
DR. URFI PÉTER

Egy kollektív tudathasadás története*

(A mezőgazdasági üzemtan és számvitel kategóriáinak ellentmondásos fejlődése)

A *hozam*, a *ráfordítás*, a *költség* olyan szavak, amelyek naponta többször is kicsúsznak a szánkón; megszoktuk őket, s mint gyakran látott régi ismerősökkel szokás, nem kérdezzük meg minden találkozáskor: "mi is vagy te valójában?" A kérdés azonban e fogalmak esetében igencsak helyénvaló lenne, hiszen *mindhárom szó két gyökeresen eltérő tartalmat hordoz egyszerre* és ennek megfelelően két különböző kategóriarendszerben értelmezhető: az üzemgazdasági elemzések fogalomrendszerében és a hatályos számviteli szabályok és kategóriák szerint. A két fogalomrendszerben *külön-külön* általában nem okoz konfliktusokat e szakkifejezések *következetes* használata. Gyakran előfordul azonban a "tudathasadásos megoldás" is, amely pl. egy "üzemgazdasági-típusú" definíció és egy "számviteli-típusú" alkalmazás nyilvánvaló ellentmondásában jelenik meg. A két kategóriarendszer óhatatlanul érintkezik egymással (pl. üzemgazdasági számításokat végzünk számviteli adatokkal), s ilyenkor a két fogalomrendszer közti "átjárást" biztosítani kell. Ezt persze nem könnyíti meg, hogy e három kulcsszó hat fogalmat jelöl, s e hat fogalomra épül rá a két különböző mutatórendszer; igazán azonban az teszi bonyolulttá az "átjárást", hogy még a szűkebben vett szakmai szóhasználatban is keveredik e kategóriák elméleti, általános tartalma és specifikus, szabatos meghatározást kívánó változataik értelmezése.

Történeti áttekintés, avagy: *hol van a kutya elásva?*

Az imént vázolt "terminológiai tudathasadás" hosszú folyamat eredménye. Az elmúlt évszázad fontosabb idevágó irodalmának áttekintése *semmit nem old meg ugyan, de majdnem mindent megmagyaráz*, és a jelen állapotok ismeretében azt kell mondanunk: ez sem kevés.

* A cikk nyersanyagául szolgáló tanulmány az OTKA F 016731 sz. kutatási téma fogalomrendszerének megalapozásához készült.

1. A dualizmus és a két világháború közti időszak

Áttekintésünket a *dualizmus korszakával* kezdjük, amely az első hazai üzemtani és mezőgazdasági számviteli szakírókat adta a szakmának, és rögtön olyan jelentős személyiségeket, mint Sporzon Pál és Hensch Árpád. SPORZON (1885., 1890. [1] és [2]) szóhasználatában a *hozam* és a *jövedelem* szinonimák. *Nyers* (bruttó) hozam vagy jövedelem eszerint "mindaz, mit a gazda bizonyos időszak alatt ...termel" (SPORZON, 1890. [2]), *tiszta* (nettó) hozam vagy jövedelem pedig a nyershozamnak az a része, amely "a termelésre fordított összes költség, ú.m. pénzbeli kiadás, készletbeli (anyagbeli) fogyasztás, munkaerők felhasználása s az alkalmazott tőkék utáni kamatok" levonása után megmarad. (SPORZON, 1890. [1]). A szerző által leírt számviteli rendszerben ez a tisztajövedelem közvetett módon, a tavalyi és az idei vagyon szembeállításával, vagyongyarapodásként vagy -apadásként állapítható meg (a vagyonba beleértve a tulajdonosnak kifizetett összegeket is).

HENSCH (1895.) egyrészt szintén a vagyonváltozáson keresztül javasolja meghatározni a tisztajövedelmet, másrészt pedig olyan kalkulációs sémát közöl, amely a halmozatlan (nyers)hozam és a halmozatlan költségek szembeállításával jut el ugyanahhoz az eredményhez. Mindkét szerző lényegében a mai fogalmak szerinti *megtermelt eredményt* érti tisztajövedelem alatt; ehhez igazítják az ajánlott számviteli rendszert és azon belül a vagyon értékelését is. Utóbbi különösen fontos, hiszen a megtermelt eredmény számításához nemcsak a már eladott, hanem a még készleten lévő *eladható* termékeket is piaci áron kell értékelni.

A *két világháború közötti időszak* irodalmában határozottabban szétválik a mezőgazdasági üzemtan általános kérdéseinek tárgyalása az un. "alkalmazott üzemtantól" (JUHOS, 1923.), vagyis a becsléstantól és a számviteltantól. A hozamok, jövedelmek, költségek értelmezése egyértelműen az "alkalmazott üzemtan" művelőinek feladatává vált, s e területről az általános mezőgazdasági üzemtan szakírói - *legalábbis ebben a minőségükben* - látványosan kivonultak* (v.ö. pl. JUHOS, 1923. vagy REICHENBACH, 1930., 1932.). Mivel azonban a két egyre határozottabban elkülönülő *terület* ismerete és művelése egy és ugyanazon *személyben* gyakran mégiscsak egyesült - jó példa erre pl. Juhos Lajos, Kulin Sándor vagy Reichenbach Béla -, a számviteli fogalmak üzemtani alkalmazása nem válhatott konfliktusok forrásává.

