azt a lehetséges elszámolási rendszert amiben vezetve a költségeket egy pontosabb képet kapnak azok alakulásáról.

1. SZAKIRODALMI ÁTTEKINTÉS

1.1. A számvitel szerepe a mezőgazdaságban

Az információ egy értékes dolog, mindig is az volt, de a mai felgyorsult világban a vezetők számára még inkább előtérbe került az, hogy minél gyorsabban tudjanak hozzájutni a megfelelő információkhoz a döntéseik meghozatala miatt. Ennek az igénynek a kielégítésére a hozzák létre a vezetők a vállalatban belül a saját információs rendszerüket, ami számukra megfelelőképpen összegyűjti, feldolgozza, megszűri és összegzi azokat az információkat, amelyekre szükségük van a napi feladatok ellátáshoz, valamint az operatív és a stratégiai célok eléréséhez is (Sajbán & Sutus, 2003).

Egy vezetői információs rendszert akkor lehet hatékonynak tekinteni, amennyiben tartalmazza a vállalkozás tevékenységéhez kapcsolódó célkitűzéseket, ideértve az alkalmazottakat is, hogy ők is elkötelezettek legyenek a cél megvalósításában és biztosítja, hogy az alkalmazottakhoz eljut az információ amire szükségük van a cél érdekében.

A vállalkozás külső környezetét is el kell látni olyan információkkal, amelyek szükségesek a vállalkozás megítéléséhez és ahhoz, hogy használható döntéseket hozhassanak a jövőt illetően. Ennek az igénynek a kielégítésére a pénzügyi számvitel szolgál, ugyanis a pénzügyi számvitel feladata az éves beszámoló összeállítása. A beszámolót pedig azért készítjük, hogy egy megbízható és valós képet adjunk a vállalkozás vagyoni, pénzügyi és jövedelmezőségi helyzetéről a piaci szereplőknek (Ormos, 2018).

A vezetői számvitel különbsége a pénzügyi számviteltől, hogy ez belső a felhasználóknak készül és a döntést támogatja. A vezetői számvitel, tehát a számvitelnek egy olyan speciális területe, amely a vezetők számára nyújt olyan információkat a költségekről, amelyek segítségével azok csökkenthetők, ezáltal a teljesítmény növelhető, ami végső soron az eredménymaximalizálásban fog megjelenni (Laáb, 2019). A vezetőknek elengedhetetlen az előre tervezés, olyan alapvető döntéseket kell meghozniuk, amelyek a vállalkozás jövője szempontjából döntő fontosságú, hiszen egy-egy rosszul meghozott döntés visszafordíthatatlan következményekkel járhat. Az, hogy milyen időtávra terveznek, az lehet rövid illetve hosszú távú. A rövid távú tervek sokkal részletesebb kidolgozást igényelnek, hiszen abban kell döntéseket hozni, hogy hogyan éri el a kitűzött célokat a rendelkezésre álló erőforrások mellett. Erőforrásnak a munkaeszközöket és a munkaerőt nevezzük, ahhoz hogy egy

vállalkozás terméket tudjon előállítani vagy szolgáltatást tudjon nyújtani ez elengedhetetlen. Ezeknek az erőforrásoknak a felhasználását pénzben kifejezve költségnek nevezzük (Sinkovics, 2019).

A gyakorlatban a költség mellett használjuk a ráfordítás és a kiadást is, mint fogalom, azonban a legtöbbször rosszul. A közhasználatban a ráfordítás szót keverik leggyakrabban össze a költséggel. A ráfordítások úgy keletkeznek, hogy a már korábban termék előállításához elszámolt költség az értékesítési folyamat miatt ráfordítássá válik. Vannak olyan költségek azonban, amik az értékesítési folyamat nélkül is ráfordítássá válnak, ezek nem a termék bekerülési értékében vannak benne, hanem az időszak eredmény terhére lettek elszámolva. A kiadás két módon értelmezhető, egyrészt üzemgazdasági szempontból másrészt pedig pénzügyi fogalomként. Amikor üzemgazdasági szempontból közelítjük meg, az alatt azt értjük, amikor egy raktárban lévő anyagot felhasználunk, ezáltal csökken az eszközállományunk. Pénzügyi szempontból pedig pénzeszközcsökkenést jelent (Sisa et al. 2021).

A költségelszámolás célja, hogy mérni tudjuk a részlegek, termékek teljesítményét. Ehhez kapcsolódik szorosan a vezetői számvitel, amely jóval összetettebb rendszer. A vezetői számvitel magába foglalja:

- a vezetői információellátást, hogy minél hamarabb találjon megoldást a felmerülő helyzetekre
- a vezetői tanácsadást, hogy alternatív cselekvési lehetőségeket is figyelembe vegyenek
- az előrejelzést, ellenőrzést, tervezést, hogy figyelemmel kísérje a történéseket
- a kommunikációt, hogy hatásos, világos és megbízható információk álljanak rendelkezésre
- az információk ellenőrzését, amely biztosítja, hogy a vezetők és az alkalmazottak is ugyanazt az információt ugyanúgy értelmezzék (de Adelhart Toorop et al. 2023)

A mezőgazdaságnak számos olyan sajátossága van, amelyek élesen elkülönítik más nemzetgazdasági ágazatoktól. Ez így van a vezetői számviteli rendszerben is, mivel az általános törvényszerűségek általában sajátosan érvényesülnek. A mezőgazdasági termelés nyílt területen, szorosan a termőföldhöz kötve, a természet erőinek kitéve, az élő szervezetek közbeiktatásával történik (Miklósyné et al. 2006).

A mezőgazdasági termelés főbb jellemzői, amelyeket a számviteli elszámolásban figyelembe kell venni:

- az előállított növényi és állati termékek között van olyan, amely csak részben hasznosítható közvetlenül emberi fogyasztásra (ilyenek a takarmányok, amelyek belső hasznosítás útján alakulnak át az emberi táplálkozásban nélkülözhetetlen termékké
- meghatározó szerepük van a biológiai és a természeti folyamatoknak
- a környezet védelme
- termelés-szervezést igényel, mivel hatalmas területet ölel fel a termelés
- a legfőbb termelési tényező a termőtalaj, illetve az állatállomány
- a biológiai sajátosságokból eredően az előállított termékek jelentős hányada romlandó, ami nagy feldolgozási és szállítási kapacitást igényel (Mizik, 2018).

A föld, mint erőforrás a legfontosabb tőkebefektetési színtere, amely nélkülözhetetlen és elengedhetetlen feltétele a mezőgazdasági termelésnek, valamint tőkemegőrző szerepe is van, mert korlátozottan áll rendelkezésre, illetve nem csak a mezőgazdasági tevékenységeknek az üzlettere. A földterületek megmunkálására a befektetett eszközök között szereplő tárgyi eszközök szolgálnak, valamint itt szerepelnek még a tenyészállatok is akik a mezőgazdasági termékek közvetlen előállítói. Míg a tárgyi eszközök a termelés módját határozzák meg a forgóeszközök a termelés mennyiségét. A megfelelő mennyiségű forgóeszköz-állománnyal lehet fenntartani a folyamatos gazdálkodást. Ehhez egy nagyon jól összehangolt rendszer felállítása szükséges, hogy a megfelelő időben és a megfelelő helyen legyenek a szükséges anyagok. A forgóeszközökhöz soroljuk a növendék, hízó- és egyéb állatokat, amelyek a vállalkozás készleteit gazdagítják (Szlávik, 2019).

Ezekhez az eszközökhöz kapcsolódnak a költségek. Amíg nem volt ennyire komplex a tevékenységek köre addig nem volt szükség a költségek felosztására. Ez a 19.század második felétől vált lényegessé, azelőtt nem voltak nyomon követhetőek a felmerült költségek. Ez a költségeknek összegét nem változtatja meg, csak csoportokba rendezi, hogy mérni lehessen a különböző teljesítményeket. Ez a felosztás a vezetők számára visszajelzés, hogy lássák a költségek alakulását. A költség mennyiségek módosítására különböző scénáriók felvázolása egy jó kiinduló pont lehet a változás felé (Kristóf, 2002).

1.2. Költség elszámolási módszerek

Egy termék vagy szolgáltatás költsége költségösszetevőkből áll össze. A költségek csoportosítási szempontból lehetnek sokfélék, Sztanó & Veress (2013) szerint, a következőképpen tudjuk felosztani.

1. táblázat: A költségcsoportosítási szempontok

Költségcsoportosítási szempont	Lehetséges típusok		
Elszámolhatóság	Közvetlen		Közvetett
Megjelenési forma	Anyagjellegű ráfordítás	Személyjellegű ráfordítás	Értékcsökkenési leírás
Volumennel való kapcsolat	Állandó		Változó
Összetettség	Elemi		Összetett
Termelési folyamattal való kapcsolat	Alap		Járulékos
Felmerülés ideje	Múlt	Jelen	Jövő
Periodicitás	Periodikus	Aperiodikus	Egyszeri

Forrás: Saját szerkesztés Sztanó & Veress alapján (2013)

A költségek tovább oszthatóak a termékek, szolgáltatások, részlegek, funkciók, illetve csoportok között. Ezeket költségközpontoknak nevezzük. Ez nem más, mint egy hely, amelyhez hozzárendeljük a költségeket, hogy összegyűjtsük és felosszuk a termékekre. (Szott & Motamed, 2024)

A költség csoportosítási szempontok közül a dolgozatban releváns csoportosítás az elszámolhatóság és a megjelenési forma szerinti. A felmerült költségeknél megkülönböztetünk az elszámolhatóságuk, tervezésük és utalványozásuk szerint közvetlen és közvetett költségeket. Leegyszerűsítve a közvetlen költségek közé tartoznak azok, amelyekről már a felmerülés pillanatában tudjuk, hogy melyik termékhez kapcsolódnak. A közvetett költségek ennek pont az ellenkezője, mert a felmerülés pillanatában csak azt tudjuk, hogy melyik helyen merült fel, nem azt, hogy melyik termékhez kapcsolódik (Kardos & Sztanó, 2012). Erre nyújt megoldást a költséghely és költségviselők használata. A költséghelyenkénti nyilvántartás vezetése szerepe a különböző egységek költséggazdálkodásának a figyelemmel kísérése, illetve, hogy pontosabb legyen a költségfelosztás. A költséghelyeken gyűjtik össze a költségeket és innen osztják fel a területekre vagy számolják el az eredmény terhére. Amennyiben a költségviselő felosztását

nézzük, akkor az összes költségből a termékre elszámolható részt bontják tovább azok jellege és csoportjai szerint. A gyakorlatban ez azt jelenti, hogy termékenként elhatároljuk a felmerült költségeket (Horngren et al. 2014).

A 2000. évi C. törvény a számvitelről kötelezően előírja a költségek költségnem szerinti csoportosítását. A költségnem az a fajta csoportosítás, amikor egyértelműen kifejezésre kerül, hogy milyen erőforrás felhasználása idézte elő. Az effajta költség csoportosítás szerint nem vizsgáljuk, hogy milyen szerepet tölt be a termelésben. Illetve ide tartozik még törvényi besorolás alapján az eladott áruk beszerzési értéke, valamint az eladott (közvetített) szolgáltatások értéke. Ezeknek a vezetése az alábbi megbontásban történik:

- Anyagjellegű ráfordítások
 - Anyagköltség
 - Igénybe vett szolgáltatások értéke
 - Egyéb szolgáltatások értéke
 - Eladott áruk beszerzési értéke
 - Eladott (közvetített) szolgáltatások értéke
- Személyjellegű ráfordítások
 - Bérköltség
 - Személy jellegű egyéb kifizetések
 - Bérjárulékok
- Értécsökkenési leírás (Ormos, 2018)

A mezőgazdaságban sincs az másképp, hogy ha a vállalkozások nyomon akarják követni a költségeiket, akkor érdemes bevezetni a 6-7es számlaosztályt a számviteli elszámolásokban.

A vállalkozásoknak a 6. számlaosztályt a következő képpen ajánlott megbontani:

- 61. Javító-karbantartó üzemek költségei
- 62. Szolgáltatást végző üzemek (egységek) költségei
- 63. Gépköltség
- 64-65. Üzemi irányítás általános költségei
- 66. Központi irányítás általános költségei
- 67. Értékesítési, forgalmazási költségek
- 68. Elkülönített egyéb általános költségek
- 69. Költséghelyek költségeinek átvezetése (kormány.hu)

A javító-karbantartó üzemben a vállalkozás saját karbantartó részlegeinek működésével kapcsolatos költségek kerülnek. Főként a pótalkatrészek, kenőanyagok és a karbantartó dolgozók bére, ha ezt a vállalkozás saját rezsiben oldja meg (Norman, 2023).

A szolgáltatást végző üzemeknél olyan költségeket számolunk el, amelyek valamilyen termelő vagy másfajta alaptevékenységet támogatnak (Zdorovets et al. 2020).

A gépköltség számlán a vállalkozás termelő gépeivel kapcsolatos működési, karbantartási költségeket gyűjtik és a hozzá tartozó bérköltségeket, rezsi költségeket, biztosítási díjakat.

Az üzemi irányítás általános költségei tartalmazzák többek között a termelőüzemek szintjén felmerülő irányítási, adminisztrációs és általános működési költségeket. Elszámolható itt például az üzemi vezetők bére és járulékai, az üzemek adminisztrációs kiadásai, irodai anyagfelhasználás, telefon, posta költségek (Musinszki 2019).

A központi irányítás költségeihez a vállalkozás egészéhez, irányításához kapcsolódó költségeket soroljuk, például a vezetők bérköltsége és a hozzá tartozó járulékok valamint a különböző jogi vagy könyvviteli szolgáltatás. Az értékesítési, forgalmazási költségek az értékesítési tevékenység során felmerülő költségeket tartalmazza. Ilyenek a termékek reklám- és marketingköltségei, piackutatás, csomagolás, szállítás, jutalékok (Zdorovets et al. 2020).

Az elkülönített egyéb általános költségek közé soroljuk azokat a költségeket, amelyek egyik fentebbi kategóriába sem tartozik bele.

A költségviselők a 7.számú osztályban vannak nyilvántartva, amelyre szintén van egy javasolt felosztás a Magyarország Kormánya (2014) szerint:

- 71-75. Tevékenységek költségei
- 71-74. Termelés költségei
- 75. Szolgáltatás költségei
- 79. Tevékenységek költségeinek átvezetése

A termelés költségei között számolunk el minden olyan költséget, amelyről már a felmerülés pillanatában tudjuk, hogy ez melyik termékhez kapcsolódik. Többek között az anyagjellegű, személyjellegű ráfordítások, valamint a termeléshez használt gépek amortizációja, értékcsökkenése (Sabján & Sutus, 2003). A szolgáltatás költségei között a vállalkozás által nyújtott szolgáltatások költségei sorolhatóak, mint például a szolgáltatás nyújtásához szükséges anyagköltség, a szolgáltatást végző munkabére és annak járulékai és a szolgáltatási folyamatban felhasznált gépek értékcsökkenései (de Adelhart Toorop, 2023).

1.3. A hozamok

A mezőgazdaságban a hozamok alatt azokat az előállított termékeket és természetes szaporulatokat értjük, amelyek egy adott gazdasági év során állattenyésztés vagy növénytermesztés során keletkeznek. Az állattenyésztési hozamok a haszonállatok által szolgáltatott termékeket jelentik, a tej, tojás vagy a hústermelés céljából tartott állatok gyarapodási súlya. Naturáliákban kifejezve találkozunk vele a leggyakrabban úgy mint, kilogramm, liter vagy a darabszám, de előfordul, hogy pénzügyi mutatóval írják le, mint például az egy állaton elért jövedelem forintban kifejezve. Továbbá ide kell még sorolni az állattenyésztésben keletkezett szaporulatot is például a borjakat (Eurostat, 2020). Egy adott év hozammennyiségéhez nagyban hozzájárul a technológia, amit alkalmaznak, illetve a minőségre fordított költségek mennyisége.

A tejtermelés a mezőgazdaságban az egyik lefontosabb ágazat, aminek az elsődleges hozam mutatója az egy tehénre jutó éves tejtermelés mennyisége literben vagy kilogrammban kifejezve. A hazai tejelő állományt megvizsgálva egy tehén éves szinten átlagosan 6500-9000 kg közötti tejmennyiséget ad, ami szorosan összefügg a tartási technológiával (Agrofórum, 2021). Amikor egy tehén tejhozamát vizsgáljuk akkor a következő szempontokat kell figyelembe venni:

- az egyed fajtáját és genetikáját
- a laktációs és élekciklusokat
- a takarmányozás mennyiségét és minőségét
- az állattartási technológiát és az állat jólétét (Szántó, 2024)

A laktációs ciklusa elején emelkedő hozamot termel, majd a ciklus vége fele csökkeni kezd a mennyiség.

Az előbb említésre került, hogy a tejhozam nem csak naturáliában mérhető, hanem pénzügyi mutatóval is. Szántó és szerzőtársai (2020) szerint a fajlagos éves tejhozam egy tehénre vetítve 12.500 kg/tehén. Az ehhez szükséges költség, hogy előtudják állítani, az 1.602.000 Ft/tehén, és ennek az eladásából keletkező bevétel 2.012.000 Ft/tehén. Az előbbi példából az látszik, hogy a vállalkozásoknak körülbelül 410.000 Ft nettó jövedelmük van egy tehenen. Az eredmények részben szemléltetem majd, hogy ez a vizsgált vállalkozásnál hogyan alakult. Ezeken az értékeken azonban lehet javítani, hogy versenyelőnyhöz jussanak az agrárszektor szereplői,

mégpedig úgy, hogy csökkentik a fajlagos költségeket, amelyek felmerülnek az előállítás érdekében.

