

Az üzemágak – a forgalmi költség eljárású eredménykimutatás az erdészeti számvitelben

(The Forestry Divisions – Profit and Loss Statement
Based on the Cost of Sales Method in Forestry Accounting)

Lett Béla*

Soproni Egyetem, Erdőmérnöki Kar

Kivonat

Az állami erdészeti részvénytársaságok az általános előírások szerint készítik el és teszik közzé számviteli beszámolóikat, az eredménykimutatást összköltség eljárású formában. A gazdálkodás teljesítménye az üzemági eredménylap szerkezetében mutatható be, hozamok-ráfordítások rendszerben.

A szakanyag bemutatja, hogy a forgalmi költség eljárású eredménykimutatás információ tartalma bővebb, a szakmai elemzéshez és a gazdasági döntéshozatalban jól felhasználható. A téma újszerűségét és fontosságát mutatja, hogy az állami tulajdonú erdészeti társaságok egységes számviteli politikája az eredménykimutatás forgalmi költség típusát 2020-tól előírja.

Kulcsszavak: erdészeti számvitel, forgalmi költség eljárású eredménykimutatás, erdészeti üzemágak elszámolása

Abstract

The state-owned forestries (companies limited by shares) prepare and publish their annual reports in accordance with the general accounting rules and regulations, which include the profit and loss statement applying the cost-type method. The performance of the operation can be analysed by applying the structure of the „Divisional Result Sheet”, in the logic of incomes and relating costs and expenses.

This study presents that the information available from the profit and loss statement using the cost of sales method is more detailed and of better use for professional analysis and economic decision making. The relevance and importance of the topic is also confirmed by the fact that the uniformed accounting policy of the state-owned forestry companies regulates the use of the cost of sales method in the preparation of the profit and loss statement.

Keywords: forestry accounting, profit and loss statement by cost of sales method, forestry divisional accounting

* lett.bela@uni-sopron.hu

1. Bevezetés

Az Erdőgazdálkodási Zártkörű Részvénytársaságok (EGRT) szervezete, tevékenysége és gazdálkodása kiemelten fontos kérdése a magyar erdészetnek, hiszen területben, fatérforrásban, fakitermelésben és erdőfelújításban, illetve fafeldolgozásban, vadgazdálkodásban és közjóléti-ökoturisztikai szolgáltatásokban meghatározó a szerepük, miközben a saját munkavállalók foglalkoztatása alacsony szintű.

Az erdészeti számvittel kapcsolatban az elmúlt másfél évtizedben is több szakanyagot jelentettünk meg az EVGI keretében, amelyekben az állami és a magán erdőgazdálkodás sajátosságaival foglalkoztunk (a tanulmányok az EMK honlapján elérhetők).

Az EGRT-k a számviteli beszámolóikat rendre közzéteszik, azok az interneten (e-beszamolo.im.gov.hu) letölthetők, a beszámoló elemei (Mérleg, Eredménykimutatás – összköltség eljárás, Kiegészítő melléklet) megismerhetők. A nyilvánosságra hozott dokumentumok a kötelező elemeket tartalmazzák, a szakmai számvitel keretébe sorolt Üzemági eredménylapot nem sorolják ezek közé (a Kiegészítő mellékletben bányászhatunk ágazati információkat). Az Eredménykimutatás összköltség eljárással készült. A Költségnem idősoroknál jelentős a tendencia hasonlóság, de az Üzemi eredmény már jelentősen változik, hullámzik.

Az erdészeti számvitelnél az üzemági elszámolással nyerhető forgalmi költség eljárású eredménykimutatás fogalmának, jelentőségének és meghatározásának tárgyalása eddig kevésbé vizsgált terület, de a szükséges szakmai elemzéseknél és gazdasági döntéseknél jó szolgálatot tehet.

Az állami tulajdonú erdészeti társaságok egységes számviteli politikája az eredménykimutatás forgalmi költség típusát 2020-tól előírja, az egyedi számviteli beszámolók 2020-tól már ún. „Forgalmi költség eljárású eredménykimutatást” közölnek.

2. Anyag és módszer

A gazdasági társaságok számviteli éves beszámolóikat kötelesek közzétenni (LETT, 2001), az állami erdészeti társaságok beszámolóinak elemei is az interneten elérhetők, letölthetők a 2000-es évekig visszamenően.

Az egyes témákban szakanyagok foglalkoznak a részvénytársaságokkal, illetve a portfólióval. A gazdasági teljesítményekről a cégek kötelező éves beszámolóinak számai adnak információkat (amelyek összegyűjtött közlése jó ideig az Erdészeti lapokban megtörtént).

A beszámoló elemei (mérleg, eredménykimutatás – összköltség eljárás, kiegészítő melléklet) azonos-hasonló felépítésűek, tartalmukat a számviteli törvény, a vállalati számviteli politika közel egységesen szabályozza, de az egyes társaságok vizsgálata, a változások értelmezése ezeken kívül rendkívül sok ismeretet feltételezne.

Az Erdővagyon-gazdálkodási Intézet (EVGI) Erdővagyon-gazdálkodási közlemények (EVGK) sorozatot indított. Ennek 2. számában (2013) az „Erdőgazdálkodási Zártkörű Részvénytársaságok” (EGRT) 2010-ig terjedő időszakát tekintettük át a „Amit a számok mutatnak az erdészeti részvénytársaságokról” címmel, amit 2015-ben a 3. számban az EU finanszírozási ciklusára egészítettünk ki – „Amit a számok mutatnak az állami erdőgazdaságok gazdálkodásáról 2007–2013”. Az EVGK 6. számában 2017-ben visszatértünk az állami és a magán erdészet gazdasági kérdéseire az „Amit a számvitel mutat az erdőgazdasági vállalkozások gazdasági helyzetéről és teljesítményéről” címmel.

Az állami erdőgazdaságokról nyilvánosan rendelkezésre álló számviteli beszámolók talán a leglényegesebbet, az „Üzemági eredménylap”-ot nem tartalmazzák, 2008 óta a portfólió

összesen sem került közzétételre (az egyedi számviteli beszámolók 2020-tól már ún. „Forgalmi költség eljárású eredménykimutatást közölnek, de az előírási minimum szerint, összesített (üzemági részletezés nélküli) formában.

A szakanyag összeállításának módszere az erdészeti társaság csoportok alakítása, amelyet az erdővagyon-gazdálkodási régiók (Hegyvidék, Dombvidék, Síkvidék) képeznek.

A számviteli tartalmak alapján a vagyoni helyzetet bemutató mérleg mellett a jövedelmi helyzetet ismertető eredménykimutatásra figyelünk.

3. A pénzügyi és a vezetői számvitel

Az erdészeti vállalkozások kötelesek közzétenni a számviteli törvény szerint elkészített (pénzügyi) számviteli beszámolót. Részei, információi:

- a vagyoni állapotot bemutató mérleg (eszközök-források), az eszközök között az erdővagyon nem, csak az ún. működtető vagyon szerepel,
- a jövedelmi viszonyokat közlő eredménykimutatás (hozamok-ráfordítások, ezideig összköltség, a szakcikkekben és később kötelezően forgalmi költség levezetésben is),
- a táblázatos formában közölt adatokat részletező, magyarázó szöveges kiegészítő melléklet (a pénzügyi helyzetet feltáró cash flow kimutatás, a pénzügyi értékek és mutatószámok, a kiemelt szerepű működési és fejlesztési célú támogatások).

Az EGRT-k a közzétételi köteleességüknek rendre eleget tesznek a számviteli politikájuk és annak részei szerint, de az eredménykimutatást már régebb óta csak összköltség eljárásban készítették el.

A vezetői számvitel elsősorban a vezetői információs rendszert támogatja, a természetes gazdasági folyamatok értékbeni oldalával erősíti a vezetői döntések alátámasztását (a múlt mellett a jelenre és a jövőre is koncentrálva). A vezetői számvitel természetesen használja a számviteli tevékenység eredményeit, de formája kötetlenebb, időben és ágazatonként is változó.