Erre az időszakra egyrészt az Ormándy János által kidolgozott mezőgazdasági számviteli rendszer, másrészt az OMGE Számtartási Központjai által elterjesztett Laur-féle számtartás-statisztikai rendszer

* Ebben természetesen szerepet játszhatott az Aereboe-féle iskola hatása is, amely az ágazati költségszámítást csak afféle zavaró tényezőként kezelte, szemben a Laur-iskolával, amely viszont ugyanezt létfontosságúnak tekintette.

nyomta rá a bélyegét. ORMÁNDY (1921.) a tiszta jövedelmet általánosságban a bevételek és kiadások egyenlege, valamint a vagyonsváltás összegeként határozza meg. Könyvének gyakorlati részéből azonban kiderül, hogy az említett "bevételek és kiadások egyenlege" valójában a bevételek és költségek egyenlegét jelentik, amely - kiegészülve a készletváltás értékével (ezt árutermékek esetén piaci áron számítják!) lényegében a mai megtermelt eredmény kategóriájának felel meg. Nagy érdeme ennek a rendszernek az, hogy a tisztajövedelmet az ágazati tisztajövedelmek összegeként is kimutatja.

A Laur-féle számtartás-statisztikai rendszerben (v.ö. JUHOS, 1930. vagy KULIN-MOHACSEK, 1935.) újra találkozunk a *nyershozam* fogalmával, amely alatt itt "azt az összértékgyarapodást értjük, ami egy mezőgazdasági üzemben egy év leforgása alatt új termelés, további feldolgozás, csere vagy újraértékelés következtében előáll." (JUHOS, 1930.). A nyershozam itt egyértelműen halmozatlan hozam, amelyből az *üzemköltséget* levonva megkapjuk a tisztajövedelmet. Az üzemköltség - a nyershozamhoz hasonlóan - szintén halmozatlan kategória, és tartalmazza a vállalkozócsalád bérigényét is. A *termelési költség* az üzemköltségen kívül tartalmazza a "bentfekvő tőkék kamatát" is (KULIN-MOHACSEK, 1935.), a nyershozam és a termelési költség pozitív különbsége pedig nem más, mint "a vállalati tőkék normális kamatozásán felüli u.n. *üzemi nyereség*" (JUHOS, 1930.). KULIN és MOHACSEK (1935.) részletesen is bemutatják a tisztajövedelem számításának Laur-szerinti módszerét, amely az egyszeres könyvvitel logikája szerint a nyershozam megállapításánál a bevételekből, az üzemköltség számításánál pedig a kiadásokból indul ki, de ezeket módosítja a vásárolt készletek és a saját termelésű készletek (piaci áron számított) készletváltásával, illetve néhány más, itt nem részletezhető tétellel, s így - meglehetősen bonyolult úton ugyan, de - eljut odáig, hogy adott év hozamából az adott év költségeit levonva szintén egy megtermelteredmény-kategóriát mutasson ki. (Hasonló törekvést tapasztalunk CSABAI [1929.] munkájában is, bár más a "jövedelmi mérleg" szerkezete.)

A két világháború közti szakirodalom áttekintését lezárva ki kell emelnünk egyrészt azt, hogy e korszakban nem létezett kötelező számviteli értékelési módszertan és számlakeret, másrészt azt, hogy valamennyi átvizsgált szakirodalmi forrás a mai fogalmak szerinti *megtermelt eredmény* kimutatását szorgalmazta és ehhez idomuló könyvelési és értékelési rendszert javasolt.

2. Az ötvenes-hatvanas évek

E korszak szakirodalmában - ha most eltekintünk az itt-ott túltengő ideológiai töltéstől - három lényeges változás óhatatlanul felkelti a figyelmünket. Az *első* az, hogy egyértelműen folytatódik az üzemtan és a számvitel elkülönülése, de már hiányoznak azok a személyiségek, akik - mindkét területet jól ismerve és művelve - összekötnék azokat, feloldanák a

fogalmi feszültségeket. A *második* az, hogy az üzemtan művelőinek figyelmébe ismét a hozam, költség, jövedelem értelmezése felé fordul. A *harmadik* változás talán a leglényegesebb: a számvitel által kimutatott kategóriák tartalmát ebben az időszakban már jogszabályok határozzák meg, és szavatolják azt a kötelező értékelési előírásokkal és számlakeretekkel.

A szakirodalomban ugyanakkor ebben a korszakban sem egységes az egyes szakkifejezések használata. A *hozammal* egy nagy lélegzetű elemző munkában (NAGY, 1957.) mint az előállított termékek és szolgáltatások természetes mértékegységben vagy gazdaságtechnikai mérőszámokkal kifejezett mennyiségével találkozunk. NAGY (1957.) használja még a "pénzhozam" kifejezést, amely a pénzben mért hozamnak, és a termelési értéket, amely a gazdaság összes pénzhozamának felel meg. Egy néhány évvel későbbi mértékadó üzemtani tankönyv szerint a hozam "meghatározott időszak alatt előállított javak (termények, élőállatok, állati termékek) és szolgáltatások ... természetes mértékegységben kifejezett mennyisége" (DOBOS et al., 1965.), a termelési érték pedig a hozam pénzben kifejezett értéke. Ugyanebben a munkában néhány oldallal arrébb már "hozamok és szolgáltatások" kifejezéssel találkozunk, jellemző példaként arra a bizonytalanságra, amely a hozam szó használatát jellemzi e korszakban (és azóta is). Mindkét idézett munka különös figyelmet szentel a hozam, ill. termelési érték halmozott és halmozatlan, bruttó és nettó megközelítésének, nem említi viszont azokat a teljesítményeket, amelyek természetes mértékegységben nem mérhetők (pl. saját kivitelezésű beruházás). GÖNCZI et al. (1967.) könyvében a hozamnak az előbbiekkal lényegében megegyező, a termelési értéknek viszont tágabb értelmezésével találkozunk; eszerint a termelési értékbe nemcsak az előállított termékek és szolgáltatások pénzben kifejezett értéke tartozik bele, hanem az un. "különleges hozamok" is, amelyek alatt "nem termelő-szolgáltató forrásból származó összegeket értünk (pl. kötbér, biztosítási díjösszeg, kártérítés stb.)." (Újabb példa a hozam szó körül kialakult bizonytalanságra, hiszen ugyanezen könyv definíciója szerint hozam "alatt az előállított termék volumenét értjük".)

