

nél), folyóméterenként és kilométerenként átlag 10—20 fillérért vállalják.

A szerfa termelésénél és szállításánál a munkások és fuvarosok nem akarnak az egyedül igazságos köbméterszámitásra áttérni, így aztán a fm-re való dolgozásnál sem a munkaadó, sem a munkás nem találhatja meg a számítását, mert a vastagabb fáknál a munkás nem tud megfelelően keresni, míg ellenben a vékonyabb fáknál az egységár a munkaadóra hátrányos.

Az erdei rakodókon értékesített faanyagokon kívül a többi anyagot vasuton beszállítják a városi faraktárakba  $\text{üm}^3$ -ként 2.50 P átlagos szállítási költséggel.

(Folytatjuk.)

## Az erdőgazdasági kettős könyvvitel

Irta: *Szántó István.*

### I. BEVEZETÉS.

Minden könyvelési rendszertől megköveteljük, hogy az üzemi tőkék mindenkori nagyságát és azok változását nyilvántartsa és lehetővé tegye a mérleg felállítását az egész üzemre és annak egyes ágazataira is. Csakis így képes a számvevő az üzemet számszerűleg ellenőrizni, a felügyelő azt elbírálni, a kezelő pedig a számadásnyújtotta adatokat a szükséges üzemi változások keresztülvitelénél és az előirányzat elkészítésénél felhasználni.

A különböző gazdasági, ipari és kereskedelmi üzemekben használatos könyvviteli rendszerek a fenti követelményeknek csak részben felelnek meg. Általában elmondhatjuk, hogy minél jobban alkalmazkodik a könyvviteli rendszer az illető üzem sajátosságaihoz és céljaihoz, annál jobban válik be.

A rendszert illetőleg kétségtelenül legtökéletesebb a kettős könyvviteli módszer. Használja is elsősorban a bankvilág, melynek körében kifejlődött olyan mértékben, hogy ma már nélküle alig tudna megélni. De elterjedt innen az egész kereskedelemben és gyáripárban, mindenütt azok adott speciális

követelményeihez idomulva, sőt tért hódít a mezőgazdaságban is. Az erdőgazdaságban való elterjedését irodalmi adatok híján ellenőrizni nem tudom.

Az erdészeti irodalom általában keveset foglalkozik a könyvvitel kérdésével. Legfeljebb kiemeli a használatos rendszer hibáit. Legutóbb ugyan céloz már arra, hogy a kettős könyvvitel még a kincstári erdészetben is mennyire helyén lenne,\* de ez a jelenség sporadikus. Pedig annak elbírálása, hogy az erdőgazdaság mit kívánhat meg könyvelésétől és mely úton éri el azt legcélszerűbben, az erdész feladata. Csak az erdész lehet tisztában az erdőgazdálkodás sajátosságaival, megadott korlátaival és speciális céljaival, amelyekhez az erdészeti számvitelnek alkalmazkodnia kell. Egyébként Enyedi szerint is az erdészeti számvitel reformja „nem annyira számvevőséigi, mint inkább erdészeti szempontból fontos” és ennek tárgyalásánál nem szabad a tisztán számszaki szempontokkal megelégedni.

Az erdőgazdasági üzem tartalmilag is, célját tekintve is nagyon különbözik a kereskedelmi és mezőgazdasági üzemektől. A kereskedő mobil tőkéjének gyors és gyakori forgatásával dolgozik, élesen elválasztott üzemágakban rendszeren a tulajdonos személyes felügyelete alatt. A mezőgazdaságban egyforma jelentőségű a talaj és instrukció értéke, termelése a kereskedőnél lassúbb, de még eléggé ellenőrizhető, egyes üzemágainak produktivitása bár nehezen, de mégis széjjelválasztható.

Az erdőgazdaság a kereskedelemmel szemben csekély forgótőkével, a gazdasággal szemben alárendeltebb jelentőségű talajértékkel dolgozik, ellenben óriási fatőkével, úgy, hogy azt mondhatnók, hogy az erdőgazda nem is annyira az erdőtalajon, mint inkább az azon álló faállománnyal gazdálkodik. Hufnagl\*\* szerint: „... évtizedek már meglévő fanövedékét készen kapja és hozza a nehezen megközelíthető fapiacra s esetleges gazdálkodási hibáival késő generációk érdekét veszélyezteti.” Ezért az erdőgazda üzemének megnyitásakor rendszerint nemcsak gazdálkodásra kész erdőt talál, hanem már meglévő, vagy egyidejűleg elkészítendő üzemtervek előírásai által rész-

\* V. ö. Enyedi János „Erdészeti Lapok” 1923. évf. 336—343. oldal.

