

A szőlőtermesztés és borkészítés számveteli sajátosságai

© KÁNTOR Béla, © TÓTH Zsuzsanna
Miskolci Egyetem, Gazdaságtudományi Kar, Miskolc
kantorbp@gmail.com, toth.zsuzsanna12@gmail.com

A borkészítésnek Magyarországon sokszázéves múltra visszatekintő hagyományai vannak, amelyek az idő folyamán – köszönhetően a technológiai fejlődésnek – egyre tökéletesedtek. Több világhírű borvidékkel is büszkélkedhetünk, több világhírű bort is a magunkénak mondhatunk függetlenül attól, hogy fehér- vagy vörösborra gondolunk.

Azonban hiába az ősi receptúra, hiába a hírnév, bizony a bor előállításának számveteli elszámolása nemegyszer komoly akadályokba ütközik, hiszen a jól megválasztott számveteli nyilvántartás – elsősorban költségelszámolás, analitikus nyilvántartás és számlarend –, illetőleg a precízen megalkotott és alkalmazott önköltség-számítási szabályzat, hasonlóan a borászati hírnevünkhöz, manapság igazi kuriózumnak számítanak. Még mielőtt bárki is nekünk rontana, gyorsan hozzá kell tennünk, hogy a borászok a borhoz, a számvetéseik a számveteli elszámolásokhoz, könyveléshez értenek, és ez természetesen így is van jól, azonban mindkét fél együttes érdeke kell, hogy legyen a minél pontosabb számveteli nyilvántartás, dokumentálás elérése.

A bor előállításával foglalkozó gazdasági társaságok a mezőgazdasági vállalkozások besorolás alatt helyezkednek el, ennek köszönhetően jellemzően sok sajátossággal bírnak, amelyek következtében a rutinszerű számveteli elszámolások nem mindig vezetnek eredményre. Hiába létezik a növénytermelési ágazatokkal kapcsolatban önköltségelszámításra vonatkozó sematikus levezetés, az a borászatban csak részben alkalmazható. Természetesen nem lehetséges, hogy az összes mezőgazdasági ágazatnak legyen sztenderd elszámolási rendje, viszont bizonyos iránymutatások sajnos hiányoznak az egyes ágazatok/alágazatok megfelelő könyvviteli kezeléséhez, elszámolásához.

A szőlőtermesztéssel, a borászattal, a bor készítésével kapcsolatban számos jogszabály ad iránymutatást, meghatározza a törvényi kereteket, amelyek közül az alábbiak a legfontosabbak:

- a 2000. évi C. törvény a számveteléről,
- a 2003. évi CXXVII. törvény a jövedéki adóról és a jövedéki termékek forgalmazásának különös szabályairól,
- a 2004. évi XVIII. törvény a szőlőtermesztésről és a borgazdálkodásról,
- 123/2008. (IX. 16.) FVM rendelet a szőlőfeldolgozás és a borkészítés során keletkező melléktermékek kivonására vonatkozó kötelezettségről,
- 127/2009. (IX. 29.) FVM rendelet a szőlészeti és a borászati adatszolgáltatás, valamint a származási bizonyítványok kiadásának rendjéről, továbbá a borászati termékek előállításáról, forgalomba hozataláról és jelöléséről,
- 27/2011. (IV. 12.) VM rendelet a borászati termékek egységes bizonylatolási, nyilvántartási és elszámolási rendjéről.

A borkészítéssel¹ kapcsolatban alapvetően három fázis különíthető el, amelyek:

- a szőlőültetvényi munkálatok,
- a feldolgozási folyamatok, illetve
- a palackozási tevékenység.

Ez abból az aspektusból érdekes, hogy valójában a bortermelés, mint tevékenység a mezőgazdasági tevékenységek között van nyilvántartva, azonban abban az esetben, ha részfolyamatokra bontjuk, akkor a szőlőtermelés és a feldolgozás egyaránt mezőgazdasági, a palackozás viszont alapvetően ipari tevékenységnek minősül. Amennyiben a saját előállítású bor kerül palackozásra saját keretek között, az még nem számít iparinak, hiszen a saját termelésű készlet előállításának utolsó fázisát, a kiszerezést jelenti az értékesítés előtt. A gyakorlatban nem ritka, hogy a nagyobb borászat bérpalackozást végez, vagyis elvállalja a kisebb pincészetek borainak palackozását.

Már itt fontos megemlíteni, hogy egyes esetekben nem lehetséges ilyen élesen szétválasztani az utóbbi két szakaszt, mivel bizonyos borfajtáknak² – meghatározott ideig – kötelező hordóban és azt követően palackban is érlelni, ennek következtében a feldolgozási folyamat kitolódik, tulajdonképpen folytatódik a kiszerezést követően is.

A sajátosságokat, számviteli elszámolásokat megpróbáltuk rendszerezni, hogy azok mindenki számára áttekinthetők legyenek, és segítségükkel a megfelelő szinten azonosíthatóvá váljanak a gazdasági események. Ennek megfelelően a továbbiakban szó lesz:

- a számlakeret, számlatükör megfelelő kialakításáról,
- a készletgazdálkodásról, a készletek számviteli elszámolásáról,
- a leltározási feladatokról,
- a szőlőtermesztéssel kapcsolatos eredménytégekről és sajátosságokról,
- az önköltségszámításról, az önköltségszámítási szabályzat összeállításáról.

A borspecifikus számlakeret és számlatükör

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban Szvt.) keretszabály jellegéből adódóan előírja minden, a hatálya alá tartozó gazdálkodó számára, hogy ki kell alakítani a gazdálkodó adottságainak, körülményeinek leginkább megfelelő számviteli politikát. Ezen felül szabályozza, hogy a kettős könyvvitelt vezető gazdálkodó az egységes számlakeret előírásainak figyelembe vételével olyan számlarendet köteles készíteni, amely a beszámoló készítését maradéktalanul biztosítja.

A mezőgazdasági termékek sajátosságát figyelembe véve a közvetlen önköltséget célszerű az utókalkuláció módszerével megállapítani, a norma szerinti kalkuláció általában egyáltalán nem alkalmazható. Amennyiben a saját előállítású termékek közvetlen önköltségét a gazdálkodó szervezet utókalkuláció segítségével állapítja

¹ Laikusoknak a borkészítés és a bortermelés szinonim fogalmak, azonban a borászok csak a borkészítés fogalmat használják. Számviteli értelemben a kettő azonos.

² Például a Tokaji Aszút az új törvény szerint minimum két évig hordóban és minimum egy évig palackban szükséges érlelni, mielőtt kereskedelmi forgalomba hoznánk vagy a Tokaji Szamorodni minimum egy évig hordóban és további egy évet palackban kell érlelni (99/2004. (VI. 3.) FVM rendelet a borok előállításáról).

meg, abban az esetben a 6. Költséghelyek, általános költségek és 7. Tevékenységek költségei számlaosztályok használata nagyban elősegíti egyrészt az önköltség pontos(abb) meghatározását, másrészt a számviteli kimutatások adattartalmának növelését, a komplexebb adatközlést és tájékoztatást.