Az EGRT-k a tulajdonosi joggyakorlót képviselő Felügyelő Bizottság tájékoztatására (illetve a minisztériumi apparátus informálására) kb. másfél tucat naturáliákat és pénzértékeket tartalmazó táblázat köteget készítenek el negyedéves gyakorisággal (ennek nem volt része a forgalmi költség típusú eredménykimutatás). Az EGRT-k a több évtized alatt folyamatosan alakított gyakorlat szerint járnak el, a személyi változások során átveszik a közös megoldásokat.

4. A számviteli beszámoló - az erdészeti vállalkozások sajátosságai

Az erdőgazdálkodás a nemzetgazdaság több sajátossággal rendelkező ágazata (LETT, 2011), amely speciális számviteli megfontolásokat igényel (az agráriumhoz viszonyítva is – *1. táblázat*). Az erdészeti sajátosságok nem egyformán érvényesülnek a beszámolóiban, azok részeiben (LETT, 2007).

1. táblázat: Erdészeti számviteli beszámoló (séma)

Vagyon		Eredmény - Jövedelem	
(Állapot, állomány, időpont)		(Időszak árbevétele és ráfordítása, állományváltozással)	
Mérleg		Eredménykimutatás (Összköltség)	
Eszközök	Források	Ráfordítások	Hozamok
Befektetett eszközök	Saját tőke		
	Jegyzett tőke		
	+/- Adózott eredmény		
TE- vásárolt erdő (Erdőföld, Élőfakészlet)	<i>Kötelezettségek- (Szállítók, Apport stb.)</i>		
TE- erdőtelepítés (Élőfakészlet)			Aktivált saját teljesítmények, SEE
TE- vagyonkezelésbe vett erdővagyon (Erdőföld, Élőfakészlet)	K- vagyonkezelésbe vett erdővagyonhoz kapcsolódó kötelezettség		
Forgó eszközök	Céltartalékok		
AIE	PIE		
Eszközök összesen = Források összesen			

Vagyon		Eredmény - Jövedelem	
(Állapot, állomány, időpont)		(Időszak árbevétele és ráfordítása, állományváltozással)	
Mérleg		Eredménykimutatás (Összköltség)	
Eszközök	Források	Ráfordítások	Hozamok
		Erdőgazdálkodás (Összköltség eljárás)	
		Anyagjellegű ráfordítások	Értékesítés nettó árbevétele
		Személyi jellegű ráf.	
		Értékcsökkenési leírás (<i>erdőnél, erdőföld- élőfakészletnél nincs</i>)	Aktivált saját teljesítm. SEE STK ÁV
		<i>Korrigált Üzemi Eredmény</i>	
		Egyéb ráfordítások	Egyéb bevételek -Támogatások (F-M)
		<i>Üzemi eredmény</i>	
		Pénzügyi ráfordítás	Pénzügyi bevétel
		Adózás előtti eredmény	
		Társasági adó	
Eszközök összesen = Források összesen		+/-Adózott eredmény	

A számvitel, mint a gazdálkodó vagyoni, jövedelmi és pénzügyi helyzetére megállapodás szerinti módszereket alkalmazó eljárás, számol a lehetőségeivel és a korlátaival. Ezért más kompromisszumokhoz hasonlóan és a költség-haszon összevetés számviteli törvényben nevesített elve alapján lehetséges a folyamatosan működő vállalkozásoknál elsősorban a hozamokra, a ráfordításokra, az eredményre koncentrálni a megbízható kép bemutatására (de az eredményváltozás a számviteli logika szerint mindig mérleg-vagyon változással is jár).

Az ágazatban kimutatott jövedelmet az erdővagyon értékének számszerűsítése hiányában a vagyonváltozással (növekedéssel vagy csökkenéssel) nem korrigáljuk, így az erdőállomány (erdőföld és élőfakészlet) vagyon csökkenés vagy gyarapodás és a vagyont növelő ráfordítások számviteli megjelenítése elmarad (LETT, 1996). Az erdővagyon, a vagyonváltozás mérésének hibahatára és hibahatása egyébként lényegesen nagyobb a kimutatott éves erdőgazdálkodási eredményénél.

Az erdő a számvitelben

(Eszközök – Források, az erdővagyon értelmezése az erdőgazdálkodásban)

A számviteli beszámoló mérlegének erdészeti változatát az 1. táblázat mutatja be.

Az eszközök között az erdő (erdőföld, élőfakészlet, vadászati jog) szerepeltetésénél láthatjuk, hogy jogszabály szerint a gazdálkodó szervezetek nem szerehetnek erdővagyon tulajdonos (de vannak cégek, akiknek a korlátozás előtt már volt erdőtulajdonuk). Az erdővagyon (erdőföld, élőfakészlet) megjelenítése a mérlegben az erdészeti számvitel neuralgikus pontja, de változása mind az (állami és magán) erdő(faállomány) tulajdonosok és erdőhasználók számára lényeges elem-érték lenne (a polémiába most nem bocsátkoznánk bele).

A vásárolt erdő (erdőföld, élőfakészlet) számviteli kezelése a bekerüléskor (beruházás) szokványos (a számviteli egység meghatározása már gondot okoz), a vagyonba került erdő (erdőföld, élőfakészlet) értékváltozását a számviteli szabályok kerülik (az ökonómiai erdő fogalma alapján nincs értékcsökkenés, értékcsökkenési leírás, de értéknövekedés sem). A számviteli megoldás függ a tulajdonos számviteli rendszerétől, így sok esetben a számvitel hiányában vagy a tulajdonos megfontolásából nincs aktiválás (az erdő beszerzését a földforgalmi jogszabályok korlátozzák).

Az erdőtelepítéskor a termőföld tulajdonosa (használója) élőfakészletet hoz létre (beruházás, a termőföldet is átminősítik erdőföldnek), amelyhez a pályázó (tulajdonos-erdőhasználó) támogatást igényel és kap, így az elszámolás az ő számvitelében (is) megjelenik. A számviteli megoldás függ a tulajdonos, az erdőhasználó és a kivitelező számviteli rendszerétől, így sok esetben a számvitel hiányában vagy a tulajdonos, az erdőhasználó megfontolásából nincs aktiválás, a bizonytalanabb státuszú befejezetlen beruházásban tartás elhúzódik (az erdőtelepítést előírások szabályozzák, az élőfakészletet (faállomány, növedék) az ingatlannyilvántartásban nem szerepeltetik, az erdészeti nyilvántartás tulajdonosi kérdésekben nem foglal állást).

Az állami erdőtulajdon (erdőföld, élőfakészlet) esetében a vagyonkezelésbe adásra-vételre speciális számviteli szabályok vonatkoznak, de a tulajdonosi joggyakorló szervezetek (NFA, MNV Zrt, NFK) az erdővagyon (erdőföldet terület naturáliában, élőfakészletet naturália nélkül) aranykorona (AK) érték kategóriában nevesítik, amely nem számviteli-pénzügyi fogalom.

A magán erdőgazdálkodásban alkalmazott megbízási (erdőkezelői) és erdészeti haszonbérleti szerződések a tulajdonos és az erdő (faállomány) kezelő-használó között szintén nem tartalmaztak élőfakészlet naturális és pénzbeni érték adatot (LETT, 2018).

A (körzeti) erdő(faállomány)(üzem)terv is csak naturális, nincs ökonómiai melléklete, hatásvizsgálata (hozam – ráfordítás, vagyon - változása).

(Az 1990–2000-es években többször elvégeztük az állami erdővagyon értékelését, most a tulajdonosok az erdészeti főhatóság által az osztatlan közös osztásához készített minimál érték megállapításával kalkulálhatnak.

Az erdő-, faállomány (élőfakészlet) azonban a telepítések kapcsán is előkerül, amellyel viszont már voltak megjegyzések (az EGRT-knél nyilvánvalóan vannak értékek, mind a főkönyvben mind a nyilvánosságra hozott Kiegészítő mellékletben, de ez most nem téma.)

Az erdőgazdálkodás a számvitelben

(Hozamok – költségek és ráfordítások értelmezése az erdőgazdálkodásban)

A számviteli beszámoló eredménykimutatásának (az általános összköltség eljárásban) erdészeti változatát az 1. táblázat mutatja be.