\*\* Gutsadministration und Güterschätzung. 1918.

ben adott gazdálkodási kötöttséget is. Főüzemágának, fatermelésének további üzemágakra való szétválasztása nehéz és csakis adott elvek alapján lehetséges; az egyik ágazat feltételezi a többi működését és alig szüntethető be egy is a többi kára nélkül. Viszont mellékhasználatai és melléküzemei eléggé függetleníthetők.

A kereskedő tőkéjének gyors forгатása által aránylag nagy kamatjövedelmet érhet el, a gazda főtőkéjének, talajának értékét már rövid évek alatt is növelheti. Az erdőgazda nagy főtőkéjét csak évtizedek munkájával gyarapíthatja és inkább annak csekélyebb mérvű, de biztos kamatozására törekedhetik.

Ebből következőleg az erdészeti számvitel feladatának csakis úgy felelhet meg, hogy amikor számontartja és ellenőrzi az üzemi tőkét és azok változását, akkor különös tekintettel van azok főtételére, a fatőkére is, továbbá amikor az üzemtől elvárt és általa tényleg produkált jövedelmezőséget összeveti, akkor mindig szem előtt tartja az üzemtervi előírásokat is.

Mivel az erdőgazdaság tőkéje évek alatt alig változik és üzemét az előírások bizonyos keretek közé szorítják, általános az a felfogás, hogy legjobban illik hozzá a kincstári, ú. n. kamerális számviteli rendszer. Pedig kétségtelen, hogy a modernebb, a gazdaságba kereskedelmi szellemet belevívó és annak könnyebb mozgékonyosságát biztosító kettős könyvvitel, főleg a magángazdaságokban, feladatának jobban meg tud felelni, feltéve, hogy azt bevezetésekor szerves összeköttetésbe hozzuk az erdőgazdaság szellemével.

A következőkben megkísérlem legalább alapját lefektetni egy olyan rendszernek, amely a házikézelésű erdőgazdaságra való különös tekintettel számbaveszi a gazdaságban dolgozó tőkét és a lehetőség szerint analizálja azok produktivitását.

Rendszerem alkalmazása feltételezi az egyik fontos erdészeti ágazat, az erdőrendezés támogatását. Ez azonban csak üdvös lehet az egész adminisztrációra, hisz közelebbi érintkezésbe hozza a számvevőséget és vele a központi igazgatást, illetve az erdőbirtokost az erdőrendezéssel, ami nélkül azok nem is boldogulhatnak.

A munkám alapjául választott egy alapkönyves kettős könyvviteli rendszerben annak lényegét illetőleg újítást nem

találunk, de nem is találhatunk. Ami abban a törzsvagyon alapulvételén kívül még szokatlannak tűnik fel, az tisztán a technikai kivitel érinti és az mind az erdőgazdaság követelményeihez való alkalmazkodás következménye. De éppen ezek a jelentéktelennek tetsző apróságok azok, amelyek az ajánlott könyvelésnek a gyakorlatban való bevalását biztosítják.

Bár az ajánlott rendszer az erdőgazdasági és számtechnikai szempontokat véleményen szerint kielégíti, mégsem állítom róla, hogy az tökéletes, ellenkezőleg, azt a tökéletesebb rendszer megalkotásának kiindulópontjául tekintem. Ezért kérem az érdekeltek és az erdészeti számvittel foglalkozók hozzászólását. Elsősorban szívesen venném az erdőértékszámítás elméletével foglalkozók javaslatát a törzsvagyonnak az általam felállított-hoz hasonló és a gyakorlati célt ugyancsak kielégítő oly becslésére, amely az erdőtalaj értékét is tartalmazná és amelynek becsléses megállapítása így *elméletileg is* indokolt lenne, mert a végeredményben mégis csak az erdőértékszámítástan tudományának kell az erdőgazdaság vagyonának meghatározására módot nyújtani.

## II. A LEJTÁR.

Bármily könyvviteli rendszert használjunk is, mindannyi-  
nak közös, sarkalatos kiindulópontja az üzemben fekvő tőkék ismerete. Az üzemi tőkéket mennyiségileg megállapítjuk a leltározással és értékeljük a vagyonbecsléssel. A leltárt feltétlenül felvesszük a számadási időszak elején és végén, szükség esetén pedig bármikor. A vagyonrészeket két osztályba sorozzuk: Aktívok az összes anyagi javak és követelések, passzívok az összes adósságok. Az ezen két osztályba sorozott, számlánként részletezett és értékelt vagyontételek kimutatása a nyitó leltár. Ezt célszerűen két pénzhasábbal látjuk el, hogy az értékeket az első hasádba főkönyvi számlákkal egyező összegűekkel, a másodikba pedig mérlegszámlák szerint összevont összegeikkel állíthassuk be.