Ezzel szemben a gyakorlat azt mutatja, hogy a gazdálkodók jelentős hányada nem vezeti a 6. és a 7. számlaosztályokat, hanem helyette inkább a gyűjtőkódok alkalmazását helyezi előtérbe. Feltételezve a saját termelésű készletek évközi elszámolási egységáron történő nyilvántartását, év végén a készletérték-különbség felosztása szükséges, amely viszont gyűjtőkódok esetében nehezen követhető és még nehezebben ellenőrizhető folyamat.

Bárhonnan nézzük is, a mezőgazdasági termelés sajátosságainak, illetve vertikális felépítésének következtében elengedhetetlen a termelési költségek pontos meghatározásában és elszámolásában a számviteli elszámolásoknál a 6-os és 7-es számlaosztályok alkalmazása.

A költség-elszámolási rendszer kialakításánál figyelembe kell venni az alábbi sajátosságokat:

- a mezőgazdasági tevékenység sokirányú és összetett – sokféle terméket állít elő: az ültetvényen különböző szőlőfajták termesztése a jellemző, és a borászat ennek függvényében több bortételt állít elő,
- a vállalkozás eredményességét természeti tényezők is befolyásolják részben a költségek oldaláról, mert többletráfordítást eredményeznek (például a domborzati viszonyok, a kötött talaj a talajművelésben), részben a hozamok oldaláról, mert befolyással bírnak a termésátlag nagyságára (például időjárás, talaj termőképessége),
- a termék többszöri – belső felhasználás – feldolgozás után válik értékesíthetővé.

A fentiekből következik, hogy olyan költség-elszámolási és nyilvántartási rendszert kell kialakítani, amely követi a teljes vertikum felépítését és annak minden szakaszában lehetővé teszi a termék közvetlen, előállítási önköltségének megállapítását, valamint az eredményesség megítélését, értékelését.

A számviteli törvény a 6-os és 7-es számlaosztályok használatát a gazdálkodó döntésére bízta. A számlaosztályok szabad használata lehetővé teszi a vállalkozáson belüli egységek elszámoltatását, a költséggazdálkodás, az önköltségszámítás sajátos rendszerének kialakítását (Sztv. 160. § (4)). A megvalósításra a gyakorlat – figyelembe véve a menedzsment igényeit - sokféle lehetőséget kínál. Mindenképpen a költség-haszon összevetésének elvét szem előtt tartva ajánlott és célszerű kialakítani az adott vállalkozás sajátosságainak legmegfelelőbb, illetve legkedvezőbb megoldást.

A 7. számlaosztályban a termelés költségei számlát (kiemelten a 71-74. számlacsoportokat) termék-mélységben szükséges alábontani, összhangban a 25. Késztermékek számlacsoport bontásával, hiszen csak ebben az esetben tudjuk fajtánként kimutatni a közvetlen önköltségen számított előállítási költségeket.

Meg kell jegyezni, hogy a vezetői számvitel fogalmába beletartozik a vállalkozáson belüli önelszámoló egységek (divíziók) költségeinek, hozamainak és eredményeinek kimutatása is. Amennyiben divízió szinten is szeretnénk kimutatni a költségeket, hozamokat és ezek különbségeként az eredményt, akkor a 6. Költséghelyek, általános költségek és 7. Tevékenységek költségei számlaosztályok bontásával össze kell hangolni:

- a 81-84. Értékesítés közvetlen költségei számlák bontását és
- a 91-94. Értékesítés árbevétele számlák bontását.

Értelemszerűen ennek a részletezésnek meg kell egyeznie a 71-74. Termelés költségei és 79. Tevékenysége költségeinek elszámolása (átvezetése) számlacsoporthoz bontásával is.

A cél egy zártrendszerű, egyeztethető elszámolás kialakítása, amelynek tagolása nagyon speciális, vállalkozásonként igen eltérő lehet.

Készletnyilvántartás

A bor előállításánál, miközben a szőlőből bor lesz, többfajta folyamat megy végbe, ennek következtében a félkész termékek, illetve a befejezetlen termékek tárháza igen széles. Természetesen alapvetően a bor a végtermék, azonban előfordulhat olyan gazdálkodó szervezet, amely nem a bor előállítását tekinti késztermékének, hanem például a must értékesítését tekinti fő tevékenységének.

A szőlőbirtok a tulajdonában lévő készletek változását az úgynevezett szőlőbor-pincekönyvben köteles vezetni, amelyben a szőlőbor palackos, kannás és hordós kiszérelés szerinti bontásban, mennyisége pedig a jövedéki adó alapjaként meghatározott mennyiségi egységben kimutatva szerepel. A borászatnak e készletnyilvántartás alapján évente két alkalommal le kell jelentenie a forgalmat a vámhivatal felé.

A szőlőbor-pincekönyv folyamatosan számozott, rögzített lapokból álló formanyomtatvány vagy számítógépes nyilvántartás, amelyek közötti választás a gazdálkodó hatáskörébe tartozik. Amennyiben a vállalkozás egyszerűsített adóraktár engedéllyel³ rendelkezik, a pincekönyvét a székhely szerint illetékes vámhivatal hitelesíti.

A pincekönyvben a következőket kell kötelezően nyilvántartani:

- betárolt szőlő mennyisége mázsában, fajtanként, dűlők szerint sorszámozva,
- termék-előállítás során bekövetkezett változások (pinceműveletek),
- mustjavítás,
- a must, illetve a bor savtartalmának változtatása,
- termékértékesítés,
- kiegészítő és adalékanyagok változása,
- melléktermékek készletváltozása,
- tárolótartályok,
- átvett szállítási okmányok.

A szőlőbor-pincekönyv „Termék-előállítás nyilvántartó” lapján a szőlőből kinyert, erjesztésre alkalmas must mennyiségét, a mustjavítás miatt bekövetkező

³ A jövedéki adóról és a jövedéki termékek forgalmazásának különös szabályairól szóló 2003. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban jövedéki törvény) alapján egyszerűsített adóraktári engedéllyel (az engedélyt a vámhatóságnál kell kérvényezni) jogosult, aki szőlőbort állít elő, palackoz, tárol és raktároz, illetve

- rendelkezik a tevékenysége folytatásához szükséges, külön jogszabályban előírt engedéllyel,
- nem áll fenn vám- vagy adóhatóság a vámhatóságnál és az adóhatóságnál, valamint
- nincs egyéb köztartozása sem.

Fontos megjegyezni, hogy az egyszerűsített adóraktárban kizárólag szőlőbor előállítása, kiszérelése, tárolása megengedett.

készletnövekedést hetente, legkésőbb a szőlő betárolását követő hét első munkanapján rögzíteni kell. A pinceműveletek során történt készletváltozásokat eseményszerűen vagy havonta szükséges bevezetni. Ezek a műveletek a következők:

- a fejtés,
- a derítés,
- a házasítás,
- a szűrés,
- a szeparálás,
- a mustsűrítés, valamint
- a palackozás.

A szőlőbor készletváltozásai során bekövetkezett veszteségeket egy tételben, a tárgyó végén felvett tényleges készlet alapján kell megállapítani és felvezetni a Termék-előállítás nyilvántartó lapra. Ugyanezen dokumentum termékértékesítés, kiegészítő és adalékanyagok, illetve melléktermékek nyilvántartó részébe a készletváltozásokat jogcímenként kötelező bevezetni, például: a seprő, a törköly, az alj nyilvántartása.