1.4. Az önköltség számítási szabályzat

Az önköltség az előállított, megtermelt termékre vagy szolgáltatásra jutó egységeköltség (Horvath & Partners, 2008). Az önköltség számítás egy olyan kalkulációs tevékenység, amelyet a vállalkozás azért készít, hogy nyomon kövesse a termék előállításához kapcsolódó költségeket. A 2000. évi C törvény szabályozása értelmében a számviteli politika részeként el kell készíteni ezt a szabályzatot a belső érintettek számára, amennyiben teljesül valamelyik feltétel a kettő közül:

- az értékesítés az eladott áruk beszerzési értékével és a közvetített szolgáltatások értékével csökkentett nettó árbevétel valamely üzleti évben meghaladja az 4 Mrd forintot vagy;
- a költségnemek szerinti költségek együttes összege a 2 Mrd forintot meghaladja (2000. évi C törvény a számvitelről)

Ennek a szabályzatnak az elkészítésével olyan gazdasági előnyre tesznek szert, amely hozzájárul ahhoz, hogy profitorientáltan termeljenek illetve azt is lehetővé teszi hogy nyomon tudják követni hogyan alakulnak a költségek. Az önköltség számítás feladatai közé tartozik, hogy adatokat szolgáltatasson:

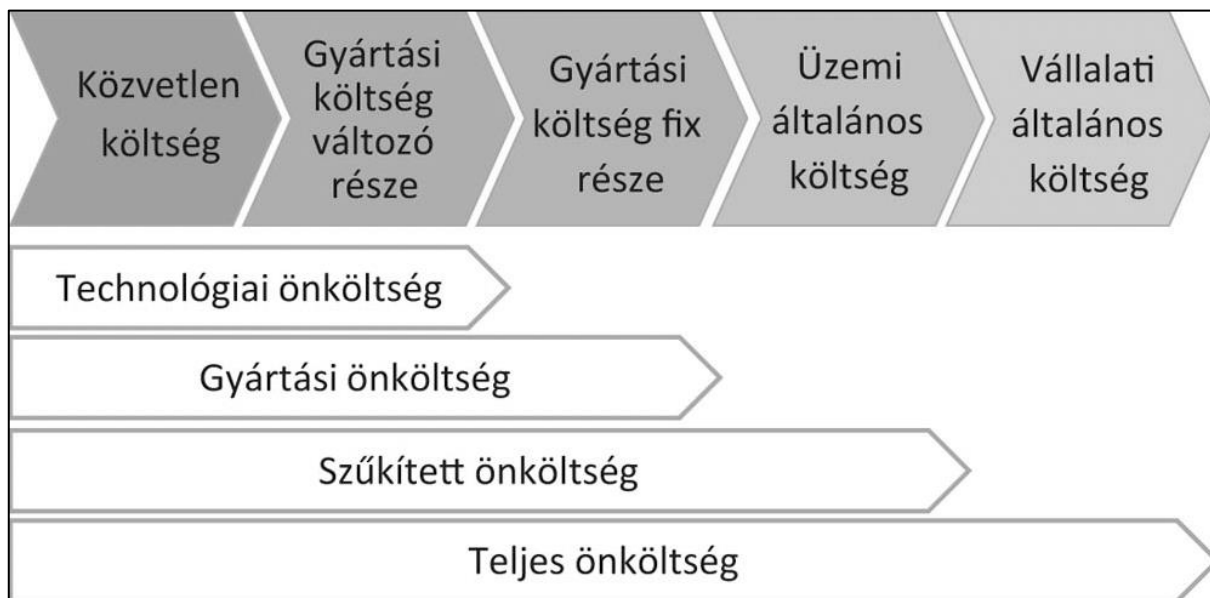
- az évvégi utókalkuláció elkészítéséhez,
- az önköltség tervezéséhez és az ehhez kapcsolódó gazdasági számításokhoz,
- az árképzéshez,
- a különböző belső folyamatok értékeléséhez (Ormos, 2018)

Egy jól elkészített szabályzat biztosítja:

- a hatékonyabb költséggazdálkodást, azonosíthatóak a felesleges költségek
- a pontosságot, amellyel meghatározzák a termékek valós költségeit
- a vezetői döntéshozatal stabilitását a jövővel kapcsolatban
- a versenyképesség növekedését, hiszen a vállalkozás reálisan alakítja az árait a költségek tudatában
- a jogszabályi megfelelést és hozzájárul az auditokhoz (Kardos et al. 2012)

1.5. Önköltség kategóriák

A felmerült költségeket csoportosítani lehet közvetlen és közvetett költségek szerint. Az alábbi ábra tartalmazza, hogy a költségeket az önköltség kategóriák közül melyik tartalmazza Laáb (2019) szerint:



1. ábra: Önköltség kategóriák

Forrás: Laáb (2019)

Az első kategória a közvetlen költségek, ezek olyan költségek, amelyek az előállítás érdekében merültek fel, tehát közvetlenül a termékhez kapcsolhatóak (anyag, bér és közterhek, értékcsökkenési leírás). A gyártási költség változó része olyan költségeket tartalmaz, amelyek az előállított termékek volumenével változik, pl: az áramfogyasztás (Musinszki, 2013).

Az első önköltségkategóriát ezekkel a költségekkel meg is kapja a vállalkozás, mégpedig a technológiai önköltséget. A gyártási költség fix részébe azok a költségek tartoznak bele, amelyek a volumennövekedéssel vagy esetleges csökkentéssel is változatlanok maradnak, pl: a dolgozatban releváns üzemi irányító bére. Kibővítve a gyártási fix költségekkel az első kategóriát, meg is kapja a következőt a vállalkozás, mégpedig a gyártási önköltséget, amely tartalmazza az összes olyan költséget, ami a gyártás miatt merült fel (Sztanó & Veress, 2013).

A következő önköltségkategória a szűkített önköltség, amely egy nagyon fontos kategória a számvitel szempontjából, ugyanis eddig engedi a számviteli törvény, hogy az üzemmel kapcsolatos általános költségeket is el lehessen számolni még a termékekre.

Az utolsó kategória pedig a teljes önköltség, amely a vállalattal kapcsolatos általános költségeket is tartalmazza pl: az adminisztratív szolgáltatások vagy a tulajdonosok bére (Sisa et al. 2021).

1.6. Kalkulációk

A termelés különböző fázisaiban elvégzett önköltség számítás között megkülönböztetünk:

- előkalkulációt
- közbenső kalkulációt
- utókalkulációt (Sisa et al. 2021)

Az előkalkulációt a termelés megkezdése előtt készítjük, amikor meghatározzuk a szükséges anyag mennyiséget, munkaerőt és a kapcsolódó szolgáltatásokat és ezeknek a mennyiségét. A közbenső kalkuláció az a folyamat közben készül. Erre azért van szükség, hogyha esetlegesen valamelyik költséggel nem számolt a vállalkozás vagy a vártnál több merült fel akkor időben közbe tudjon reagálni. Az utókalkuláció pedig a lezárt termelési folyamat után készül, amikor már az összes költség felmerült, így ez alapján határozzuk meg a végső önköltséget. Az így megkapott önköltség alapján értékelhetőek a saját termelésű készletek az időszak végén és ennek segítségével tudunk következtetést levonni a következő időszakra vonatkozóan is. Az utókalkuláció valós képet mutat a gyártás során felhasznált eszközökről, a gyártás szervezettségéről illetve annak hatékonyságáról (Kardos et al. 2012).

Az utókalkulációs tevékenység feladatai közé tartozik az egyes termékek tényleges önköltségének időszakra történő változás megfigyelése, ellenőrzése és annak elemzése. Továbbá adatot szolgáltat az önköltségcsökkentéséhez is és ezáltal az áralakuláshoz is. A következő időszaki nyilvántartási árakat is ez alapján érdemes kialakítani. A legfontosabb bizonylatok közé tartoznak a következők, amelyek nélkül nem lehet megbízhatóan kalkulálni:

- közvetlen költségekről készült számlák
- közvetett költségek felosztásával kapcsolatos számítások
- selejtezési jegyzőkönyvek
- kész-, félkész-termékek szállítási és bevételezési bizonylatai
- műszaki dokumentációk a gyártásról (Kardos et al. 2012)

Amennyiben alkalmazza a vállalkozás ezeket a kalkulációkat az lehetővé teszi a költségek folyamatos kontroll alatt tartását és ezáltal a pontosabb költségszámítást, a jobb vezetői döntéshozatalt.

Miután tudjuk a költséghelyeken szereplő költségek mennyiségét, akkor azokat a megfelelő felosztás után ráterheljük a gyártott termékekre. Ezekre a következő módszereket lehet alkalmazni:

- Osztókalkuláció
- Pótlékoló kalkuláció
- Tevékenység alapú kalkuláció
- Normatív kalkuláció
- Vegyes kalkuláció (Kardos et al. 2012)

Az osztókalkuláció egy olyan módszer, amikor az összes befejezett termelés értékét el kell osztani az előállított mennyiséggel így megkapva az önköltséget.

Ennek is létezik két alfajtája, az:

- egyszerű osztókalkuláció, amelyet egyféle termékgyártásánál használnak
- egyenértékszamos osztókalkuláció, amelyet rokontermékek önköltségmegállapításánál használnak (Sisa et al. 2021)

A rokontermékeket azonos alapanyagokból és azonos technológiával készítik, de az anyagszükségletben és az előállítási idejükben eltérés van.

A dolgozatban releváns kalkuláció az egyenértékszamos osztókalkuláció. Ehhez szükség van egy vezértermék kijelölésére. A vezértermék egy olyan termék, amely alapot ad, ehhez kell viszonyítani a rokontermék költségét. Ezt a módszert alkalmazva a következő lépéseket ajánlott sorrendben követni:

- kijelölni a vezérterméket valamilyen jellemző alapján
- a természetes mértékegységben meghatározott termelést az egyenértékszámmal átszámítják a vezértermékre
- kiszámítják a befejezett termelés összes költségét
- a befejezett termelés költségeit elosztják a vezértípusra átszámolt termelés mennyiségével, ezzel meghatározva a vezértermék önköltségét
- a többi termék önköltsége pedig úgy határozható meg, hogy megszorozzák a termékfajta egyenértékszámával (Kardos et al. 2012)

Az önköltségszámítás során különböző alapelveknek való megfelelést biztosítani kell a vállalkozásoknak. Ezek nélkül nem ad megbízható és valós képet a vállalkozásról a felállított struktúra. Ezek az alapelvek a következők:

- Költségokozat elve
- Költségvalódiság elve
- Költségteljesség elve
- Az önköltség meghatározásának következetesség elve
- A lökésszerűen jelentkező költségek elhatárolásának elve
- Költségviselő-képesség elv (Kardos et al. 2012).

A költségokozat elve szerint az egyes kalkulációs egységeknél csak annyi költséget lehet elszámolni, amely a termék előállításával kapcsolatban ténylegesen felmerült és azzal ok-okozati összefüggésben van. A számviteli törvényben került szabályzásra, hogy a közvetlen önköltségekbe mik tartozhatnak és a költségokozat elve ehhez kapcsolódik szorosan, hiszen csak azokat a költségeket engedi elszámolni, amelyek szoros kapcsolatban állnak a termékkel. A költségokozati elv a teljes önköltségszámítás mentén is fontos szerepet játszik, hiszen a nem megfelelő felosztás téves önköltséghez vezet (Sápi et al. 2025).

A költségvalódiság elve az adott kalkulációs egységre csak megfelelően alátámasztott, utalványozott, bizonyítható költségek számolhatóak el. Ez az elv a számviteli törvény szerinti valódiság elvének egy kiterjesztett változata. Amennyiben valós költségek szerepelnek a költség között, úgy egy megbízható önköltséget kapunk (Kardos et al. 2012).

A költségteljesség elve szerint minden költséget csak egyszer kell maradéktalanul elszámolni. Minden működés közben felmerült költséget a megfelelő bizonylatolás mellett a megfelelő kalkulációs egységhez kell hozzárendelni. Ez az elv szorosan kapcsolódik a költségvalódiság elvéhez hiszen egy el nem számolt gyártási költség az önköltséget torzíja.

Az önköltség meghatározásának következetesség elve szerint az önköltségszámítás módszere, formája, tartalmi felépítése időszakon belül egységesnek kell lennie az összehasonlíthatóság miatt. Ennek a megváltoztatására csak nyomós indok esetén kerülhet sor. A számviteli törvény szerinti következetesség elvével van ez szoros kapcsolatban, hiszen biztosítani kell az állandóságot, minden időszakban azonos módon kell elszámolni az azonos költségeket. Amennyiben mégis szükség van egy ilyesfajta változtatásra akkor a törvényi szabályozás

értelmében biztosítani kell a nyomon követhetőséget, erről a kiegészítő mellékletben tájékoztatást adni (Kardos et al. 2012).

A lökészerűen jelentkező költségek elhatárolásának elv szerint minden költséget abban az időszaknak a termelésére kell elszámolni, amelynek érdekében felmerült, a lökészerűen jelentkező ráfordításokat el kell határolni. Ilyen költség lehet egy nagykarbantartási költség, ennek a költsége a tárgyidőszaki termék önköltségét fogja növelni.

A költségviselő-képesség elv a magyar önköltségszámításban nem alkalmazható. De e szerint az elv szerint a közvetett költségek felosztásánál egy nem jól megválasztott vetítési alapot kell alkalmazni, hanem a költség-haszon számítás függvényében a magasabb eladási árral rendelkező termékekre több közvetett költséget osztanak fel (Kardos et al. 2012).

1.7. Fedezetszámítás és jövedelmezőség

A fedezetszámítás megmutatja, hogy mekkora értékesítési volumen szükséges ahhoz, hogy a vállalkozás tudja fedezni a költségeit. Ehhez szorosan kapcsolódik a fedezeti pont, ami azt az értékesített mennyiséget jelenti, ahol a vállalkozás bevételei és költségei, mind a fix és mind a változó, nulla. A fedezeti költség-számítás használ ÁKFN struktúra a következőképpen néz ki Paár et al. (2021) szerint:

Á: Árbevétel

K: Közvetlen költségek

F: Fedezeti összeg

- Közvetett költségek

N: Nyereség

Az utolsó betű a struktúrában az N, mint nyereség, viszont ez a nyereség nem tartalmazza az egyéb bevételeket és egyéb ráfordításokat, így nem nevezhetjük tiszta nyereségnek.

Első körben tehát alapul vesszük az árbevételt, amit úgy kapunk meg, hogy az értékesített mennyiség szorozva az eladási árral. Ez nettó módon kerül az eredménykimutatásban, általános forgalmi adó tartalma nincsen. Ebből vonjuk le az értékesítéshez kapcsolódó közvetlen költségeket és ezután megkapjuk, hogy mennyi a fedezeti összegünk, vagyis másnéven a bruttó eredményünk. Ez tulajdonképpen a forgalmi költséges eljárással készített eredménykimutatás első sorai, amelyből az olvasható ki, hogy mekkora rész marad az árbevételből a közvetett

költségek fedezésére. A többszintű fedezet számításnál a további különböző közvetett költségek figyelembevételével állapítjuk meg a fedezeteket (Musinszki, 2019).

Egy vállalkozás életében elvárás, hogy olyan technológiát alkalmazzon, amellyel profitot tud termelni. Egy kis- és középvállalkozásnál pedig halmozottan igaz ez, hogy mekkora profittal tud működni, egy kis kilengés is nagy változásokat eredményezhet. Az, hogy egy vállalkozás mitől eredményes azt az értékesítések határozzák meg. Nagy szerepet játszik az, hogy mekkora volumennel termelnek és, hogy ehhez milyen költségek társulnak akár közvetlenül vagy közvetetten. Egy vállalkozás jövedelmezősége elsősorban a vállalat vezetőit illetve az államot érinti, hiszen ez kihatással van az osztalékfizetésre és a különböző hatóságoknak fizetett rendszeres adókra például általános forgalmi adó, társasági adó. Végso soron azt a következtetést lehet levonni, hogy egy vállalkozás akkor eredményes ha a bevételek mértéke meghaladja a ráfordítások mértékét (Paár et al. 2021).

Az eredmény a számvitelben alkalmazott eredménykimutatásban jelenik meg mint kategória. Az üzemi-üzleti tevékenység eredményében a vállalkozás által üzletszerűen végzett tevékenységek következtében felmerülő ráfordítások és bevételek különbsége jelenik meg. Az egyéb bevételek és ráfordítások is ebbe a kategóriába sorolandók, viszont ezek nem a szokásos üzletmenet során keletkeznek, hanem valamilyen egyéb esemény miatt keletkeztek. Ezekről jól elkülönülve kerülnek kimutatásra a pénzügyi műveletekhez kapcsolódó bevételek és ráfordítások a pénzügyi műveletek eredményében (Musinszki, 2015). A két eredménykategória összegeként kapjuk meg az adózás előtti eredményt, amely összegre rászámolva a társasági adót meg kapjuk, hogy az adott évnek mennyi volt az adózott eredménye. A jövedelmezőséget úgy kapjuk meg, hogy valamilyen jövedelem szintet osztunk egy vetítési alappal. Tehát amikor eredményességet számolunk egy vállalkozásnál akkor azt nézzük meg, hogy mekkora a nyereségtartalma.

2. ANYAG ÉS MÓDSZER

2.1. A Szikgát-Tej Kft. bemutatása

Az adatokat a dolgozat elkészítéséhez a Szikgát-Tej Kft. biztosította számomra. Debrecen és Hajdúszoboszló között, Szikgáton terül el a telephelyük 12 hektáron. A cég 1993-ban kezdte el működését Tardy Sándor vezetésével azután, hogy megszűnt a termelőszövetkezet ezen a helyen. A cég fő profilja a Holstein-fríz szarvasmarha tenyésztés és a tejtermelése. Az állattenyésztéshez szükséges takarmány mennyiség termelés egy kis része bérelt földeken történik közel 200 ha-on.

A telephelyen találhatóak:

- istállók
- borjúnevelő kis csoportok
- fejőház
- takarmánytárolók
- híg és szervestrágya tárolók
- lakatos, asztalos, karbantartó műhely
- iroda és szociális épület

A vállalkozás a RISKA telepirányítási rendszert használja főként, de kibővítették a fejőházi szoftverrel. Nem olyan régen vezették be ezt a rendszert, de ennek a használatával egy minőségibb állattartás és tejtermelést tudnak biztosítani. A telepen több mint 1000 db szarvasmarha található, ami évről évre növekszik. A napi tejmenyiség 8.000-11.000 liter között alakul, az összes megtermelt tejet az Alföldi Tej Kft-nek adják el.

A vállalkozás által használt könyvelő program a File's Bt. által fejlesztett program. Ezekből nyertem ki az adatokat, amelyek segítségével az elemzésemet készítettem. Első körben a könyvelésben használt számlákat gyűjtöttem ki, majd a rajta szereplő adatokat tételesen kigyűjtve határoztam meg a közvetett és közvetlen költségeket. A program külön kezeli a béreket, a nav online-ból letöltött számlákat, a tárgyi eszközöket és a főkönyvet, így az összes adatot összegyűjtve, mindent figyelembe véve készítettem el egy lehetséges elszámolási rendszert.