GYÖRGY (1957.) meghatározása szerint az "*üzemi teljesítmények* ... az üzem, illetve egyes termelőrészelei által előállított termékek vagy teljesített szolgáltatások, függetlenül az előállítás céljától (eladás vagy felhasználás) vagy készülségi fokától (befejezett, befejezetlen) ... A *hozam* az előállított üzemi teljesítmények értéke." Ami tehát az előzőleg idézett munkákban hozam, az itt üzemi teljesítmény, ami pedig termelési érték, az hozam. GYÖRGY (1964.) néhány évvel későbbi megfogalmazása szerint *hozamon* "a számvitelben az előállított termékek értékét, *teljesítményértéken* pedig a szolgáltatások és a befejezetlen termelés pénzben kifejezett értékét értik." Érzékelnünk kell azonban, hogy a hozam értelmezése a számviteli szakirodalomban sem volt egységes. FERENCZ és GÖNDÖR (1964.) ANGYAL et al. (1960.) munkájával egybehangzóan *hozamnak* csak a természetes mértékegységgel megmérhető,

készletezhető termékeket tekinti, *szolgáltatásnak* a nem készletezhető, de gazdaságtechnikai mérőszámokkal kifejezhető teljesítményeket, *teljesítményértéknek* pedig "az egyetlen mennyiségi egységgel egyáltalában nem vagy legalábbis nem egyértelműen kifejezhető teljesítmények pénzben kifejezett értékét".

Az eddig vizsgált korszakok közül itt találkozunk először a *ráfordítás* fogalmával is, amelyet az egyes szakírók már ekkor sem egyöntetűen értelmeznek. DOBOS et al. (1965.) üzemtani értelmezése szerint a "hozamok és szolgáltatások előállítása érdekében felhasznált élő- és tárgyasult munka természetes mértékegységben kifejezett mennyisége a *ráfordítás*. A ráfordítások pénzértéke a termelési költség." GÖNCZI et al. (1967.) - utalva arra, hogy e területen "nincs teljes terminológiai egyetértés" - ráfordítás alatt "a termelés (szolgáltatás, forgalom) érdekében teljesített élő- vagy holtmunka-befektetést", költség alatt pedig a ráfordítás pénzben kifejezett teljes összegét érti. E meghatározások különböznek DOBOS et al. (1965.) ráfordítás-fogalmától, mert hangsúlyozottan kiterjesztik azt a *forgalomra* is, és az alább ismertető számviteli költségfelfogástól, mert a ráfordítás pénzben kifejezett *teljes* összegét tekintik költségnek. Eszerint ráfordítás és költség csak a számbavétel módjában tér el (ezzel azonos értelemben használja e fogalmakat NAGY [1968.] is). Szinonimaként találkozunk a két szóval ZEMPLÉN (1964.) könyvében, amely szerint a "termelés érdekében felhasznált élő- és holt munkának pénzben kifejezett értékét *ráfordításnak*, *termelési költségnek* nevezzük."

GYÖRGY (1957.) FOGARAS és HORVÁTH (1959.) mértékadó munkájával egyezően már nem tekinti azonos tartalmúnak a két fogalmat. "A költséggel rokonfogalomként - a német nyelvű üzemgazdasági irodalom nyomán - nálunk is használják a »ráfordítás« fogalmat, annak ellenére, hogy a két fogalom általános értelmezése nem fejezi ki a közöttük fennálló eltérést." (GYÖRGY, 1957.) "Gazdasági céljaik megvalósítására a vállalatok eszközöket használnak fel. *Ezeket az eszközfelhasználásokat ráfordításoknak nevezzük. ... A termelésre fordított élő- és holtmunka ... pénzben kifejezett összegét termelési költségeknek nevezzük. ...* A ráfordítások és költségek azonos fogalmú meghatározása azonos közgazdasági tartalmukon alapszik. A vállalati elszámolásokban azonban - gyakorlati megfontolások következtében - a ráfordítások és költségek fogalma nem mindig esik egybe. Előfordulhat olyan ráfordítás ..., amelyet a vállalat nem a termelési költségek között (tehát nem az önköltség terhére) számol el, hanem mint vállalati eredményt csökkentő veszteséget mutat ki. (Ezek az ún. üzemkörön kívüli, neutrális ... ráfordítások, veszteségek, amelyek ellentétei lehetnek az üzemkörön kívüli, neutrális ... nyereségek ...) Ilyen értelemben tehát a gyakorlatban nem minden ráfordítást számolunk el egyben költségként is, tehát a ráfordítás tágabb fogalom, mint a költség." (FOGARAS-HORVÁTH, 1959.) Eszerint tehát a ráfordítás nem

csupán mérés módjában tér el a költségtől, hanem az eszköz- és élőmunka-felhasználás tágabb körét jelöli, s itt a "vízválasztó" egyben az önköltségbe beszámító eszköz- és élőmunka-felhasználás határa is. Az e korszakra jellemző számviteli szabályok szerint megállapított önköltség a gazdasági általános költségeket is tartalmazó *teljes önköltség*, tehát az említett "üzemkörön kívüli ráfordítások" köre a későbbi korszakokhoz viszonyítva szűknek tekinthető.