Az erdőgazdasági leltár tételeit három csoportba sorozhatjuk: 1. Az ingatlanüzemi tőke, amely áll a törzsvagyonból, a mellékes ingatlantőkéből, az építményekből és az ezekkel összekötött jogokból és terhekből. 2. Az ingóüzemi tőke: gépek,

berendezések, állatok, stb. 3. A forgótőke: az értékesítésre szánt nyersanyagok, félgyártmányok és készpénz, végül az aktív és passzív követelések.

Ha erdőgazdasági tőkéről beszélünk, figyelmünket elsősorban a faállomány értékére kell fordítanunk, mert egyrészt éppen ennek a tiszta jövedelemmel való kamatozása adja a tulajdonképpeni erdőgazdálkodás eredményét és mert másrészt az erdőgazda kezébe helyezett óriási fatőkeérték mellett a többi üzemi tőke és az anyagi munka értéke rendszerint aránylag csekély. Az erdőgazdasági ingatlan üzemi tőkében tehát, bármilyen érték kombinációval állítjuk is be azt számadásainkba, a faállomány tőkeértékének valamilyen formában szerepelnie kell.

A gyakorlatban ezt sokszor a kataszteri tiszta jövedelemből vagy bérjövedelemből levezetett értékkel helyettesítik — elég helytelenül. Sokkal jobb úton járnak a tisztán erdőkitermeléssel foglalkozó üzleti vállalatok, amelyek kettős könyvviteli számadásaikban az áruszámláknak anyagi értékkel való megterhelésére — hacsak nem a fizetett haszonbérösszegeből levezetett egységárrakkal dolgoznak — faértékkombinációt, pl. az előző évi tőárat fogadják el. Fakitermelő vállalatok főtőkéje ugyanis vagy az általuk fizetett haszonbér tőkeértéke, vagy a kihasználásra megvásárolt erdő faállománya. Példájukat elvben elfogadhatjuk.

Mivel azonban a házikezelésű erdőgazdaságnál a fakitermelésen és értékesítésen kívül elsőrendű gazdasági cél még az erdőtalaj értékének emelése és a jövő nemzedékekről való gondoskodás is, azért én az ezeket az erdőművelési és védelmi szempontokat is tekintetbe vevő érték, „az erdőgazdasági törzsvagyon” fogalmát vezetem be legfőbb erdőszeti tőke gyanánt. Ez a törzsvagyon speciálisan erdőszeti könyvviteli fogalom és két tényezőtől áll. Ezek: a talaj és a faállomány produkálta fahozadék tőkeértéke és mint ennek terhe, az erdőfenntartási költségek tőkeértéke.

Ezt az értékkombinációt a következő gondolatmenet igazolja. A rendszeres erdőgazdálkodást többnyire hatóságilag jóváhagyott üzemterv előírásai kötik. Ezek előírják egyrészt a kihasználható famennyiséget, másrészt köteleznek megállapított terület erdősítésére. Sem a birtokos, sem a kezelő nem vág-

hat többet és nem erdősíthet kevesebbet, tehát ezeken a határokon túlmenő gazdasági eredményt nem produkálhat. E tőke értékének hosszabb időszakra szóló és célunknak megfelelő becsléses megállapítása könnyű, mert az ahhoz szükséges adatok minden rendszeres erdőgazdaságban készen feltalálhatók. A törzsvagyron első tényezőjének alapja más nem lehet, mint a kezelő részére engedélyezett évi fahozadék. Az évente kitermelhető fatömeget pontosan megadja az erdőrendezés tízévenkénti üzemátvizsgálási munkálatában. Értékeljük e fatömeget az utolsó évek gazdasági adatai alapján a később tárgyalandó módon kiszámított tőárakkal.

Örökösen fenntartandó erdőüzemről lévén szó, vegyük ezt az eredetileg 10 évre előírt értéket úgy, mintha ennek kellene az egész forduló alatt a jövedelmet szolgáltatnia, tehát tőkésítsük, mint örökös évi járadékot. Mégis, arra való tekintettel, hogy számításunk célja csak a következő 10 évre érvényes törzsvagyron értékelése, amely idő alatt ennek kamata kell, hogy a jövedelmet biztosítsa, tekintjük a törzsvagyont köznapi értelemben vett tőkebefektetésnek és így számoljunk a tőkésítésnél normális kamatlábbal, pl. a Nemzeti Bank mindenkori kamatlábalával.