2.2. Elemzés során alkalmazott módszerek, képletek

2.2.1. A költségfelosztásnál alkalmazott vetítési alapok

A közvetett költségek felosztásánál fontos szerepet játszik az, hogy milyen vetítési alapot választunk a költségfelosztáshoz. A vállalkozásnál a releváns vetítési alap az üzemóra és a hozam, ezeket felhasználva osztom fel a felosztható közvetett költségeket.

A közvetett költségek felosztásánál alkalmazott vetítési alapok:

- üzemóra
- hozam
 - **Javító-karbantartó üzem:**
Karbantartási költségek / üzemóra
Üzemanyagköltség / üzemóra
Értékcsökkenés / üzemóra
 - **Üzemi tevékenységek:**
Megtermelt mennyiség / hozam

2.2.2. Önköltség kategóriák

2. táblázat: Önköltség kategóriák tartalma

Megnevezés	Tartalma
Közvetlen költség	• takarmány • állatorvos szolgáltatás/gyógyszerek • bérköltségek • értékcsökkenés • földműveléshez igénybe vett szolgáltatás
Gyártási költség változó része	• rezsi költség • karbantartás • bérköltség
Gyártási költség fix része	• gépek értékcsökkenése • biztosítási díjak
Üzemi általános költségek	• bérköltség • szoftverbérlések • földbérlet
Vállalati általános költségek	• bérköltség • könyvvizsgálat/könyvelési díj • hatósági díjak • telefonköltségek • igénybe vett szolgáltatások

Forrás: Saját szerkesztés

2.2.3. Egyenértékszamos osztókalkuláció

Egyenértékszamos osztókalkuláció során az egyenértékszám meghatározásánál az eladási árak alapján határozom meg az egyenértékszámot. A tej jelenti a vezérterméket kg-ban mérve, a második termék pedig a bikaborjú amit szintén kg-ban mérnek, amikor eladásra kerülnek. A tej termelt mennyisége megegyezik az értékesítési mennyiséggel, mivel egyből értékesítik az összeset. A bikaborjaknál a termelt mennyiség és az értékesített mennyiség eltér, mivel azokat a borjakat, amelyek nem éri el az eladási súlyt azokat még nem értékesítik. Összesítem a

termelési költségeket és levonom belőle a befejezetlen termelés értékét. Ezután az összes mennyiséggel elosztva megkapom, hogy mennyi a vezértermék önköltsége. Ezt a költséget szorozva az egyenértékszámmal megkapom, hogy mennyi a termékek önköltsége.

2.2.4. A fedezet számítás

A fedezet számítást több szinten végzem el, tételesen végig vezetve azt, hogy egy-egy közvetett költség hogyan befolyásolja a tejtermelés, illetve a növénytermesztés fedezeteit.

3. táblázat: A fedezetszámítási szintek és számítási módszerük

Megnevezés	Számítása
Fedezet I.	Értékesítés nettó árbevétele – Közvetlen költségek
Fedezet II.	Fedezet I. – Gyártási költségek
Fedezet III.	Fedezet II. – Üzemi tevékenység költsége
Fedezet IV.	Fedezet III. – Központi irányítás költségei

Forrás: Saját szerkesztés Sisa et al. (2021) alapján

2.2.5. ROS mutatók

Az árbevétel arányos jövedelmezőséget is szintén több szinten kiszámítom, hogy szemléltessem a vállalkozásnak mennyire hatékony az erőforrás felhasználása a profitszerzés érdekében.

4.táblázat: ROS mutatók és számítási módszerük

Megnevezés	Számítása
Fedezeti hányad	Fedezet I. / Árbevétel
Működési ROS	Üzemi-üzleti tevékenység eredménye / (Árbevétel + Egyéb bevétel)
Adózás előtti ROS	Adózás előtti eredmény / (Árbevétel + Egyéb bevétel + Pénzügyi műveletek bevételei)
Nettó ROS	Adózott eredmény / (Árbevétel + Egyéb bevétel + Pénzügyi műveletek bevételei)

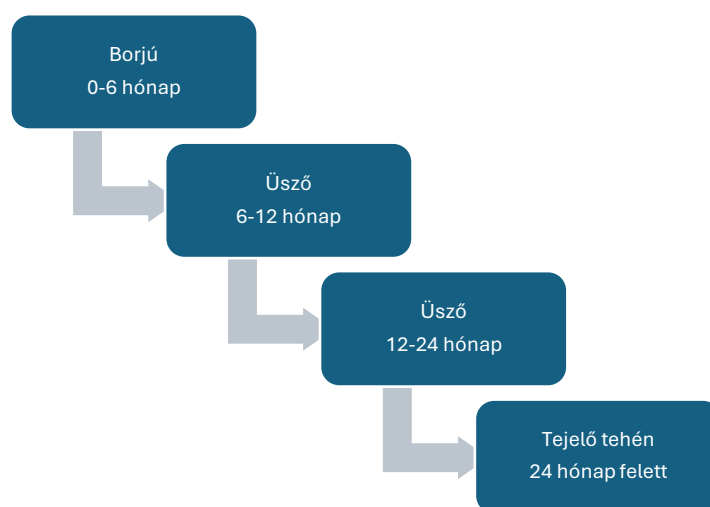
Forrás: Saját szerkesztés Blumné Bán & Kresalek (2011) alapján

Ezeket az adatokat a Microsoft által fejlesztett Excel nevű táblázatkezelő szoftverben kezeltem.

3. EREDMÉNYEK ÉS AZOK ÉRTÉKELÉSE

Az elemzésemet egy állományi, illetve hozam elemzéssel kezdem, mivel ezekkel lehet a legjobban mérni a vállalkozás eredményességét, így fontos ennek az alakulása. Ennek célja, hogy a hatékonyságnövelést, a profitmaximalizálást számszerűsítsem. Ehhez az adatokat a cég könyveléséből szűrtem ki, illetve a vezetők biztosították számomra.

3.1. Állatállomány korcsoport szerinti bontása



2. ábra: A szarvasmarha korcsoport szerinti felosztása

Forrás: Saját szerkesztés a Szikgát-Tej Kft nyilvántartásai alapján

Az 2. ábra a szarvasmarha nőivarú egyedeinek fejlődési szakaszait mutatja be az életkor alapján. Az első kategória az újszülött borjú, amelyben születéstől számított 6 hónapig vannak, ebben az időszakban főként tejpótlóval vagy anyatejjel táplálkoznak. Itt még a bika borjak is jelen vannak, nem egyből történik az értékesítésük. Ezt követi az üsző szakasz, ami életük 6-12 hónapját jelenti, itt megkezdődik a szilárd takarmányra való áttérés. A következő 12-24 hónapban jelentős fejlődés és testtömeggyarapodás történik, általában ekkor történik meg az ivarzás is. Az utolsó szakaszban már mint tejelő tehén van számontartva, ezt a sikeres vemhesítés és ellés után érik el az állatok. Az ábra szakaszolt megközelítése jól szemlélteti a tenyésztési gyakorlat szempontjából releváns biológiai és időbeli határokat.

3.2. Állatállomány alakulása

A Szikgát-Tej Kft-nél összesen 1064 db szarvasmarha található 2024-ben, ami a versenytársak állományaihoz képest egy jó létszám. A megye állománysűrűsége országos szintre vetítve is az élmezőnybe tartozik. Míg az országos állományi létszám csökkenést mutatott 2020-hoz képest, addig a vizsgált vállalkozásnál pozitív eltérés volt tapasztalható.

Hajdú-Bihar megyében a tejelő állomány jelentős része holstein-fríz fajtájú, amely kiemelkedő tejtermelési tulajdonságai miatt vált dominánssá. A Szikgát-Tej Kft-nél is csak ez a fajta található meg.

A következő táblázatban szemléltetem a Szikgát-Tej Kft állományának alakulását 2023-2024 között. Annak oka, hogy csak ezt a két évet tüntettem fel, az hogy ettől az időszaktól kezdve vezették be azt az elektronikus rendszert ahol nyilvántartják az állatokat korcsoport és darabszám szerint is. 2023 előtti években nem vezettek semmilyen nyilvántartást arról, hogy hogyan alakult a létszám, csak egy átlagos állományi létszám adat áll rendelkezésre.

5. táblázat: A Szikgát-Tej Kft állományának alakulása

Év	Darabszám
2023	1049
2024	1064

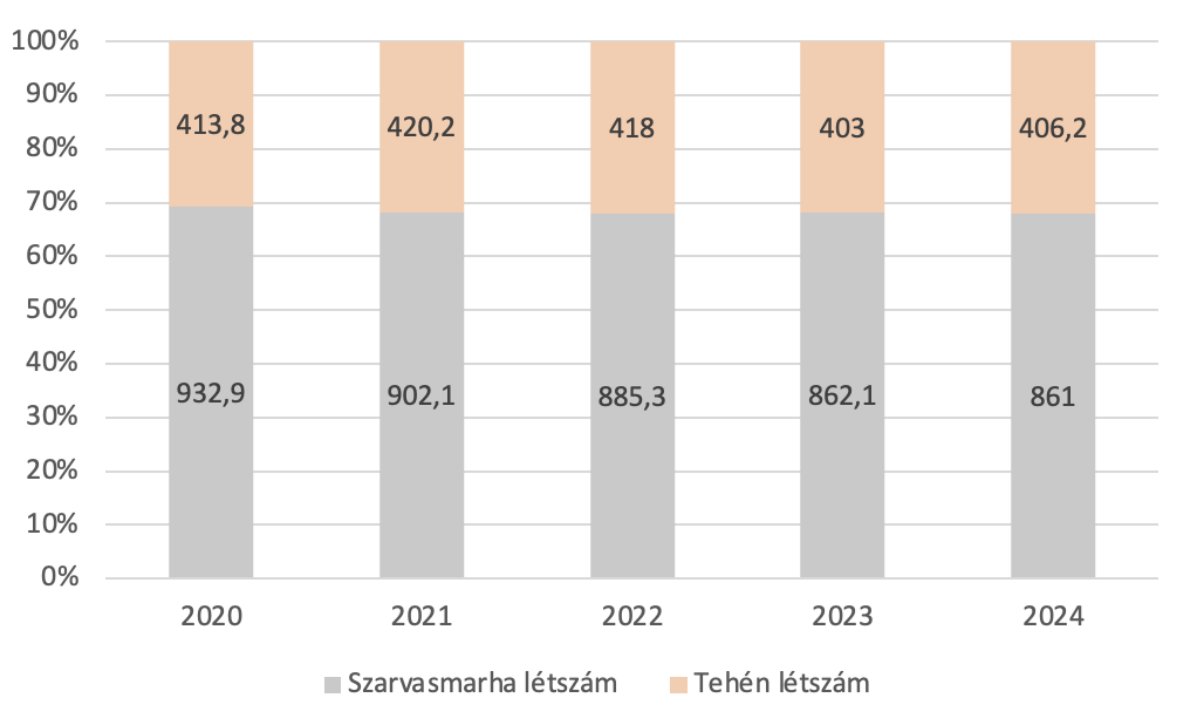
Forrás: Saját szerkesztés a Szikgát-Tej Kft nyilvántartásai alapján

Látható a táblázatban, hogy egy enyhe növekedés volt az állományban. Az állomány növekedés okai a borjú születése, a korcsoportok közötti átsorolás, a vásárlás itt nem tényező mivel elegendő borjú születik az utánpótláshoz. Az állománycsökkenés okai közé sorolja a vállalkozás az elhullást, a bika értékesítést, illetve a korcsoportok közötti átsorolásokat. A bikaborjúkat a vállalkozás minden esetben értékesíti, mivel a tejtermelés az elődleges szempont.

A hazai szarvasmarha állomány a KSH adatai szerint 2024-ben 861ezer darab. Megyei szinten vizsgálva, a közzétett adatokon látszik, hogy a megye évek óta stabilan az országos szarvasmarha-állomány mintegy 13%-át adja, ami országos viszonylatban kiemelkedő aránynak számít. Ez az adat tartalmazza mind teheneket, mind a bikákat, de esetünkben csak a nőtény egyedek, vagyis a tehenek száma releváns. Ez az adat 2024-ben 406,2 ezer darabot

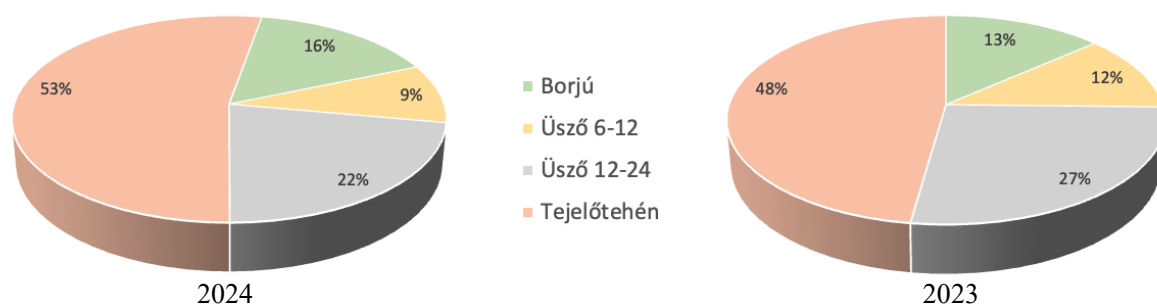
jelent, ebből 52,3 ezer darab a Hajdú-Bihar megyei létszám. Összevetve a vállalkozás állományával ez az összlétszám 2%-át jelenti. Ez az előző évek trendjei alapján csökkenést mutat az Agrárszektor weboldalán közzétett cikk szerint is, mivel 2021-ben még 420,2 ezer darab volt, ennek pedig az elhullásokhoz, megbetegedésekhez lehet köze. Az Állattenyésztési Teljesítményvizsgáló Kft.-nél nyilvántartott létszám adat alapján a megyei tehén tenyészetek állományához viszonyítva közepén helyezném el ezzel a létszámadattal, mivel vannak ettől jóval kisebb és nagyobb vállalkozások is. Európai Uniós viszonylatban nézve Magyarország 1,2%-át adja a teljes állománynak 2024-ben.

Ehhez viszonyítva a tej árának alakulását a KSH (2025) szerint, elmondható, hogy a 2023-ban volt rekordmagas a pasztörözött ESL 2,8%-os tej ára, 510 Ft/liter és ekkor volt a legkevesebb tehén nyilvántartva.



3. ábra: A szarvasmarha létszám alakulása Magyarországon 2020-2024 között

Forrás: Saját szerkesztés a KSH (2025) alapján

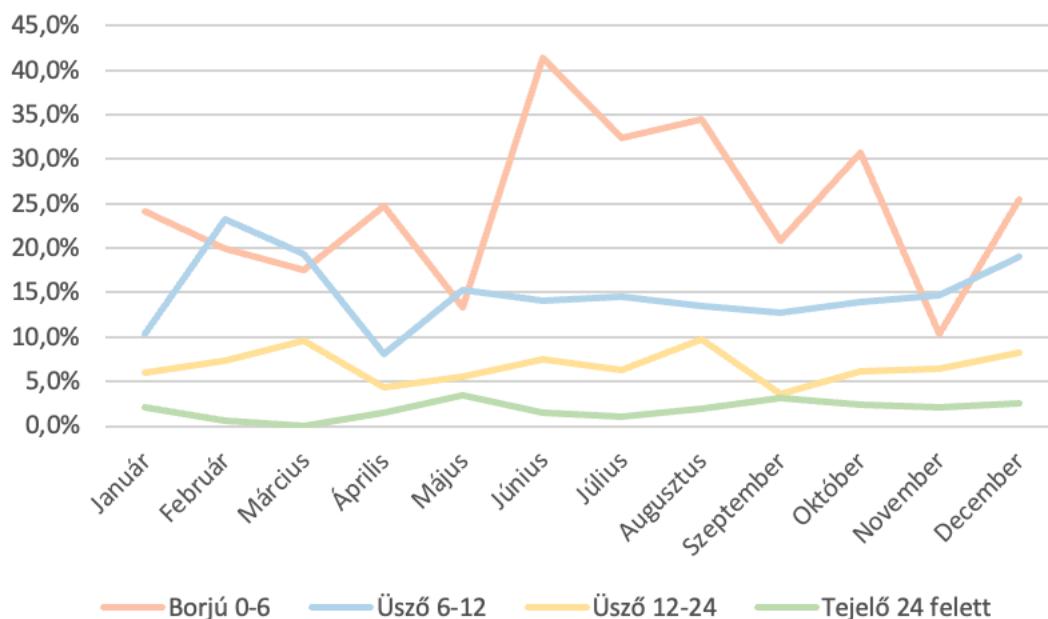


4. ábra: 2023-2024.évi állomány összetétele

Forrás: Saját szerkesztés a Szikgát-Tej Kft nyilvántartásai alapján

Az 4. ábrán látható az állományi elemzés a 2023-2024 évekre. Az előbb említésre került, hogy a vállalkozás csak 2023-tól kezdve használja azt a rendszert, aminek a segítségével nyilvántartják a korcsoport szerinti megbontást, így erre a két évre már egy összetétel elemzést is végeztem. Mivel ez egy tejtermelő vállalkozás a legnagyobb arányban a tejelő tehén van. 2024-ben a borjak és a 6-12 hónapos üszők együttesen 25%-ot tesznek ki, ami a teljes állományt tekintve a negyedrésze, ugyanez mondható el az előző évről is viszont más megosztásban. Ebből arra lehet következtetni, hogy folyamatos az utánpótlás biztosítása. 2024-ben a 12-24 hónapos üszők száma is magasnak mondható a 22%-os értékével, bár előző évben ez a korcsoport 27%-ot képviselt, ami egy csökkenés az előző évhez képest, de folyamatosan tudják pótolni az esetleges elhullásokat a tejelő állományból, így ennek a csökkenése nem okoz fennakadást. A legnagyobb részt pedig a tejelő állomány adja, ami az egész állománynak az 50%-a körül ingadozik. Összességében az mondható el, hogy a vállalkozás egy jól kialakított ciklusban működik, folyamatosan tudja biztosítani a termelésbe való belépést.

A selejtezési arány vizsgálatával folytatom az elemzésemet. Ezt azért fontos vizsgálni a vállalkozásnál, mivel ez termelés hatékonysági szempontból többletköltséget jelent a vállalkozásnak, mivel a kiselejtezett egyedek közvetlenül hozzájárulnak az előállítási költséghez. Magas selejtezési aránynál következtethetünk egészségügyi problémára ez pedig sok többlet költséget jelent a vállalkozásnak, ami nem fog megtérülni, ha végül az állat elhullik vagy kiselejtezik ezért ezeket a költségeket elsüllyedt költségnek nevezzük. Ha csökkenti a vállalkozás a selejtezési arányt akkor javul a nettó profit mennyisége.