Az állami gazdaságokban a hozamokat ebben a korszakban központilag előírt, rögzített elszámolóáron értékelték, a belső szolgáltatásokat és teljesítményértékeket pedig teljes önköltségen, eredménytartalma tehát gyakorlatilag csak a szűkebb értelemben vett, elszámolóáron értékelhető - eladható, készletezhető - hozamnak volt. Az ily módon meghatározott hozamok, szolgáltatások és teljesítmények összegéből levonva teljes önköltségeik összegét - a termelési költséget - az ún. *üzemi eredményt* kapták meg. Ugyanakkor meghatároztak egy *értékesítési eredmény* nevű kategóriát is mint az árbevétel és az értékesített termékek, szolgáltatások elszámolóáron számított értékének különbségét. Ez a sajátos megtermelteredmény-kategória és realizálteredmény-kategória kiegészült az *egyéb eredményekkel* (az eddigiek során figyelembe nem vett eredménynövelő és -csökkentő tételek különbségével), s e három eredmény összege alkotott egy részben megtermelt-, részben realizált-, részben egyik-sem-eredményt az állami gazdaságokban (a termelőszövetkezetek által kimutatott eredmény ezzel nem vethető össze, hiszen számításakor sem munkabéreköltséget, sem értékcsökkenést nem vettek figyelembe).

Felmerülhet az olvasóban egy újabb értelmezési probléma is az előbbi idézetek nyomán: az *eredmény* és a *jövedelem* szavak viszonya. Az utóbbi két fogalmat egyes szerzők szinonimaként használják, más szerzők következetesen *csak egyik* szót használják (a számviteli szakmunkákban *eredményt*, az üzemgazdasági szövegekben *jövedelmet* találunk), megint mások a *jövedelem* - mint általános (marxista) politikai gazdaságtani kategória - *egyik mutatójaként* fogják fel az *eredményt*. Utóbbi szerzők (pl. FEKETE, 1965., VÁGI, 1968.) a költség, termelési érték, bruttó és nettó jövedelem vállalati kategóriáit próbálták a marxi értéktörvény (a " $c + v + m$ ") szerint is értelmezni, bár ez természetesen csak kompromisszumok árán volt lehetséges és helyenként éles vitákhoz vezetett (itt csak utalunk pl. a FEKETE Ferenc [1965.] és LÁSZLÓ János [1970.] között kialakult mély nézetkülönbségre a szövetkezeti tiszta jövedelem kérdésében).

A korszak áttekintését összefoglalva azonban megállapíthatjuk, hogy bár az egyes kategóriák értelmezése nem egyöntetű az üzemtani és számviteli szakirodalomban (sőt, ez utóbbin belül sem), ez még nem okozott mélyebb konfliktusokat, talán elsősorban azért, mert az üzemtani irodalomban elterjedt jövedelemfogalom (termelési érték mínusz termelési költség) lényegében az

említett üzemi eredménynek (DOBOS et al. [1961.] fogalmazásában "üzemi jövedelemnek") felel meg.

3. Az "új gazdasági mechanizmustól" a rendszerváltásig

A *hetvenes-nyolcvanas évek* szakirodalma az előző korszakhoz viszonyítva két igen jelentős változtatást tükröz. Az *első* az addigi számviteli eredménykategóriák felváltása egy viszonylag egységes realizáteredmény-kategóriával, amely az 1968-ban bevezetett "új gazdasági mechanizmus" nyereségközpontú logikájába jobban beleillett. A *második* az előállított eszközök, szolgáltatások értékelési szabályainak változása. Az eddig áttekintett egy évszázad folyamán mindvégig a *megtermelt eredmény* kimutatására irányuló törekvés volt jellemző. Ehhez igazodott a számviteli elszámolások rendszere és az eszközök értékelése. Az ötvenes-hatvanas években ugyan kimutatták az árbevételben realizálódó eredményt, de ez meglehetősen felemás módon történt és a megtermelt eredmény dominanciája mellett csak másodlagos jelentőséggel bírt.

Az "új gazdasági mechanizmus" bevezetését követő számviteli változások egyrészt közelebb hozták a termelészövetkezetekben és állami gazdaságokban meghatározott eredményeket, mivel elismerték a termelészövetkezetek munkadíj-költségeit és amortizációját, másrészt mindkét vállalati szektort alaposan eltávolították korábbi eredménykategóriáitól azáltal, hogy a vállalati eredmény meghatározását az értékesítési eredményre alapozták (v.ö. pl. SZAKONYI, 1970., BENEDEK, 1972. vagy PAPP, 1975.); ez az értékesítési eredmény azonban már más tartalmú volt, mint hasonnevű elődje az ötvenes-hatvanas években. "*Az értékesítési eredményt megkapjuk, ha az eladott termények, termékek, állatok stb. nettó eladási áron számított összegéből az eladott termények, termékek, állatok stb. önköltségét levonjuk.*" (PÁLI, 1973.) A definícióban szereplő "önköltség" ebben az időszakban (a termelészövetkezetekben 1971-től, az állami gazdaságokban 1976-tól) már nem a teljes, hanem a *szűkített önköltséget* jelentette (ez a közvetlen költségeket és a főágazati általános költségeket tartalmazta, a központi irányítás általános költségeit azonban nem). Az értékesítési eredmény számításakor tehát a nettó árbevételekből levonták az értékesített termékek, szolgáltatások szűkített önköltségen számított értékét, valamint a központi irányítás fel nem osztott költségeit. A vállalati eredmény az értékesítési eredménynek, "*valamint az elkülönített nyereségeknek és elkülönített veszteségeknek együttes összege*" (PÁLI, 1973.).

A számviteli eredmény tartalmának ez a jelentős változása azonban ebben az időszakban még nem vezetett a *ráfordítás* és *hozam* fogalmának átértelmezéséhez; megfigyelhetjük mindegyik korábbi megközelítés továbbélését, bár a kategóriák alapértelmezése és mindennapi alkalmazása között gyakrabban fedezhetünk fel eltéréseket. Ezek az eltérések részben a saját termelésű készletek szűkített önköltségen történő értékelésével függnek össze;

nyilvánvalóan más tartalmú termelési értéket - és ebből származtatva más tartalmú *megtermelt eredményt* - kapunk akkor, ha az előállított termékek egy részét (a még nem realizált készleteket) nyereséget is tartalmazó áron értékeljük, mint akkor, ha ugyanezen készleteket a teljes önköltségnél is alacsonyabb szűkített önköltségen vesszük figyelembe (a szűkített önköltségen történő készletértékelés és a termelésiérték-számítás problémáival foglalkozik e korszakban pl. SUTUS [1976.]).