Elengedhetetlen mindemellett a tartályokról és a hordókról is egy olyan részletes nyilvántartás készítése, amely tartalmazza azokat úrmérték szerint, sorszámmal ellátva és a változásokat folyamatosan vezetve.

A szőlőbort a szőlőtermesztésről és a borgazdálkodásról szóló 2004. évi XVIII. törvény (a továbbiakban bortörvény) előírásai szerinti termőhely, fajta, évjárat, illetőleg minőségi kategóriánkénti (asztali bor, tájbor, meghatározott termőhelyről származó minőségi bor, védett eredetű bor) bontásban kötelező vezetni, ahol az azonos tételek szerepelhetnek összevontan.

A forgalomba hozatali engedéllyel rendelkező borokat a forgalomba hozatali engedélyszám feltüntetésével tételenként külön lapon szükséges vezetni. A nyilvántartásnak egyeznie kell a származási bizonyítvánnyal és a forgalomba hozatali engedéllyel igazolt tételekkel.

A már lepalackozott boroknál kötelező vezetni az értékesítést, továbbá a vevőket – engedélyszámmal ellátva – nyilvántartani. A pincekönyvben az egyes tételeknél az utolsónak bekönyvelt sor mutatja az aktuális készletet.

A leírtakból következően a készletváltozás okai alapvetően az alábbiak lehetnek:

- értékesítés (készletcsökkenés)
- minta: ajándék, reprezentáció (készletcsökkenés)
- adóraktárba áttárolás (készletcsökkenés)
- adóraktárból betárolás (készletnövekedés).

A szőlőbor pincekönyvben – az érvényben lévő előírások alapján – a következőket szükséges igazolni:

- a feldolgozott szőlő mennyiségét a szőlő származási bizonyítványának második példányával,
- a termék-előállítást a bor első származási bizonyítványának alapján kiállított készletigazolással,
- a mustjavításhoz felhasznált javítóanyag mennyiségét (cukor, sűrített must, töményített must), a must, illetve a bor savtartalmának változtatását, a bor édesítését a külön jogszabály szerinti bejelentés másolatával, valamint a művelet végrehajtásának napján kiállított jegyzőkönyvvel,

- a borászati műveletekhez felhasznált segéd- és kiegészítő anyagok beszerzését számlával,
- a szőlőbor értékesítését szállítási okmánnyal,
- a borászati melléktermékek külön jogszabály szerint meghatározott kötelező lepárlásra történő értékesítését borkísérő okmánnyal, valamint átvételi elismervényével (törköly, seprő, alj),
- a szőlőbor megsemmisítését a vámhivatal által kiállított megsemmisítési jegyzőkönyvvel.

A pincekönyv adatai alapján tárgyidőszakonként – évente két alkalommal – kötelező megállapítani a készletváltozásokat és a tárgyidőszak tényleges zárókészletét. (Tárgyidőszak alatt a december 1-jétől július 31-éig, illetve augusztus 1-jétől november 30-áig tartó időszakokat kell érteni.) A borászat a tárgyidőszakonként elkészített mennyiségi elszámolást a tárgyidőszakot követő augusztus 15-éig, illetve december 15-éig köteles továbbítani a vámhivatal felé. Amennyiben az egyszerűsített adóraktár engedélyes az adóhatóság hatáskörébe tartozó adók tekintetében elektronikus adóbevallásra kötelezett, úgy elszámolását a vámhatósághoz elektronikus úton, ügyfélkapun keresztül nyújtja be.

A szőlő feldolgozásánál figyelembe vehető mustkinyerési arányszám átlagosan 65-75%. Amennyiben a feldolgozás során a tényleges lékihozatal több mint 75% vagy kevesebb, mint 65%, akkor az eltérés okát a hegyközség hegybírójával igazoltatni kell.

A szőlőbor-pincekönyv előírja, hogy a szőlőmust feldolgozása és a szőlőboron végzett műveletek során a ténylegesen keletkezett veszteségről, illetve a melléktermékekről elszámolás készítése kötelező.

Amennyiben a gazdálkodó szervezet rendelkezik egyszerűsített adóraktár engedéllyel, abban az esetben műveletenkénti elszámolás helyett választhatja az általány-elszámolást. Ennek eredményeképpen gazdasági évenként legfeljebb:

- erjedés esetében az erjesztésre alkalmas szőlőmustra vetítve 2 % veszteség, valamint 6 % borseprő,
- első derítésnél 3 %, minden további derítésnél 1,5 % veszteség, valamint
- bor kezelésre és tárolásra az egyszer fejtett újbor, illetve a vásárolt és az óbor mennyiségére vetítve 2 % veszteség

számolható el általánként. Ezen általányveszteségen felül további 3 % veszteség elszámolható, amely kiszerezés (palackozás) következtében merül fel.

Mindezekon túlmenően lehetőség van arra is, hogy a vámhivatal szakértői véleménnyel alátámasztott kérelem birtokában engedélyezheti a fentiekben meghatározott veszteségnormáktól való eltérést. Ezeket a veszteségeket a szőlőbor-pincekönyvben nem vezetik értékben, csak mennyiségi adatokat szerepeltetnek, azonban az értékben történő nyilvántartás is egyszerűen megoldható, amennyiben a pincekönyvben megadott mennyiségeket alapul véve számon tartják a veszteségeket: készletre veszik a derítési aljat és a borseprőt, illetve a törkölyt (az előbbi Ft/literben, utóbbit pedig Ft/kilogrammban meghatározott értéken). Természetesen az átadást követően a készlet könyvekből történő kivezetése is megtörténik.

Ezeknek a mellékterméknek a megengedett mennyiségét, valamint szakszerű kezelését szabályozza a szőlőfeldolgozás és a borkészítés során keletkező melléktermékek kivonására vonatkozó kötelezettségről szóló 123/2008. (IX. 16.) FVM rendelet, amely értelmében a borseprő és a derítési alj hulladéknak

számítanak, és a melléktermék feldolgozó üzembe történő elszállításuk kötelező⁴ a gazdálkodó számára. A törköly kezelése tekintetében a gazdálkodónak több lehetőséget is megenged az előírás, amelyek közül a legjellemzőbbek a következők:

- dönthet amellett, hogy a törkölyt értékesíti egy pálinkafőzdeinek és elszállítja, ekkor az a tapasztalat, hogy jó, ha a szállítási költségeket fedezi a törköly értéke, illetőleg
- kifőzeti maga a törkölyt pálinkának, továbbá
- választhatja azt a megoldást is, amely szerint a mellékterméket visszaforgatja a talajba. Talán úgy tűnhet, ez a legegyszerűbb alternatíva, ez jár a legkevesebb gonddal, hiszen nem kell bajlódni az elszállítással, azonban a későbbiekben kedvezőtlen hatásai lesznek a szőlőre azáltal, hogy a törköly savasítja a talajt.