Az erdő (erdőföld, élőfakészlet) bázisán folyó erdőgazdálkodási termelés eredménye az „erdei fatermék” (a növedék vágásterülethez koncentrált élőfakészletének hatóság által lehetővé tett kitermelése). A hozamok és a ráfordítások az erdő (erdőföld, élőfakészlet) számviteli értékére nem hatnak, a „termék termeléséhez” kapcsolódnak. Az „erdő (erdőföld, élőfakészlet)” és az „erdőgazdálkodási termelés terméke (erdészeti termék – erdei fatermék)” számvitelileg eltérő fogalmak.

A tulajdonos, a vagyongekezelő vagy az erdészeti haszonbérlet (a használó) az erdőgazdálkodási hozamait és ráfordításait könyvelési és értékeli, a tulajdonos felé a vagyongekezelésbe, bérletbe vett erdővagyon (erdőföld, élőfakészlet) változásának elszámolása, annak értékbeli kimutatatlansága miatt problematikus.

Az erdő (erdőföld, élőfakészlet) gazdálkodó, használó „erdei fatermék termelési” hozamai és ráfordításai, sajátosságok

Költség, ráfordítás	Hozam, árbevétel
fakitermelés közvetlen költsége	fakitermelés hozama (árbevétele)
fakitermelés kitermelési költségmentes árbevétele (fedezete)	
erdőművelés, erdőfelújítás közvetett költsége	nincs számviteli hozam támogatás
Erdőfenntartás, egyéb ráfordítás Vagyongekezelési (bérleti) díj	
erdőgazdálkodás eredménye	

Az erdő (erdőföld, élőfakészlet) gazda-használó forgalmi költség típusú (elvi) eredménykimutatásában a kitermelt „fanövedék - erdei fatermék”-hez kötődő (**menyiséggel arányosan változó**) árbevétel és a kitermelési ráfordítás különbsége a „**fakitermelés kitermelési költségmentes árbevétele (fedezete)**”. Az állami erdőgazdálkodás fakitermelésének volumene hosszú idő óta állandó-hasonló érték körül alakul (az 1970-es és a 2010-es évek összegei hasonlóak, némi regionális átrendeződéssel).

A kitermelhető élőfakészlet „faállomány lábön történő értékesítésekor” az árbevétellel szemben (kitermelési, logisztikai, készletkezelési, forgalmazási, értékesítési, adminisztrációs és értékvesztési stb.) költség-ráfordítás alig merül fel. (Ezért a múltban széles körben alkalmazták, ma inkább csak előfordul.)

Ráfordítások	Hozamok
Nincs érdemi költség-ráfordítás	Lábön értékesített fa árbevétele

Az **erdőgazdálkodás eredményénél** számításba kell venni az összes egyéb (közvetett, nem az értékesített fatermék árbevételéhez közvetlenül kapcsolódó) költséget és ráfordítást (erdőfelújítás, erdőnevelés, erdőfenntartás, igazgatási és egyéb ráfordítások, vagyongekezelési díj stb.), amelyek a **fakitermelés árbevételétől függetlenek, viszonylag állandóak**.

Árbevétel nélküli természetvédelmi, közjóléti tevékenységek ráfordítása jelentős.

Ráfordítások	Hozamok
Jelentős költségek, ráfordítások (és az elmaradt hozamok)	Természetvédelmi, közjóléti stb. feladatok ellátása érdemi árbevétel nélkül

Sajátos megítélés alá esnek a számviteli előírások szerint az üzemi (üzleti) eredménybe tartozó „Egyéb bevételek és ráfordítások” (különösen a számviteli jogszabály módosításával megszünt rendkívüli kategória „egyébbé” történt átminősítésével, a különböző tételeknek csak a főkönyvben történő elkülönítésével, a kiegészítő mellékletben együtt kezelésével). A korrigált üzemi eredmény az egyéb bevételek és ráfordítások kihagyásával értelmezhetőbb fogalmat jelent. A korrigált üzemi eredmény alacsony vagy inkább negatív (az egyéb bevételek meghaladhatják az egyéb ráfordításokat, a számviteli szabályok változásával az egyéb bevételekbe sorolják a fejlesztési célú támogatásokat is, amelyek tőketartalék vagy passzív időbeli elhatárolások/halasztott bevételek tételeket érintenek).

Az erdőhasználó jövedelmi helyzetét meghatározza az erdő terület egységén (hatóságilag) kitermelhető-kitermelt erdei fatermék (fafaj, választék) mennyisége (m^3/ha), annak értékesítési és kitermelési egységára ($E Ft/m^3$), illetve a kitermelt faállomány területe erdőfelújításának tárgy évi ráfordítása ($E Ft/ha$). A fakitermelési és erdőművelési vállalkozási díjakat is jelentősen befolyásolja az erdőtulajdonos vagy erdőhasználó rendelkezésére álló fahozam piaci értéke is.

Az erdőfelújítás jogszabályban foglaltan sem számviteli felújítás, így az eszközökben nem, hanem a ráfordításokban jelenik meg (sokszor érinti az EGRT-k céltartalékát is), de az értékesítés nettó árbevételéhez közvetlenül nem kapcsolódik, közvetett költség.

(A számviteli jogszabályok kötelezővé, illetve lehetővé teszik a céltartalék képzést, amely speciális forráselemként befolyásolja az eredményt, része az eredménykimutatásnak, illetve a mérleg forrás oldalának. Az EGRT-k változatosan élnek vele, de dokumentálása (megállapítása) vállalati hatáskör, bemutatása fajtánként egy összegben történik, és jelentősen is befolyásolhatja az eredményt.)

Az **erdőfelújítás** egyre költségesebb és élőmunka igényes tevékenység, a hagyományos **erdőfelújítási előírások átgondolása és regionális, fafaj és fatermőképesség szerinti megújítása**, a hatósági jogszabályi korlátok oldása (pl. sarjaztatás) sürgető (ökonómiai) feladat.

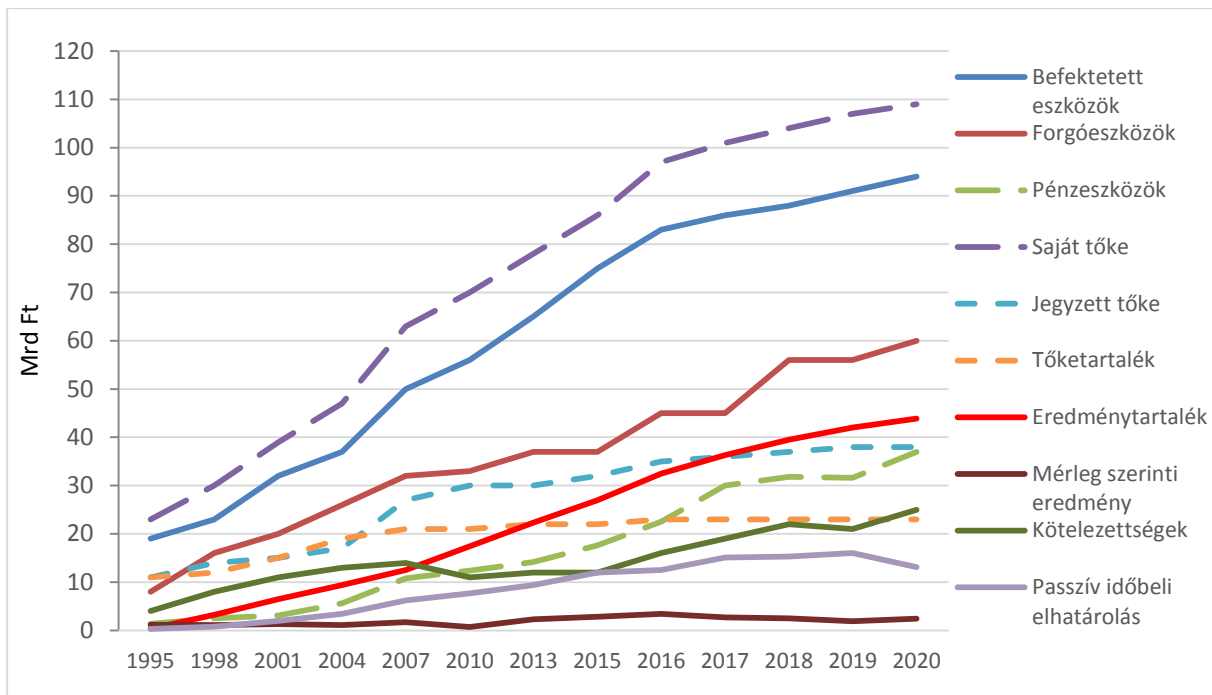
A vagyoni helyzet a mérleg 1995–2020 (2. táblázat, 1. ábra)

A beszámoló idősora alapján a társaság fejlődését követhetjük nyomon.

