



The World's Largest Open Access Agricultural & Applied Economics Digital Library

This document is discoverable and free to researchers across the globe due to the work of AgEcon Search.

Help ensure our sustainability.

Give to AgEcon Search

AgEcon Search

<http://ageconsearch.umn.edu>

aesearch@umn.edu

*Papers downloaded from **AgEcon Search** may be used for non-commercial purposes and personal study only. No other use, including posting to another Internet site, is permitted without permission from the copyright owner (not AgEcon Search), or as allowed under the provisions of Fair Use, U.S. Copyright Act, Title 17 U.S.C.*

No endorsement of AgEcon Search or its fundraising activities by the author(s) of the following work or their employer(s) is intended or implied.

A MEZŐGAZDASÁGI TÁRSTERMÉKEK KÖLTSÉGEINEK ÉS AZ ÁLTALÁNOS KÖLTSÉGEK MEGOSZTÁSÁNAK VIZSGÁLATA ✓

az 1965. NÉMETI LÁSZLÓNÉ

A mezőgazdasági önköltségszámítás régóta vitatott problémája a ráfordításoknak a fő-, iker- és melléktermékek közti, valamint az általános költségeknek ágazatonkénti, illetve termékenkénti elosztása. Úgy tűnik, hogy a fő-, iker- és melléktermék költségeinek, valamint az általános költségeknek az elosztása teljesen különálló probléma. A valóságban azonban igen szoros köztük a kapcsolat. Mindkét esetben költségelosztási problémáról van szó. Ez jelenti a két problémakör formai kapcsolatát. A tartalmi kapcsolat viszont az, hogy mindegyik költségelosztási mód a termék önköltségére és az üzemág jövedelmezőségére van hatással.

A vizsgálat öt termelőszövetkezet 1960. évi költségvetési anyagára épül. Kétségtelen, hogy öt üzem egyévi költségadatai alapján minden vonatkozásban végső következtetést nem lehet levonni. De ezek az adatok alkalmasak arra, hogy a legfontosabb számítási módszerek önköltségalkító hatását vizsgálhassuk és egyes számítási módszerekre ajánlásokat tegyünk.

1. A TÁRSTERMÉKEK KÖZÖTTI KÜLÖNFÉLE KÖLTSÉGMEGOSZTÁSI MÓDOK HATÁSA A TERMÉKEK ÖNKÖLTSÉGÉRE

Gazdasági jelentőségük szerint megkülönböztethetünk: fő-, iker- és melléktermékeket. A termékeknek ez a csoportosítása a termelés célját tartja szem előtt, és a termékeket aszerint osztályozza, hogy az üzemágot melyik termék termelésére szervezték.

Vannak olyan üzemágak is, ahol a tervben meghatározott főtermék mellett a főtermékkel azonos, vagy majdnem azonos értékű, népgazdaságilag fontos ikerterméket (társterméket) is kapunk.

Felvetődik az a kérdés, hogy a termelési folyamat során a fő-, iker- és melléktermék előállításával kapcsolatos ráfordítások hogyan kapcsolódnak egymáshoz. Továbbá az, hogy valamely üzemágban a termékek között iker- vagy főtermék-melléktermék viszonyról van-e szó. Erre vonatkozóan nincs általános érvényű szabály. Egy meghatározás azonban általában érvényes:

az ikertermékek termelési folyamata termékenként eltérő időben és eltérő technológiai eljárás szerint fejeződik be.

A melléktermékre viszont az a jellemző, hogy a fő-, illetve az ikerterméktől a termelési folyamat befejezése után különül el. A melléktermék elkülönült ráfordításai általában a fő- és ikertermék termelési folyamatának befejezésével kezdődnek. (Speciális, kivételes eset a trágyáé.)

Költségelosztási mutatószámok :

A fő-, iker- és melléktermék költségeinek elkülönítésére két főirányzat alakult ki:

- a termékek használati értékével kapcsolatos ún. naturális mutatók alkalmazása,
- a termékek értékviszonyaira (pl. árára) épülő, ún. ökonómiai mércék alkalmazása.

Az előbbi hívei a termékek beltartalmát, használhatóságát igyekezzenek a költségelosztás kritériumaként alkalmazni azon megfontolás alapján, hogy ezzel az üzemág különféle termékeinek mérésére állandó mérőeszközt használnak és a külső közgazdasági tényezők (pl. az ár) változó hatását kizárják.

A termékek ún. beltartalma fizikai, kémiai és fiziológiai sajátosságokat fejez ki, s ezért feltétlenül alkalmas arra, hogy mint természetes (technikai) mutatót felhasználjuk és a hozam mérésekor meghatározott céllal alkalmazzuk. Mindezek a beltartalmi tulajdonságok a termékek *használati értékére* vonatkoznak, s ez pedig nem jelzi minden esetben a ráfordítások nagyságát.

A naturális mutatók alkalmazásához sorolható a *gabonaegység*, és a termékek beltartalmát (keményítő-, emészthető fehérje tartalmát) más módon közös nevezőre hozó arányszámok felhasználása.

A költségelosztási mutatószámok másik nagy csoportja *ökonómiai érték-mérők* alapján alakult ki. Ide sorolhatók:

- az árárány szerinti költségelosztás,
- az árbevétel szerinti költségelosztás,
- az iker- és a melléktermék levonása forgalmi áron,
- az iker- és a melléktermék levonás elszámoló áron,
- a melléktermék tényleges — elkülönített — ráfordításainak elszámolása (pénzformában).