A készletnyilvántartással kapcsolatban alkalmazott, az analitikus nyilvántartásokhoz kapcsolódó sajátos bizonylatok a következők:

- *Mázsajegy*: ezen a bizonylaton a leszüretelt szőlőmennyiségek szerepelnek, ez alapján történik meg a szőlő betárolása. Tartalmazza a szüret dátumát, a fajta megnevezését, valamint a betakarított mennyiséget.
- *Szállítólevél*: szigorú számadású bizonylatnak számít. Árut kísérő okmány, amely az áru átvételét is igazolja. Habár pontos tartalmát nem írja elő jogszabály, azonban a számla kiállításának alapját képezi, ezért nagymértékben a számla adatait tartalmazza.
- *e-EKO*: elektronikus egyszerűsített kísérő okmány. EU tagállamokba, illetve harmadik országokba történő áruszállítás esetében szükséges előállítani. A már adózott szállítmányok indítását az e-EKO-n kell bejelenteni (például, ha mintaként küldik a bort külföldre). Egyedi azonosító számmal rendelkező dokumentum.
- *e-TKO*: elektronikus termékkísérő okmány. EU tagállamokba vagy harmadik országba történő értékesítéskor kell kiállítani, adófelfüggesztéssel történő szállítás esetén. A vevő köteles négy hónapon belül visszaigazolni, hogy megkapta a szállítmányt. Egyedi azonosító számmal rendelkező bizonylat, amelyet nem lehet utólag javítani.
- *BKO*: borkísérő okmány, amely a szőlőbor belföldön történő szállításához alkalmazandó. A borkísérő okmány három példányból álló szigorú számadású bizonylat, amelynek első példánya a vevőé (címezetté), második és harmadik példánya az eladóé (feladóé). A szállítás során a borkísérő okmány első és második példánya a terméket kíséri. A második példányt az átvétel igazolásával a vevő (címezett) nyolc napon belül köteles visszaküldeni az eladó (feladó) részére. A borkísérő okmányt az a fél állítja ki, aki a termékét szállítja vagy szállításra átadja. A borkísérő okmányt nem lehet javítani, a hibásan kitöltött dokumentumot áthúzással, dátum feltüntetésével és aláírással kell érvényteleníteni. A formanyomtatvány beszerezhető a vámhivataloknál, illetve előállítható számítógéppel is. Amennyiben a borkísérő okmánnyal kapcsolatban jogsértést követnek el, a számlára, illetve a nyugtára vonatkozó rendelkezéseket kell alkalmazni.

⁴ A jelenlegi szabályozás 2013-tól változik, ugyanis a bortörvény módosítása értelmében - más uniós tagállamokhoz hasonlóan - a jövőben a borseprőből borpárlatok állíthatók elő, ezáltal a magyar szeszesital-készítők versenyképességének feltételei jelentősen javulhatnak.

A leltározás

A valódiság elvének érvényesülése érdekében leltár készítése szükséges. A borkészítéssel foglalkozó gazdasági társaságok a mezőgazdasági vállalkozások tevékenységének sajátos jellegéből eredően bizonyos leltározási specialitásokkal rendelkeznek:

- A leltározás előkészítése, a készletek elrendezése: a borpincében, borházakban található hordókra krétával rá kell írni a benne tárolt ital fajtáját, minőségét, a hordó űrtartalmát, nem teli hordó esetén krétavonallal jelölni a telítettség határát.
- A leltárfelvétel:
 - Tárgyi eszközök esetében az általánostól eltérő feladat, hogy a termő ültetvényeket legalább három évenként a leltározási szabályzatban megjelölt évben folyamatos felvétellel célszerű leltározni, táblánként/dűlőnként felvéve a fajt, a fajtát, a terület nagyságát, sor- és tőtávolságot⁵.
 - Raktári készlet vonatkozásában a hordókban, tartályokban tárolt termékek mennyiségét fajta és minőség szerint a tele hordók űrtartalma alapján, illetve mérőpálca segítségével kell megállapítani.
 - Befejezetlen termelés leltározása: A befejezetlen növénytermelés leltározása a mezei leltár, amelyben a zárlati év végén, a táblákon lévő, a zárlati évben vagy azt megelőző években keletkezett kultúrákat vagy elvégzett munkaműveleteket kell érteni, amelyek a zárlati évet követő év termelésének érdekében történtek, illetve a következő évek termelését szolgálják. A befejezetlen szőlőtermelésen kívül a több évre ható szerves trágyázás, műtrágyázás értékét, valamint a következő évi termésre ható ősszel végzett talajjavítási munkálatok és a decemberi metszés értékét vesszük itt figyelembe. A tárgyévben előállított mezei leltár mennyiségét és értékét a táblatorzskönyvek és az alapbizonylatok, illetve a költség számlákhoz kapcsolódó analitikus nyilvántartások alapján kell kimutatni, felvenni. Az analitikus nyilvántartásnak táblánként, műveletekként, költségtételenként kell adatokat szolgáltatnia a mezei leltár utókalkulációjának elkészítéséhez.

Az általánosan használt leltározási bizonylatok (leltárfelvételi jegy, leltárfelvételi ív) mellett speciális bizonylatokkal is találkozhatunk, amelyeket ugyancsak célszerű használni a leltározás során. Ilyen leltározási bizonylatok többek között:

- a mezei leltár,
- a több évre ható szervestrágyázás leltára, valamint
- a termő ültetvények leltára.

A mezőgazdasági termékek leltározásának sajátosságaiból következik, hogy a leltározáshoz, a leltárérték megállapításához számos segédeszközre (az általunk vizsgált ágazat, vagyis a borászat vonatkozásában a mérésnél használt speciális

⁵ A számviteli törvény előírásai ellenére a gyakorlatban nem jellemző a szőlőültetvények leltározása. A borászatban dolgozó szakemberek szerint a nagyobb cégek/pincészetek esetében ténylegesen öt évente lenne reális az ültetvények pontos számbavétele.

eszközök: a hitelesített tartály és a mérőpálca), irányszámokra, normatívákra van szükség, amelyeket a vállalkozásnak kell meghatározni és rögzíteni az Eszközök és források leltárkészítési és leltározási szabályzata mellékleteként.

A szőlőtermeléssel kapcsolatos eredménytétel és számviteli sajátosságok

Amint az már az előzőekben besorolásra került, a borkészítés mezőgazdasági tevékenységnek minősül és meglehetősen összetett folyamat, amelynek megértése érdekében elengedhetetlenül fontos az egyes fázisok mélyebbre ható vizsgálata. A cikk elején három szakaszra – szőlőtermelés, feldolgozás és palackozás – bontottuk a bor előállításának menetét, amelyek közül a szőlőtermelés a klasszikus értelemben vett növénytermesztést jelenti, míg a feldolgozást (szőlő feldolgozása, must, borkezelés, érlelés, tárolás) és – esetlegesen⁶ – a palackozást a borászat, borkészítés kategóriája foglalja magába.

A bor közvetlen önköltségének meghatározása előtt, az előbbiekben említett fázisok közül a szőlőtermesztést igyekszünk részletesebben bemutatni, mivel ez a mezőgazdasági terület – számtalan sajátosságának köszönhetően – igazi kihívást jelent könyvviteli szempontból.

A növénytermelést és a kertészetet a szoros értelemben vett mezőgazdasági tevékenységnek tekintjük, a szőlőtermelést pedig a kertészeten belül, annak egyik alágazataként értelmezzük. A kertészet közvetlen előállítási költségein belül elkülönítetten szükséges elszámolni:

- a folyó évi növénytermelés költségeit,
- a következő év vagy évek növénytermelésének költségeit, továbbá
- az ültetvénytelepítés és ápolás költségeit.