A talaj és faállomány tőkeértékével, mint az erdőgazdaság legfőbb vagyónállományával szemben áll egy másik törzsvagyontétel, amely nélkül az erdő állandóan jövedelmet nem produkálhat és amelyet a revízió ugyancsak 10—10 évre a gazdaság tehertételeként előírányoz: az erdőfenntartási költség tőkeértéke. Ez alatt értem az újraerdősítési, pótlási, erdőápolási, szóval az összes erdőművelési, továbbá az erdővédelmi és határfenntartási költségeket. Ezek tőkeértéke a passzív leltári értékek között kellene hogy szerepeljen, vagy egyszerűen elhagyható is lenne, ha a tőárak értékét megfelelően csökkentenők. Mégis célszerűbbnek vélem tőkeértékét itten mint a törzsvagyron értékét csökkentő értéket beállítani, mert az egyes erdőgazdaságokra és a 10—10 éves félfordulószakokra nem ugyanazon arányú erdőfenntartási költségek lesznek előírva. Lehet gazdaság, melyet száz meg száz hold új erdősítés kötelezettségével terhelnek meg. Természetszerűleg ennek törzsvagyonyát e tehertételnek megfelelően csökkenteni kell. Ezen erdőfenntar-

tási értéket tőkésítsük, mint előbb a fahozadékok értékét, ugyanazon okoskodás alapján, ugyanoly százalékkal. A nyert két tőkeérték differenciája adja a törzsvagyon értékét.

A gyakorlati keresztülvitelnél a törzsvagyon értékének megállapítása végett kiírjuk a gazdaság kezelésére bízott területek földkönyvéből a művelési ágak szerint elkülönített területek összesítését. A törzsvagyon alapja lesz az erdősült terület, aminek értékét az üzemtervi előírás megadta fahozadéknak és az erdőfenntartási munkálatoknak az előző évek egységáraival való értékeléséből nyerjük.

A törzsvagyon értéke, amíg a kezelés az üzemtervi előírások kereteit betartja, évről-évre csak csekély mértékben változik. Ezért évi változását nehéz is, de felesleges is megbecsülni. Ezt nem is szándékozom figyelembe venni, de annál inkább nagyobb időközökben való változását. Ilyenkor szükséges becsléses értékelése elég, ha 10—10 évente, időközben való ellenőrzése pedig ha 5—5 évente megtörténik. Az értékelés célszerűen összekapcsolható a rendes 10—10 éves üzemátvizsgálási munkálatokkal, annál is inkább, mert egyrészt a felállításához szükséges adatokat a revizionális munkálatok adják meg, másrészt, mert az ilyenkor felmerülő vitás kérdéseknek szakszempontból való elbírálása — véleményem szerint — összevág az erdőrendezőségi hatáskörrel. Itt jelentkezik az erdőrendezőségnek a számvitellel kapcsolatos jelentősége, amit az új üzemrendezési utasítás is elismer, amikor az üzemátvizsgálás alkalmára kötelezőleg előírja a gazdaság pénzügyi eredményeinek kimutatását is. Mellékesen megjegyzem, hogy ebből megfordítva következik az, hogy a pénzügyi eredmények megállapítása csakis az erdőrendezőség felállította alapokon nyugodhatik, mert így képes a revízió a 10 évenkénti vagyonállapotokat egybehasonlítani és a 10 éves gazdálkodás pénzügyi eredményét elbírálni. Itt ismét hangsúlyozom, hogy a törzsvagyonérték nem tudományos, hanem tisztán gyakorlati célokat szolgál és semmi esetre sem erdőértékszámítástani, hanem tisztán könyvviteli fogalom.

Az összes többi művelési ág adja a mellékes üzemi tőkét, amelynek becsléses értékelésére, hogy az egyöntetű legyen, az egyszerűség kedvéért vehetjük a kataszteri tiszta jövedelmet.

Értékeljük azt pl. ennek ötvenszeresével. A mellékes ingatlan üzemi tőke gazdasági eredményét külön egy vagy több melléküzemként, mint mező-, fuvar-, tó- vagy egyéb gazdaságot számoljuk el, aszerint, hogy mekkora azok terjedelme, jelentősége, milyen az instrukciójuk és hogy milyen célokat szolgálnak. Ennek megfelelőleg az egyes építmény, berendezés, forgótőke leltári tételeket is a leltár első oszlopába ezen üzemágak szerinti részértékeikkel vezetjük be.