Az *arárány* szerinti költségelosztásban az értéket kifejező árakat állítjuk szembe egymással. Feltételezzük, hogy a fő-, iker- és melléktermék egyéni termelési költsége ($c + v$) közötti arányok megegyeznek az c termékek ára (társadalmi értéke: $c + v + m$) közti arányokkal. Ennek az eljárásnak a legfőbb hiányossága:

a) A fő-, iker- és melléktermékek áraiban az „ m ”-hányadok arányai árpolitikai megfontolások folytán a ráfordítások arányaitól eltérnek, következésképp a ráfordítás arányok nem esnek egybe az árárányokkal.

b) A melléktermékek forgalmi ára rendszerint nem fejezi ki azok értékét, mivel a melléktermékek teljes mennyisége a piaci forgalomban nem vesz részt, így azok árai esetlegesek („piacképtelenek”), nem a társadalmi termelési költségekhez igazodnak.

Az *árbavétel* szerinti költségelosztás elvileg az arány szerinti költségelosztással.

Az iker- és melléktermék *forgalmi áron* való levonásával a fő-, iker és melléktermék együttes költségeit (az egyéni $c + v$ -t) állítjuk szembe az iker- és melléktermék árával (elvileg: $c + v + m$ -mel).

Ez a megoldás több problémát vet fel:

a) Az iker- és melléktermék árának levonásával jövedelelemek is résztvesznek a költségelosztásban, így a főtermék önköltségét jövedelem-elemekkel is csökkentjük és a ténykeges önköltség nagyságát elhomályosítjuk.

b) Egyes melléktermékek bizonyos körülmények között „piacképtelenek”, mert nem szállíthatók, nem tárolhatók és ezért nem realizálhatók.

Ez az eljárás torzítja — számításaink szerint — a legnagyobb mértékben a főtermék önköltségét.

A társtermékek közötti költségosztásnak egy másik módszere szerint a melléktermékekre csak az *elkülönült ráfordítást* veszik számba. Ez a költség-elhatárolás általában a mellékterméknek a főterméktől való elkülönülésén alapszik. Csak az elkülönülés után felmerülő költségeket terhelik a melléktermékre. Pl. a gabonaféléknél a szalma, pelyva, törek költsége: a szállítás, a kazalozás stb. A költségek elkülönítése ebben az esetben az *üzem tényleges költségére vonatkozik és ez fejezi ki a melléktermékek tényleges költségét*. Hátránya, hogy sok esetben igen részletes feljegyzést igényel.

A fő-, iker- és melléktermék közötti költségosztásnak van egy *harmadik csoportja* is, mely részben naturális, részben ökonómiai értékmérőt alkalmaz. Ezek a módszerek az előbbi két irányzat kombinációjából alakulnak ki. Összekapcsolódik bennük a beltartalmi ismérvek szerinti kulcsszámképzés és az arányok szerinti megosztási kulcsszámok kialakítása. Ezenkívül használatosak a tapasztalat alapján képzett kulcsszámok is.

Költségelosztási módszerek ikertermékeknél:

Keresni kell olyan mérőszámokat, amelyek legjobban kifejezik vagy megközelítik a fő-, iker- és melléktermékek ráfordítási arányát. A kalkulációban tehát szükség van olyan közös jellemzőnek a kiválasztására, mely a társtermékeknél azonos módon mérhető. Ilyen közös jellemzője a társterméknek a *ráfordítás* ($c + v$).

A ráfordítások mennyiségi kifejezésére, összesítésére és egybevetésére felhasználhatjuk az árakat.

Ez esetben a költségosztás alapja a fő-, iker- és melléktermékek aránya. E szerint az osztási módszer szerint ökonómiai kategóriát (költségeket) ökonómiai kategóriával (árral) mérünk össze, illetve helyettesítünk.

Az arány szerinti költségosztást csak az olyan üzemág kalkulációjában lehet alkalmazni, ahol a fő-, iker- és melléktermék az áruforgalomban résztvesz, tehát áraik általában kifejezik, jelzik társadalmi értéküket. Áraik aránya megfelel a feltételezhető ráfordításarányoknak, a fő-, iker- és melléktermékben megtestesült munkamennyiségnek.

Az előzőekben elmondtuk, hogy a melléktermékek árai esetlegesen, nem igazodnak értékükhöz. Következésképpen az árarány szerinti költségelosztást a melléktermékek esetében nem célszerű alkalmazni. Másként kell megítélni az ikerterméket. Az ikertermék a tervben meghatározott főtermékkel azonos, vagy majdnem azonos jelentőségű. Feltételezhető, hogy ára igazodik társadalmi értékéhez. Ez esetben az árarány szerinti költségelosztást lehet alkalmazni. Hazai viszonyaink között ez elsősorban a növénytermelési ikertermékre vonatkozik (pl. pillangósok magja).

Egyes üzemágakban — főleg az állattenyésztésben — a költségelosztás alapjául továbbra is célszerű fenntartani azokat a tapasztalati kulcsszámokat, amelyek egy meghatározott termék mennyiségében kifejezik a másik termék ráfordítási arányát. Ezek a technikai kulcsszámok sok esetben jobban kifejezik a termékek ráfordítási arányait, mint azok árai. (Pl. 1 kg választott borjú súlya = 8 lit. tejjel.) Bár ezek árarányait célszerű figyelembe venni.

Célszerű az ikertermékek önköltség-kalkulációjában az eddigieknél pontosabb eljárást alkalmazni, más szóval az ikertermékre minden esetben önköltséget kell számítani.

Az ikertermékek önköltség-számítása nem ad olyan nagytömegű munkát, hogy ez indokolná a mindenáron való egyszerűsítést.

Az ikertermék különböző mennyiségi arányait a gyakorlatban a legtöbb esetben nem hagyhatjuk figyelmen kívül. Ha ezt tesszük, akkor az önköltséget, mint mutatószámot, a legfontosabb tulajdonságától fosztjuk meg. Az önköltség, mint a ráfordítások tükré, elveszti jelentőségét.