(A beszámoló mérlegénél, a kiegészítő mellékletben az erdő (erdőföld, élőfakészlet) nem szerepel, de az erdőtelepítés (halmozott) költsége a befejezetlen beruházásokban jelen van. Az erdőtelepítési támogatás elszámolásánál a tőketartaléokra utalást nem találunk, bár a számviteli jogszabály értelmezése 2019-ben megerősítette).

2. táblázat: A vagyoni helyzet a mérleg 1995–2020 (Mrd Ft)

Ssz.	Megnevezés	1995	1998	2001	2004	2007	2010	2013	2015	2016	2017	2018	2019	2020
A	Befektetett eszk.	19	23	32	37	50	56	65	75	83	86	88	91	94
B.	Forgóeszközök	8	16	20	26	32	33	37	37	45	45	56	56	60
IV.	Pénzeszközök	1,4	2,5	3,1	5,6	10,8	12,4	14,2	17,6	22,5	30,0	31,8	31,6	37,0
D	Saját tőke	23	30	39	47	63	70	78	86	97	101	104	107	109
I.	Jegyzett tőke	11	14	15	17	27	30	30	32	35	36	37	38	38
II.	Tőketartalék	11	12	15	19	21	21	22	22	23	23	23	23	23
III.	Eredménytartalék	0,4	3,2	6,5	9,4	12,5	17,4	22,3	27,0	32,5	36,3	39,5	42,0	43,9
V.	Mérleg szerinti, adózott eredmény	1,2	1,1	1,3	1,1	1,7	0,7	2,3	2,8	3,4	2,7	2,5	1,9	2,4
F	Kötelezettségek	4	8	11	13	14	11	12	12	16	19	22	21	25
G.	Passzív időbeli elh.	0,3	0,8	2,0	3,4	6,2	7,7	9,4	12,0	12,5	15,1	15,3	16,0	13,1



1. ábra: Eszköz – Forrás 1995–2020

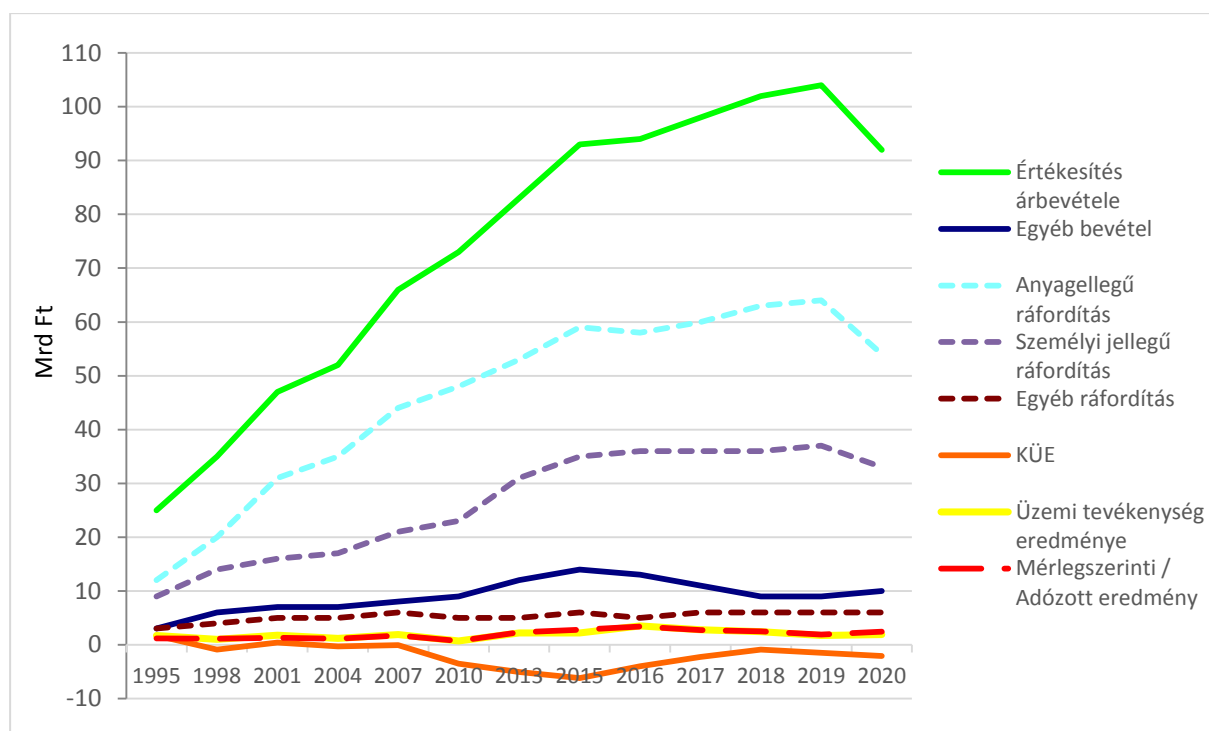
Az állományi adatok az időszakban jelentősen növekedtek (pénzeszközök, eredménytartalék). A mérleg szerinti/adózott eredmény éves szintű érték, a göngyöltése az eredménytartalék. Az erdészeti társaságok ritka kivételként fizettek osztalékot, az eredményt a stabilitásra fordították.

A jövedelmi helyzet az eredménykimutatás 1995–2020 (3. táblázat, 2. ábra)

3. táblázat: A jövedelmi helyzet, az eredménykimutatás 1995–2020 (Mrd Ft)

Ssz.	Megnevezés	1995	1998	2001	2004	2007	2010	2013	2015	2016	2017	2018	2019	2020
I.	Értékesítés árbev.	25	35	47	52	66	73	83	93	94	98	102	104	92
II.	Egyéb bevétel	3	6	7	7	8	9	12	14	13	11	9	9	10
IV.	Anyagjellegű ráf.	12	20	31	35	44	48	53	59	58	60	63	64	54
V.	Személy jellegű ráf.	9	14	16	17	21	23	31	35	36	36	36	37	33
VIII.	Egyéb ráfordítás	3	4	5	5	6	5	5	6	5	6	6	6	6
	<i>KÜE</i>	1,7	-0,9	0,4	-0,3	-0,1	-3,5	-5,1	-6,2	-4,0	-2,3	-0,9	-1,5	-2,1
A.	Üzemi tev. eredm.	1,7	1,0	1,8	1,2	1,9	0,7	2,2	2,2	3,5	2,8	2,4	1,7	1,9
	<i>Mérleg szerinti, adózott eredmény</i>	1,2	1,1	1,3	1,1	1,7	0,7	2,3	2,8	3,4	2,7	2,5	1,9	2,4

Megjegyzés: Korrigált üzemi eredmény = Üzemi eredmény + Egyéb ráfordítás – Egyéb bevétel



2. ábra: Hozam - Ráfordítás - Eredmény – 1995–2020 (Mrd Ft)

A változatlan természetes hozamokhoz növekvő árbevétel (és költség) értékek tartoznak, a 2020. évi visszaesésig. Az anyagi és a személyi jellegű ráfordítások számainak alakulása hasonló, ezzel biztosítva, alakítva az éves eredmény (alacsony) pozitív értékét (amelyre az egyes EGRT-k is törekszenek). A költségnemek közül (a közmunka program hatására is) a személyi jellegű ráfordítások növekedtek, de ez 2015-től megállt (az eredmény hatás miatt is).

Az üzemi eredmény tartalmazza a gazdálkodáshoz szorosan nem tartozó egyéb bevétel és egyéb ráfordítás tételeket is, amelyek lefejtésével kapjuk a korrigált üzemi eredményt (KÜE), értékei már többnyire negatívak.

5. Az eredménykimutatás és két formája

Az összköltség és forgalmi költség eljárást már érintettem (az összköltségést az 1. táblázat tartalmazza az erdészeti beszámolóban).