DOBOS és TÓTH (1975.) definíciója szerint a *vállalati jövedelem* "a vállalati termelésben előállított termékek és szolgáltatások vállalati szinten realizálható pénzértékének, vagyis a termelési értéknek ... és a vállalatot terhelő termelési költségnek ... a különbözete ... *Jövedelem általában* ... az az érték, amely az újratermelés folyamatának biztosítása mellett, a tiszta vagyonszökkenése nélkül többletként jelentkezik. *A veszteség* negatív előjelű jövedelem. ... *A különböző jövedelem-kategóriák tartalma attól függően változik, hogy a termelési értékből milyen termelési költségek kerülnek levonásra.* ... *A vállalati jövedelem alapkategóriái:* a nyereség és a bruttó jövedelem. ... A termelési érték ... és a teljes (munkadíjat is tartalmazó) termelési költség ... különbözete a nyereség ... A nyereséget nettó, illetve tiszta jövedelemnek is nevezik. ... A termékek, szolgáltatások előállítása érdekében konkrét formában felhasznált tárgyasult és élőmunka természetes mértékegységben kifejezett mennyisége a *ráfordítás*. *A termelési költség* a ráfordítás pénzértéke." Nem véletlenül idéztük ilyen hosszan és szó szerint ezt a tankönyvet, úgy gondoljuk ugyanis, hogy fordulópontot jelöl a számviteli és vállalatgazdasági fogalomértelmezések eltávolodásában. Az idézett (és még a továbbiakban idézendő) számviteli megközelítésektől az imént bemutatott definíció-sor nyilvánvalóan nemcsak a bonyolult kategóriák oktatási célokra történő leegyszerűsítése miatt tér el, hanem tudatos, a számvitel változékonyságát fel nem vállaló *koncepció* rejlik a különbségek mögött. Nem marad kétségünk ezzel kapcsolatban akkor, ha a szerkesztőpáros kilenc évvel későbbi (DOBOS - TÓTH, 1984.) vagy DOBOS et al. (1964.) tizenegy évvel korábbi munkájával vetjük össze a definíciókat, s tapasztaljuk, hogy itt *egy üzemtani iskola törekszik arra, hogy fenntartson egy stabil fogalomrendszert*. Ez a fogalomrendszer elsősorban megtermeltermék-központú, hiszen ez a kategória illeszthető jobban egyrészt a népgazdasági termék-számítási eljárásoknál használt *fogalmakhoz* (v.ö. pl. LÓKÖS, 1984.), bár e fogalmak 1968. után kialakult *konkrét számítási módjához* már kevésbé (v.ö. pl. ÁRVAY, 1973.), másrészt a vállalati gazdaságtan meghatározó szegmensét alkotó termeléselmélethez vagy az ágazati költség-jövedelem vizsgálatokhoz (a számviteli adatok ágazati elemzésekre való felhasználásának problémáiról ír pl. FEKETE et al., 1984.). A költségek és ráfordítások azonos tartalmú megközelítésével találkozunk CSETE et. al. (1974.) és SZÉNAY (1976.) vállalatgazdaságtani, illetve agrárgazdasági munkáiban.

Nincs összhangban azonban sem az eddig idézett gazdaságtani, sem a később bemutatandó számviteli definíciókkal VÁGI (1972.) megközelítése, amely szerint termelési költségen "a ráfordításokkal kapcsolatos kiadásokat értjük". VÁGI (1972.) ugyanakkor hangsúlyozza, hogy nem minden "ráfordítási kiadás tekinthető ... költségnek. Egyrészt vannak olyan kiadások, amelyek nem költségként kerülnek elszámolásra, hanem az eredmény terhére. Másrészt a ráfordítások és költségek azért sem esnek pontosan egybe, mivel költségen mindig az adott időszak termelését terhelő ráfordításokat értjük, s attól függetlenül, hogy a ráfordítás az előző időszakban, a tárgyidőszakban, vagy a jövőben merül fel." Szó szerint idéztük a meghatározást, hiszen két okból is figyelemre méltó: egyrészt a definícióban költség és kiadás mintegy összemosódik, másrészt viszont megjelenik a költségek és ráfordítások megkülönböztetése a felmerülés éve szerint, ami majd a kilencvenes években válik általánossá a számviteli irodalomban - igaz, más értelemben.

A számvitel szóhasználata eközben - elsősorban a gyorsan módosuló jogszabályok hatására - egészen másfelé mozdult el, és ez az irány korántsem a stabilitás és egyértelműség volt. A szakirodalomban továbbéltek ugyan a korábbi fogalmak, sőt, ezek *általános definíciója* is a régi maradt (v.ö. pl. FERENCZ, 1979., PÁLI, 1982. vagy SZTANÓ-MIKLÓSYNÉ, 1990.), ugyanakkor azonban e fogalmak *konkrét* tartalma jogszabályfüggően módosult. Az ötvenes-hatvanas évek áttekintésekor már utaltunk a *jövedelem* és *eredmény* kategóriáknak a marxi értéktörvényen alapuló megkülönböztetésére, s ezzel a hetvenes években is találkozunk: "A vállalati nyereség és a vállalati jövedelem fogalmának tartalma közötti különbözőséget teljesen a társadalmi termelés és annak részét képező vállalati termelés összefüggésének vizsgálata alapján határozhatjuk meg. ... Az időszak alatt termelt összes hasznos, kész, félkész, befejezetlen termék és szolgáltatás áron számított értéke a *termelési érték*. ... Ahhoz, hogy jövedelem jöjjön létre, a megtermelt termékek értékének többnek kell lennie a termékek előállításához felhasznált, illetve elhasznált termelőeszközök értékénél, valamint a szükséges munkadíjazásra fordított összegnél (A szükséges termék értékénél.) Az ezután maradó rész a megtermelt többletermék, illetve a *vállalati jövedelem*. ... a *vállalati nyereség nem egyéb, mint a vállalat által megtermelt többletermék értékének a központosított jövedelemmel, valamint a termelési költségnek nem tekintett kiadásokkal és egyéb bevételekkel módosított összege.*" (GÖNDÖR, 1972.) Az itt említett *megtermelt* eredmény a továbbiakban természetesen összeütközésbe kerül az "új mechanizmus" *realizálteredmény*-kategóriájával, s ezt az ellentmondást GÖNDÖR (1972.) egy táblázatban úgy oldja fel, hogy az adott évben *realizált* termékekre vonatkoztatja a "c + v + m" kategóriákat. Az átjárás a realizált eredmény és a "többletermék" között azonban korántsem olyan kézzelfogható, mint a megtermelt eredmény és a "többletermék" között (a kapcsolat általános bemutatására valószínűleg GÖNDÖR [1972.] is ezért választotta inkább a