1. táblázat

1 LITER TEJ ÖNKÖLTSÉGE A BORJÚ ÉS A TRÁGYA KÜLÖNFÉLE ÉRTÉKELÉSE
ESETÉBEN

Tsz sorszama	1 tehénre jutó		Intézeti módszer*	1 liter tej önköltsége Ft	
	kifejt tej	borjú		a borjú és a trágya levonva placi áron	a trágya és a feletett melléktermék elszámolása nélkül**
	liter	kg			
1	2	3	4	5	6
1.	3079	86,73	3,17	3,48	2,85
2.	3003	73,85	2,25	2,39	2,22
3.	1058	111,51	2,36	3,05	2,47
4.	1073	81,57	3,29	4,28	3,45
5.	1557	88,79	2,93	3,51	2,77
Átlag	1504	91,83	2,75	3,32	2,51

* 1 kg választott borjú súlyát 8 l tejjel vettük egyenlőnek. A trágyát a tehén-szét költségéből 8 Ft-ig levontuk.

** A trágyát és a feletett mellékterméket sem költségként, sem hozamként nem vettük figyelembe. A borjúsúlyt ikertermékként számoltuk el. 1 kg választott borjúsúly = 8 l tejjel.

Költségelosztási módszerek melléktermékeknél :

Bonyolult probléma a *melléktermék* értékelés is a kalkulációban.

Az ikertermék-kalkulációk vizsgálatakor azt hangsúlyoztuk, hogy a termelési folyamat egész ideje alatt felmerülő költséget kell az ikertermékek között elosztani, mert a ráfordítás célja minden esetben a főtermék, illetve az ikertermékek termelése.

A melléktermék esetében ezt a kérdést egészen másként kell megítélni.

A mezőgazdaság fejlődése, ezen belül is elsősorban a gépesítés, a kemizálás, a szakosítás, az üzemágak koncentrációja lényegesen megváltoztatták a melléktermékek ökonómiai szerepét. Arról van szó, hogy a termelőerők fejlődésével a régi gazdálkodási formák, módszerek elavulttá válnak, gyökeresen megváltoznak és új módszerek terjednek el. Ez befolyásolja a melléktermékek üzemi jelentőségét is.

Az üzemágakat (a korszerű nagygazdaságokban) elsődlegesen azért szervezik, hogy az üzem árutermelését szolgáltató fő- és ikertermékeket előállíthassák. Nagyon ritkán fordulhat elő olyan üzemi kényszer, hogy valamely főtermék termelését azért szervezik meg, hogy mellékterméket nyerjenek, bár ezek szerepe üzemi relációban fontos.

Következésképpen a költségnek csak az a része terhelheti — szerintünk — jogosan a mellékterméket, amely annak szállításával, tárolásával és felhasználásával kapcsolatban merült fel.

A gyakorlat számára ez az út kevésbé járható. Igen sok munkát jelent, s az eredmény nem mindig áll arányban azzal a nagytömegű munkával, amit ennek a módszertani eljárásnak a megvalósítása okoz.

A módszert egyszerűsíthetjük úgy, hogy a melléktermék tényleges kezelési, szállítási, tárolási költségeit egy *átlagos elszámolóárban* fejezzük ki, és ezzel az összeggel csökkentjük a főtermék költségét. Ez a megoldás egyszerű. Ha a melléktermék költségeként a melléktermék elkülönült tényleges ráfordítását vesszük figyelembe és ennek megfelelően alakítjuk ki a melléktermék elszámoló árát, akkor ez a levonás nem okoz különösebb problémát.

Ha elfogadjuk azt az elvi álláspontot, hogy a ráfordítás szinte kizárólagos célja a fő- és ikertermék termelése, ezzel elismerjük annak üzemgazdasági értelmét, hogy a melléktermékre csak az elkülöníthető tényleges ráfordításokat célszerű elszámolni. Ekkor már nem érdemtelen azzal a gondolattal foglalkozni, hogy a melléktermék eddigi sok munkát jelentő értékelési módját egyszerűsítsük és a kalkulációt megtisztítsuk mindazoktól a fiktív értékelési tényezőktől, melyeket úgysem tudunk pontosan mérni.

Az első ilyen nehézség a *melléktermékek mennyiségének megállapítása, mérése*. A melléktermékek mennyiségét a legtöbb esetben becsléssel állapítják meg. A mennyiségi megállapítás csak a betakarított melléktermékre terjed ki. A tarlón maradt szalma, a felapított kukoricaszár, amelyet műtrágyával kiegészítve alászántanak, a főtermék önköltségkalkulációjában már nem kerül elszámolásra.

A következő probléma a *melléktermékek beltartalmának minőségi jellemzése*. Az élelmezésre használt főtermék beltartalma csak önkényesen hasonlítható össze a melléktermék beltartalmával. Ezeknek a melléktermékeknek a tényleges

2. táblázat

A LEGFONTOSABB TERMÉKEK
ÖNKÖLTSÉGI INDEXE AZ IKER- ÉS
MELLÉKTERMÉKEK KÜLÖNFÉLE
ELSZÁMOLÁSA ESETÉBEN

(Intézeti módszerrel számított önköltség = 100)

Termék	Fő-, iker- és mellék- termék egyenérték- szám szerinti elszámolása piaci árarány alapján	Mellék- termék levonása piaci áron	Mellék- termék elszámolása nélkül*
Búza	99	80	116
Őszi árpa ...	96	81	101
Kukorica ...	108	103	110
Cukorrépa ...	103	102	94
Burgonya ...	—	—	89
Borsó	98	99	120
Lucerna (széna)	96	67**	103
Silókukorica	—	43***	91
Tehénészet (tej)	120	120**	91
		121***	
Növendék- marha ..	—	—	89
Szarvasmarha hizlalás ...	—	—	91
Választási malac ...	—	—	99
Süldőnevelés. Sertés- hizlalás ...	—	—	94
Juhtenyésztés (gyapjú) ..	135	100**	101
		168***	85

* A két főágazat közötti melléktermék-forgalom (trágya, alomszalma, s egyéb feletettett melléktermék) nincs értékelve. Az ikerterméknek minősülő lucernamag, borjú és bárány súly egyenérték-szám alapján került elszámolásra.