4. táblázat: Az eredménykimutatás és két formája

Összköltség eljárás		Forgalmi költség eljárás	
Ráfordítások	Hozamok	Ráfordítások	Hozamok
Anyagjellegű ráfordítások	Értékesítés nettó árbevétele	Értékesítés elszámolt önköltségei	Értékesítés nettó árbevétele
Személyi jellegű ráfordítások			Értékesítés bruttó eredménye
Értécsökkenési leírás	Aktivált teljesítmények értéke	Közvetett költségek	
Korrigált ÜE		Korrigált ÜE	
Egyéb ráfordítások	Egyéb bevételek	Egyéb ráfordítások	Egyéb bevételek
Üzemi/Üzleti tevékenység eredménye		Üzemi/Üzleti tevékenység eredménye	

Az európai és a hazai számviteli jogszabályok elterjedtségükénél fogva az eredménykimutatás mindkét formáját (germán/kontinentális - angolszász) megengedik (4. táblázat).

Az alapvető különbség, hogy az Összköltség eljárásnál az üzemi elszámolás alapján az összes ráfordításból indulunk ki, és az összemérés elvének érvényesítésére ehhez illesztjük a költség felhasználásból származó hozamokat. Az árbevétel nem eredményező termelési költségeket, ráfordításokat a saját termelésű készletek állomány változásával (STK ÁV) és a saját előállítású eszközökkel (SEE) kezeljük (az erdőfelújítás nem számviteli felújítás, az erdőművelés nem kapcsolódik közvetlenül az értékesítés árbevételéhez, de a ráfordításokban szerepel).

A Forgalmi költség eljárás az értékesítés nettó árbevételét helyezi az előtérbe. A költségeket két részre bontva (a fakitermelés) **az árbevételhez közvetlen kapcsolódó, változó**) költségekből képezik az „Értékesítés elszámolt önköltségét”, a kettőből következik az „Értékesítés bruttó eredménye”, (a fakitermelés) fedezete. Az értékesítés árbevételéhez nem kapcsolódók adják a „Közvetett költségeket”, amelyek **viszonylag, időszakosan állandóak**.

A kétfajta kimutatás végén azonos értékű Üzemi/Üzleti tevékenység eredményt (illetve KÜE-t) kapunk (a módszer nem keletkeztethet eltérést). A gazdálkodáshoz lazábban kapcsolódó egyéb bevételek és ráfordítások (a Kiegészítő mellékletben nyilvánosságra hozva) eredményt befolyásoló szerepét az ún. korrigált üzemi eredmény megállapításával oldhatjuk fel.

A magyar számviteli szabályok a Forgalmi költség eljárásnál megkövetelik, hogy a Kiegészítő mellékletben a költségnemeket mutassák be. Az ellentétét viszont kihagyták az előírásokból, az Összköltség eljárásnál a Forgalmi költség elemek hiányoznak (pedig bizonyára van értelme a széles körben alkalmazott (az IFRS-sel megerősödő) módszernek, helyette az Összköltség eljárású eredménykimutatás költségnem tételeit ismétlik meg).

A számviteli alapelemekből mindkét forma teljesítése megoldható.

6. Az erdészeti működés, az üzemágak, a bevételek és ráfordítások

(Az Összköltség eljárású Eredménykimutatás információ tartalma a megítéléshez kisebb, az elemzéshez az egyes tevékenység – csoportok – mélységű megbontás szükséges, fontos).

Az erdészeti vállalkozások vezetői elszámolásában kiemelt helyet foglal el az ágazati/üzemági elszámolás, amely a nyilvános beszámolóknak nem jelenik meg (egy-egy üzemágak egyes naturális és értékbeni tételeit mutatják be a kiegészítő mellékletben, pl. árbevétel, esetleg költség/ráfordítás vagy követelés-kötelezettség), de a vezetői jelentésekben szerepel.

Az üzemági eredmények kimutatása

A vállalkozásokban elkészíthetik az "Ágazati-üzemági eredmény alakulása – Eredménylap" kimutatást, amelyben a termelési tevékenységi körök szerinti részletes megbontással adnak tájékoztatást az üzemágak fedezetéről, nyereség viselő képességéről. Itt a halmozott termelési értékek és ráfordítások (az időszakot terhelő összes költségről van szó – az összköltség típusú eredménykimutatáshoz) különbségeként és összesen kell a termelés és értékesítés eredményét (nyereségét vagy veszteségét) kimutatni.

A hagyományos üzemági kimutatás az „Ágazati eredmények elszámolása” (5. táblázat).

5. táblázat: Ágazati eredmények elszámolása

Ssz.	Megnevezés	Ssz.	Megnevezés	Ssz.	Megnevezés
01	Értékesítés belföldi	08	Saját termék felhasználása	21	Béreköltség alkalmazotti
02	Értékesítés export	09	Saját szolgáltatás felhasználása	22	Személyi jellegű egyéb kifizetések (alkalmazotti)
03	Értékesítés összes	10	Vásárolt anyagköltség	23	Közteher (alkalmazotti)
04	Saját előáll. eszk. akt. ért.	11	Igénybe vett anyagjell. szolgáltatások értéke		Személyi jellegű ráford.-2
05	Saját term. készl. áll. vált.	12	Egyéb szolgáltatások	24	Költségek összesen
06	Saját term., szolg. belső felhasználás	13	ELÁBÉ	25	Ágazati eredmény II. (20-24)
07	Közvetlen bevételek – Termelési érték	14	Közvetített szolgáltatás	26	Egyéb bevételek
			Anyag jellegű szolgáltatás	27	Egyéb ráfordítások
		15	Béreköltség fizikai	28	Üzemi tevékenység eredménye (25+26-27)
		16	Személyi jellegű egyéb kifizetések (fizikai)	35	Adózás előtti eredmény
		17	Bérfárulék (fizikai)		SZJR-1+2
			Személyi jellegű ráford.-1		
		18	Értécsökkenési leírás		
		19	Közvetlen költségek összesen		
		20	Ágazati eredmény I. (7-19)		

A hagyományos Üzemági kimutatást az Eredménylap „Vagyonkezelt és Vállalkozási” területre bontása követte az állami erdővagyonnal való gazdálkodás bemutatására (6. táblázat). Az eredménylap hozam (termelési érték) – költségnem felépítésű, az összköltség eljárású eredménykimutatást közvetlenül segíti. A költségek kimutatása költségnemenként történik a különböző típusú üzemágakra és a vállalkozási, erdészeti irányítás általános költségeire (ez a forgalmi költség eljárású eredménykimutatás egyik közvetett költség-csoportja). (7. táblázat)

A vagyonkezelt feladathoz tartozik a vadgazdálkodás mellett a közcélú feladatok ellátása is, de a Védett-Natura2000 területek gazdasági korlátozása és annak árbevételre (ráfordításra) gyakorolt hatása az erdőgazdálkodási ágazatot is érinti (hozam korlátozás, költség-ráfordítás többlet).