5. ábra: Selejtezési arány a különböző korcsoportok között 2024-ben

Forrás: Saját szerkesztés a Szikgát-Tej Kft nyilvántartásai alapján

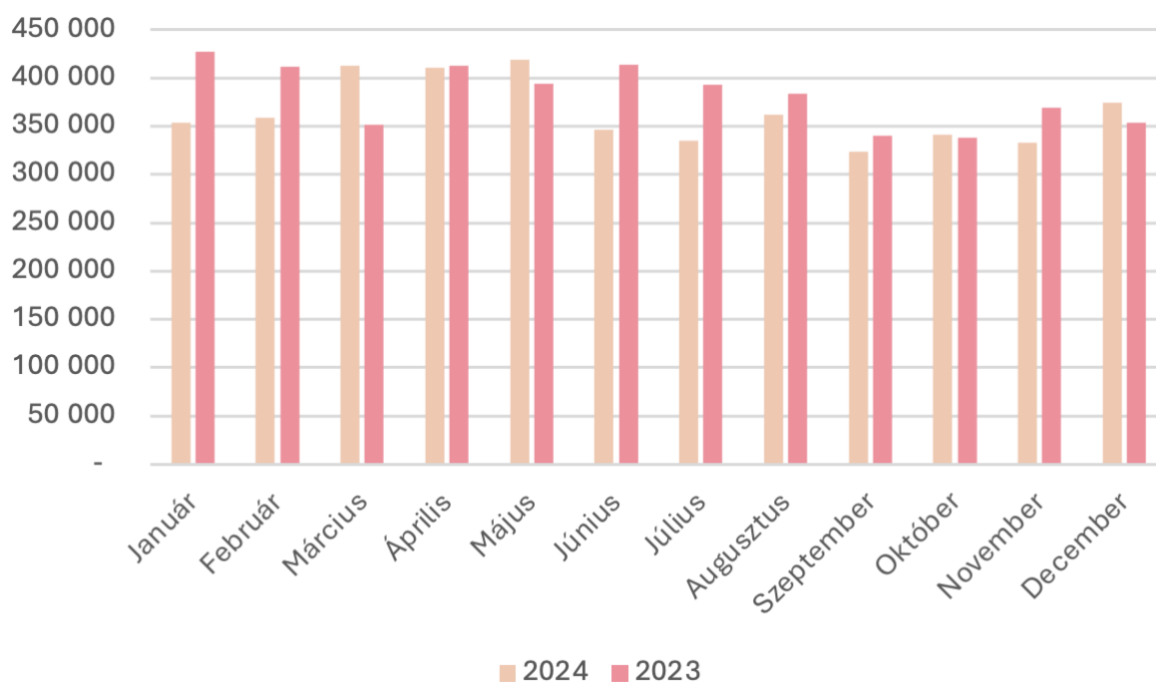
Az 5. ábrán a Szikgát-Tej Kft. selejtezési arányát vizsgáltam meg korcsoportok szerint a 2024-es évben. Az ábrán látható, hogy a négy különböző korcsoport szerinti szétbontásban mekkora volt a selejtezési darabszám az adott hónapokban. Ami a legnagyobb ingadozást mutatja az a borjú korcsoport, mivel ekkor van a legnagyobb esélye annak, hogy elkapnak valamilyen betegséget, amit az immunrendszerük nem tud leküzdeni. A legnagyobb ugrás itt májusról júniusra történt, ekkor 13%-ról felugrott 41%-ra az arány. Ebben az időszakban jellemző hogy betör a forró nyár és a hőségstressz miatt magasabb selejtezési trend jellemző. A következő korcsoport a 6-12 hónapos üszők csoportja, amelynek már egy viszonylag állandónak mondható arányt mutat, mivel az év eleji és az év végi arány közel azonos, év közben látható egy kisebb visszaesés. Februárban volt ennek a korcsoportnak a "mélypontja", ekkor a selejtezési arány 23%-os volt, ehhez képest az év végi 19%-ra tehető. Az utolsó két korcsoportot elemzés szempontjából hasonlónak mondanám, hiszen a havonkénti eltérés aránya alig mutat változást, mivel ekkorra már stabil immun- és emésztő rendszer alakul ki, ami miatt folyamatosan tudnak hozamot termelni és nem kerülnek selejtezésre.

3.3. A tejtermelés alakulása

A vállalkozásnak a legfőbb bevételi forrása a tejértékesítésből származik így rendkívül fontos ennek a mennyisége. A vállalkozásnál nem kézi úton történik a fejés, hanem egy fejőberendezés segítségével, amely biztosítja többek között azt, hogy a lefejt tej a megfelelően a higiéniai előírásoknak illetve, hogy pontosan tudják mérni az adott napi tej mennyiséget.

Ennek a fejezetnek a célja, hogy bemutassam a vállalkozás által termelt tej mennyiségét a vizsgált évben. A megtermelt tej mennyiségéről sok következtetést le lehet vonni, többek között az általános egészségügyi állapotról, a genetikai potenciálról, illetve az is megállapítható, hogy a tartás technológia mennyire megfelelő a tejelő egyedeknek. Ezeken kívül még számos tényező hozzájárul ahhoz, hogy mennyi az adott heti mennyiség. Fontos azonban azt is kiemelni, hogy amennyiben az állatnak valamilyen egészségügyi problémája van és gyógyszeres kezelésre szorul, akkor a teje nem felel meg minőségében az elvártaknak így selejtezésre kerül.

Az alábbi ábrán számszerűsítve látható a tejtermelés a 2023 és 2024-ben.



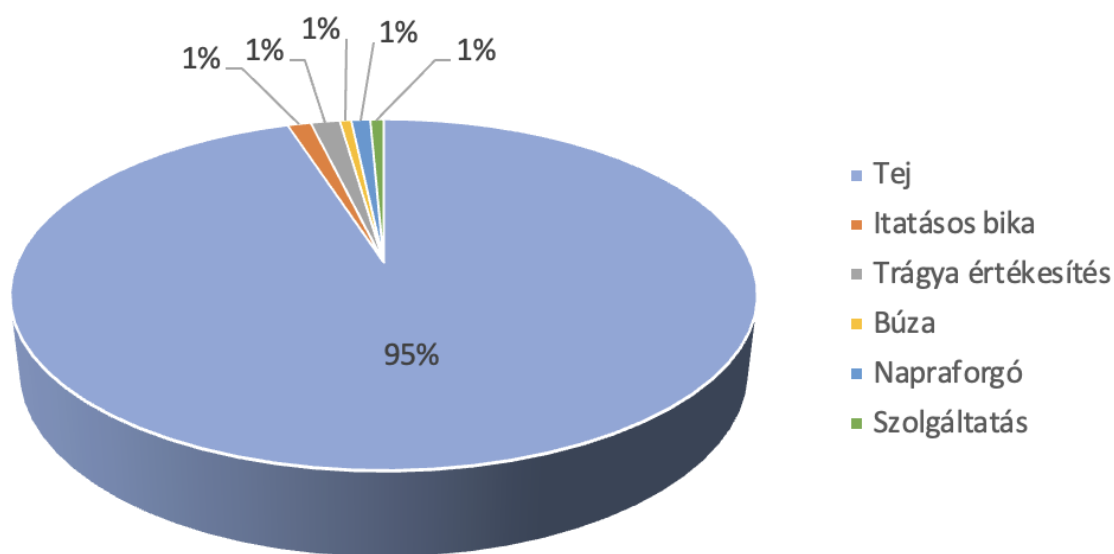
6. ábra: A Szikgát-Tej Kft tejtermelése literben kifejezve

Forrás: Saját szerkesztés a Szikgát-Tej Kft nyilvántartásai alapján

A 6. ábrán látható a vállalkozás hozamainak alakulása havonta a 2023-2024-es évre nézve. Összehasonlítva a két évet az első negyedévben van a legszembetűnőbb eltérés, ugyanis ekkor közel 20%-os eltérés volt a hónapok között az előző évhez képest. A 3. hónapra fordult a helyzet, mivel ott 2023-ban visszaesett a 14,6%-kal termelés, de 2024-ben pedig megemelkedett a mennyiség, az előző évhez képest 14,6%-kal. A második negyedévben tetőzött a termelt mennyiség mind a két évben, hiszen ekkor a kedvező időjárási viszonyok miatt jobban beindul a laktációs folyamat. A legtöbb termelt mennyiség ekkor volt, május hónapban, ekkor 419 011 litert jegyeztek fel. A harmadik és negyedik negyedévben azonban visszaesés látszik, ekkor a mennyiség alig haladta meg a 300 000 litert, az előző évhez képest sem nőtt a termelt mennyiség nagyobbra mint 5%. Ez különböző természeti okok miatt következett be, úgy mint a hőség, legelők minőségének a romlása vagy a laktációs ciklus. Ez az ábra egy erős szezonálisra mutat rá, mivel tavasszal az állattartásban sokkal kedvezőbb viszonyok vannak, mint bármelyik másik időszakban. A hozamok alakulása nagy mértékben összefügg az értékesítéssel. Minden évben előre készítenek egy értékesítési tervet, amelyhez elengedhetetlen, hogy meg tudják becsülni az éves tejhozamot. Erre azért van szükség, mivel az Alföld Tej Kft-vel előre leszerződik az éves mennyiséget. Ennek megtervezése egy igen bonyolult folyamat, mivel nagyon sok természeti tényezőtől függ.

3.4. Árbevétel, az egyéb bevétel és a hozamok elemzése

A vállalkozás bevétele az árbevételből és az egyéb bevételekből tevődik össze. A 2024-es évben az árbevétel 886 241 eFt-ot jelentett, amely elsősorban a tej-, bika-, és trágya értékesítésből származik. Emellett az egyéb bevételek nagyságrendje 260 008 eFt volt, amely a különböző mezőgazdasági támogatásokat és a selejt tehén értékesítést foglalja magába. Az árbevételhez képest az egyéb bevételek aránya közel 30%-ot jelent, amely jelentős részarányt képvisel a vállalkozásban. Ebből az állapítható meg, hogy a vállalkozás eredményessége nem kizárólag a termelési tevékenységre korlátozódik. Az aktivált saját teljesítmények értéke a 2024-es év végén -34,3 mFt-ot jelentett, tehát több készletet adott el, mint amennyit a tárgyévben megtermelt, ennek oka az, hogy a december végi megtermelt tej mennyiség értékesítése januárra tolódik át.

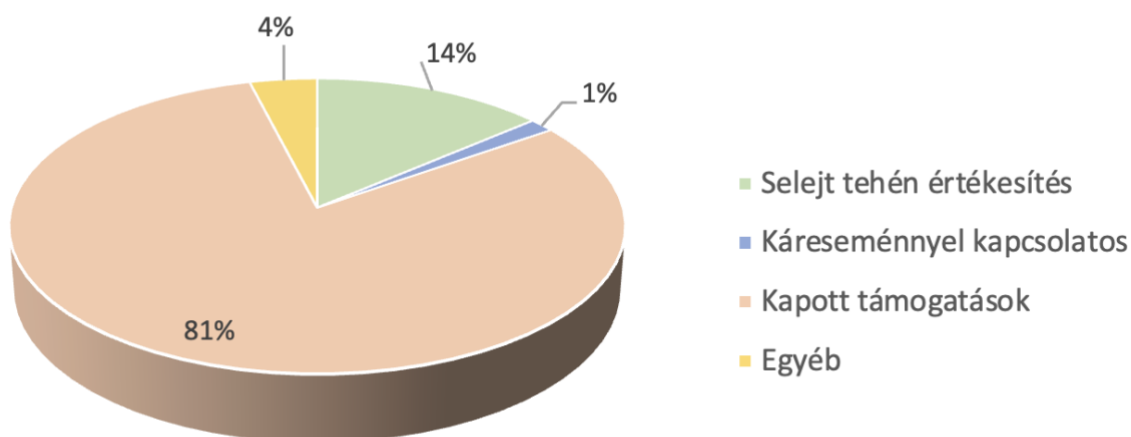


7. ábra: Az árbevétel megoszlása 2024-ben

Forrás: Saját szerkesztés a Szikgát-Tej Kft nyilvántartásai alapján

A 7. ábra a Szikgát Tej Kft. bevételeinek megoszlását tartalmazza a 2024-es évben. Jól látható, hogy a tejtermelés dominál, az árbevétel 95%-a ebből származik, tehát ez a vállalkozás fő bevételi forrása, míg a többi bevételi ág csak kiegészítő szerepet tölt be.

Az a tény, hogy a vállalkozásnak ez az egy fő terméke van egy nagy piaci kockázatot jelent, ugyanis erősen a termelési volumenhez van kötve ennek a mértéke. A többi bevételi forrás 1-1 százalékot képvisel a teljes árbevételből. A mezőgazdasági takarmányok értékesítése időszakos, amennyiben kedvező a piaci ár akkor történik az eladás. Ezek mögött a likvidációs problémák átívelése is szerepet játszik továbbá, a minőség megtartás érdekében is történik takarmány értékesítés. Törekszik a vállalkozás a diverzifikációra, de ezek volumene mérsékelt. Érdemes lenne ezek növelésére fordítani időt és energiát, hiszen ezek a piacnak kevésbé kitett bevételi források, ami egy erős stabilitást jelentene a vállalkozásnak.



8. ábra: Az egyéb bevételek alakulása 2024-ben

Forrás: Saját szerkesztés a Szikgát-Tej Kft nyilvántartásai alapján

A 8. ábrán látható az egyéb bevételek megoszlása 2024-ben. A legnagyobb részt a kapott támogatások teszik ki, ezen belül is a tejhasznú tehén támogatás és az állatjóléti támogatás. Ezek nagyon fontos pénzügyi stabilitást nyújtanak a vállalkozásnak, hiszen javítják a jövedelmezőséget és ösztönzik, hogy jobb körülményeket biztosítsanak az állatoknak. Mindezek pedig azt eredményezik, hogy az ilyen támogatások kihasználása mellett növekedik a termék minősége, ami elősegíti hogy a vállalkozás egy kedvező piaci pozícióba lépjen a versenytársakkal szemben. A selejt tehén értékesítésből származó bevételt az egyéb bevételek között kell kimutatni, mivel a mérlegben a tárgyi eszközök között vannak kimutatva és ezeknek az értékesítését a számviteli törvény szerint az egyéb bevételek között kell kimutatni.

3.5. Költségek elszámolása a könyvelésben

3.5.1. A költségek költségnemek szerinti bontásban

A hozamok elemzése után a költségek vizsgálatával folytatom a dolgozatot. A vállalkozás korábbi évek könyvelései alapján a könyvelő az összes felmerülő költséget, legyen szó közvetlen vagy közvetett költségekről, bérköltségekről vagy igénybe vett szolgáltatásokról, egy-egy kiemelt számlára csoportosította. A következő számlákon jelennek meg összegek a könyvelésben:

6. táblázat: A könyvelésben használt költség számlák

Számlaszám	Megnevezés	Érték (Ft)
511	Anyagköltség	626 133 740
522	Bérleti díjak	30 164 963
539	Különféle egyéb szolgáltatások költségei	213 373 488
541	Bérköltség	177 469 096
56	Bérfelrakások	19 205 873
57	Értékcsökkenési leírás	61 135 521

Forrás: Saját szerkesztés a Szikgát-Tej Kft nyilvántartásai alapján

Látható a 6. táblázatban, hogy lényegesen kevés költség számlát használtak. Nem történt megkülönböztetés a termék-előállításához kapcsolódó költségek között és az általános költségek között, az úgynevezett közvetlen és közvetett költségek között. Mivel minden kiadást ezek a kategóriák ölelnek fel, így nem lehet semmilyen következtetést levonni arról, hogy például az anyagköltségen belül mekkora rész tartozik a karbantartáshoz vagy mennyi a takarmányköltség. A bérköltségen belül nem látszik, hogy mekkora a dolgozói bérköltség, illetve a vezetőségnek kifizetett bér és az ezekhez tartozó járulékok, valamint nincs elkülönítve a különböző utazási és kiküldetési költségek, ami szintén releváns részt ölel fel a költségekből az üzletkötések és a partneri kapcsolatok kialakítása miatt.

Ezek következtében nem lehet egyértelműen elkülöníteni a költségeket, hogy melyek tartoznak közvetlenül a termékekhez és melyek merültek fel üzemi és a központi irányítás miatt. A vezetői számvitel használatának hiánya miatt nem lehet pontos képet adni a termék önköltségéről, ami a mai világban elengedhetetlen ahhoz, hogy egy vállalkozás profittal tudjon működni. Ha ebben

a formában számolna a vállalkozás stratégiai tervezéshez használt mutatószámokat igencsak félrevezető számokat kapnának. Ezeknek a kiküszöbölésére állítok fel/javaslok egy rendszert, amelyben a 6-7-es számlarendszer használata mellett jól elkülöníthetők lesznek a közvetlen és közvetett költségek. Továbbá olyan felosztási rendszert, vetítési alapokat, amelyeket használva minden költség a megfelelő termékre vagy szolgáltatásra közvetlenül ráterhelhető. Ennek a használata egy részletesebb könyvelést eredményez, amely lehetővé teszi az alaposabb döntéshozatalt valamint, ha szükséges akkor a költségszerkezet átalakítását.

3.5.2. A költségek másodlagos elszámolása - Költségviselők

A költségviselők meghatározása az elsődleges feladat. A vállalkozás fő profilja a tejtermelés, így a legtöbb költséget ez a tevékenység emészti fel. A tejtermeléshez kapcsolódó költségek egyértelműen hozzárendelhetők, már a felmerülés pillanatában tudjuk, hogy mihez kapcsolódik. A vállalkozás rendelkezik egy kevés saját tulajdonú földterülettel, amelyen növénytermesztés folyik de ez közel sem elégíti ki azt a mennyiséget, amelyre szükség lenne. Igénybe veszi a bérelt területeket is a termesztésre, amely közel 200 ha, amennyiben kedvező a termelt mennyiség egy csekély részét tovább értékesíti.