** A lucernánál csak a szalmát, a tehénészetnél és a juhásztnál csak a trágyát vontuk le.

*** Az ikerterméknek minősülő mag, borjú- és bárány-súly is piaci áron levonva.

tehát sok olyan fiktív tétel érvényesül a kalkulációban, amelyek hibáikkal éppúgy torzíthatják a főtermék önköltségét, mintha a mellékterméket egyáltalán nem számolnánk el.

Mindezek a problémák felhívják a figyelmet arra, hogy egy egyszerűbb elszámolási módszer alkalmazása — a melléktermékek kizárása a fő- és ikertermék önköltség-számításából — célszerűnek látszik.

* Az MTA Agrárgazdasági Kutató Intézet módszerében a növénytermelésben előállított melléktermékre önköltséget számítanak. A fő-, iker- és melléktermék között a költséget részben arány-, részben pedig gabonacégség és tapasztalati kulesok alapján különítik el.

PL.: 1 q őszi búza = 8 q őszi búzaszalmával.

hatását (takarmányérték, a trágya hozamnövelő hatását) nem tudjuk jól mérni. Az így feltételezett „érték”-nek a kalkulációban való szerepeltetése legalább olyan torzító hatású, mint azok mellőzése.

A melléktermékek okszerű felhasználása előnyösen hat az üzem jövedelmezőségére. Mindazokat a melléktermékeket, amelyek felhasználása a termelés hatékonyságát javítja, feltétlenül hasznosítani kell. A melléktermék üzemben belüli felhasználása azonban más üzemágak költségeit érinti, ezért ezek költségét valamilyen módon el kell számolni. Ez azonban nehéz.

Igen nehéz és problematikus például az *istállótrágya elszámolása, értékelése*.

A vizsgált öt üzem átlagában a növénytermesztésből az állattenyésztésbe az almozási és takarmányozási célra átadott melléktermékek önköltségen számított értékének mintegy 75%-át teszi ki a trágya elszámoló ára. Hogy ez reális aránynak tekinthető-e, az elsősorban attól függ, hogy mennyire közelítette meg az alomszalma és a trágya tényleges súlya azt a mennyiséget, amelyet a kalkulációban elszámoltunk, illetve helyes-e a szalmák megállapított önköltsége*) és a trágya elszámoló ára.

A melléktermékek elszámolásával

E szerint az elszámolási módszer szerint a melléktermékek felhasználása nem jelent nagyobb költséget sem az állattenyésztésben (takarmány-költséggént), sem pedig a növénytermelésben (trágyaköltséggént) mint a melléktermékek tényleges szállítási, kezelési költsége.

2. MÓDSZEREK AZ ÁLTALÁNOS KÖLTSÉGEK ELOSZTÁSÁRA

Az önköltség-számítás módszertanának sokat vitatott problémája az általános (közvetett) költségek elosztása is. Minden általános költség-elosztási módszer gyakorlati megfontoláson alapszik.

Az általános költség-elosztási módoknak különböző módozatai ismeretesek: elméletileg ezeket két csoportra oszthatjuk.

Az általános költségek elosztásának vetítési alapjai:

a) Az első csoportba tartozók szerint az általános költség elosztásának alapjául a *termelő kapacitás naturális mutatói* szolgálhatnak. (Növénytermelésben: a föld területe, az állattenyésztésben: számosállat, illetve darabszám). Ezen álláspont képviselői részben abból indulnak ki, hogy a mezőgazdaságban a termelés volumene elsősorban a termelő kapacitáshoz igazodik; továbbá, hogy a termelő kapacitás szerinti elosztás ösztönzőleg hat a kapacitás-kihasználásra. Másrészt arra törekednek, hogy a ráfordítások árváltozását mint költségtorzító tényezőt az elosztási módszerből kizárják. Hangsúlyozzák azt is, hogy az általános költségek állandó jellegűek, amelyek elsősorban a termelő kapacitás nagyságával és nem kihasználásának fokával kapcsolatosak.

Véleményünk szerint az általános költség ugyanúgy ráfordítás, mint a közvetlen költség és elkülönítésük, elhatárolásuk a költségek elszámolhatóságával függ össze.

Az általános költség kétségtelenül a termelési kapacitáshoz kapcsolódik, de nagysága elsősorban a termelés irányától is függ. Egy erősen belterjes mezőgazdasági üzemben az 1 kh-ra vetített általános költség magasabb, mint egy kevésbé belterjes vagy egy extenzív üzemben. A termékegységre jutó általános költség — magasabb hozam, magasabb munkatermelékenység következtében — viszont kisebb lehet.

b) A másik csoportba sorolható állásfoglalások szerint: az általános költségeket a *közvetlen ráfordítás*¹ szerint kell elosztani. A termelés volumene elsősorban a ráfordítások nagyságának megfelelően alakul. Az általános költség az összes költségeknek egy meghatározott része. Ezért az általános költség elosztásának alapjául — szerintük — elsősorban a *közvetlen költségek* szolgálhatnak.

A vetítési alap értékét a mezőgazdasági kalkulációban a használhatóság dönti el. A különféle vetítési alapok szerint ugyanis más összegű általános költség jut az egyes üzemágakra, így az önköltség is módosul.

¹ Beleértve a teljesítmény arányában felosztott fogat, traktor tehergépkocsi és egyéb közvetlenül elszámolt segédüzemi költségeket. A továbbiakban a közvetlen költség fogalmát minden esetben így értelmezzük.