Mivel már a leltározáskor élesen el kell választanunk a fő- és mellékhasználatokat, továbbá a melléküzemeket, azért itt kell tisztáznunk ezek fogalmát. Számviteli szempontból mellékhasználat csak magáról az erdőterületről normális gazdálkodás mellett elérhető haszonvételek lehet. Ez különben nagyjában egyezik az erdészeti felfogással is. Tudvalevőleg az erdő hasznait a következőképpen részletezzük: *a)* faállományának fahoza-déka; *b)* ugyanannak gyümölcse, magja, kérge, virágja, gyan-tája, lombtermése; *c)* az erdő vad- és halállománya; *d)* a legel-tetés, makkoltatás; *e)* a gyümölcsök, gyomok szedése; *f)* alom-használat; *g)* fűkaszálás; *h)* köztes használat, amennyiben ez tényleg a felújítások érdekét szolgálja.

Ezen belül csoportosíthatjuk a haszonvételeket az *a)*—*b)* alatti főhaszonvételekre és a *c)*—*h)* alatti mellékhaszonvéte-lekre. Mindkét kategória haszonvételei a szoros értelemben vett erdőgazdálkodás tárgyai, mert tényleg mindnek hasznai az erdősült területből erednek. (Ezzel szemben mindazon haszná-latok, melyek területileg elkülöníthetők, így a deputált földek, rétek, legelők, csatolt területek, kőbánya, stb. melléküzemként kezelendők és ezen ingatlanok értéke a már tárgyalt mellékes üzemi tőke.)

Számviteli szempontból azonban a mellékhasználatok és melléküzemek fogalmát továbbmenőleg kell precizíroznunk, ismét erdőgazdasági elvekből kiindulóan. Az erdőgazdaság célja, az erdőterületek használhatóságának állandó és lehető előnyös biztosítása, mindig különös tekintettel van a gazdaság főcél-jára: a fatermelésből nyerhető jövedelemre. Ebből követke-zőleg a számvitelnek is elsősorban a fatermelésből nyerhető jöve-delmet kell elkülönítve kimutatnia, amit csakis úgy érhet el, ha a mellékhasználatokat oly súllyal szerepelteti az erdőterület



jövedelmének megállapításában, amellyel azok ezt — normális gazdálkodást feltételezve — befolyásolhatják.

Mivel azonban a gyakorlatban néha egyes mellékhasználatok normális kereteiket átlépik, külön személyzetet, számbajövő befektetést, nagyobb anyagi munkát igényelnek, azért elvként kell felállítani azt a tételt, hogy az ilyen mellékhasználatok melléküzemként kezelendők, vagyis a mellékhasználatok száma csakis a normális haszonvétel mellett elérhető értékükkel, pl. reális bérjöveldmükkel ismerendők el, tulajdonképpeni gazdálkodási eredményük pedig a részükre külön felfektetett melléküzem-számlán nyerjen elszámolást. Így az ezeket illető leltári tételek is elkülönítve mutatandók ki a leltár első oszlopán.

Az ingatlan üzemi tőke további tételét, a talajon álló épületek és építmények értékét készen kapjuk az erdőgazdasági épületleltárból. Ha ez hiányzik, újonnan fektetjük fel, feltüntetve benne az építmények új értékét és a százalékos elhasználás útján számított jelenlegi értékét.

Az ingó üzemi tőke berendezés-tétele alatt értjük az élő és holt leltárt. Ezt bizton vezeti minden gazdaság leltári könyvében, tehát az ennek alapján újra felveendő és átértékelendő.

A forgótőke több részből áll. Az áruszámlákat illető termelvényeket, anyagokat, terményeket, félgyártmányokat és egyéb készleteket összeszámolással felvesszük és értékeljük a forgalmi, illetve eladási ár bizonyos, mondjuk 80%-os értékével, vagyis olyan egységáron, amelyekkel azok biztosan értékesíthetők lesznek. A pénztárkészlet a pénztárkönyv lezárása után tényleges megolvasással állapítandó meg. Elszámolatlan pénzkidadások és bevételek, adósok és hitelezők kinyomozandók és tényleges fennállásukról, valamint bonításukról meggyőződés szerzendő.

Az így megállapított és jegyzékbe foglalt aktív és passzív vagyon differenciája adja a nyitó tiszta vagyont.

(Folytatjuk.)