megtermelt eredményt), s ez ebben a marxista ideológiától még korántsem mentes korszakban minden bizonnyal hozzájárult ahhoz a fogalmi elbizonytalanodáshoz, amelyet a jogszabályok gyakori változása (beleértve a jogszabályok által használt elnevezéseket is) okozott.

A számviteli szakírókban - s ez is a korszak új vonása - kialakult egy óvatos magatartás, amely a "definíciók" új alfajának megjelenésével járt együtt: e "meghatározások" nem adják meg a fogalom konkrét tartalmát, hanem ehelyett a mindenkori előírásokra hivatkoznak. (Hangsúlyoznunk kell, hogy *ez nem a szakírók hibája*, hanem elsősorban a jogszabály-változtatások számlájára írandó.) A következő definíciók ilyen típusúak: "A teljes termelés értékébe tartozik a mezőgazdasági üzemnek mindaz a termelése és teljesítménye, amelyet a szakmai, tervezési, statisztikai előírások szerint az adott időszakban termelési értéknek kell elszámolni." (PÁLI, 1973.) "... hogy mit tekintünk költségnek és mit különféle ráfordításnak, azt a mindenkori számlakeret és a kalkulációs előírások határozzák meg. ... A termelési folyamatban - egy év alatt - előállított értéket a számvitel az *üzemi termelési értékkel* fejezi ki. Mindenkori tartalmát a terv-, illetve mérlegbeszámoló határozza meg." (TÓTH, 1982.) A fogalmak egy része tehát bizonytalanná, "diffúzzá" vált. A jogszabályok *szóhasználata* is hozzájárult ehhez, s talán leginkább a *ráfordítás* szó beemelése a hetvenes évek számlakereteibe a fogalom általános definíciójától eltérő értelemben. Ezekben a számlakeretekben a ráfordítás nem a vállalati működésből eredő összes eszköz- és munkaerő-felhasználást jelenti (és persze főként nem természetes mértékegységben), hanem csupán ezek egy részét, azt, amelyet korábban "üzemkörön kívüli veszteségnek", az önköltség megállapításakor figyelembe nem vehető eszközcsökkenésnek tekintettek. Ezek a "különféle ráfordítások" tehát nem kerültek be az önköltségbe (még kevésbé a szűkített önköltségbe), nem az előállított termék realizálásakor váltak a realizált eredményt csökkentő tényezővé, hanem a realizálás időpontjától függetlenül, felmerülésük évében. A ráfordítások tehát ebben az értelemben egyértelműen az adott év eredményét befolyásoló tényezőként rögzültek a szakemberek tudatában, s ebből az eredményalakító szerepükből nőhetett ki új általános értelmezésük is, amelynek csíráit már ebben a korszakban is megfigyelhetjük: "A köznapi szóhasználat alapján az ember azt hihetné, hogy a vállalat eredménye (nyeresége vagy vesztesége) nem más, mint az üzleti időszakban elért jövedelmek és az ugyanabban az időszakban felmerült költségek különbözete. A valóságban ez nincs így. Az eredmény az időszak jövedelmeinek és azoknak a költségeknek a különbözete, amelyek ezekkel a jövedelmekkel kapcsolatban merültek fel, ezeket a jövedelmeket terhelik. Más kifejezéssel élve azt is mondhatnánk, hogy egy időszak értékesítési forgalmával szemben az értékesített termékeket, szolgáltatásokat, illetve árukat terhelő költségek állnak. Ez utóbbiak összege azonos, több, vagy kevesebb, mint az időszakban elszámolt költségek összege. Az egy időszak értékesítési forgalmát terhelő költségeket ráfordításoknak

nevezzük." (BÁNHIDI, 1986.) A szerző a jövedelem szót a bevételek szinonimájaként használja, az idézet utolsó mondata pedig a ráfordítások gyökeres újraértelmezését jelenti abban az időszakban, amikor az eredeti definíciók is továbbéltek: "A gyakorlatban gyakran keveredik a ráfordítás és a költség fogalma. A ráfordításokat sokféleképpen értelmezik. Általánosan elfogadott az, hogy a ráfordítás az élő- és holtmunka felhasználás természetes mértékegységben kifejezett mennyiségét jelenti. ... A költség a termelési tevékenység során, a termékek előállítása érdekében felhasznált javak és teljesítmények értéke. A ráfordítás pedig a vállalkozás eszközfelhasználása egy adott elszámolási időszakban. (SZTANÓ - MIKLÓSYNÉ, 1990.)