6. táblázat: *Eredménylap (Az üzemi rendszer az EGRT-k belső fejlődése alapján jelenleg)*

Ssz.	Megnevezés	Vagyonkezelt terület működtetése					Vállalkozói tevékenység			Segéd-üzemágak	Vállalat-irányítás	Gazdaság működése
		Erdő-gazdálkodás	Vad-gazdálkodás	Közcélú feladatok ellátása	Erdőkezelés	Összes	Fafeldolgozás stb.	Szolgáltatás Egyéb	Összes			
3	Értékesítés árbevétele											
4	Befejezetlen termelés készletváltozása											
5	Kész- és félkész termékek készletváltozása											
6	Saját előállítású eszközök aktivált értéke											
7	Belső felhasználás teljesítményértéke											
8	Egyéb bevételek - Támogatás											
9	Termelési érték											
12	Belső felhasználás											
18	Anyagjellegű ráfordítások											
22	Személyi jellegű ráfordítások											
23	Egyéb ráfordítások											
24	EBITDA											
25	Értékcsökkenés											
26	Ráfordítások összesen											
27	Üzemi tevékenység eredménye											
30	Pénzügyi eredmény											
35	Adózás előtti eredmény											

Megjegyzés: Árbevétel nincs, elenyésző

7. táblázat: Az erdőgazdálkodási ágazat (több üzemág a gazdálkodás komplexitására)

Megnevezés	Vagyonkezelt terület működtetése									
	Erdőgazdálkodás						Vad- gazdál- kodás	Köz célú feladatok ellátása	Erdő- kezelés általános költségei	Alap- tevé- kenység összesen
	Mag-, Csemete- termelés	Erdőmű- velés	Erdő- telepí- tés	Mellék- termék	Fakiter- melés	Erdőgaz- dálkodás	Vadg., Mezőg.	Közjólét, Erdei isk., Ökotur., Term. véd		
Árbevétel-(B-E-Ö)	0	x	x	0	0	0	0	x	0	0
Készletváltozás ±						0				0
Aktivált s. telj. (beruh.)			x			0				0
Belső felhasználás	+				+	0				0
Egyéb bevételek						0				0
Átadás-átvétel						0				0
Termelési érték	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Saját anyag						0				
Saját szolgáltatás						0				
Vásárolt anyag						0				
Igénybevett anyagj. szolg						0				
Egyéb szolgáltatás						0				
ELÁBÉ és közvetített szolgáltatás	0	ELÁBÉ				0				
Közv. szolg.						0				
Összesen						0				
Béreköltség	0	Fizikai				0				
		Alkalmazotti				0				
		Összesen				0				
Személyi j. e. kifizetés					0					
Bérráfordítások					0					
Egyéb ráfordítások					0					
Korrekción					0					
EBITDA					0					
Értékcsökkenés					0					
Összes üzemi ráfordítás					0					
Saját anyag, szolgált.		+	+			0				0
Anyagjellegű ráford.										
Személyi jellegű ráford.										
Egyéb ráfordítások										
Értékcsökkenés										
Összes üzemi ráford.										
Üzemi tev. eredménye										

Megjegyzés: Az erdőgazdálkodási ágazat, a társaság főtevékenysége egységben mutatja a tevékenység eredményét (a fakitermelési és erdőfelújítási-erdőművelési üzemági megosztás a költségek tervezése, elszámolása szempontjából lényeges, és ezen alapszik a forgalmi költség eljárású eredménykimutatás besorolása is).

A közvetlen költség szintű önköltség alkalmazásával a fedezeti összeg az értékesítéssel képződik (több esetben Egyéb bevétel – Támogatás), s ezt a vertikálisan összefüggő ágazatok közötti termékátadásnál figyelembe kell venni. A továbbadott termékek esetében előírás tiltja fedezeti összeg jelentkezését, így az a végtermék kibocsátó ágazatban halmozódik fel, az értékesítésnek megfelelően (ez az elemzést, értékelést zavarja).

A legnagyobb tételű belső felhasználás a Fahasználat – Fafeldolgozás között van. Az 1970-ben kialakított fagazdaságokban a vertikális integráció volt a kulcsszó, ma már csak 12 cégnél folyik vállalati keretben fafeldolgozás, a hosszú vágáskorú, keménylombos fafajú Hegy- és Dombvidéki tizenötből mindössze hatnál (3 Hegyvidékinél és 3 Dombvidékinél), a Síkvidéki hétből szintén hatnál. A fafeldolgozástól eltekintéssel a séma összefüggések egyszerűsödnek (nincs átcsoportosítás).

Az üzemági elszámolás részleteit nem tárgyalva, a forgalmi költség eljárású eredménykimutatás lehetőségeinek bemutatására koncentrálnak.

Az Erdőművelés/Erdőfelújítás üzemágaknak nincs árbevétele, ahhoz nem értelmezhető előállítási ráfordítás sem (így az a közvetett költségekhez kerül, a fedezetből finanszírozható).

Az Erdőtelepítés beruházás, amelynek költségei a saját előállítású eszközök értékeivel megegyezve eredménysemlegessé válnak (az erdőtelepítéssel létrehozott állami tulajdont képező faállomány értékkel szerepeltetése az EGRT vagyonaiban erősen kérdéses).

A pl. Fakitermelés árbevételéhez tartozó elszámolt közvetlen költséget megkapjuk, ha az összes fakitermelési ráfordításból levonjuk a belső felhasználásra átadást, illetve beszámítjuk a készletváltozást.

A közvetett költségek fő tényezői:

- a Vállalati (erdészeti, központi) irányítás ráfordításai, valamint
- az Erdőfelújítás, erdőművelés költségei,
- az Erdőkezelés, a Természetvédelmi szolgáltatások árbevételben meg nem térülő szolgáltatásai,
- az Erdészeti közjóléti szolgáltatások árbevételben meg nem térülő szolgáltatásai,
- a Természetvédelmi korlátozások, tevékenységek többletköltsége.

A fakitermelés fafajösszetétele, fedezete

A fafajok eltérő jövedelmezőségét a fatermőképesség is alapvetően befolyásolja (LETT – STARK – HORVÁTH 2016).

A fakitermelés kitermelési költség mentes árbevételének (ún. változó) tételei fafajonként jól elemezhetők, kalkulálhatók és rövid távon prognosztizálhatók, így az üzemi eredmény alakításában felerősödik a közvetett (általános, rezszi) költségek szerepe (ezek azonban nem teljesen változatlan költségek) pl. az átlag bérek – személyi jellegű ráfordítások – általános és folyamatos növekedése volt megfigyelhető EGRT-k szintjén.

Ennek bemutatása és a vezetői döntések hatása az időszak forgalmi költségű eredménykimutatásával lehetséges.

Az EGRT beszámolóinak hagyományos elemzése

A mérlegfőösszeg (a befektetett eszközök, a jegyzett tőke, a hullámozó mérleg szerinti/adózott eredmény és az eredménytartalekon keresztül a saját tőke) folyamatosan növekszik.

Az értékesítés nettó árbevétele (a természetes fakitermelési adatok stagnálásakor – tartamosság) folyamatosan növekszik. Az állami erdőgazdaságoknak nincs természetes fakitermelés növekedési célkitűzése, a 2010-es években is az 1970. év szintjén van.

A növekvő hozamok és a begyűrző költségek (átlagbér emelkedés stb.) egyenlegeként az üzemi eredménynek nincs növekedési tendenciája, és természetesen a társaságok sok befolyásoló tényezője miatt is hullámozik.

7. A forgalmi eredménykimutatás információja, elemzés

Az EGRT-k által vezetett kettős könyvelés számviteli rendszeréből mind az összköltség mind a forgalmi költség típusú eredménykimutatás összeállítható (8. táblázat) (volt olyan társaság, amely mindkettőt elkészítette, de az összköltség típusú vált erősebbé, a forgalmi költség típusút a kiegészítő melléklet sem tartalmazza). Az EGRT-k az utóbbi években a forgalmi költség típusú eredménykimutatást belső vezetői számvitelükben sem alkalmazták, arról a tulajdonost (képviselőjét) sem informálták.

A kiegészítő mellékletben a vállalkozások (így az EGRT-k is) igyekeznek a törvényben előírt minimális információt szolgáltatni, hiszen a mélyebb elemzés lehetősége a konkurencia számára előnyös.

8. táblázat. Az eredménykimutatás és két formája (A 4. táblázat kiegészítése)

Összköltség eljárással		Forgalmi költség eljárással	
Ráfordítás	Hozam	Ráfordítás	Hozam
Anyagjellegű ráfordítások	Értékesítés nettó árbevétele	Értékesítés közvetlen költségei	Értékesítés nettó árbevétele
Személyi jellegű ráfordítások			Értékesítés bruttó eredménye (Fedezet)
Értékcsökkenési leírás		Értékesítés közvetett költségei	
	<i>Aktivált saját teljesítmények értéke</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Erdőművelés - Erdőfelújítás közvetett költsége, - Erdőfenntartás, egyéb ráfordítás, - Vagyonkezelési (bérleti) díj + + 	
<i>(Korrigált ÜE)</i>		<i>(Korrigált ÜE)</i>	
Egyéb ráfordítások	Egyéb bevételek	Egyéb ráfordítások	Egyéb bevételek
Üzemi/üzleti tevékenység eredménye		Üzemi/üzleti tevékenység eredménye	

Az értékesítés nettó árbevétele és a közvetlen (ill. a közvetett) költségei üzemáganként

A tulajdonosok és az erdőgazdálkodók 2008 óta nem tesznek közzé ún. Üzemági eredménylapot (az eredménykimutatást is csak összköltség eljárásban, de 2020-ra már forgalmi költség eljárásút).