A költségviselőket a 7-es számlaosztályban érdemes nyilvántartani, ezek főként takarmányköltséget, a bérköltségeket és az állatorvosi ellátását tartalmazzák. A tevékenységeket elsősorban számlaszám szerint rendeztem, amelyet a következő táblázat tartalmaz:

7. táblázat: Költségviselők csoportosítása

7. számlaosztály – Költségviselők		
Számlaszám	Megnevezés	Összeg (Ft)
71	Tejtermelés költségei	689 300 503
711	Tej	661 891 320
712	Bika	14 041 183
713	Trágya	13 368 000
72	Növénytermesztés	31 930 392
721	Kukorica	7 068 662
722	Búza	10 759 242
723	Napraforgó	14 102 488
73	Szolgáltatás költségei	10 336 000
Összesen (Ft)		731 566 895

Forrás: Saját szerkesztés

A 71-es számlaosztályon belül a tejtermelés költségei találhatóak meg. A vállalkozás legnagyobb költségforrása a takarmány. Ezt nagyrészt beszerzi, valamilyen külső partnertől, azonban rendelkezik saját, illetve bérelt földekkel is, amelyeken csekély mennyiségűt ugyan, de megtermelnek a szükséges takarmányokból. Az állatorvosi szolgáltatás, illetve gyógyszerek, a munkabérek és az értékcsökkenések tartoznak még ide. A rendszeres állatorvosi szolgáltatás elengedhetetlen ahhoz, hogy egyáltalán tejet tudjon előállítani a vállalkozás. Az állatorvos segítségével történik a megtermékenyítés és csak az ellés (borjú megszületése) után indul be a laktációs folyamat, amely az a periódus, amikor az állat tejet termel. Amennyiben egy állat megtermékenyítése nem sikeres, az addig vele kapcsolatban felmerült takarmány, bér, állatorvosi költség az elsősorban közvetlen költségként jelenik meg, majd a kiselejtezés után válik belőle ténylegesen elsüllyedt költség. Tehát az állatorvosi költségek nagyon fontos szerepet töltenek be, éppen ezért a vállalkozás nagy figyelmet fordít ennek a minőségére. Ezek azonban megoszlanak az üszők és a bikák között, ugyanis a bikaborjukat értékesítik de csak a születés utáni 3.hónapban, ebben az időszakban felmerül vele kapcsolatban takarmány költség illetve bérköltség is. Az összes felmerült állatorvosi költség 50.217.652 Ft, amiből a gyógyszerek 41.857.652 Ft-ot jelentenek, a többi része pedig az állatorvosi szolgáltatás. A termeléshez és növénytermesztéshez kapcsolódó munkabérek összege 144.808.912 Ft, ez

tartalmazza az összes bért és a kapcsolódó járulékokat. Végül az értékcsökkenés, ami még közvetlenül a tejtermeléshez kapcsolódik, értéke 33.752.222Ft, mivel az állatokat amikor beállítják a tenyészetbe, tehát tenyészállatnak minősítik akkor az aktiválási értéke egyedenként nem haladja meg a 200.000 Ft-ot, ami azt jelenti, hogy az értékcsökkenését egyösszegben számolják el az eredmény terhére. A trágya értékesítése is egy bevételi forrásként jelenik meg a vállalkozásnál, viszont erre nem mutat ki nyereséget, az összes felmerült költség 13.368.000 Ft volt a 2024-es évben és az ebből befolyó bevétel is ugyan ennyi volt. A tejtermeléshez kapcsolódó összes közvetlen költség összesen és a trágya költsége 689.300.503 Ft.

A 72-es számlán szerepelnek a növénytermesztéshez kapcsolódó költségek. Ezt további alábontás követte, mivel a kukoricával, búzával és a napraforgóval kapcsolatos költségek jól elkülöníthetők. Ami a termesztés miatt felmerült költség, az a vetőmag, műtrágya és különböző növényvédőszer. A földeken a munkálatokat saját dolgozók végzik így ide tartozik bérköltség.

A 721-es számlára a kukorica termesztéssel kapcsolatos költségeket soroltam. Itt felmerül munkabér, amely 5.526.840 Ft, illetve a földeken használt vetőmag és további költségek összege 1.541.822 Ft. Ez összesen, tehát a 721 számla egyenlege 7.068.662 Ft.

A 722-es számlán búza termesztéssel kapcsolatos költségek vannak, amely szintén tartalmaz bérköltséget, ennek értéke 4.541.210 Ft, valamint a vetőmag és további költségek összege 6.218.032 Ft. Így a 723-es számla egyenlege 10.759.242 Ft.

Végül a 723-as számlán a napraforgó termesztés költségei találhatók. A vállalkozás nem rendelkezik a betakarításhoz szükséges kombájnnal, így ez igénybe vett szolgáltatásként, költségként merül fel, aminek értéke 3.984.734 Ft. Az ide tartozó munkabér 4.818.150 Ft. A vetőmag és egyéb költségek, amelyek a napraforgó termesztéssel kapcsolatban merültek fel összege 5.299.604 Ft. Így a 723-as számla egyenlege 14.102.488 Ft.

Ezeket az alszámlákat összegezve megkaptam a 72-as, növénytermesztés számla egyenlegét, ami 31.930.392 Ft.

A 73-as számlán a nyújtott szolgáltatások költségeit gyűjtöttem össze. Erre nem mindig van a vállalkozásnak kapacitása, azonban 2024-ben volt ilyen bevétele. Ehhez tartozik 1 munkavállaló bérköltsége, ami 9.320.706 Ft illetve további egyéb költségek, amelyek 1.015.240 Ft-ot jelentenek.

Az összes közvetlen költség, ami 2024-ben felmerült 731.566.895 Ft.

3.5.3. A költségek másodlagos elszámolása - Költséghelyek

Ebben a fejezetben kerül részletezésre, hogy hogyan lenne érdemes elkülöníteni a felmerült költségeket költséghelyek szerint, amelyeket később a termékekre lehessen osztani. A költséghelyekről a felmerülés pillanatában még nem lehet egyértelműen meghatározni, hogy mivel kapcsolatban merült fel. Először is meghatározásra került a számlaszámok kialakítása. A következő struktúrát azért érdemes alkalmaznia a vállalkozásnak, mivel a termelésben nagyobb átláthatóságot biztosít.

8. táblázat: Költséghelyek csoportosítása

6. számlaosztály – Költséghelyek			
61	Javító- karbantartó üzem	62	Szolgáltatást végző üzem
611	MTZ 6 hengeres	63	Gyártási gépköltség
612	MTZ 4 hengeres	631	Fejőgép
613	Rába 250 nagytraktor	632	Tejtároló
614	Manitou rakodógép	64-65	Üzemi irányítás általános költségei
615	Csúszó kormányos rakodógép	66	Központi irányítás általános költségek
616	Homlokrakodó	67	Értékesítési, forgalmazási költségek
617	Pótkocsik	68	Elkülönített egyéb általános költségek
618	Személygépjárművek	69	Átvezetési számla

Forrás: Saját szerkesztés

Azzal kezdtem a munkát, hogy átnézésre kerültek azok a költségszámlák, amelyekre könyvelték a tételeket. Majd meghatároztam, hogy melyik tétel mihez kapcsolódhat és aszerint került besorolásra arra számlaszámra, amelyikhez a legrelevánsabb. A termelésben résztvevő járművekkel indul a felosztás, ezek a 61-es számlán belül kerültek elhelyezésre. Ennek a számlának az egyenlege a besorolás után 75.650.125 Ft lett, amely már tartalmazza az összes termelésben résztvevő járművekhez kapcsolódó és személygépjárművekhez kapcsolódó karbantartási, üzemanyag és biztosítási költségeket, valamint az értékcsökkenéseket. A vállalkozás főként traktorokkal és rakodógépekkel rendelkezik, mivel ezzel tudja ellátni a napi feladatokat, mind a növénytermesztésben, mind a tejtermelésben.

9. táblázat: Közvetett költségek összesen

6. számlaosztály – Költséghelyek (Ft)			
61	75 650 125	64-65	72 249 511
62	17 743 174	66	178 818 653
63	36 908 019	67	11 649 045
631	29 919 242	68	2 897 260
632	6 988 777	Összesen	395 915 786

Forrás: Saját szerkesztés

A 9. táblázatban látható a 6-os számlaosztály végső egyenlege, amely tartalmaz minden közvetett költséget. A legnagyobb költséget a központi irányítás emészti fel, rengeteg adminisztratív szolgáltatást vesz igénybe a vállalkozás. A számviteli törvénynek megfelelően, ez a költség nem kerül a későbbiekben felosztásra a tevékenységekre, ez nem lesz része az önköltségnek. A közvetett költségek közül elsősorban a gépek karbantartási költségei kerültek meghatározásra, tételesen felsorolva, hogy mikor, melyikhez, milyen alkatrészek kerültek megvételre, valamint a hozzájuk kapcsolódó munkadíj, amelyet külső szervíz végez. Az összes karbantartási költség 28.213.997 Ft lett a 2024-es évben. Ezek a következőképpen oszlanak meg a járművek között:

10. táblázat: 61-es számlaosztály karbantartási költség részletezése

Megnevezés	Összeg (Ft)
MTZ 6 hengeres	2 987 211
MTZ 4 hengeres	5 756 043
Rába 250 nagytraktor	2 725 881
Manitou rakodógép	3 274 886
Csúszó kormányos rakodógép	2 246 286
Homlokrakodó	8 508 176
Pótkocsik	1 054 080
Személygépjárművek	1 661 414
Összesen	28 213 977

Forrás: Saját szerkesztés

A 10. táblázat tartalmazza tételesen, hogy melyik géphez mennyi karbantartási költség tartozott. Ezek az eredeti könyvelésben semmilyen mértékben nem voltak elkülönítve, nem lehetett egyértelműen megmondani, hogy melyik gép mennyi költséget emésztett fel az év során. Mint látható a táblázatban a legtöbb költség a homlokrakodónál merült fel, ez a gép részt vesz a növénytermesztésben és a tejtermelésben egyaránt.

Fontos kiemelni, hogy 2 jármű kivételével, mindent használnak a növénytermesztéshez és a tejtermeléshez egyaránt. Ennek jelentősége majd a termékre való ráosztásnál lesz, mivel a termelésben eltöltött üzemóra alapján kerülnek majd felosztásra a későbbiekben a karbantartási költségek. A csúszó kormányos rakódó gépet csak a tejtermeléshez használják, míg a Rába 250 traktort kizárólag a növénytermesztésben.

11. táblázat: 61.számú egyenlege

Megnevezés	Összeg (Ft)
MTZ 6 hengeres	14 563 139
MTZ 4 hengeres	7 954 941
Rába 250 nagytraktor	4 010 333
Manitou rakodógép	11 140 174
Csúszó kormányos rakodógép	4 994 908
Homlokrakodó	13 455 696
Pótkocsik	1 054 080
Személygépjárművek	9 914 371
Összesen (61)	75 650 125

Forrás: Saját szerkesztés

A 11. táblázat tartalmazza már az elszámolt értékcsökkenéseket is, amely a gépekre összesen 8.562.483 Ft volt, a személygépjárművekre pedig 6.661.799 Ft volt.

A következő számla a 62-es, amely a szolgáltatást végző üzem, vagyis a fejőház költségeit tartalmazza. Többek között a villanyköltséget, amely ehhez az épülethez tartozik az 2.372.100 Ft, a külön mérő óra biztosítja, hogy mind a gépekhez, mind a házhoz kapcsolódó villanyköltséget szét lehessen választani. Az épület karbantartási költsége 2.990.855 Ft, ebben benne van többek között a vízelvezető rendszer és a szivattyúk karbantartása, burkolati javítások. Az épülethez tartozó értékcsökkenés 929.833 Ft volt, az épület biztosítási díja 1.284.050 Ft. Végül ehhez az épülethez tartozik munkabér is, a fejőgép mellett is állandó

jelleggel tartózkodik 2 ember, akiknek a bérköltsége 10.166.336 Ft. Így összesen 17.743.174 Ft költség tartozik a 62-es számlához.

A 63-as számla a gépköltség számlaszáma, ezt tovább bontottam úgy, mint fejőgép, aminek a számlaszáma 631 és a tej tároló gép, aminek a számlaszáma 632. A fejőgép a vállalkozás legértékesebb gépe, hiszen ezzel termelik a hozamot. A legtöbb villanyköltséget ez gép emészti fel, ez az éves villanyköltség 80%-a, ami forintosítva 17.215.783 Ft. Ennek a mérését is egy külön mérőóra biztosítja, így megbízhatóan lehet mérni ennek az energiafelhasználását. A gép karbantartási költsége 5.745.422 Ft, ez tartalmazza a kopó alkatrészek cseréjét, a higiéniai karbantartáshoz szükséges szűrő cseréket, valamint a működéséhez szükséges szoftver felülvizsgálatát. A gép értékcsökkenése 6.146.405 Ft, a hozzá tartozó biztosítási díj 811.632 Ft. Így a fejőgéphez tartozó költségek összesen 29.929.242 Ft, így a 631 alszámla egyenlegét is meghatároztam. A 632 számla, vagyis a tej tároló géphez is hasonló költségek merültek fel, de csekélyebb mértékben. Ennek a gépnek a karbantartási költsége 502.645 Ft, ez tartalmazza a higiéniai előírásoknak megfelelő tömítések, szelepek, szűrők cseréjét. Az értékcsökkenése 3.317.737 Ft, a biztosítási díja 519.652 Ft. Így végül a 632-es alszámla egyenlege 6.988.777 Ft lett. Mivel ez a két számla összesítve a gyártási gépköltség számlához tartozik, így azon összesítve a kettőnek az összegét 36.908.019 Ft-ot kaptam eredményül.

A 64-65-ös számlán helyeztem el azokat a költségeket, amelyek az üzemi irányítás általános költségei. Ide tartozik 2 ember munkabére, akik irányító szerepet töltenek itt be, az ő bérük 11.924.538 Ft. A további költségek, amelyek ide tartoznak azok a munkaruha költségek, az irányításhoz tartozó munkaeszközök, illetve az igénybe vett szolgáltatások, ezeknek az összértéke 35.314.191 Ft. A fölbérleti díjakat is ide soroltam, amelyek azért szükségesek, hogy a vállalkozás tudjon takarmányt termelni. Ennek összege 25.010.782. Így a számla egyenlege 72.249.511 Ft. Az üzemi irányítás mind a két tevékenységhez kapcsolódik így 47.238.729 Ft-ot rá kell osztani a tevékenységekre, kivéve a földbérletet, amely csak a növénytermesztéshez kapcsolódik.

A 66-os számlán a központi irányítás általános költségei találhatók meg. Ennek a számlának az összege kifejezetten magas, ami annak köszönhető, hogy a vállalkozás rengeteg adminisztratív szolgáltatást vesz igénybe. A vállalkozás tulajdonosainak a bére itt szerepel, 2 tulajdonos van, akik nyugdíjasok, így utánuk csak személyi jövedelem adó fizetendő, éves szinten 15.529.416 Ft a rájuk eső bérköltség, valamint 1 főnek, aki a vállalkozás vezetéséért felel, éves szinten 10.399.414 Ft, valamint ide sorolandó még az irodai takarítónő bére is, amely

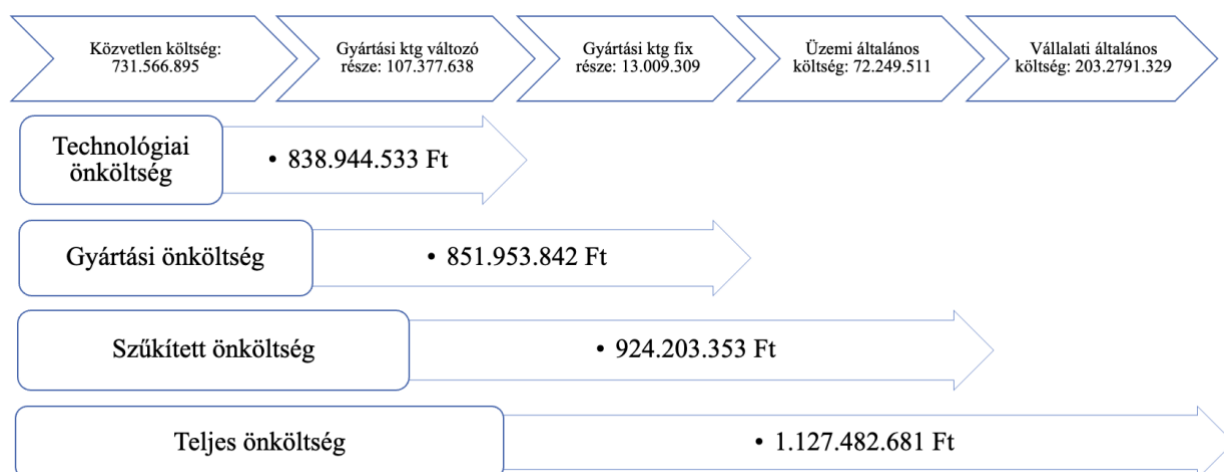
4.282.108 Ft évente. Összesen a központi irányítás költségeihez éves szinten 30.210.938 Ft bérköltség és bérjárulék tartozik. Többek között a könyvelési díjat is ide soroltam, különböző szoftver bérleti díjakat, bankköltségeket, az üzemorvosi költségeket és a könyvvizsgálati díjakat, így ennek a számlának az egyenlege 178.818.653 Ft.

A 67-es számlán az értékesítési, forgalmazási költségek jelennek meg. Ide soroltam azokat az úti költségeket, kiküldetési díjakat, amelyek az üzletkötésekhez kapcsolódnak, a szerződések kezeléséhez tartozó költségeket és a különböző NÉBIH engedélyeket. Ennek összege 11.649.045 Ft.

A 68-as számlához soroltam azokat a költségeket, amelyek az elkülönített egyéb általános költségek közé sorolhatóak, ezeknek az értéke 2.897.260 Ft. Az összes közvetett költség, ami 2024-ben felmerült, 395.915.786 Ft.