Az erre vonatkozó vizsgálat során az elosztási módok kiválasztásakor arra törekedtünk, hogy az önköltség-számítás jelenlegi gyakorlatában Magyarországon alkalmazott módszereket hasonlítsuk össze. Ezek a következők:

a) az *MTA Agrárgazdasági Kutató Intézetének általános költség-elosztási módszere*: (Továbbiakban A-változat).

Az intézetben alkalmazott módszer költségnemenként elkülöníti az általános költségeket. Ezenkívül megkülönböztet főágazati és üzemi általános költséget. A növénytermelés általános költségeit, az élőmunka költség kivételével, a redukált kh-ak száma, az állattenyésztés általános költségeit pedig számos állat-állomány szerint, míg az üzemi általános költséget az egyes termelési ágazatok gabonaegységben kifejezett hozama, az élőmunka általános költségeit pedig a közvetlen élőmunka-költség alapján osztják el.¹

b) *Az állami gazdaságok általános költségelosztási módszere*. (Továbbiakban B-változat.)

Az általános költség elosztása az e célra képzett intenzitási kulcsok alapján történik. Az általános költséget egy összegben osztják el, nem különböztetnek meg főágazati és üzemi általános költséget.

c) *Az általános költségek elosztása a közvetlen munkaköltség alapján*. (Továbbiakban C-változat.)

Az általános költségeket két csoportra osztják: vannak főágazati és üzemi általános költségek. (Szovjetunióban, Bulgáriában, Romániában ezt alkalmazzák.)

d) *Az általános költségek elosztása az összes közvetlen költség alapján*. (Továbbiakban D-változat.)

Az általános költségek két csoportban szerepelnek: főágazati és üzemi általános költségként (Csehszlovákiában).

e) *Az általános költségeket részben a közvetlen élőmunka-költség, részben a közvetlen anyagköltség alapján osztják el* (továbbiakban E-változat).

Itt az általános jellegű élőmunka-költségek elosztására a *közvetlen élőmunka-költség*, az összes többi általános költség elosztására a *közvetlen anyagköltség* szolgál vetítési alapul. Ezt a módszert jelenleg még sehol sem használják, de a szovjet, a csehszlovák és a lengyel szakirodalomban hangzottak el ilyen javaslatok.

Az általános költségek elosztási módszereinek összehasonlítása :

Mind az öt elosztási módnál az önköltséget két változatban számoltuk ki. Az „a” változatban külön osztottuk el a főágazati és az üzemi általános költséget. A „b” változatban a főágazati és az üzemi általános költséget egy összegben osztottuk el. Azt is vizsgáltuk tehát, hogy a három, illetve az egy menetben történő elosztás lényegében érinti-e az önköltség nagyságát.

A leggyakoribb általános költség-elosztási módszerek összehasonlítására szolgál a 3. táblázat.

¹ 1962 januárja óta az MTA Agrárgazdasági Kutató Intézetének Költség-számítási Osztálya — mérlegelve a vizsgálat eredményeit — álltért az általános költségeknek az összes, közvetlen költségek szerinti elosztására (D-változat).

3. táblázat

NÉHÁNY FONTOSABB TERMÉK ÖNKÖLTSÉGÉNEK ALAKULÁSA AZ ÁLTALÁNOS
KÖLTSÉGEK KÜLÖNFÉLE ELOSZTÁSA ESETÉN

Ft

Általános költségelosztási módok	Búza	Kuko- rica	Cukor- répa	Lu- cerna (széna)	Siló- kuko- rica	Tehe- nészet (tej)	Szar- vas marha híz- lalás	Sertés- te- nyész tés	Sertés hízlalás	Juh- te- nyész- tés (gyapjú)
Önköltség általános költ- ség nélkül	98,35	86,39	31,53	32,40	15,11	2,68	18,44	28,31	10,95	47,31
A	a.	113,47	107,24	38,87	41,09	18,30	3,15	21,41	13,00	57,35
	b.	122,16	111,18	35,44	44,60	19,04	2,62	16,65	28,10	48,22
B	a.	118,74	101,71	34,66	41,59	21,02	2,80	17,08	28,16	11,43
	b.*	122,90	104,48	35,20	43,17	22,16	2,65	16,22	27,72	10,58
C	a.	106,99	108,86	41,03	39,37	17,45	3,19	19,61	30,85	12,01
	b.	107,40	109,87	41,46	40,11	17,55	3,16	19,49	30,70	11,95
D	a.	115,64	100,21	36,66	37,26	17,68	3,08	20,80	32,60	12,47
	b.	117,00	101,04	37,00	37,55	17,86	3,04	20,52	33,54	12,31
E	a.	110,68	100,50	37,87	34,64	17,07	3,17	21,60	32,86	12,60

* Az állami gazdaságok tényleges módszere.

Az „A/b” és a „B/b” szerint az önköltség az állattenyésztésben azért alacsonyabb, mint a közvetett költség nélkül számolt önköltség, mert az egyes ágazatok melléktermék „értéke” (melyet az ágazat költségeiből levontak) magasabb, mint a két módszer szerint az egyes üzemágakra jutó általános költség.

A táblázatból világosan kitűnik a különböző vetítési alapok hatása a termékek önköltségére. E szempontból figyelemre méltó a közvetlen élőmunka szerinti elosztási mód (C). A gabonafélék önköltsége ennél az elosztási formánál átlagosan a legalacsonyabb, ugyanakkor az erősen kézimunkaigényes kultúrák termékeinek önköltsége a legmagasabb. Itt lényegében az egyes kultúrák gépesítési foka határozza meg az általános költségviselési arányt.

Ennek éppen fordítottja mutatkozik a „B/a” változat szerinti elosztásnál. A gabonafélék önköltsége a többi módszerhez viszonyítva itt magasabb, a kapásoké viszont alacsonyabb.