A korszak áttekintését összefoglalva megállapíthatjuk, hogy az "új gazdasági mechanizmus" bevezetését követő számviteli változások - és elsősorban a realizáteredmény-alapú eredmény-megállapítás - előbb az üzemgazdasági és számviteli nyereségértelmezések eltávolodásához vezetett, majd - a nyolcvanas évektől - megvetette a számviteli ráfordítás-fogalom újraértelmezésének alapjait is.

Hol tartunk most?

A kilencvenes években a korábban idézett munkákkal összevethető, átfogó mezőgazdasági vállalatgazdaságtani szakkönyv magyar szerzőktől ez idáig nem jelent meg, ezért ezt az időszakot elsősorban a számviteli szakirodalom alapján tekinthetjük át; a számviteli szakírók munkáiban pedig egyértelműen tükröződik (az évtized elején elfogadott számviteli törvény alapvetően új koncepcióján és szakszavain túl) az a fogalomváltás, amelynek első jelei már a nyolcvanas években megjelentek. Az évtized elején még továbbéltek ugyan a korábbi *általános* ráfordítás-definíciók, az évtized közepére azonban kiderült, hogy ezek nem egyeztethetők össze az eredményszámítás új leegyszerűsített formulájával, amely szerint *az eredmény a bevételek és ráfordítások különbsége*.

TÓTH (1993.) munkájában már megjelenik a ráfordítás szó kettős értelme, de egyik értelmezés sem lép túl a hetvenes-nyolcvanas évek fogalmain: "A ráfordítást, amely kapcsolódik a költségfogalomhoz, kettős értelemben használjuk: 1. A termeléssel összefüggésben munka és eszköz mennyiségi mértékegységben kifejezett felhasználását jelenti. 2. A vállalkozás egésze tekintetében (a vállalkozás eredményének meghatározása szempontjából) egy meghatározott időszak (naptári év) minden eszközfelhasználásának összegét (értékét) értjük. ... A ráfordítás tágabb fogalom, mint a költség, mert tartalmaz olyan eszközfelhasználásokat is, amelyeket nem számolunk el termelési költségként. Vagyis a ráfordítás a költség és az ún. neutrális (semleges) eszközfelhasználás együttes összege." Tartalmában az előbbi definícióval - pontosabban annak második változatával - egyező VERŐNÉ (1995.) értelmezése is.

Gyökeres fordulatot jelent ezzel szemben BARICZ és RÓTH (1996.) felfogása: "A gyakorlatban a költség és ráfordítás fogalmát gyakran szinonim fogalomként használják, helytelenül. A könyvvitelben e két fogalom élesen elkülönül egymástól. ... A ráfordítás a kibocsátott anyagi javak - termékek, teljesítmények - bekerülési értékét jelenti. A ráfordítás tehát az értékesítéshez, az eredmény realizálásához, míg a költség a tevékenység elvégzéséhez kapcsolódó fogalom. A gazdálkodó szerv (összes) tevékenységének természetesen része az értékesítés is. Ebből következően a ráfordítás és a költség szoros kapcsolatban áll egymással és csak idő kérdése, hogy a költségből mikor lesz ráfordítás. Pontosabban fogalmazva: minden költség előbb vagy utóbb ráfordítás lesz. E megállapítás fordítottja azonban nem igaz, mivel a ráfordításnak vannak olyan összetevői, amelyeket korábban költségként soha nem mutattunk ki, hanem azokat közvetlenül az eredmény (kibocsátás) terhére számoltuk el. Összefoglalva a költség és ráfordítás különbözőségét, azt a következők szerint fogalmazhatjuk meg: a költség mindig a tevékenység (termelés) érdekében történő felhasználást, míg a ráfordítás az eredmény (kibocsátás) terhére történő elszámolást jelent." A ráfordítás fogalmának hasonló átértelmezését találjuk SZTANÓ és VÖRÖS (1996.) könyvében: "Azt már rögzítettük, hogy a ráfordítás tágabb fogalom, mint a költség, és azt is, hogy a költség része a ráfordításnak. A két fogalmat gyakran keverik és tévesen szinonim fogalomként használják, jóllehet köztük tartalmi eltérés van. A *ráfordítás*: a költségeken túl egyéb tételeket is magába foglal és az anyagi javak kibocsátásainak a bekerülési értékét öleli fel. A *költség* ezzel szemben csak a termelés érdekében történő felhasználásokat tartalmazza. Vagyis: *amíg a ráfordítás* a vállalkozás működésének egészét szolgálja, annak érdekében merül fel, *addig a költség* csak a termelő folyamatokat alapozza meg, annak érdekében használják fel. A két fogalom kapcsolatát az is bizonyítja, hogy a költség előbb vagy utóbb ráfordítás lesz. Ez akkor történik meg, amikor a terméket, a szolgáltatást eladják. Ekkor a költség az árbevétellel kerül szembe és ráfordítássá válik."

A számviteli szakírók fogalomértelmezése tehát alapvetően megváltozott, ugyanakkor nem találtunk olyan vállalatgazdasági munkát, amelynek kategóriái érdemben összevethetők lennének akár a megelőző korszakok üzemtani fogalmaival, akár a napjainkban használt számviteli fogalmakkal. Az általunk ismert üzemgazdasági szakmunkák a kilencvenes években részben az angolszász irodalomból merítve közölnek a magyar számviteli kategóriákkal nem összehasonlítható eredményértelmezést (pl. SZAKÁL, 1993. [1]), részben kitartanak a korábbi ráfordítás- és hozamfogalmak mellett (pl. SZAKÁL, 1993. [2], HUSTI, 1995), részben pedig számviteli fogalmakat használnak ugyan, de vagy az üzemtani kategóriákkal nem összevethetően (pl. HUSTI, 1995), vagy nem mindig számviteli értelemben (pl. KISS, 1991.).