3.6. Önköltségkategóriák

A közvetlen és közvetett költségek meghatározása után az önköltségi kategóriák felvázolása következik az elemzésben. A szakirodalomban is említett önköltségi kategóriákba történő besorolás a vállalkozásnál a következőképpen alakul:



9. ábra: Önköltségi kategóriák

Forrás: Saját szerkesztés

A technológiai önköltségbe tartozik az összes közvetlen költség, illetve a gyártási költség változó része. Az összes közvetlen költség tartalmazza a tejtermeléshez és a bikaborjakhoz kapcsolódó takarmányköltséget, a bérköltségeket és a kapcsolódó járulékokat, az állatorvosi

szolgáltatás értékét, a kapcsolódó gyógyszereket és az egyösszegű értékcsökkenéseket, valamint a másodlagos tevékenységnél felmerült anyagköltségeket, bérköltségeket és hozzá kapcsolódó járulékokat, továbbá a földbérleti díjakat és a szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó bérköltségeket is. Ezek pontos összegét a következő táblázat tartalmazza:

12. táblázat: Közvetlen költségek részletezése

Megnevezés	Összeg (Ft)
Takarmány	495 905 740
Bérköltségek és bérjárulékok	144 808 912
Értékcsökkenések	33 752 222
Állatorvosi szolgáltatás és gyógyszerek	50 217 652
Anyagok a növénytermesztéshez	3 897 634
Igénybe vett szolgáltatás	2 984 735
Összesen	731 566 895

Forrás: Saját szerkesztés

Látható, hogy a legnagyobb közvetlen költséget a takarmány költség teszi ki. Ez arra vezethető vissza, hogy a vállalkozás nem rendelkezik megfelelő mennyiségű saját földterülettel és még a bérelt területek sem elegendőek, ahhoz, hogy egy ekkora állományt el tudjanak látni. Az értékcsökkenések is közvetlen költségek, hiszen az állatok 200.000 Ft alatti áron vannak aktiválva, így egyösszegben leírható az értékcsökkenésük. A növénytermesztéshez használt anyagok is a közvetlen költségeket növelik, mivel ez a másodlagos tevékenysége a vállalkozásnak. Az igénybe vett szolgáltatások között olyan költségek szerepelnek, amelyek a növénytermesztéshez, azon belül is a betakarításhoz kapcsolódnak. A vállalkozás nem rendelkezik kombájnnal, amely a napraforgó betakarításához szükséges így ezt mindig külső cégtől veszik igénybe.

A második összetevője a technológiai önköltségnek az a gyártási költség változó része. Ebbe beletartozik a fejőház, a fejőgép, a tejtároló villany-, és karbantartási költsége, ezen felül az ebben az épületben dolgozók munkabére. Ezek összesen 107.377.638 Ft-ot jelentenek. A közvetlen költségeket és a gyártási költségek változó részét összeadva kaptam meg a technológiai önköltség kategória összegét, ami 838.944.533 Ft lett.

A gyártási önköltség a következő önköltség kategória, amely a gyártási költségek fix részével kiegészítve növeli a technológiai önköltséget. Ezek a fix költségek az értékcsökkenések és a

biztosítási díjak. Az értékcsökkenéseket lineárisan számolja el a vállalkozás, a biztosítási díjak pedig évről évre ugyanazok. Ebben a kategóriában érdemesebb lenne egy másik fajta értékcsökkenési leírási kulcsot alkalmazni, a teljesítményarányos leírást. Ez jobban tükrözné a vállalkozás által használt fejőgép valódi állapotát. Ennek a kategóriának az összege 851.953.842 Ft.

A következő kategória a szűkített önköltség, amely a számviteli törvény által szigorúan szabályozott, mivel eddig az önköltség kategóriáig engedi elszámolni a nem gyártással kapcsolatos költségeket is. Ebben a kategóriában szerepelnek az üzemi általános költségek, melyek alapvetően közvetett költségek, nem kapcsolódnak szorosan a termékekhez, de törvényi szabályozás miatt még beletartozik a szűkített önköltségbe. Az üzemi általános költségek tartalmaznak bérköltséget és kapcsolódó járulékokat, munkaruha költségeket, a termeléskövető szoftvereket és egyéb munkaeszközöket. Így ennek a kategóriának az értéke 924.203.353 Ft.

Az utolsó kategória pedig a teljes önköltség, amely már tartalmazza a vállalat összes költségét, mind a közvetlent, mind a közvetetteket. Ebben szerepel a vezetők és a tulajdonosok bére és bérjáruléai, a könyvelési díj, a bankköltségek, a könyvvizsgálati díj és egyéb hatósági díjak. Így a teljes önköltség kategóriába tartozó költségek összege 1.127.482.681 Ft.

3.7. Költségfelosztás

3.7.1. A közvetett költségek felosztása

A közvetett költségek meghatározása után a tevékenységekre való felosztás következik. A vetítési alapokat igyekeztem úgy megválasztani, hogy az a lehető legjobban tükrözze egy adott költség tevékenységben betöltött szerepét. Az első vetítési alap az üzemóra, amely alapként szolgál a karbantartási, üzemanyag és értékcsökkenés felosztásában.

A vállalkozásnál a gépekben működik üzemóra számláló, amiről havonta vezetnek nyilvántartást is, hogy hány órát töltött a gép a növénytermesztésben illetve, a tejtermelésben. Ezeket a következő táblázat tartalmazza:

13. táblázat: Üzemóra nyilvántartás (m.e.: óra)

Megnevezés	Nyitó	Záró	Óraszám	Növ.term.	Tej term.
MTZ 6 hengeres	12 415	14 605	2 190	438	1 752
MTZ 4 hengeres	7 197	7 613	416	83	333
Rába 250 nagytraktor	3 417	3 660	243	243	0
Manitou rakodógép	6 563	8 051	1 488	298	1 190
Csúszó kormányos rakodógép	6 533	7 053	520	0	520
Homlokrakodó	9 165	10 101	936	187	749

Forrás: Saját szerkesztés

A 13. táblázatban láthatjuk az üzemórákat, amelyek a 2024-es évben merültek fel. Az nyitó adatok a január 1-i adatokat tartalmazzák, a záró adatok pedig a december 31-i állapotot tükrözik. A kiszámított, 2024-es évben teljesített óraszámokat a harmadik oszlop tartalmazza. Az utolsó két oszlopban pedig a növénytermesztésben továbbá, a tejtermelésben töltött óraszámok kerültek meghatározásra. A legtöbb óraszámot az MTZ 6 hengeres gép teljesítette, összesen 2.190 órát, majd a második helyen a rakodó gép áll, amely 1.488 órát teljesített. Ezek megoszlanak a növénytermesztés és a tejtermelés között, de körülbelül a 80%-át a tejtermelésben dolgoztak ezek a gépek. A Rába 250 nagyteljesítményű mezőgazdasági vontatót egyáltalán nem használja a vállalkozás a tejtermelésben. Ez a gép csak márciustól októberig van használatban a bérelt és a saját földeken. A csúszó kormányos rakodógép pedig kizárólag a tejtermelésben van hasznosítva, ez a gép nem hagyja el a telephelyet, a takarmányozásban a szalma/széna bálák rakodásánál van nagy szerepe.

A 13. táblázatot alapul véve kerül felosztásra a 61. számlaosztályban szereplő közvetett költségek egy része a növénytermesztésre és a tejtermelésre.

14. táblázat: Karbantartási költségek és az értékcsökkenés felosztása üzemóra alapján

Megnevezés	Növ.term üzemóra (óra)	Tej term. üzemóra (óra)	Növény- term. (Ft)	Tej-term (Ft)	ÉCS növény- term. (Ft)	ÉCS tej- term. (Ft)
MTZ 6 hengeres	438	1 752	2 007 599	8 030 397	647 396	2 589 586
MTZ 4 hengeres	83	333	380 435	1 526 325	122 680	492 199
Rába 250 nagytraktor	243	0	1 113 805	-	359 172	-
Manitou rakodógép	298	1 190	1 365 901	5 454 436	440 466	1 758 908
Csúszó kormányos rakodógép	0	520	-	2 383 451	-	768 599
Homlokrakodó	187	749	857 126	3 433 086	276 400	1 107 077
Összesen	1 249	4 544	5 724 866	20 827 697	1 846 114	6 716 369

Forrás: Saját szerkesztés

A 14. táblázatban látható a karbantartási költségek és az értékcsökkenés felosztása. Összesen 26.552.563 Ft és 8.562.483 Ft karbantartási költség került felosztásra, ebben nem szerepel a személygépkocsikhoz tartozó karbantartási költség és a hozzá kapcsolódó értékcsökkenés, ugyanis az semmilyen módon nem szerepelhet majd a termék önköltségében. Vetítési alapnak az üzemórát alkalmaztam, amely szorosan kapcsolódik az elosztandó költséghez. Az eltöltött üzemórák száma a tejtermelésben a legtöbb, így értelemszerűen a legtöbb költség ide került felosztásra. Kiszámításra került, hogy egy üzemóra költsége 4584 Ft/üzemórába kerül a vállalkozásnak a karbantartási költségeknél. Az egy üzemóra vetített értékcsökkenés költsége pedig 1.478 Ft/üzemóra. Ezt az összeget arányosítva határoztam meg a tevékenységekre jutó karbantartási költséget. Ahogyan korábban is említettem, 1 gép kizárólag a növénytermesztésben és 1 gép kizárólag a tejtermelésben vesz részt. Ezt figyelembe véve a költségfelosztásnál, ők csak abban az adott tevékenységben viselnek költséget, amelyikben dolgoznak. A növénytermesztésre felosztott karbantartási költség 5.724.866 Ft, míg a tejtermelésre közel 4x-e, 20.827.697 Ft. Az értékcsökkenés felosztásánál is dominált a

tejtermelésre osztott, összesen 6.716.369 Ft, míg a növénytermesztésre 1.846.114 Ft került felosztásra.

A karbantartási költségek felosztásának megállapítása után az üzemanyagköltség felosztása következik. Fontos kiemelni, hogy a vállalkozás rendelkezik személygépjárművel is, amelyekhez benzin üzemanyagot használt, ezek elkülönítve szerepelnek.

2024-ben a vállalkozás 32.211.866 Ft-ot költött el üzemanyagra, ebből 30.620.708 Ft diesel és a maradék 1.591.158 Ft benzin költség. Ezeknek a felosztása az üzemóra alapján történt, kivéve a személygépjárművek benzinköltségei. A felosztott üzemanyagköltségeket az üzemóra arányában a következő táblázat tartalmazza:

15. táblázat: Üzemanyagköltség felosztása az üzemórák alapján

Megnevezés	Növ.term. üzemóra (óra)	Tej term. üzemóra (óra)	Felosztott ktg a növ.term.re (Ft)	Felosztott ktg a tej term.re (Ft)	Benzin- költség (Ft)
MTZ 6 hengeres	438	1 752	2 315 186	9 260 742	-
MTZ 4 hengeres	83	333	438 722	1 760 175	-
Rába 250 nagytraktor	243	0	1 284 452	-	-
Manitou rakodógép	298	1 190	1 575 172	6 290 116	-
Csúszó kormányos rakodógép	0	520	-	2 748 622	-
Homlokrakodó	187	749	988 447	3 959 073	-
Személygépjárművek	-	-	-	-	1 591 158
Összesen	1 249	4 544	6 601 979	24 018 729	1 591 158

Forrás: Saját szerkesztés

A 15. táblázatban látható, hogy hogyan alakultak a költségek Ft-ban az ledolgozott üzemórák alapján. Erre a felosztásra azért volt szükség, hogy kimutassam, hogy mekkora költséget emésztett fel egy-egy jármű az év során. A növénytermesztésre felosztott üzemanyagköltség az összes gép tekintetében 6.601.979 Ft volt. Ebben nem szerepel a csúszó kormányos rakodógép, mivel az a korábban leírtak szerint, nem vesz részt a növénytermesztésben. A tejtermelésre osztott üzemanyagköltség 24.018.729 Ft, ez körülbelül 4x több, mint a növénytermesztésre

jutó, ami nem véletlen hiszen a növénytermesztés az csak másodlagos tevékenység. Először is kiszámolásra került, hogy az összes teljesített üzemóra, az összes gépnél 5.793 óra volt. Az ehhez tartozó üzemanyagköltség 30.620.708 Ft volt. Ebből kiszámoltam, hogy 1 üzemóra az mennyi üzemanyagköltséggel jár, ennek az értéke 5.285,81 Ft/üzemóra. Ezt az összeget arányosítottam a teljesített óraszám alapján.

16. táblázat: A felosztott közvetett költségek

Megnevezés	Felosztható költség (Ft)	Vetítési alap	Egység költség (Ft)	Növény-termesztés (Ft)	Tejtermelés (Ft)
Javító-karbantartó üzem	65 825 754	Üzemóra	-	14 172 959	51 562 795
Karbantartás	26 552 563	Üzemóra	4 584	5 724 866	20 827 697
Értékcsökkenés	8 652 483	Üzemóra	1 478	1 846 114	6 716 369
Üzemanyag	30 620 708	Üzemóra	5 286	6 601 979	24 018 729
Szolgáltatást végző üzem	17 743 174	-	-	-	17 743 174
Gyártási gépköltség	36 908 019	-	-	-	36 908 019
Üzemi irányítás	47 238 729	Hozam	10	1 738 173	45 500 555
Földbérlet	25 010 782	-	-	25 010 782	-
Összesen	192 636 458			40 921 915	151 714 542

Forrás: Saját szerkesztés

A 16. táblázat tartalmazza a felosztható költségek típusait, a felosztásuk nagyságrendjét és a hozzájuk kapcsolódó vetítési alapokat a két fő tevékenységre, a növénytermesztésre és a tejtermelésre. Az összes felosztható költség 192.636.458 Ft. A vetítési alap a költségfelosztás során alkalmazott kulcsot jelöli, amely a közvetett költségek arányos szétosztását biztosítja. Az egységköltség jelöli, a vetítési alap egységére jutó költség mennyiségét. Az utolsó két oszlopban látható a tevékenységekre felosztott költségösszegek. A javító-karbantartó üzem alábontásra kerül a karbantartási, értékcsökkenés valamint üzemanyag szintre. Mindkettőnél az

alkalmazott vetítési alap az üzemóra, ez azt jelenti, hogy az egyes tevékenységekre felosztott költség a gép által ledolgozott óra arányában történt. A szolgáltatást végző üzemnél és a gyártási gépköltségnél nem került meghatározásra vetítési alap, mivel ez kizárólag a tejtermelést szolgálja. Tehát ezek teljes mértékben a tejtermelésre kerültek felosztásra. Az üzemi irányítás költségeihez választott vetítési alap a hozam. A tejtermelés hozama a megtermelt tejmenyiség, ez 2024-ben 4.502.483 kg, a növénytermesztés hozama a termesztett mennyiség, ami 172.000 kg volt. A földbérleti díj a növénytermesztésnél merül fel, így ez teljes mértékben a növénytermesztést terheli. A felosztás után a tejtermelésre jutó közvetett költség összege 151.714.542 Ft, míg a növénytermesztésre 40.921.915 Ft.

3.7.2. A közvetlen költségek felosztása

A vállalkozás fő hozama a tej, ennek az önköltsége és értékesítési ára határozza meg azt, hogy milyen nyereséggel vagy éppen veszteséggel értékesíti a vállalkozás. Ebben a fejezetben kerül kiszámításra, hogy a közvetlen költségek felosztása után, hogyan alakul a termelt tej illetve a bikaborjak önköltsége. A 2024-es évben megtermelt tej mennyisége 4.502.483 kg, erre a mennyiségre szükséges felosztani az összes felmerült közvetlen költséget és a felosztott közvetett költséget, valamint levonni a befejezetlen termelés értékét, így megkapva azt, hogy mennyiért állítottak elő 1 kg tejet. Ehhez az egyenértékszamos osztókalkulációt választottam, mivel a vállalkozás nem rendelkezik ilyesfajta módszerrel, így a legideálisabb választás számukra. A következő táblázatban összefoglaltam a módszerhez szükséges adatokat:

17. táblázat: Egyenértékszamos osztókalkuláció

Megnevezés	Tej	Bika
Eladási ár (Ft/kg)	179,8755 Ft/kg	680 Ft/kg
Eladási kg	4 502 483 Kg	90 Kg
Egyenérték szám	1	3,93
Előállított mennyiség (kg)	4 502 483	24 300
Értékesített mennyiség (kg)	4 502 483	19 980

Forrás: Saját szerkesztés

A 17. táblázatban meghatároztam a vezérterméket, ami a tej és meghatároztam a mellékterméket, ami a bikaborjú. Ezeknek az eladási árak alapján kiszámítottam, hogy mennyi az egyenértékszámuk, ami alapján részt vesznek majd a felosztásban. Az üsző egyenértékszáma

az 1, mivel ő a vezértermék, a bika egyenértékszámát 3,93. Ezt úgy kaptam meg, hogy a bika Ft/kg eladási árát osztottam a tej Ft/kg eladási árával. Ezzel meghatároztam azt, hogy mennyi árbevételt eredményez egységnyi bika eladása a tej eladási árához képest. Tehát minden eladott 1 kg bikaborjú ugyanakkora árbevételt eredményez mint 3,93 kg eladott nyers tej. Az előállított mennyiség a tejből 2024-ben 4.502.483 kg volt, míg a bika súlya 24.300 kg. A tejet azonnal értékesíti a vállalkozás, amint megtermeli, ezért az előállított mennyiség egyenlő az értékesített mennyiséggel. Ellenben a bikaborjúnál, mivel azt nem közvetlenül a születése után értékesíti, így az előállított mennyiség és az értékesített mennyiség különbözik a tárgyévben megtermelt, de el nem adott mennyiséggel. A tej eladási átlagára 179,8755 Ft/kg volt a vállalkozásnál a vizsgált évben, mivel ez hónapról hónapra változik szükség volt egy átlagárát megállapítani, a kerekítések miatt négy számjegyre érdemes lebontani. A bikaborjú értékesítésénél pedig fix eladási áron történik az értékesítés, ami 680 Ft/kg.

18. táblázat: Közvetlen költségek felosztása a tejtermelésben

Megnevezés	Összeg (Ft)
Tej mennyiség (kg)	4 502 483
Bika mennyiség (kg)	95 514
Vezértermék mennyisége (kg)	4 597 997
Közvetlen költségek (Ft)	675 932 503
Tej közvetlen költségei (Ft/kg)	147
Bikák közvetlen költségei (Ft/kg)	578
Tej közvetlen költségei (Ft)	661 891 320
Bikák közvetlen költségei (kg)	14 041 183

Forrás: Saját szerkesztés

Az összes közvetlen költség, ami felmerült a vállalkozásnál 731.566.895 Ft, viszont ez tartalmazza a növénytermesztés közvetlen költségeit és a szolgáltatásnyújtását is, így ennek levonása után 675.932.503 Ft közvetlen költség kerül felosztásra a tejtermelésre. Az összes költséget elosztva az összes mennyiséggel megkaptam, hogy mennyi költség jut vezértermékre és mivel az egyenértékszámát a vezérterméknek 1, így a tej közvetlen önköltségével megegyezik. A bika borjak költségeit pedig úgy számítottam, hogy az egyenértékszámával felszoroztam a vezértermék költségét. Ezzel a felosztással megkaptam, hogy a tejtermelésre jutó közvetlen költség 661.891.320 Ft, míg a bika borjakra mindösszesen 14.041.183 Ft jut.