Az összes közvetlen költség szerinti elosztás „D/a” változatában a növényi termékek önköltsége az intézeti módszerhez (A) viszonyítva alacsonyabb, az állati termékek önköltsége magasabb. Ennek oka: az összes általános költségnek (beleértve a főágazatiakat is) 72-9/0-a az üzemi általános költség és ennek a költséghányadnak az elosztási módja szinte egymagában meghatározta az egyes üzemágak önköltségének módosulását, az általános-költség elosztási módjainak megfelelően.

Az „a” változatok összehasonlításakor láthatjuk, hogy az egyes termékek önköltségének nagysága a különböző elosztási módok szerint eléggé változik.

Az összehasonlítás érdekessége, hogy az intézeti módszer („A/a” és „b”) változatához — ahol lényegében a természetes mutatók alapján osztják el az általános költségeket — hasonlítottuk a többi elosztási módszereket, amelyeknél a ráfordítás valamelyik tényezője alapján történik az általános költségek elosztása.

A táblából világosan kitűnik az egyes elosztási módok sajátossága. Az állami

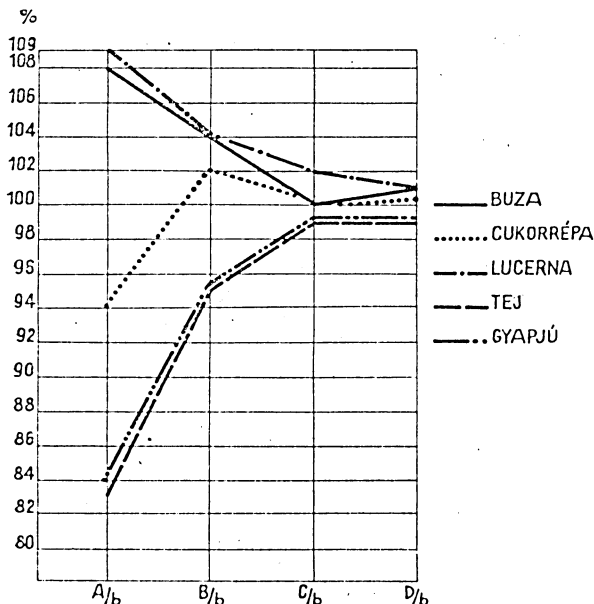
4. táblázat

AZ „a” ÉS „b” VÁLTOZAT SZERINTI ELTÉRÉSEK, HA AZ INTÉZETI MÓDSZER
„a” ÉS „b” VÁLTOZATA = 100

Termékek	B		C		D		E
	a	b	a	b	a	b	a
Búza.....	+ 5	+ 1	- 6	-12	+ 2	- 4	- 2
Kukorica.....	- 5	- 6	+ 1	- 1	+ 6	- 9	+ 2
Cukorrépa.....	- 8	- 1	+ 8	+17	- 3	+ 4	0
Lucerna (széna).....	+ 1	- 3	- 4	-10	- 9	-16	-16
Silókukorica.....	+15	+16	- 5	- 8	- 3	- 6	- 7
Tehénészet (tej).....	-11	+ 1	+ 1	+21	- 2	+16	+ 1
Szarvasmarha hizlalás.....	-20	- 3	- 8	+17	- 3	+23	- 1
Sertésenyésztés.....	-10	- 2	- 1	+ 9	+ 5	+19	+ 5
Sertéshizlalás.....	-12	+ 1	- 8	+14	- 4	+17	- 3
Juhtenyésztés (gyapjú).....	-16	- 5	- 7	+10	-10	+ 6	- 8

gazdasági elosztási módszerben (B) a jobban gépesített üzemágak nagyobb elosztási kulcsot kapnak. A munkaigényes kapások és az állattenyésztési üzemágak eltérése majdnem minden esetben negatív, a gabonafélék és az egyéb növények eltérése majdnem minden esetben pozitív irányú.

A „D” és „E” módszerre jellemző, hogy az önköltség eltérése a növénytermelés-



1. sz. grafikon

A „b” változatokkal számított önköltség az „a” változatokkal számított önköltséghez viszonyítva („a” változatok = 100)

ben szinte kivétel nélkül minden üzemágnál negatív, az állattenyésztésben pedig pozitív irányú. A közvetlen költség legnagyobb részét az állattenyésztésben az anyag- és munkaköltség adja, így érthető, hogy a két módszer között nem mutatkozik nagy eltérés.

A következő 1. grafikon azt mutatja, hogy miként módosul néhány fontosabb termék önköltsége a „b” változatban, ha a megfelelő elosztási módszerek „a” változatát 100-nak vesszük.

A grafikon mutatja, hogy az „a” és „b” változatok közötti eltérés a számítás szerint (az „a” és „b” módszerek kivételével) nagyon csekély. Felvetődik a kérdés, hogy szükséges-e az általános

költségeknek költséghelyek (növénytermelés, állattenyésztés, üzemi általános költség) szerinti elkülönítése és felosztása.