A forgalmi költség típusú eredménykimutatás bemutatásához így a 2007 (9. táblázat), 2008 (10. táblázat) évek üzemági eredménylapját használom (természetesen összesített, illetve régiós szinten összevont formában). Az Üzemági eredménylapból megszerkeszthető egy kvázi forgalmi költség típusú eredménykimutatás, amely bemutatja az eljárás és hasznosítása lényegét (Az eredménylap azóta lényegesen változott, az árbevétel nélküli tevékenységek stb. ma már inkább láthatók lennének stb.) Az összeállításnál bizonyos kompromisszumok szükségesek.

9. táblázat: Forgalmi költség típusú eredménykimutatás 2007 (M Ft)

Megnevezés	Mag-Csemete	Fakitermelés	Erdőgazdálkodás	Vadgazd. Mg.	Vagyongezelt terület működtetése	Vállalk. Fafeld.	Összes	Közvetett	Vállalk+ kvetett	Mind-össz.
Árbevétel	603	36 717	37 320	4 806	42 126	23 441	65 567	0	23 441	65 567
+Belső felhasználás	314	1 341	1 655	320	1 975	9 812	11 787	0	9 812	11 787
+Átadási különbözet	0	2 682	2 682	0	2 682		2 682			2 682
Hozam	917	40 740	41 657	5 126	46 783	33 253	80 036	0	33 253	80 036
+Átadási különbözet						2 682	2 682		2 682	2 682
Saját termék	83	37	120	289	409	7 720	8 129	44	7 764	8 173
Saját szolgáltatás	46	1 076	1 122	211	1 333	1 674	3 007	607	2 281	3 614
Együtt	129	1 113	1 242	500	1 742	12 076	13 818	651	12 727	14 469
Termelés kvetlen ktg.	836	15 511	16 347	3 695	20 042	42 369	62 411	6 379	48 748	68 790
–Saját előáll. eszköz	68	140	208	40	248	1 290	1 538	0	1 290	1 538
–Saját term. készlet állományváltozása	–29	843	814	108	922	304	1 226	0	304	1 226
KTG-2	797	14 528	15 325	3 547	18 872	40 775	59 647	6 379	44 154	66 026
KÜE	120	26 212	26 332	1 579	27 911	–7522	20 389	–6 379	–13 901	14 010
Általános ktg. SZJR2	97	3 240	3 337	901	4 238	2 924	7 162	–6 949	9 873	14 111
EB–ER	–27	–2 283	–2 310	62	–2 248	4 780	2 532	–550	4 230	1 982
Üzemi eredmény- (Számviteli)	–4	20 689	20 685	740	21 425	–5 666	15 759	13 878	–19 544	1 881
Erdőfelújítás			–5 466		–5 466	+5 466	0			
Hozam							80 036			
KTG-2							59 647			
Fedezet							20 389			
–Közvetett ktg.							6 379			
–SZJR-2							7 162			
–SZJR-3							6 949			
Egyenleg							–101			
EB-ER							1 982			
Üzemi eredmény-számviteli							1 881			
Egyéb										
–Erdőkezelés										
–Közcélú feladatok										
–Közjólét										
–Erdei iskola Ökoturizmus										
–Természetvédelem										

A forgalmi költség típusú eredménykimutatás kiindulópontja az üzemágak értékesítési nettó árbevétele. A vagyongezelt területhez kapcsolódó három üzemág (a Mag-Csemete, a Fakitermelés és a Vadgazdálkodás-Mezőgazdaság nagyon eltérő súlyú, de a lehetőség miatt a bemutatás mellett döntöttünk, az egyebeket – Fafeldolgozást is – egy „Vállalkozás” kategóriába vontuk össze).

Az összköltség szemléletből jön a belső felhasználás és mellette megjelentettük az erdei fatermékek átadását a fafeldolgozási (vállalkozási) ágazatnak. A gyakorlat érzékeltetése a belső felhasználási önköltségi érték felvett kétszeresét írtuk hozzá átadási árkülönbözetként.

A számviteli tényleges értékek hiányában az eredménylap hozam és költség rovatait is felhasználjuk, így bemutatjuk, hogy a költségnem rendszerű eredménylapból is lehet (akár

visszamenőleg, költséghely–költségviselő könyvelés nélkül, de önköltségszámítással) készíteni forgalmi költség eljárású eredménykimutatást.

Az erdőgazdálkodást a fakitermelés dominálja, a közvetlen költségekkel számolt korrigált üzemi eredményben egyértelműen meghatározó (a „Vállalkozás” kategória az átadási árkülönbözet nélkül is veszteséges lenne).

10. táblázat: Forgalmi költség típusú eredménykimutatás 2008 (M Ft)

Megnevezés	Mag-Csemete	Fa-kitermelés	Erdő-gazdálkodás	Vad-gazd. Mg.	Vagyonkezelt terület működtetése	Vállalk. Fafeld.	Összes	Közvetett	Vállalk+kvett	Mind-össz.
Árbevétel	586	41 525	42 111	4998	47 109	25 577	72 686	–	25 577	72 686
+Belső felhasználás	452	1 243	1 695	401	2 096	9 453	11 549	–	9 453	11 549
+Átadási különbözet	0	2 486	2 486	–	2 486	–	2 486	–	–	2 486
Hozam	1 038	45 254	46 292	5 399	51 691	35 030	86 721	–	35 030	86 721
+ Átadási különbözet						2 486	2 486		2 486	2 486
Saját termék	101	62	163	394	557	6 965	7 522	28	6 994	7 550
Saját szolgáltatás	50	1 165	1 215	240	1 455	1 835	3 290	709	2 544	3 999
Együtt	151	1 227	1 378	634	2 012	11 287	13 299	737	12 024	14 036
Termelés kvetlen ktg.	1 000	16 707	17 707	4 159	21 866	44 314	66 180	6612	50 926	72 792
–Saját előáll. eszköz	49	120	169	32	201	762	963	5	767	968
–Saját term. készlet állományváltozása	–34	–203	237	216	21	675	696	–	675	696
KTG-2	985	16 790	17 775	3 911	21 686	42 825	64 511	6617	49 442	71 128
KÜE	53	28 464	28 517	1 488	30 005	–7795	22 210	–6617	–14 412	15 593
–Általános ktg. SZJR2	110	3 423	3 533	1 006	4 539	3 254	7 793	7211	10 465	15 004
+EB–ER	2	58	60	282	342	2 385	2 727	–682	1 703	2 045
Üzemi eredmény- (Számviteli)	–55	25 099	25 044	764	25 808	–8 664	17 144	–	–23 174	2 634
Erdőfelújítás			–8 121		–8 121	+8 121				
Hozam							86 721			
KTG-2							64 511			
Fedezet							22 210			
–Közvetett ktg.							6 617			
–SZJR-2							7 793			
–SZJR-3							7 211			
EB–ER							+2 045			
Üzemi eredmény-számviteli							2 634			
Egyéb										
–Erdőkezelés										
–Köz célú feladatok										
–Közjólét										
–Erdeiiskola Ökoturizmus										
– Természetvédelem										

A 2008. évben, a válság előtt a fatermékek árbevétele még dinamikusán nőtt (2009-ben már csökkent), a Korrigált üzemi eredménynél a „Vállalkozások” hasonlóan veszteségesek voltak. Az „Erdőfenntartási járulék – Erdőfelújítás normatív támogatása” főhatósági rendszer megszüntetésével az egyéb bevételek és ráfordítások, az erdőfelújítás számai megváltoztak (11. táblázat). Az erdészeti-központi irányítás, az alkalmazotti bérek költségei folyamatosan

nőnek. Az eredménylap azóta bővült, tételeit természetesen érték nélkül felsoroljuk (de nem nevesítetten már akkor is hatottak).