A *folyó évi termelés* költségei között azokat a költségeket kell gyűjteni, amelyek a tárgyévben leszüretelt szőlővel összefüggésben merültek fel. A folyó évi szőlőtermelés költségeinek minősülnek a következő tételek:

- a mezei leltár nyitóértékéből a tárgyévet terhelő rész,
- a tárgyévben felmerült költségek a termékkel kapcsolatos utolsó munkaművelettel bezárólag,
- a tárgyévet terhelő, azonban csak a következő évben felmerülő költségek (passzív időbeli elhatárolások).

A folyó évi termelés költségei tulajdonképpen a tárgyévben betakarított szőlő összes költségét tartalmazzák, függetlenül attól, hogy azok melyik évben merültek fel. Egy adott termékre vonatkozóan tehát az elszámolt költségek felölelik a vele kapcsolatos első munkaművelettől (például talaj-előkészítés) a végleges tároló helyre történő beszállításig az összes felmerült közvetlen költségnek minősülő költséget. Mindezen felül a kertészet folyó évi közvetlen költségeinek minősülnek a tároló helyen végzett, a termék minőségét megóvó, illetve javító ráfordítások (tisztítás, szárítás, hűtés, válogatás stb.). A kertészet egyéb folyó évi közvetlen költségei között kell elszámolni a biztosítási díjakat.

⁶ Amennyiben saját készítésű bor kiszerezéséről van szó.

A folyó évi szőlőtermelésben bekövetkezett káresemény - amely lehet árvíz, belvíz, jégverés, tűz, továbbá különböző szőlőbetegségek - mértékének⁷ megfelelően csökkenteni kell az adott költségviselő költségeit, és kimutatni azt az egyéb ráfordítások között.

A szőlőtermelés költségelszámolásának néhány sajátossága:

- értékcsökkenési leírást közvetlenül költségviselőre csak olyan tárgyi eszközök után számolunk el, amelyek használatáról meg tudjuk állapítani, hogy egyértelműen a szőlő termelésére vonatkoznak (például: ültetvények, műveléshez használt gépek)
- sajátos költsége a kipusztult tőkék és a sérült támberekezés (azért szükséges, hogy a szőlő zöldnövényi részei nevelhetők legyenek, mivel kúszónövény, biztosítani kell számára a megfelelő támasztékot) pótlása
- az ültetvények korszerűsítése beruházásnak minősül, tehát nem számolható el a folyó évi költségek között
- a folyó évi növénytermelés költségei közül sajátos szabályozást igényel a költségek megosztása a fő- és a melléktermékek között

Hozamnak tekintjük a termelés eredményeként létrejött, készletre vehető terményt, amelyek fő-, illetve mellékterméknek minősülnek. A szőlőtermelés ágazatának főterméke a szőlő, mellékterméke pedig a venyige. A venyige kezelése tekintetében jellemző megoldások, hogy összegyűjtik venyigebálába és eltüzelik vagy összezúzzák, majd a darált venyigét visszaforgatják a talajba (ennek hátránya, hogy fertőzést okozhat). A venyige felhasználása, megsemmisítése költségesnek számít és nem igazán térül meg.

A gazdálkodó minden megtermelt és készletre vehető terményről – amennyiben a saját termelésű készleteit év közben mennyiségben és/vagy értékben nyilvántartja, a mezőgazdasági vállalkozásoknál javasolt mindkettő folyamatos vezetése a tevékenység sajátossága, sokszínűsége miatt – alapbizonylatot köteles kiállítani.

A folyó évi szőlőtermelés termékeit betakarításkor vesszük számba, ez alapján állítjuk ki a szükséges bizonylatokat és a gazdasági eseményt rögzítjük az analitikus nyilvántartásban, majd annak feladása alapján a főkönyvi elszámolásban.

A hozamok elszámolásánál figyelembe kell venni a következő sajátosságokat:

- a hozamértéket módosítja a belső átdolgozás (szelektálás, válogatás, osztályozás, stb.) következtében létrejött elszámolási egységár, illetve előállítási közvetlen önköltség különbözet,
- a melléktermékek mennyiségét a számlarendben rögzített módon kell meghatározni (mérés⁸, arányszámok, becslés, stb.)

A kertészet hozamai elszámolására a 79. Tevékenységek hozamainak elszámolása számlacsoporton belül külön számlát jelölünk ki, amelyet költségviselőnként célszerű alszámlákra tagolni, összhangban a 71. Növénytermelés, kertészet költségei számlacsoport bontásával.

A befejezetlen növénytermelés, más néven *a mezei leltár* azoknak a ráfordításnak az értéke, amelyek *a következő év vagy évek szőlőtermelése érdekében merülnek*

⁷ A kár összegének általában a káresemény bekövetkezéséig felmerült közvetlen költségek károsult területre arányosan jutó hányadát tekintjük, elszámolásának bizonylatai a kárfelvételi jegyzőkönyvek, illetve a kárbecslő bizottságok számításai, jegyzőkönyvei.

⁸ A melléktermék mennyiségét célszerű lenne mérés útján pontosan meghatározni, azonban a gyakorlatban a becslés a jellemző.

fel. Ezeket a ráfordításokat év végén készletre vesszük, és mint befejezetlen termelést a 2 (3). Mezei leltár számlán tartjuk nyilván.

A befejezetlen növénytermelés elszámolásával biztosítani kell:

- a folyó évi és a következő évi növénytermelési költségek elhatárolását, valamint
- az egyes befejezetlen termékek (szőlőfajták) érdekében felmerült közvetlen költségek pontos megállapításának lehetőségét (növényenként, táblánként, költségtételenként).

Befejezetlen növénytermelés költségeként kell elszámolni azokat a költségeket:

- amelyek csak a következő évi szőlő előállítására érdekében merültek fel és teljes egészében felosztják a következő évben, jellemzően ilyen tételek: ősszel, a szüret után végzett talajjavítási, és -lazítási munkálatok, őszi műtrágyázás értéke⁹, illetve az őszi/decemberi metszés, ápolás költségei,
- amelyek több évre hatnak és értéküket az érintett évek között időarányosan meg kell osztani, szőlő esetében a szervestrágyázás értéke, valamint a több évre ható gyomirtózás tartozhat ebbe a kategóriába, továbbá
- itt célszerű elszámolni az istállótrágya szállítási, kezelési költségeit, amennyiben ezek elkülönítése megoldható. Azonban fontos megjegyezni, hogy a trágya beszántásának költségei már nem a szervestrágyázás, hanem a talajművelés költségei közé tartoznak.

A befejezetlen termelést ért káresemény összegét egyéb ráfordításként mutatjuk ki. A mezei leltár felosztásának alapja a 7(1). Következő évek növénytermelési költségei számlához kapcsolódó analitikus nyilvántartás, amely a költségeket dűlönként, fajtánként, költségtételenként tartalmazza.