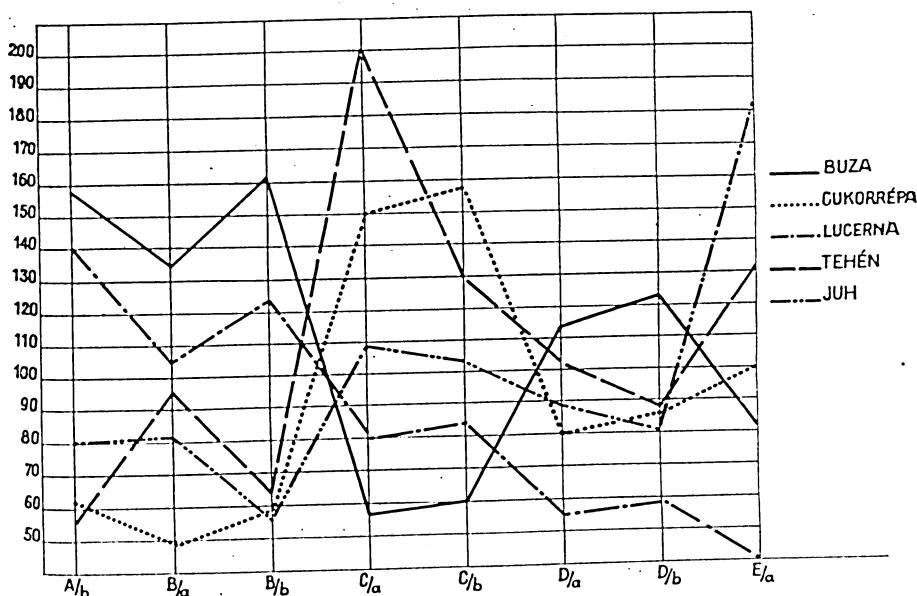
A vizsgált gazdaságok átlagában a közvetlen és a közvetett költség, továbbá a főágazati és az üzemi általános költségek aránya a következő:

Közvetlen	Közvetett	Főágazati	Üzemi ált.
költség		közvetett költség	
84,89 %	15,11 %	28 %	72 %

Ez is igazolja azt a feltevésünket, hogy az üzemi általános költség nagysága határozza meg az egyes termelési ágazatok hozzávetőleges általános költségeit.

Az általános költségek legjobb elosztási alapjául — szerintiünk — csak a ráfordítás valamilyen jellemző adata szolgálhat. A mezőgazdaságban ennek a kiválasztása azonban nem olyan egyszerű.

Napjainkban a gépesítettség foka is fontos szerepet játszik az üzemágak költségeinek alakulásában. Éppen ezért a gabonafélék és a kapások költségeinek összehasonlítása egyetlen kiemelt költség alapján minden esetben torzít. Ezt mutatják a közvetlen munkaköltség szerinti általános költség elosztásából eredő aránytalanságok is. A következő 2. grafikon azt szemlélteti, hogy az általános költség



2. sz. grafikon

Néhány fontosabb üzemágban 1 kh-ra, illetve 1 db állatra jutó általános költség a különféle elosztási módszerek alkalmazásakor („A/a” = 100)

különböző elosztási módszere mellett 1 kh-ra, illetve 1 db állatra mekkora általános költség jut.

Szerintünk az összes közvetlen költség szerinti általános költség felosztási módszer a leghelyesebb, bár amint a táblázatok és grafikonok mutatják, az egyes üzemek költségviselési arányát ez az elosztási módszer is torzíthatja. Meg kell jegyezni, hogy az általános költség elosztási mód megválasztásában az üzemi és gazdaságpolitikai szempontok is szerepet játszhatnak.

3. NÉHÁNY FONTOSABB TERMÉK ÖNKÖLTSÉGE A KÉT KALKULÁCIÓS TÉNYEZŐ KOMBINÁCIÓIBAN

Az eddigiekben külön-külön vizsgáltuk a társtermékek, valamint az általános költség különféle elosztási módjait. A vizsgálat során kitűnt, hogy a kétkalkulációs eljárás együttes hatásában ugyanazok a problémák vetődnek fel, amelyeket a részvizsgálatoknál tapasztaltunk. Az általános költség-elosztási módoknál ugyanúgy szembetűnően kiemelkedik a „C”, valamint a „B” módszerben rejlő elosztási probléma. Erre utal az 5. táblázat.

5. táblázat

A TIEJ ÖNKÖLTSÉGÉNEK ALAKULÁSA A MELLÉKTERMÉK ÉS AZ ÁLTALÁNOS KÖLTSÉG KÜLÖNBÖZŐ ELSZÁMOLÁSI MÓDSZEREI ESETÉN

	Általános költségelosztási változatok	A melléktermékek egyenértékszámokkal való elszámolása		A melléktermékek levonása piaci áron	A melléktermékek elszámolása nélkül
		intézeti módszerrel	piaci arányokkal		
A	a	3,15	3,31	3,32	2,85
	b	2,62	3,07	3,04	2,58
B	a	2,80	3,29	3,29	2,77
	b	2,65	3,11	3,08	2,55
C	a	3,19	3,52	3,55	3,06
	b	3,16	3,48	3,51	3,10
D	a	3,08	3,61	3,66	3,00
	b	3,04	3,33	3,34	2,97
E	a	3,17	3,49	3,39	3,10

A táblázatból világosan kitűnik, hogy a két kalkulációs eljárás együttes hatásának érvényesülése igen nagy szóródást okoz. A következő táblázatban néhány fontosabb termék legmagasabb és legalacsonyabb önköltségét mutatjuk ki a költségelosztási módok kombinációiban. (Lásd 6. táblázat.)

A szóródás felhívja a figyelmet arra, hogy az alkalmazandó kalkulációs eljárás kiválasztása nagy körültekintést igényel. A különféle módszerekkel számított önköltségek összehasonlító elemzésekor azt tapasztaltuk, hogy a költségtényezők értékelési módján kívül a kalkulációs eljárásoknak is igen fontos szerepük van.

Az öt termelészövetkezet adatai alapján végzett vizsgálat a fő-, iker- és melléktermékek közötti költségelosztási eljárás nagyobb mértékben módosítja az egyes termékek önköltségét, mint az általános költségnek bármilyen alkalmazott elosztási módja. A főtermékhez hasonlóan célszerű az ikertermékekre az

önköltséget kiszámolni. Az ikertermékek költségeit leghelyesebb az árarányok alapján megosztani. A melléktermékekre pedig csak a velük közvetlenül kapcsolatos tényleges költségeket célszerű elszámolni.