11. táblázat: *Forgalmi költség típusú eredménykimutatás 2007–2008 (M Ft)*

	2007 Összesen			2008 Összesen		
	Árbevétel	Eredmény/ árbevétel	Bruttó. eredmény	Árbevétel	Eredmény/ árbevétel	Bruttó. eredmény
Mag-Csemete term.	603		120	586		53
Fakitermelés	36 717	0,71	26 212	41 525	0,69	28 464
Erdőgazdálkodás	37 320		26 332	42 111		28 517
Vadgazd.-Mg.	4 806		1 579	4 998		1 488
Vagyonkezelt terület működtetése	42 126		27 911	47 109		30 005
Vállalkozás (Fafeld.)	23 441		-7 522	25 577		-7 795
Összesen	65 567	0,31	20 389	72 686	0,31	22 210
	Hozam	Költség	Fedezet	Hozam	Költség	Fedezet
	80 036	59 647	20 389	86 721	64 511	22 210
Erdőfelújítás	5 466	5 466	x	8 121	8 121	x
Közvetett költség		6 379	-6 379		6 617	-6 617
SZJR-2		7 162	-7 162		7 793	-7 793
SZJR-3		6 949	-6 949		7 211	-7 211
EB-ER	1 982		+1 982	2 045		+2 045
Üzemi eredmény- (Számviteli)			+1 881			2 634
Egyéb						
-Erdőkezelés						
-Közcélú feladatok						
-Közjólét						
-Erdeiiskola Ökoturizmus						
-Természetvédelem						

Régiók Forgalmi költség eljárású eredménylevezetése

12. táblázat: *Regionális forgalmi költség eljárású eredménylevezetés – 2008 (M Ft)*

	Hegyvidék			Dombvidék			Síkvidék		
	Árbev.	Eredm./ árbev.	Bruttó eredm.	Árbev.	Eredm./ árbev.	Bruttó eredm.	Árbev.	Eredm./ árbev.	Bruttó eredm.
Mag-Csemete term.	85		7	121		-15	380		169
Fakitermelés	13 399	(0,67)	9 005	18 497	(0,64)	11 850	9 629	(0,79)	7 609
Erdőgazdálkodás	13 484		9 012	18 618		11 835	10 009		7 778
Vadgazd.-Mg.	1 505		483	2 159		666	1 335		339
Vagyonkezelt terület működtetése	14 989		9 495	20 777		12 501	11 344		8 117
Vállalkozás (Fafeld)	11 490		-1 914	4 089		-3 123	9 998		-2 877
Összes	26 479	(0,29)	7 581	24 866	(0,38)	9 378	21 342	(0,25)	5 240

12. táblázat folyt: Regionális forgalmi költség eljárású eredménylevezetés – 2008 (M Ft)

	Hegyvidék			Dombvidék			Síkvidék		
	Hozam	Költség	Fedezet	Hozam	Költség	Fedezet	Hozam	Költség	Fedezet
	33 305	25 718	7 581	27 225	17 847	9 378	26 191	20 951	5 240
Erdőfelújítás	(0,28)	2 541	x	(0,25)	2 913	x	(0,35)	2 667	x
Közvetett költség		2 057	-2 057		2 749	-2 749		1 800	-1 800
SZJR-2		2 822	-2 822		2 846	-2 846		2 128	-2 128
SZJR-3		2 592	-2 592		2 444	-2 444		2 174	-2 174
EB-ER			+200	48		+48	1 798		+1 798
Üzemi eredmény- (Számviteli)			310			1 387			936

Az erdőgazdaságok gazdálkodási-faállományi adottságai regionálisan eltérőek. Ennek illusztrálására a 2008 évben a régiós forgalmi költség eredménykimutatásokat is kimunkáltuk (12. táblázat) (Természetesen az elmúlt pár év mindenki számára izgalmasabb lenne, de ehhez az oktatás és kutatás sem kap összevont adatokat sem).

A három régió erdőgazdálkodási – faállományi és egyéb – viszonyai és adottságai közismerten eltértek és eltérnek (ezt az ágazati szabályozás is csak tompította). A fakitermelés hatékonyságát a Síkvidéken a szállítási körülmények javítják, de az erdőfelújítási terhek ezt negatívan kompenzálják (Fakitermelés KÜE/Árbevétel, Erdőfelújítás/Fakitermelés KÜE).

A közvetett költségek és az alkalmazotti személyi ráfordítások az erdővagyongazdálkodás eredményét nagyban igénybe veszik (a Síkvidék még jelentős egyéb bevételi többlettel rendelkezett).

A rövid, vázlatos megjegyzések is egyértelművé teszik, hogy a forgalmi költség eljárású eredménykimutatás (és adatok hiányában nem tárgyalt időszaka) mennyivel informatívabb, a vezetői döntéseket számszerűen is megalapozó eszköz (lehet). A gazdálkodási kényszerek a szakmai módosítások lehetőségeinek feltárására, a jogi korlátok oldására és a lehetőségeknek megfelelő szakmai munkára, döntésekre vezethetnek.

8. Megvitatás

A jelenleg szereplő, közzétett kimutatási adatok az üzemági bontású forgalmi típusú eredménykimutatás elemzéshez és intézkedéshez szükséges mélységű összeállításához nem elégségesek.

A forgalmi költség eljárású eredménykimutatás üzemági alapú elkészítése közvetett eljárásokkal nem helyettesíthető, a tervezéshez, az elemzéshez és a döntések meghozatalához annak elkészítése nélkülözhetetlen, amellyel az elvárt (korrigált) üzemági eredmény eléréséhez szükséges döntések számszerűsíthetők.

AZ EGRT-k nagyobb hányada a számviteli beszámolók szerint nincs könnyű gazdasági helyzetben. A pénzügyi és a vezetői számvitel, ezen belül az üzemági bontású forgalmi költség eljárású eredménykimutatás segít értelmezni a folyamatokat, az elemzése segít alátámasztani a meghozandó tulajdonosi – vállalatvezetési döntéseket.

A Számviteli politika 2020-tól előírja a Forgalmi költség típusú eredménykimutatást.

Nem egyedüli csodaszer, de kibővítheti az eddigi repertoárt.

Felhasznált irodalom

- LETT B. (1996): A mérleg szerinti eredménytől az erdészeti üzem eredményéig : Bécsi professzorok az Üzemtani Tanszéken. Erdészeti lapok 131 (11) : 342
- LETT B. (2001): Számvitel - Gazdasági események könyvvitele. NYME, KTK, Sopron : 153 p.
- LETT B. (2007): Erdészeti számvitel és pénzgazdálkodás. Kézirat, Sopron
- LETT B. (2011): Amit a számvitel mutat az erdőről és az erdőgazdálkodásról. Számviteli tanácsadó 2 : pp. 2–13.
- LETT B. (szerk.) (2018): Huszonöt év a magán-erdőgazdálkodásban – A helyzet, a korlátok és a lehetőségek. Erdővagyon-gazdálkodási közlemények 12. Soproni Egyetem Kiadó, Sopron : 108 p.
- LETT B. – STARK M. – HORVÁTH S. (2016): Amit a számok mutatnak az erdővagyon-gazdálkodásról – Naturáliák és ökonómia. Erdővagyon-gazdálkodási közlemények 5. Nyugat-magyarországi Egyetem Kiadó, Sopron : 98 p.
- LETT B. – STARK M. – HORVÁTH S. – IRMES A. (2015): Amit a számok mutatnak az állami erdőgazdaságok gazdálkodásáról 2007–2013. Erdővagyon-gazdálkodási közlemények 3. Nyugat-magyarországi Egyetem Kiadó, Sopron : 76 p.
- LETT B. – STARK M. – HORVÁTH S. – JUHÁSZ I. – SZABÓ ZS. – VÁGYI F. (2013): Amit a számok mutatnak az erdészeti részvénytársaságokról. Erdővagyon-gazdálkodási közlemények 2. Nyugat-magyarországi Egyetem Kiadó, Sopron : 110 p.
- LETT B. – STARK M. – HORVÁTH S. – SZÜCS R. (2017): Amit a számvitel mutat az erdőgazdasági vállalkozások gazdasági helyzetéről és teljesítményéről. Erdővagyon-gazdálkodási közlemények 6. Soproni Egyetem Kiadó, Sopron : 78 p.