Felosztásnál, a több évre ható szervestrágyázás költségeinél meg kell határozni, hogy hány év alatt számoljuk el a költségeket, illetve az egyes évek között arányosan vagy csökkenő arányban osztjuk-e meg azokat. Szőlő esetében ezeket a tételeket általában 4-5 évre és egyenlő arányban bontják meg. Évnyitás után, a tárgyévi felhasználások elszámolását követően a 2(3). Mezei leltár számlán a több évre ható befejezetlen termelés még el nem számolt (fel nem osztott) összege marad.

Az *ültetvény* hosszú élettartamú termést adó növényi kultúra, a termőterület több éven keresztül igénybe vehető. Sajátossága, hogy a telepítést követően csak bizonyos idő eltelte után fordul termőre, azonban ezen időszak alatt is merülnek fel költségek, illetve hozamok, amelyeket a termő ültetvényektől elkülönítetten kell elszámolni és nyilvántartani. A szőlőültetvény a szőlő- és gyümölcsös ültetvények összeírásáról szóló 2000. évi CXLIII. törvény szerint 500 m² vagy annál nagyobb méretű, szőlővel összefüggően beültetett terület, amelyet szőlő előállítása céljából művelnek.

Az ültetvény a számviteli törvény szerint „egyéb építménynek” minősül és telepítése, kialakítása mellett a pótlása, ápolása, károkozók elleni védelme egyaránt beruházási tevékenységnek számítanak, amely beruházást a termőre fordulásakor kell a tárgyi eszközök, azon belül is az ingatlanok között előállítási költségen aktiválni.

⁹ A műtrágya hatóideje sokkal rövidebb, mint a szerves trágyáé, ezért értéke csak a tárgyévet követő évet befolyásolja.

Az ültetvénytelepítés költségeiként elszámolhatók:

- a szőlőültetvény telepítése,
- termőre fordulásig az ápolási költségek, ezek tulajdonképpen a tőkenevelés költségei, amelyekről addig beszélhetünk, amíg termőre nem fordul az ültetvény, a harmadik évtől már terem a szőlőtőke és az ötödik év után eléri maximális erősségét, termőképességét
- a korszerűsítés költségei: az ültetvények korszerűsítése beruházásnak minősül, tehát nem számolható el a folyó évi növénytermelés költségei között. A gyakorlatban jellemzően ilyen tétel a tőkefelújítás, amikor a régi tőke felújítása esetén egy év termelékiesés várható és a második évtől ismét 100 %-ban dolgozik a felújított szőlőtőke.

Amennyiben a szőlőültetvény termőre fordulása előtt termést hoz, azt az ültetvénytelepítés hozamaként kell kimutatni. Mint azt említettük, a szőlőtőke a telepítést követő harmadik évtől terem, tehát hozamot számolhatunk el, amíg el nem éri a maximális termőképességét.

A szőlőművelésre jellemző eredménytételek az igénybevett agrártámogatások (az elmúlt években előfordult: telepítési támogatás, szőlőkivágási támogatás, táंबरendezés felújítási támogatás, valamint gépbeszerzésre, ültetvénytelepítésre vonatkozó támogatás) elszámolása következtében az egyéb bevételek és a rendkívüli bevételek.

Önköltségszámítás, önköltségszámítási szabályzat

Az önköltségszámítási szabályzattal kapcsolatban fontos megjegyezni, hogy elkészítését a számviteli törvény kötelezővé teszi (14. § (5)) bizonyos értékhatár felett:

- amennyiben az értékesítésnek az eladott áruk beszerzési értékével, a közvetített szolgáltatások értékével csökkentett nettó árbevétele valamely üzleti évben az egymilliárd forintot meghaladja vagy
- a költségnemek szerinti költségek együttes összege az ötszázmillió forintot eléri,

abban az esetben a tárgyévet követő évtől kezdve a saját előállítású termékek önköltségét az utókalkuláció módszerével kell megállapítani. (Ezen kötelezettsége alól a vállalkozó a későbbiek során nem mentesül.) Tehát az értékhatár feletti vállalkozások a saját termelésű készletek értékelésénél (Sztv. 14. § (7)) nem választhatják a norma szerinti kalkulációt, mivel kötelező számukra az utókalkuláció alapján történő értékelés. Ezen módszer esetében utólagosan történik az önköltség kiszámítása és az utókalkuláció képezi a következő évi termékárak megállapításának alapját.

A költségnyilvántartás és az önköltségszámítás rendjét minden gazdálkodó a tevékenységének, szervezeti felépítésének megfelelően, igényei szerint alakítja ki. Azonban itt kell megjegyezni, hogy a könyvviteli adatokkal megalapozott, az utókalkuláció módszerére épülő önköltségszámítás a 6-7. számlaosztályok következetes alkalmazása nélkül elképzelhetetlen.

A mezőgazdasági termékek ajánlott, összevont (általános) kalkulációs sémája a következő:

1. Közvetlen anyagköltség
 - a) felhasznált vásárolt készletek értéke
 - b) felhasznált saját termelésű készletek értéke
2. Igénybe vett szolgáltatások és egyéb szolgáltatások értéke
3. Közvetlen bérköltség
4. Személyi jellegű egyéb kifizetések
5. Bérjárulékok
6. Értékcsökkenési leírás
7. Felosztott költségek
 - a. fenntartó üzemek költségei
 - b. segédüzemi költségek
 - c. főágazati általános költségek
8. Le: növénytermelés káreseményei miatt elszámolt összeg
9. Összes közvetlen költség (1+2+3+4+5+6+7-8)
10. Le: Melléktermék értéke
11. Főtermék közvetlen költsége (9-10)

A bor közvetlen önköltségének meghatározása

A szőlőtermelési sajátosságok ismeretében most már áttérhetünk a bor közvetlen önköltségi értékének a meghatározásához. A borkészítés folyamata három alapvető részterületre bontható:

- Szőlőültetvényen végzett munkálatok – amelyeket a szőlész felügyel:
 - fitotechnikai műveletek: úgynevezett zöldmunkák, mert közvetlenül a zöld növényi részek - levelek, hajtások - kezelésével kapcsolatos műveletek pl. hajtásválogatás, törzskötözés, gyomirtózás, fürtrítkezés,
 - metszés: virágos rügyek egy részének eltávolítása a termőegyensúly kialakítása, a túlterhelés elkerülése érdekében,
 - talajmunkák: a talajművelés célja a gyökerek növekedéséhez, működéséhez szükséges feltételek biztosítása pl. talajlazítás, forgatás, gyomirtás,
 - növényvédelmi munkák: permetezés, szőlőbetegségek, fertőzések megelőzése,
 - betakarítás: szüret, a szőlő elszállítása a dűlőkről a feldolgozó üzemig.
- Feldolgozási munkák – amelyeket a borász irányít:
 - válogatás: eltávolítják a beteg részeket,
 - bogyózás: a bogyót leválasztják a kocsányról,
 - préselés: a szőlőlé kinyerése,
 - áztatás: bortípustól függően más az időtartama,
 - must és törköly elválasztása: a törköly a bogyók kipréselése után visszamaradt héj és mag részek, a must a kipréselt szőlő még friss, nem erjedt leve,
 - erjedés: a must kezelés, tisztítás után tartályokba kerül, ahol borélesztő hatására a folyadék cukrai alkohollá alakulnak,
 - érlelés tartályban/hordóban: fertőtlenítik, tartósítják a bort.