19. táblázat: Felosztás a kalkuláció alapján

Megnevezés	Összeg
Tej mennyiség (kg)	4 502 483
Bika mennyiség (kg)	95 514
Összes mennyiség (kg)	4 597 997
Termelési költség (Ft)	827 647 757
Vezértermék önköltsége (Ft/kg)	180,00
Tej önköltsége (Ft/kg)	180,00
Bika önköltsége (Ft/kg)	707,52
Tej fedezete (Ft)	- 567 907
Bika fedezete (Ft)	- 549 867

Forrás: Saját szerkesztés

A 19. táblázat tartalmazza részletesen a vállalkozás költség-fedezeti viszonyait a 2024-es gazdasági évre vetítve. A termékek önköltség árainak meghatározásához az egyenértékszamos osztókalkulációt választottam, mivel a vállalkozás nem rendelkezik ilyen gyakorlattal ezért a szakirodalmak alapján ez az a kalkuláció, amely a leginkább tükrözi azt, hogy egy-egy termék mekkora részt vállal a felmerült költségekből. A megtermelt tej mennyisége 4.502.483 kg volt, ez jelentős mennyiségnek számít, amihez jól felépített üzemi termelési viszonyok szükségesek, amivel rendelkezik is a vállalkozás viszont ennek a fenntartása jelentős költségekkel jár, amelyet tükröz is a termelési költségeknél megjelenített 827.647.757 Ft. A termelési költség az önköltség kategóriáknál kiszámított szűkített önköltség növelve a nyitó befejezetlen termelés értékével, valamint csökkentve a záró befejezetlen termelés értékével és csökkentve a növénytermesztésnél felmerült közvetlen költségekkel. A kalkuláció alapján a tej egyenértékszama 1, mivel ez a vezértermék. A bikák egyenértékszama 3,93, ezt vezértermék mennyiségében kell kifejezni, hogy mennyi lenne a termelt mennyiség, ha csak a vezérterméket termelnék. Így az összesített érték 4.597.997 kg. Ezt a termelési költséget elosztva az összes mennyiséggel megkaptam, hogy a vezértermék önköltsége 180,00 Ft/kg. Arányosítva ezt az értéket az egyenértékszám figyelembevételével 707,52 Ft/kg a bikák önköltsége. A kalkulációt kiegészítve végeztem még egy fedezet számítást a termékek szintjére. A fedezeti értékekre tekintve negatív előjellel rendelkezik a tej és a bikák fedezete is amiről fontos következtetéseket lehet levonni. A tej fedezetének számításánál az eladási árból indultam ki, levontam a termék önköltségét és ezt szoroztam az eladott mennyiséggel, amely ebben az esetben megegyezik a

termelt mennyiséggel is. Az eredmény veszteséget mutat, ugyanis a kalkuláció alapján 180,00 Ft/kg-ba kerül a vállalkozásnak megtermelni a tejet viszont az eladási átlagár az 179,8755 Ft/kg. A bikák önköltsége magas ahhoz képest, mint amilyen áron a vállalkozás értékesíti. Mivel a megfelelő költségnyilvántartást nem vezették, ezért nem volt meghatározható ténylegesen a bikák önköltségi ára, így egy hozzávetőleges becsléssel kalkuláltak egy összeget, továbbá figyelembe vették a piaci árakat is. Mint látható ez egy rosszul meghozott döntés volt, az önköltségi ár alatt értékesítették kg-ját a bikáknak.

Összegzésként az mondható el, hogy a tehenészet a jelen termelési és költségviszonyok nem tud nyereségesen működni. A költségeket szigorúbb kontroll alatt lenne érdemes tartania, amivel hosszú távon pozitív irányba a mozdulna a működése. Az elemzett adatok rámutatnak arra, hogy a fajlagos költségek magas szintje és az alacsony értékesítési árak mellett a termékek a fedezeti szintje a nyereséges szint alatt van. Amennyiben a tej piaci árában nem történik pozitív változás, a vállalkozás nem módosítja a bikák eladási árát, vagy a termelési költségeket nem sikerül lecsökkenteni, úgy a vállalkozás tovább működése továbbra is a támogatásoktól és az egyéb kiegészítő bevételektől fog függeni. Ez a helyzet csak rövid távon nyújt megoldást, hosszú távon hatalmas kockázatot hordoz magában, hiszen egy külső tényezőnek van kitéve a vállalkozás nagy mértékben. A támogatáspolitikai, vagy a piac változásai nagyon gyorsan veszélybe sodorhatja a vállalkozás működését, viszont a mezőgazdaság helyzete minden politikai nézetben kiemelt jelentőségű. Ez adja a nemzetgazdaság alapját és az ellátásbiztonságot, éppen ezért a mezőgazdasági termelés szintje kulcsfontosságú gazdasági szempontból, mindig kiemelt figyelmet fognak erre fordítani. Azonban nem lehet erre alapoznia a vállalkozásnak a jövőjét, változásokat kell elérnie a költségek szintjén. A legnagyobb költséget, mint már említettem, a takarmányköltség jelenti. A közel fél milliárdos költség, amiatt merül fel, hogy a vállalkozásnak nincs elegendő mennyiségű földterülete, amelyen magának tudná megtermelni az állatok takarmányozásához szükséges mennyiséget. Ezért ezt külső szállítóktól kell beszerezniük és itt indul el azaz ördögi kör, hogyha nincs elegendő mennyiségű takarmány akkor nincs megfelelő mennyiségű és minőségű tej, amely nem hoz annyi árbevételt, hogy tudják fedezni a takarmányokat.

3.8. Fedezeti szintek elemzése

20. táblázat: Fedezeti szintek

eFt							
Megnevezés	Tej	Bika	Trágya	Kuko- rica	Búza	Napra- forgó	Szolgál- tatás
Árbevétel	810 447	16 082	13 368	-	12 735	20 399	13 210
Közvetlen költségek	661 891	14 041	13 368	7 069	10 759	14 102	10 336
Fedezet I.	148 556	2 041	0	-7 069	1 976	6 297	2 874
Fedezeti hányad	18,33%	12,69%	0%	0%	15,52%	30,87%	21,76%
Gyártási költségek	106 214			14 173			-
Fedezet II.	44 383			12 969			2 874
Üzemi tevékenység	45 501			26 749			-
Fedezet III.	- 1 118			- 36 844			2 874
Vállalati költségek	203 279						
Fedezet IV.	- 238 367						
Egyéb bevétellel korrigált fedezet	21 641						
ROS mutatók							
Működési ROS	2,31%						
Adózás előtti ROS	2,06%						
Nettó ROS	1,89%						

Forrás: Saját szerkesztés

A 20. táblázatban látható a vállalkozás főbb tevékenységeinek különböző szintek szerinti fedezete, ezen felül kiegészítve árbevétel arányos mutatószámokkal, amelyek szintén azt a célt szolgálják, hogy a vállalkozás eredményességét mutassa meg. A táblázat alapján egyértelműen megállapítható, hogy melyik tevékenység milyen mértékben járul hozzá a vállalati szintű fedezethez. Az árbevétel diverzifikált, de a tej esetében a legnagyobb, mivel ez a fő tevékenysége. A növénytermesztésből is származik egy csekély árbevétele, ez annak köszönhető, hogy a piaci lehetőségeket kihasználva jó áron tudta értékesíteni a termés egy részét, amely a likviditására is jó hatást gyakorolt, azonban ez egyáltalán nem fix bevétel forrás, mivel a megtermelt mennyiségek az állomány kis részére elegendő csak. A közvetlen költségek, azok a költségek, amelyeket közvetlenül a termékekhez lehet társítani, ezeket már a korábbi számításaimban részletesen bemutattam és levezettem. A trágyát azonban kiemelném, mivel ezzel kapcsolatban a vállalkozásnak ugyanannyi közvetlen költsége keletkezett, mint amennyi árbevételt realizált. A növénytermesztésnél az árbevételhez képest magasak a költségarányok, ennek oka, hogy saját dolgozók művelik a földeket, akiknek magas a bérük, így ez közvetlenül erre terhelhető rá, illetve a vetőmagok és különböző növényvédő szerek tartoznak ide. Az utolsó oszlopban a szolgáltatás, mint tevékenység került feltüntetésre. Ha van a vállalkozásnak lehetősége, akkor vállal külső felek részére mezőgazdasági szolgáltatásnyújtást. Az ehhez tartozó közvetlen költség kevesebb, mint a belőle származó bevétel, így ez egy nyereséges tevékenység volt. Az első fedezeti szint az igazából a bruttó eredménynek felel meg. Ezt úgy kaptam meg, hogy az árbevételből levontam a közvetlen költségeket. Ez megmutatja, hogy az árbevételből mekkora részt képviselnek a közvetlen költségek, amelyek biztosan kellenek ahhoz, hogy elő tudják állítani a termékeket. Ide tartoznak a takarmányköltségek, bérköltségek és állatorvosi költségek. A tej fedezete a legmagasabb, mivel ehhez tartozik a legnagyobb árbevétel. A közvetlen költségek felmerülése után még marad 148.556 eFt, amellyel fedezni tudja a további közvetett költségeket. A bikák közvetlen költségei még éppen nem haladják meg az értékesítésből származó árbevételt, azonban ez a közvetett költségek felosztásával negatív irányba fog fordulni. A fedezeti hányad mutatja meg azt, mekkora profit marad a közvetett költségek fedezésére. A tejtermelésből közel 20% ami megmarad a közvetlen költségek levonása után, a bikaborjaknál ez 13%-ot jelent. A trágya értékesítésnél pedig 0 %-os nyereséget realizáltak, mivel ugyan annyi közvetlen költség került elszámolásra mint amennyi árbevételt realizáltak. A növénytermesztésnél a kukorica fedezeti hányada 0%, mivel ebből nem értékesít a vállalkozás, csak költségek merültek fel ezzel kapcsolatban. A búza tekintetében a 15,5%-os

fedezeti hányad azt jelenti, hogy a közvetlen költségek összege nem meghaladja meg a belőle származó bevételt. A napraforgó értékesítés fedezeti hányada több mint 30%, mivel a 2024-es évben kedvező áron tudta értékesíteni. A szolgáltatásnyújtás fedezete is pozitív összegű, viszont erre nem került a továbbiakban közvetett költség felosztás. Ennek oka, hogy ezt nem folyamatos tevékenységként végzi a vállalkozás, amennyiben idő és lehetőség van rá akkor élnek ezzel a lehetőséggel, így a közvetlen költségeken túl nem terheli ezt más költség. A fedezeti hányadok után a felosztott gyártási költségek mértéke következik. Ez az önköltségi kategóriák szerinti besorolásban felosztható a termékekre, így ez mint közvetett költség csökkenti a következő fedezeti szintet. Ide tartoznak a fejőházi költségek, a fejőberendezés és a tejtároló költségei, a felosztott javító-karbantartó üzem költségei, megbontva külön a tehenészetre és a növénytermesztésre. Összesen a tejtermeléshez felmerült gyártási költség 106.214 eFt volt, amely tejből, a bikaborjakból és a trágyából származó fedezeti szintet csökkenti, amelyek összesen 150.597 eFt, így a második fedezeti szint a tejtermelésnél 44.383 eFt. A növénytermesztésnél 14.173 eFt gyártási költség merült fel, amely még tovább csökkenti a fedezeti szintet. Ebből levonva a 14.173 eFt-ot megkapom, hogy a második fedezeti szint -12.969 eFt. Elmondható tehát, hogy a növénytermesztésben a közvetlen költségek még éppen nem haladták meg a belőlük származó bevételt azonban ezt tovább csökkentve a gyártási költségekkel negatív értéket vesz fel. A következő fedezeti szint kiszámításához szükséges költségek az üzemi tevékenység költségei. Ez a tejtermelésben 45.501 eFt-ot jelent, ezt levonva a második fedezeti szintből megkaptam, hogy -1.118 eFt a tejtermelés fedezete az üzemi költségek levonása után.

A földbérleti díjak az üzemi költségek között kerültek kimutatásra, ez legjelentősebb üzemi költség a növénytermesztésben. A második fedezeti szintet tovább csökkentve az üzemi költségekkel megkaptam, hogy a növénytermesztés fedezete az üzemi költségek levonása után -36.844 eFt. A számviteli törvény szerint az eddig felosztott költségeken túl már nem lehet több költséget ráterhelni a termékekre, tehát végső soron kijelenthető, hogy a vállalkozás közvetlen és közvetett költségei meghaladják az árbevételét így nem termel hasznot sem a tejtermelésben sem a növénytermesztésben. Ezek a fedezeti szintek figyelmen kívül hagyják az egyéb bevételeket és ráfordításokat így ez nem tiszta nyereség vagy veszteség. Ez a szint körülbelül az EBIT-nek felel meg, mivel ez az operatív tevékenységek eredményességét mutatja meg anélkül, hogy a finanszírozás miatt felmerülő kamatköltségek vagy a vállalkozás érdekében felmerült költségek torzítnák a képet. A vállalati költségek olyan költségek, amelyek a

vállalkozás működéséhez szükségesek, nem kapcsolódnak kifejezetten termékhez vagy szolgáltatáshoz. A vállalati költségeket levonva a harmadik fedezeti szintből megkapom, hogy mennyi a vállalkozás eredménye a termelésből. Ez -238.367 eFt-ot jelent, hogy az összes árbevételből levonva az összes közvetlen és közvetett költséget egy hatalmas veszteséggel zárta a 2024-es évet a vállalkozás, de mint említettem ez nem tiszta veszteség, mivel itt nem kerültek figyelembevételre az egyéb bevételek. Az egyéb bevétellel korrigált eredménye 21.641 eFt.

A táblázat utolsó soraiban kiszámításra kerültek a vállalkozás árbevétel arányos jövedelmezőségi mutatói több szintre vetítve. Ezeket lehet számítani a vállalkozás egészére, de lehet egy-egy tevékenységre vetítve is. A dolgozatban az előbbi választottam, mivel a tevékenységek alapján érdemes kimutatni, hogy mekkora hozamot hoz a vállalkozásnak. Fontos azonban kiemelni azt, hogy ennek a mutatónak az értelmezése csak a vállalkozáson belül releváns. Azt, hogy mi számít közvetlen és közvetett költségnek a vállalkozásnak kell meghatároznia és mivel nem rendelkezik ilyesfajta szétbontással így az általam szétszedett költségekből határoztam meg a mutatókat. Amennyiben a mutató értéke alacsony, vagy negatív akkor az azt jelenti, hogy sokkal több közvetlen költség merült fel, mint amennyi bevétel származott belőle, tehát az eszköz kihasználtságot is megmutatja. A működési ROS értéke 2,31%, ebből az értékből az látszik, hogy az árbevétel változása mekkora változást eredményez az működési eredményben. Végso soron ez az érték azért lett pozitív, mivel itt már a nevezőben szerepelnek az egyéb bevételek, amelyek jelentősek a vállalkozás működésében. Az adózás előtti ROS értéke szintén egy pozitív értéket mutat, de egy minimálisan kevesebb, mivel itt már szerepelnek a pénzügyi műveletek. A vállalkozás nem rendelkezik értékpapírokkal, kötvényekkel sem pedig egyéb befektetett pénzügyi eszközzel, amelyből pénzügyi bevétele vagy ráfordítása származna. Az itt szereplő összeg kizárólag a bankszámla fenntartásához kapcsolódik, vagyis a bankköltségek. A nettó ROS az utolsó kategória, amely már lecsökkent 2% alá, mert itt már az összes adózással kapcsolatos ráfordítás szerepel. Ez egy mérsékelt nyereséget mutat, tehát a vállalkozás az összes bevétel és összes költség tekintetében képes nyereséget termelni, de nem túl nagy haszonnal. A vállalkozásnak figyelnie kell a piaci versenyhelyzetet, ugyanis az árképzés egy fontos pont abban, hogy nyereséggel tudja zárni az évet.

Ezek a mutatók összeségében nem egy túlságosan jövedelmező vállalkozásnak a mutatószámai, az látható, hogy a bevételekhez képest sokkal több költsége van, mint amennyivel nagy nyereség mellett tudna gazdálkodni. Ezeknek a mutatóknak a javítására különböző scenáriók

lehetségesek. Az első ilyen az árbevétel növelés. Ez lenne a legkézenfekvőbb megoldás, viszont ez nem ilyen egyszerű, mert a vállalkozás kizárólag egy vevőnek értékesíti a tejet, amely egy általa meghatározott piaci áron veszi át tőle. Amennyiben új vevői köröket érne el a vállalkozás akkor rendelkezne egy kisebb fölénnyel az egyetlen vevőjével szemben és esetleg egy kedvezőbb áron is tudná értékesíteni a tejet. Lehetőségként még ki lehetne használni az exportértékesítést a Romániai határ közelsége miatt, ahol egy jó minőségű termékért nagyobb árat is el tudnának érni. A költségcsökkentés a második kézen fekvő dolog, viszont ez sem olyan triviális mint, amilyennek hangzik. A takarmányozás emésztí fel a legnagyobb költséget, amely elengedhetetlen a tehenek tejtermelési folyamataihoz, de mivel a saját és abérelt földeken nem elegendő takarmány terem így kénytelen a vállalkozás a piacról beszerezni piaci áron. Az egyik legjobb példa a kukoricacsuhé vásárlás, a csuhét mint alapanyagot 0,5 Ft/kg áron értékesítik a vállalkozásnak, de a szállítási költség 30Ft/kg áron történik, viszont ez egy olyan elengedhetetlen termék az almozáshoz, amelyet muszáj beszereznie mindenképpen. A termékek portfóliójának átalakítása is egy lehetséges megoldás lenne a mutatók javítására. A veszteséges vagy kevésbé nyereséges ágazatok kivezetése vagy átszervezése. Ez főként a növénytermesztésnél lenne érdemes megvizsgálni. A vállalkozásnak nem ez a fő tevékenysége, ezt a működés céljából végzi, hogy megkönnyítse a takarmányellátottságát. Az ebből történő értékesítés nem üzletszerű, a kedvező piaci helyzet vagy a likviditás javítása érdekében történik az értékesítés. A trágyahasznosításból esetlegesen több bevételre lehetne szert tenni, érdemes lenne ennek a tevékenységnek a növelésére több figyelmet fordítani. A vállalati költségek magas arányt képviselnek az összes költségből, többek között rengeteg adminisztrációs költségük van, amely a számok alapján nem feltétlenül hozza a kívánt eredményt, így van ennek a költségnek a csökkentése vagy a hatékonyabbá tétele javítana az eredményen is. A folyamatos teljesítménymérés mellett lehetőség lenne az azonnali beavatkozásra, így nem utólag derülne ki, hogy hol borult az egész terv. Ennek következtében érdemes lenne havi vagy negyedéves célértékeket bevezetniük, amely alapján látható ha egy-egy tevékenységben meghaladták a terv értékeket a tény adatok. Az új pályázati, támogatási rendszerek felkutatása is javíthatna a mutatókon. A mezőgazdasági ágazatot lenne érdemes megcélozniuk, mivel ott nincs elegendő és megfelelő erőforrás, a gépek elavultsága miatt több munkaórát igényel a földművelés ezáltal több bérköltség koncentrálódik oda.