A költségek számolásakor arra kell törekedni, hogy a lehetőséghez mérten minden költséget közvetlenül terheljünk. Ennek következtében az általános költségek köre viszonylag kisebb lesz, és ez a viszonylag alacsony általános költséghányad valamilyen külön szerinti elosztása az ágazatok költségarányait jelentősen nem torzítja. Az általános költségek elosztására legcélszerűbbnek látszik az ágazatok összes közvetlen költségeit alapul venni.

6. táblázat
NÉHÁNY TERMÉK LEGALACSONYABB
ÉS LEGMAGASABB ÖNKÖLTSÉGE
A KÉTKALKULÁCIÓS TÉNYEZŐ
KOMBINÁCIÓIBAN

Termékek	Önköltség, Ft		A legmagasabb önköltség a legalacsonyabb %-ában
	legalacsonyabb	legmagasabb	
Búza	80,67 (C.a.3)	150,92 (B.b.4)	187
Kukorica ..	100,21 (D.a.1)	130,85 (A.b.4)	131
Cukorrépa...	34,66 (B.a.1)	43,10 (C.b.4)	124
Lucerna ...	20,71 (E.a.3)	45,97 (A.b.4)	222
Tej	2,55 (B.b.4)	3,66 (C.a.3)	144
Gyapjú	44,10 (B.b.4)	95,45 (D.a.3)	216

A táblázat betűjelzése az általános költség elosztási módszer jele.

1. A melléktermék intézeti módszer szerint számolva.
2. A melléktermék árarány alapján elszámolva.
3. A melléktermék piaci áron levonva.
4. A melléktermék nincs értékelve.

IRODALOM

Angyal — Kreitzer — Mahler: Mezőgazdasági termelőszövetkezetek kettős könyvvitele. Közg. Jogi Kiadó, Bp. 1959. — Az önköltségszámítás metodikája a csehszlovák termelőszövetkezetekben. OMgK. (Fordítás). — Állami gazdaságok kötelező számlakerete. Közg. Jogi Kiadó, Bp. 1960. — György Endre: Mezőgazdasági számviteli ismeretek. Bp. 1961. — Kladesikov — Lukanyina — Poljanskaja: Önköltségszámítás a kolhozokban. Mg. Kiadó Bp. 1961. — Nebiker.: Kostenrechnung in der Landwirtschaft. Hamburg und Berlin. 1959. — Rosenkranz O.: Handbuch des Genossenschaftsbauern. Band I. Organisation und Planung, Zweite Teil. Berlin. 1959. — Szederkényi Henrik: Az általános költségek felosztása a mezőgazdasági önköltségszámításban. Pénzügy és Számvitel 2. sz. Bp. 1959.

По исследованию автора метод разделения всех расходов между основными, сопряженными и побочными продуктами в большей степени влияет на образование себестоимости основного продукта, чем любой метод разделения косвенных расходов.

В интересах сокращения искажающего влияния, автор предлагает исчислять себестоимость сопряженных продуктов подобно себестоимости основных продуктов. Основанием разделения расходов является пропорция основных и сопряженных продуктов. На побочные продукты же целесообразно относить расходы связанные с ними.

При исчислении расходов нужно стремиться к тому, чтобы по мере возможности все расходы относить непосредственно. Вследствие этого круг общих расходов будет небольшим и разделение этого относительно небольшого процента косвенных расходов по какому-нибудь коэффициенту существенно не искажает пропорцию отраслевых расходов.

Как метод разделения косвенных расходов автор предлагает разделение по прямым расходам (относя сюда расходы подсобных предприятий и т. д., разделенные пропорционально выработке).

Nach Feststellung der Verfasserin beeinflusst die Art der Verteilung der Kosten für Haupt-, Koppel, und Nebenprodukte eher die Stückkosten der Hauptprodukte als eine jedwede Aufschlüsselungsmethode der allgemeinen Kosten.

Um die ergebnisstörende Auswirkungen zu mindern schlägt die Verfasserin vor die Selbstkosten der Koppelprodukte den Kosten der Hauptprodukten ähnlich zu berechnen. Als Grundlage zur Kostenverteilung sollen die Preisrelationen der Haupt- und Koppelprodukte herangezogen werden. Die Nebenprodukte sollten dagegen nur mit solchen Kosten belastet werden, die direkt auf die Nebenprodukte entfallen.

Es soll angestrebt werden nach Möglichkeit sämtliche Kosten direkt auf die Kostenträger zu buchen. Infolgedessen kann der Kreis der allgemeinen Kosten verkleinert und dadurch ein kleinerer Anteil der allgemeinen Kosten mit entsprechendem Schlüssel so verteilt werden, dass die Belastung mit allgemeinen Kosten die Kostenrelationen einzelner Betriebszweige weniger störend beeinflussen.

Die Verfasserin schlägt vor die allgemeinen Kosten auf den Basis der direkten Kosten (die nach Leistung verteilten Kosten der Hilfsbetriebe auch einbezogen) aufzuschlüsseln.

According to author's analysis the method used for distributing total costs between the main-, twin-, and by-products has on the cost of the main-products a greater effect than any of the methods used for the charging of overhead costs.

To decrease the disfiguring effect author proposes that the costs of twin-products should be calculated with the same method as it is done in the case of main-products. The basis of the distribution of costs is the ratio of the prices of the main-, and twin-products. The by-products should only be charged with the costs being related to them.

When settling the accounts it must be strived so much as possible to charge all cost directly. In consequence of this the volume of overheads will decrease and the distribution by the use of some key of the relative low overhead costs doesn't disfigure the cost-ratios of the different enterprises essentially.

For the method regarding the distribution of the overhead cost author proposes to use the method of distributing the costs according the direct costs including the costs of the servicing enterprises distributed according the rate of production.