- Palackozás/kiszerezés:
 - palackozás: a palackot tisztítás, fertőtlenítés után feltöltik borral, majd parafa dugóval lezárják,
 - (palackos érlelés: bizonyos borfajtáknak kötelező palackban is érlelődni, mielőtt kereskedelmi forgalomba kerülnének - pl. Tokaji Aszú),
 - címkézés: csak közvetlenül az értékesítés előtt történik (ugyanis a címke könnyen megsérülhet, piszkolódhat) a megtisztított üvegre a kapszula és címke ragasztása,
 - kartonozás: egy kartondobozban hat palack található, ez az utolsó lépés mielőtt a bor a kereskedelmi forgalomba jutna. Fontos, hogy ennek kiadásaival már nem kalkulálunk az önköltség meghatározása során, hiszen ez a tétel szorosan az értékesítéshez kapcsolódik, annak szerves részét képezi.

A szőlőművelés költségei

Végig kell gondolni, hogy a szőlőültetvényen milyen munkafolyamatok elvégzése szükséges, illetve ezek a műveletek hogyan, milyen eszközök, erőforrások segítségével történnek a borkészítés alapanyaga, vagyis a szőlő előállítása érdekében. (A borászat által felvásárolt szőlőmennyiséggel itt még nem szabad kalkulálni!)

Tehát a közvetlen önköltség megállapításánál figyelembe vehető szőlőtermesztési költségek a következők:

- a mezei leltár értéke (a tárgyévre jutó, időarányosan felosztott része),
- a művelés anyagköltségei: permetszerek, istállótrágya, lombtrágyák, műtrágyák, kötöző anyagok, drótok, oszlopok, karók,
- az igénybevett szolgáltatások költsége, ugyanis nem ritka, hogy a vállalkozó nem rendelkezik:
 - az ültetvény művelése során a talajmunkák elvégzéséhez szükséges gépparkkal (speciális erő- és munkagépek, pótkocsik), ennek következtében kénytelen egy külsőt megbízni a műveletek szakszerű ellátására vagy
 - bérleti díjat kell figyelembe venni, amennyiben nincs ültetvény a birtokában és a termőterületet, ahol a szőlőültetvények elhelyezkednek, csak bérlő a gazdálkodó,
- az alkalmi munkavállalók bérköltsége és járulékai: feladatuk az ültetvények művelésekor felmerülő idénymunkák elvégzése,
- a szőlész bére és járulékai teljes mértékben számítanak, hiszen az ő feladata az ültetvényen végzett munkálatok, a szőlőműveléssel kapcsolatos részfolyamatok, illetve az ezekben résztvevő alkalmazottak felügyelete, szakszerű irányítása,
- értékcsökkenési leírás az ültetvényre¹⁰, az ültetvényen található táمبرendezésre¹¹, a műveléshez használt gépekre, különböző járművekre,

¹⁰ A társasági adótörvény a szőlőültetvény amortizációjának meghatározásához 6 %-os leírási kulcsot alkalmaz. A számviteli törvény szerinti értékcsökkenés megállapításánál kiemelten fontos szempontok

- a karbantartási költségek a táمبرendezés, illetve a műveléshez használt saját gépek esetében.

A feldolgozás költségei

Ebben a fázisban nem csak a saját termelésű szőlőt használja fel a vállalkozás, hanem a felvásároltat is. Lehetséges, hogy a pincészet valamelyik bortétel előállításához felvásárol különböző szőlőfajtákból bizonyos mennyiségeket. Ezeknek a vásárolt készleteknek célszerű az anyagok között külön alszámlákat vezetni annak érdekében, hogy egyértelműen az előállítandó borok közvetlen termelési költségeihez rendelhetők legyenek a felhasználás során.

- a feldolgozás anyagköltségei:
 - a felvásárolt szőlő anyagfelhasználása,
 - tisztító- és fertőtlenítőszer a feldolgozógépek, tartályok tisztán tartására, borkén a borbetegségek kezelésére, derítőanyagok a zavaros borok tisztítására, stabilizátorok a nem kívánatos erjedés megelőzésére, továbbá mindenféle a feldolgozás során használt tápsó, élesztő és tápanyag,
 - üzemanyagköltségek, mivel a feldolgozás során használt gépek, berendezések egy része benzinnel vagy gázzal működik,
 - a feldolgozó gépek karbantartásának anyagköltségei: a gépek megfelelő működésével kapcsolatos tételek, a forgó-, kopó-, mozgó alkatrészek és a különböző kenőanyagok,
 - illetve borászati védőgázok itt is alkalmazhatók, nem csak a palackozásnál,
 - a feldolgozás energiaköltségei:
 - áramdíj: a folyó borok feldolgozása során használt gépek működéséhez villamosenergia is szükséges, ezek közül a legjelentősebb energiafelhasználás (az összes mennyiség kb. 90 %-a) a tartályos érlelésben történik, ahol az éppen érlelés alatt álló, illetve az elkészült, de még le nem palackozott borok találhatók,
 - vízdíj: a borászat esetében egész évben jelentős a vízfogyasztás, azonban a szeptembertől decemberig terjedő időszakban kiemelkedő mértékű, hiszen a szüret, illetve a feldolgozás eredményeképpen a vízfelhasználás többszöröse az átlagos szintnek,
- a borok laborvizsgálata: az érlelés folyamán minden egyes bortételből mintát vesznek és analizáltatják a laborban. Vizsgálják a sav, alkohol, cukormentes extrakt (a bor vagy must elpárologtatása után visszamaradó úgynevezett vonadékanyag) mennyiségét, a kén, illetve illósav tartalmat. (Adott bortételnek a magyar bortörvény és a bor termékleírásában szereplő paramétereknek kell megfelelnie.),

az ültetvényt jellemző éghajlati, domborzati viszonyok és talajadottságok, amelyek függvényében a tőke élettartamát és a leírási kulcsot 25-50 évre kalkulálják.

¹¹ Itt szeretnénk megjegyezni, hogy az ültetvény táمبرendezése nem tekinthető önálló tárgyi eszköznek, hanem tartozéknak számít, következésképp az ültetvényvel megegyező leírási kulccsal szükséges amortizálni. (Ezzel szemben a földterület és a kerítés önálló tárgyi eszköznek minősülnek.)