Ezeknek a scenárióknak az alkalmazása egy jól megtervezett, összehangolt, komplex stratégia kialakítása mellett elérhetővé válna. Ehhez elengedhetetlen a költségek pontos nyomon követése és a döntés támogató rendszerek alkalmazása.

4. KÖVETKEZTETÉSEK ÉS JAVASLATOK

Napjainkban a mezőgazdaság egyre komplexebb kihívásokkal néz szembe, amelyek mellett elengedhetetlen a folyamatos nyomonkövetés. A vezetőknek felelősségteljes döntéseket kell nap mint nap meghozniuk, viszont ezt nem tudják anélkül megtenni, hogy ne lenne egy hatékony rendszer kialakítva, amely alátámasztja és megerősíti őket a döntéshozatalban. Az egyik legfontosabb javaslat, amelyet megfogalmazok az az, hogy a jelenleg használt könyvelési program leváltását fontolják meg valamilyen modernebb és kifinomultabb könyvelési programra, amely képes kezelni az új technológiákat. Az ebben való munka időigényes, olyan feladatokra is lehetne fordítani ezt a plusz energiát, amely hozzáadott értéket teremt a vállalkozás számára. Egy új program bevezetése sokkal költséghatékonyabb és időhatékonyabb lenne és a megfelelő kontrolling rendszert is képes lenne kezelni. Olyan programot kell előnyben részesíteni, amelyben hatékonyan lehet kezelni a 6-os és 7-es számlarendszert. Az eddigi költségelszámolások abszolút nem döntéstámogató szemléletűek. Kiemelt szerepet kell, hogy képviseljen a költségelszámolás, enélkül nem tudnak olyan részletes kimutatásokat készíteni, amely alátámasztó erejű. A 6-os számlaosztály elsősorban a költséghelyek, azaz felmerülés pillanatában még nem egyértelműen a termékre terhelhető költség jelentkezik, például a javító-karbantartó üzemben felmerült karbantartási költségek. Ennek a vezetése segít átlátni azt, hogy hol keletkeznek meg a költségek. Ezzel szemben a 7-es számlaosztályban vezetett költségek a tevékenységek szerinti megbontást teszi lehetővé, amelyek egyértelműen a termékkel kapcsolatban merültek fel. Ez adja a lehetőséget arra, hogy például a tejre vonatkozó költségeket önállóan is nyomon tudják követni, így biztosítva azt, hogy a számviteli adatok relevánsak a vezetői döntéshozatalban. Ezeknek a számlaosztályoknak a használata révén képesek a pontos önköltségszámításra és a költségek célzottabb szabályozására. Ennek hatása már rövid távon is szemléletes eredményeket tud tükrözni, de igazán hosszú távon jelenik meg ennek a pozitív hatása. A dolgozatban a vizsgált év kezdte és vége egybe esik a naptári év kezdetével és végével, azonban a 6-os és 7-es számlaosztály használata segít például a növénytermesztési ciklusok nyomon követésében. Az önköltségi szabályzatot alapvetően törvényi előírásoknak megfelelően el kell készíteni amennyiben meghaladja az értékhatárokat. A vállalkozás ennek hiányában van, nincs egy kialakított rendszer a költségek nyomon követésére, amely a dolgozatom legfőbb célkitűzése volt, hogy ennek a kialakítását létrehozam. Ennek a megléte egy olyan kulcsfontosságú tényező, amely segít a gazdasági

kontroll fenntartásában tartalmazza a költségelszámolás elveit és módszereit. Ennek a dokumentumnak a használata mellett, képes a vállalkozás megállapítani a termelt termékek önköltségeit, amely egy nagyon fontos információ mindenféle szempontból. A dolgozatban kiszámításra került a tej önköltsége és a bika borjak önköltsége. A kapott eredmények és a valós vállalati gyakorlat erősen eltérnek egymástól. Mint említettem már, a tejet egyetlen egy vevő veszi meg tőlük így az árazásban nem tudnak olyan erős pozíciót betölteni. A bikaborjak esetén kimutatásra került, hogy az eladási Ft/kg ára elmarad az önköltségi árához képest. Egészen pontosan 707,52 Ft/kg az önköltségi ára, az eladási ár pedig 680 Ft/kg. Javasolnám, hogy ennek az eladási árát vizsgálják felül, érdemes lenne növelni az árakat, mivel ez nem csak a vállalkozás összbevételét növelné amely javítaná a belső finanszírozási lehetőségeket, hanem egy magasabb eladási ár kompenzálhatja a növekvő állattartási költségeket. A trágya értékesítési folyamatot is érdemes lenne fontolóra venni, ha növelnék az eladási árakat akkor az egyrészt növelné az árbevételt, amely összességében növelné a jövedelmezőséget, másrészt pedig növelné a fedezeti szintjét 0%-ról. Ezt a tevékenységet növelve kedvezőbb fedezeti értékeket hozna a vállalkozásnak. A tej önköltsége éppen meg haladja a felvásárlási értéket. Ez már rövid távon is gondokat okoz a vállalkozás életében, a magas takarmányköltségekkel és bérköltségekkel és egyéb közvetlen költségekkel fedezeti szint alá esik a működési költségek összege és a vállalati költségekkel még jobban veszteségesnek mutatkozik a főtevékenység. A vállalati általános költségek szintén hatalmas részt képviselnek, ezek csökkentése lenne a legcélszerűbb és egyben ez a leggyorsabban kivitelezhető. Értelemszerűen a legkézenfekvőbb megoldás az lenne, ha csökkentenék a vállalkozás a költségeit és növelnék a bevételeit, de ez a vállalkozók életében nem fekete vagy fehér. A legnagyobb költséget a takarmányköltség jelenti, amely nélkülözhetetlen a tejtermeléshez, ennek a csökkentése ugyan csökkentené a költségeket, de az ebből fakadó következmények, a visszaesett tejmenyiség csökkentené az árbevételt. Amennyiben nem lennének jogosultak a mezőgazdasági támogatásokra az állam jóvoltából, úgy nem sokáig tudna ilyen költség struktúrával működni. Ehhez kapcsolódva érdemes lenne egy portfólió változtatáson vagy bővítésen elgondolkozni a vállalkozásnak. Ez nem csak pénzügyi oldalról megközelítve lényeges, hanem stratégiai és piaci szempontból is. A pénzügyi oldalt alátámasztó dokumentumként szolgálhat az önköltségszámítás, amely megerősíti a vállalkozást a döntésben. Az operatív és stratégiai célok meghatározása után kell mérlegelni, hogy melyek azok az ágazatok amelyekkel érdemes továbbra is foglalkozni és erőforrásokat felhasználni a működés érdekében. Egy esetleges portfólió bővítésnél az új termék piaci

potenciálját és kockázati szintjét megvizsgálva kell mérlegelni, hogy megtérül-e a bele fektetett tőke. Ezekhez segítséget nyújtana egy kontrolling rendszer bevezetése, hogy folyamatos monitoring mellett időben tudjanak reagálni. Fontos, hogy a vállalkozás új támogatási lehetőségeket is kihasználjon a mezőgazdasági szektorban, mivel ezek segítségével hatékonyabb működési feltételeket tudnának biztosítani, esetlegesen új beruházásokba belekezdeni. A vállalkozás tervei között szerepel a fejőház berendezésének modernizálása, amely hozzájárulna a hatékonyabb tejtermeléshez. A támogatások optimális kihasználása mellett a kisebb egységek is több figyelmet kapnának, amely hozzájárulna a versenyképesség növeléséhez. A költségek csökkentéséhez érdemes lenne a vállalkozásnak célértékeket meghatároznia. Ezeknek a célértékeknek valós, elérhető értékeket kell tükrözniük, amelyek elérése végrehajtható. A benchmarking alkalmazása jó alapot adna az összehasonlításra az iparági szektorban, amellyel folyamatosan nyomon követhetnék a versenyképességüket. A célértékek kitűzése egy egyértelmű irányt mutat arra vonatkozóan, hogy milyen irányba kell a változásokat elindítani. Ha van egy pontosan meghatározott, elérhető érték akkor a munkavállalók is motiváltabbak, hiszen tudják mihez viszonyítani a teljesítményüket. Ahogy a korábban felsorolt lehetőségek úgy ez is támogatni tudná a hatékony kontrolling rendszert, amellyel a folyamatos felügyeletet biztosítva időben tudna beavatkozni és a helyes irányba terelni. Ezeknek az alkalmazása egy olyan előnyt alakítana ki a vállalkozásnál, amely a változó piaci viszonyok mellett elengedhetetlen a mai világban.

ÖSSZEFOGLALÁS

A mai magyar mezőgazdaságra többféle súly nehezedik egyszerre. A folyamatos alkalmazkodási kényszer a piaci igényekhez, illetve a környezeti viszonyok hatásainak kezelése fokozott odafigyelést igényel. A dolgozatban vizsgált vállalkozás is ki van téve ezeknek a hatásoknak, amelyek kezelése megnehezíti a működést. A dolgozatban bemutatott elemzések alapján jól látható, hogy a költségek folyamatos nyomon követése, a megfelelő könyvelési rendszer használata és az önköltségszámítás mekkora változást idézne elő a hosszú távú eredményességben és a versenyképességben. A szakirodalmi áttekintés után igyekeztem egy olyan struktúrát felépíteni, amely mentén végig haladva a vállalkozás elindulhat azon az úton, amely ahhoz szükséges, hogy javítson a jelenlegi helyzetén. A korcsoport és az állomány vizsgálata után a hazai állományi alakulással összevetve megállapítottam, hogy megyei szinten az állomány 2%-át teszik ki a vállalkozás állományai. A tejtermelés és a bevételek levezetése után arra a következtetésre jutottam, hogy a tejtermelés stabil számokat hoz a vállalkozásnak, amely tükröződik az árbevételben is, viszont a felmerült költségek szintje meghaladja ezt. Az egyéb bevételek között szerepelnek azok az állami támogatások, amelyek mellett némi nyereséggel tudja folytatni a tevékenységét, azonban erre nem lehet építeni egy vállalkozás jövőjét. Változásokat kell bevezetni, amelyhez jó alapként szolgálhat az általam levezetett 6-os és 7-es számlarendszer bevezetése. Ezek segítségével szétbontottam az anyagköltségeken szereplő több mint fél milliárd forintot, amely így egyben látva nem tartalmaz olyan sok hozzáadott értéket. A közvetlen költségek meghatározása után a közvetett költségek azonosítása következett, melyet ezek felosztása követett a megfelelő vetítési alapok megválasztása mellett. Ezekre különösen nagy hangsúlyt fordítva történt meg a választás, mivel egy rossz vetítése alap megválasztása az egész elemzést félrevezető irányba vitte volna el. Az egyenértékszamos osztókalkuláció segítségével meghatároztam a tej, illetve a bika borjakra jutó közvetlen költségeket és az önköltségi árukat. A kapott eredményeket látva azt a következtetést vontam le, hogy a vállalkozás nem következetesen gazdálkodik a meglévő erőforrásaival. Egy controlling rendszer bevezetése, olyan változásokat eredményezne, amelyek már rövid távon is érzékelhetőek ezáltal javítva a jövedelmezőséget.

IRODALOMJEGYZÉK

1. 2000. évi C törvény a számvitelről
2. Agrárszektor (2025): Meglepő számok láttak napvilágot a magyar tyúk- és sertésállományról. <https://www.agrarszektor.hu/allat/20250326/meglepo-szamok-lattak-napvilagot-a-magyar-tyuk-es-sertesallomanyrol-54436> Utolsó elérés: 2025.09.29.
3. Agroforum (2021): Tejtermelés és tejipar - nem bizakodhatunk csak a támogatásban. <https://agroforum.hu/szakcikkek/agrargazdasag-szakcikkek/tejtermeles-es-tejipar-nem-bizakodhatunk-csak-a-tamogatasban/> Utolsó elérés: 2025.10.13.
4. Állattenyésztési Teljesítményvizsgáló Kft. nyilvántartásai
5. Blumné Bán E. & Kresalek P. (2011): A vállalati tevékenységek elemzésének módszertana I. Perfekt Kiadó Rt, Budapest
6. de Adelhart Toorop, R., van Veen, B., Verdonk, L. & Schmiedler, B. (2023). *True cost accounting applications for agrifood systems policymakers: Background paper for The State of Food and Agriculture 2023*. FAO Agricultural Development Economics Working Paper, No. 23-11. Rome, FAO. <https://doi.org/10.4060/cc8341en>
7. Eurostat. (2020). Agricultural product and input price statistics. Publications Office of the European Union. https://ec.europa.eu/eurostat/cache/metadata/Annexes/apri_ap_esms_an_1.pdf
8. Horngren, C. T., Sundem, G. L., Burgstahler, D. & Schatzberg, J. (2014). *Introduction to management accounting*. (16th). Pearson Education. ISBN: 0-13-305878-6
9. Kardos, B., Sztanó, I. & Veress, A. (2012): A vezetői számvitel alapjai. SALDO Pénzügyi Tanácsadó és Informatikai Rt. Budapest.
10. [kormány.hu. https://2010-2014.kormany.hu/download/0/b6/20000/2007-06_1_sz_melléklet_segédeszköz.pdf#!DocumentBrowse](https://2010-2014.kormany.hu/download/0/b6/20000/2007-06_1_sz_melléklet_segédeszköz.pdf#!DocumentBrowse)
11. Kristóf, T. (2002): A scenárió módszer a stratégiaalkotásban I. rész *Scenario planning in strategy formulation Part I*. Vezetéstudomány. 33. 17-27.

12. KSH (2024): Szarvasmarha-állomány vármegye és régió szerint. https://www.ksh.hu/stadat_files/mez/hu/mez0087.html Utolsó elérés: 2025.09.29.
13. KSH (2025): Egyes termékek és szolgáltatások éves fogyasztói átlagára. https://www.ksh.hu/stadat_files/ara/hu/ara0004.html Utolsó elérés: 2025.09.29.
14. Laáb Á. (2019). Döntéstámogató számvitel - érthetően szórakoztatóan. Budapest: Wolters Kluwer Hungary Kft.. <https://doi.org/10.55413/9789632958460>
15. Miklósyné, Á. K., Siklósi, Á. & Simon, Sz. (2006): A mezőgazdasági vállalkozások számviteli sajátosságai. SALDO Pénzügyi Tanácsadó és Informatikai Rt. Budapest.
16. Mizik T. (szerk.) (2018): Agrárgazdaságtan II.. Budapest. Akadémiai Kiadó. <https://doi.org/10.1556/9789634541875>
17. Musinszki Z. (2019): Mezőgazdasági tevékenység költség és teljesítménykontrollja. Saldo Kiadó. ISBN 978-963-638-574-3
18. Musinszki Z. (2013): Költség-e a költség? Költségek a vezetői számvitelben Controller Info, I. évfolyam, 2013/2., pp. 2-8., ISSN 2063 9309
19. Musinszki Z. (2015): Költségallokációs problémák és megoldások: Controller Info, III. évfolyam, 2015/4., pp. 2-10., ISSN 2063 9309
20. Norman B. (2023): Management Accounting 101 for Farm Management. <https://www.masa.ag/farm-management-software-blog/bid/95537/successful-farm-management-accounting> Utolsó elérés: 2025.09.29.
21. Ormos M. (2018): Számvitel. Akadémia Kiadó. DOI: [10.1556/9789630599276](https://doi.org/10.1556/9789630599276)
22. Paár, D., Ambrus, R., A. & Szóka, K. (2021): Gazdasági elemzés a beszámolók információi alapján. Lővér Print Kft. Sopron.
23. Sabján J. & Dr. Sutus I. (2003): Vezetői számvitel az agrártermelésben. Szaktudás Kiadó Ház Rt. Budapest.
24. Sági-Duduk I. & Dr. Tariszka É. (2025): Vezetői üzleti gazdaságtan. Huám Projekt 2004 Kiadó.
25. Sinkovics, A. (2019) Költség- és pénzügyi kontrolling. Wolters Kluwer Kft. Budapest <https://doi.org/10.55413/9789632958705>
26. Sisa, K. A., Dr. Veress, A. & Kardos, B. (2021): Vezetői számvitel elmélet, módszertan. SALDO Pénzügyi Tanácsadó és Informatikai Rt. Budapest.

27. Szántó, L. (2024). Adott tejelő tehenészet komplex gazdasági elemzése. *Gazdálkodástudományi Közlemények*, 7(1), 79-88. <https://ojs.lib.unideb.hu/gazdalkodaskozlemenyek/article/view/14085>
28. Szántó, L., Szűcs I. & Szöllősi, L. (2020): Economics of milk production in 2010-2016 – a hungarian case study. *The Annals of the University of Oradea. Economic Sciences* 29(1), (pp. 586-596). Oradea University
29. Szlávik J. (2019): Fenntartható gazdálkodás. Budapest. Wolters Kluwer Kft.. <https://doi.org/10.55413/9789632958200>
30. Szott, A. & Motamed, M. (2024). *Agriculture sector cost-benefit analysis guidance*. Published by Millennium Challenge Corporation.
31. Sztanó I. & Veress A. (2013): Vezetői számvitel. SALDO Pénzügyi Tanácsadó és Informatikai Rt. Budapest.
32. Zdorovets, Y. I., Goncharenko, O. V., Nasedkina, T. I. & Chernych, A. I. (2020). *Accounting of overhead costs at the agricultural enterprise applying ABC method*. *Advances in Economics, Business and Management Research*, volume 147, pp. 462-468.