- a feldolgozó gépek karbantartása: rendszeres érintésvédelmi felülvizsgálat, a berendezések optimális működéséhez szükséges forgó-, kopó-, mozgó alkatrészek cseréje, kenése,
- a borász bérköltségének és járulékainak 60-80 %-a a közvetlen önköltség része: amíg a bort lepalackozzák, addig a borász szakértelmére van bízva, ő felelős azért, hogy megelőzze és kezelje a borbetegségeket, az érlelés során folyamatosan figyelemmel kísérfje a borok állapotát. Mivel a munkakörébe más feladatok – értékesítés, a pincészet képviselote, vendéglátás, kóstoltatás szervezése - is tartoznak, nem a teljes bérével kalkulálunk.
- a borászati dolgozók bére és azok járulékai: a januártól októberig terjedő időszakra jutó bérek 10-20 %-át, a november-december havi béreknek pedig a 60-80 %-át ajánlott figyelembe venni, hiszen a borászati dolgozók a szüret után foglalkoznak jelentős mértékben a feldolgozással, az év többi hónapjában az ezzel kapcsolatos teendők lecsökkennek és egyéb munkálatokat is végeznek,
- értékcsökkenési leírás:
 - a feldolgozás során használt épület(ek)re. A feldolgozás helye a borászati üzem, amely amortizációjának meghatározásakor figyelemmel kell lenni arra, hogy csak a folyóborokra jutó területet, amely a tartályos érlelőből és a pincerendszerből áll, szabad számításba venni. Tehát a lepalackozott borokra jutó (palackos érlelő) területtel és az értékesítési feladatokkal kapcsolatos (csomagolótér, raktár) területekkel itt nem kalkulálunk. (Célszerű az üzemépület értékcsökkenését m² alapján felosztani az egyes funkciók között.)
 - a feldolgozás során használt berendezésekre: feldolgozógépekre, tartályokra, hordókra,
- szőlőtörköly értéke a közvetlen önköltség meghatározásakor levonásba helyezendő tétel. A szőlőtörköly a szőlő feldolgozása során keletkezett melléktermék, amely hasznosítható, leggyakrabban pálinkát készítenek belőle vagy ritkább esetben visszaforgatják a földbe. A törköly értékét forintban, kilogrammonként kell meghatározni.
A törköly mennyisége ismeretében ellenőrizhető, hogy a jövedéki törvénynek megfelelő volt-e a mustkinyerés az adott évben. A törvény szerint a feldolgozásnál figyelembe vehető lékinyerési arányszám 65-75 % között kell, hogy legyen, tehát a melléktermék aránya 25-35 % közötti érték lehet.¹²

A művelési és feldolgozási költségeket összesítve és a kapott értéket a bormennyiséggel (amely a szőlőbor-pincekönyvből ismert) elosztva meghatározható a félkész-termékek önköltsége. Fontos, hogy ebben a fázisban a bor még nem számít készterméknek, annak az állapotnak az eléréséig, az értékesítésig további munkálatok és költségek merülnek fel.

Folyóbornak azokat a félkész termékeket tekintjük, amelyeket még nem palackoztak le, még tartályban vagy hordóban tárolják őket. A feldolgozás után a borász feladata a mustból a bor, vagyis a késztermék előállítása.

¹² Például: 281.750 kg szőlőt dolgoztunk fel és ebből 82.000 kg törköly keletkezett melléktermékként. 281.750 kg-nak a 82.000 kg a 29,1 %-át teszi ki, tehát az előírásoknak megfelel a melléktermék mennyisége és a lékinyerési arányszám is jó – 70,9 % –, a határértékek között mozog.

A palackozás költségei

Jellemző, hogy a nagyobb borászatok vállalnak bérpalackozást, mivel a kisebb borászatok gyakran nem rendelkeznek az ennek elvégzéséhez szükséges műszaki-technológiai feltételekkel/tárgyi eszköz állománnyal.

- a palackozás anyagköltségei:
 - fertőtlenítő- és tisztítószer, borkén, szűrő- és derítőanyagok, tömítőanyagok, egyéb borkezelési anyagok beszerzési ára,
 - borászati gázok: a borászatban alkalmaznak védőgázokat, amelyek megóvják a bort az esetleges borbetegségektől, illetve befolyásolják a bor minőségét. Például: nitrogénnel vagy szén-dioxiddal töltik meg a borospalackokat mielőtt a bort beletöltik, hogy kiszorítsák az üvegből az oxigént, amely képes reakcióba lépni a bor alkotóival és tönkretenni azt.
 - üzemanyagköltségek: a palackozás során felhasznált gépekhez szükséges motorikus gázpalack, benzin és gázolaj,
 - a borászati gépek karbantartásához szükséges anyagok felhasználása – pl. kenőanyagok,
 - a palackozás energiaköltsége:
 - a palackozó gépsor árammal működik, tehát rá kell osztani a fogyasztása alapján igénybevett villamosenergia költségét,
 - vízdíj, hiszen a palackozó gépsor vízfelhasználása is jelentős mértékű,
- a palackozó gépek karbantartása: a rendszeres érintésvédelmi felülvizsgálat, forgó-, kopó-, mozgó alkatrészek kenése, cseréje – például szivattyúbetétek cseréje,
- értékcsökkenési leírás:
 - az épület amortizációjának meghatározásakor a borászati üzem palackos borokra jutó területét kell figyelembe venni, valamint
 - a palackozó gépsor avulása.

A palackozás során felmerült csomagolási költségek¹³:

- az üvegpalack: amelybe a bort töltik (ez a legdrágább tétel),
- a kapszula: a palack nyakán és a dugón található foglalat,
- a dugó, valamint
- a címke értéke.

Azonban az értékesítéshez kapcsolódó csomagolás, amely a szállításhoz szükséges (jelen esetben a hat darab palackot tartalmazó kartondoboz, amely tulajdonképpen a göngyöleg) már nem tekinthető a közvetlen önköltség elemének.

Összességében elmondható, hogy nem könnyű számveteli feladat a bor előállításának önköltségének a megállapítása, hiszen ahhoz, hogy jól kalkuláljuk az értéket, elengedhetetlenül fontosak a mélyebb szőlőtermesztési és borkészítési ismeretek. Természetesen nem lehet minden egyes könyvelőt beiskolázni, kiokosítani, azonban

¹³ Közelítő határértékek az egyes tételek esetében:

- üvegpalack: 50-300 Ft,
- kapszula: 3-100 Ft,
- dugó: 15-300 Ft,
- címke: 3-100 Ft.

mindenképpen célravezető lenne legalább egy, a sajátosságokat összefoglaló és a számviteli munkafolyamatokat támogató módszertani útmutató kidolgozása.

Irodalomjegyzék

- A borászati termékek egységes bizonylatolási, nyilvántartási és elszámolási rendjéről szóló 27/2011. (IV. 12.) VM rendelet
A borok előállításáról szóló 99/2004. (VI. 3.) FVM rendelet
A jövedéki adóról és a jövedéki termékek forgalmazásának különös szabályairól szóló 2003. évi CXXVII. törvény, és annak módosításai
A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény, és annak módosításai
A szőlészeti és a borászati adatszolgáltatás, valamint a származási bizonyítványok kiadásának rendjéről, továbbá a borászati termékek előállításáról, forgalomba hozataláról és jelöléséről szóló 127/2009. (IX. 29.) FVM rendelet
A szőlő- és gyümölcsös ültetvények összeírásáról szóló 2000. évi CXLIII. törvény
A szőlőfeldolgozás és a borkészítés során keletkező melléktermékek kivonására vonatkozó kötelezettségről szóló 123/2008. (IX. 16.) FVM rendelet
A szőlőtermesztésről és a borgazdálkodásról szóló 2004. évi XVIII. törvény
A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény
- Kántor Béla (2012): Önköltség-számítási szabályzat. *Számviteli tanácsadó*, (4), 2-11.
Kántor Béla, & Tóth Zsuzsanna (2012): Az önköltség-számítás módszerei. *Számviteli tanácsadó*, (6), 24-25.
Kántor Béla, & Tóth Zsuzsanna (2012): Az önköltség-számítás módszerei II.. *Számviteli tanácsadó*, (7), 25-31.