A kilencvenes évek közepére tehát eljutottunk ahhoz az egyértelmű terminológiai szakadáshoz, amelyet tanulmányunk első bekezdésében vázoltunk. Az alapvető kategóriák kétféle értelmezése egymással párhuzamosan és általában a fogalmak közti "átjárhatóság" biztosítása nélkül él tovább, nem kis zavarokat okozva a szakterülettel most ismerkedők agyában. Az alábbiakban e kétféle fogalomhasználat rövid összefoglalásával próbáljuk érzékeltetni a kialakult helyzet fonákságát.

Az üzemgazdasági felfogás szerint

- ⇒ **hozam** a termelés során előállított termékek és szolgáltatások mennyisége természetes mértékegységben;
- ⇒ **ráfordítás** a hozam előállítása érdekében felhasznált eszközök és élőmunka - szintén természetes mértékegységben;
- ⇒ **költség** a ráfordítások pénzértéke.

A számviteli felfogás szerinti definíciók szorosan kötődnek az **eredmény** fogalmához, amely általános megközelítésben *egyenlő a hozam és a ráfordítás különbségével*. Ebben az általános értelmezésben

- ⇒ **hozam** a vállalkozás működése során egy év alatt elért eszköznövekedések összege;
- ⇒ **ráfordítás** a vállalkozás működéséből eredő eszközcsökkenések éves összege;
- ⇒ **költség** a tevékenység elvégzése érdekében felhasznált munkaerő és eszköz pénzértéke.

A felsorolt definíciók közti különbségek gyökere nagy valószínűséggel az, hogy az üzemgazdasági definíciók egy-egy termelési folyamatból indulnak ki, annak technológiai sajátosságait "fordítják le" gazdasági nyelvezetre, a számvitel viszont vagyioncentrikus, nem egy-egy termelési folyamatban, hanem a vállalat egészében értelmezi e kategóriákat már első megközelítésben is. Az üzemgazdasági felfogás a hozam és ráfordítás meghatározásában hangsúlyozza a természetes mértékegységet, s eszerint *a ráfordítás akkor válik költséggé, ha pénzben fejezzük ki*. A számviteli definíciók magától értetődőnek fogják fel mindhárom kategória pénzértékben történő mérését, s ezek szerint a ráfordítás és a költség nem pusztán mértékegységükben különböznek; *a költség szűkebb eszközfelhasználásokat takar, mint a ráfordítás*, hiszen a költség csak a tevékenység (termelés, szolgáltatás) érdekében történt eszközfelhasználásokat jelenti, míg a ráfordítás a vállalat valamennyi eszközfelhasználását. Még egyértelműbb eltéréseket találunk akkor, ha nem általános értelemben, hanem a hatályos jogszabályok szellemében próbáljuk leírni e kategóriák tartalmát.

A hatályos jogszabályok szerint megállapított eredmény a realizált eredmény eszményi kategóriáját közelíti egy speciális hozamkategória - a bevétel - és a ráfordítások bevételekkel szembeállítható körének különbségeként. Ebben az értelmezésben

- ⇒ **hozam** az adott évben elért bevételekkel mért eszköznövekedés;
- ⇒ **ráfordítás** a bevételekkel szembeállítható eszközcsökkenés, amely nem más, mint az *adott évben kibocsátott* (realizált) termékek, egyéb eszközök, teljesítmények bekerülési értéke (beszerzési vagy előállítási költsége), illetve az *adott évben felmerült* ráfordítások azon köre, amely nem kerülhet be (az értékelési előírásokból következően) a bekerülési értékbe;
- ⇒ **költség** a tevékenység elvégzése érdekében egy év során felhasznált eszközök és munkaerő pénzértéke.

Eszerint ráfordítás és költség már nemcsak az eszközfelhasználás szűkebb vagy tágabb körében különböznek, hanem egy ennél talán még lényegesebb vonásban is: a ráfordítás a bevétellel szembeállítható eszközfelhasználásokat jelenti, s mint ilyen, a kibocsátáshoz, *a tevékenységek eredményének realizálásához* kötődik; a költség ezzel szemben *a tevékenységek elvégzéséhez* kötődő fogalom. Eszerint pedig *a költség - ha bekerül egy-egy termék előállítási költségébe - akkor válik ráfordítássá, amikor ezt a terméket értékesítik*. Az üzemgazdasági megközelítés szerint tehát a ráfordítás válik költséggé, ha pénzértékben fejezzük ki, a számviteli értelmezés szerint pedig a költség válik ráfordítássá, ha belép a realizációs fázisba.

A kialakult állapotokat más szakterületekre vetítve - némi túlzással - ott tartunk, mintha a növénytermesztők a "búza" szó alatt *búzát és paradicsomot*, az állattenyésztők pedig a "tehén" szó alatt *tehenet és anyanyulat* értenének egyszerre. Sorozatosan találkozhatunk - akár egy-egy tankönyvön belül és azonos szerző tollából is - a különböző tartalmú értelmezések párhuzamos - az e fogalmakkal ismerkedő olvasót enyhén szólva összezavaró - használatával. Nem segíti elő az értelmezések letisztulását az sem, hogy a jogszabályok által használt kifejezések is mintegy összemoszák a költség és ráfordítás fogalmát. Ilyen következetlenségnek tartjuk pl. azt, hogy a költségeket *külön-külön* költségnek nevezzük ugyan (pl. bérköltség), egy-egy *költségcsoportot* viszont már ráfordításnak (pl. a bérköltség, a személyi jellegű egyéb kifizetések és a társadalombiztosítási járulék együttesen már a "személyi jellegű ráfordítások" nevet viseli).

Ennek a helyzetnek a kialakításában - tudatosan vagy sodródva - a szakmai társadalom többsége részt vett, s az is egyértelmű, hogy a folyamatot csak ugyanez a szakmai társadalom fordíthatja vissza. A szerző tehát siet hangsúlyozni, hogy e rövid tanulmányban nem *választ* kívánt megfogalmazni, hanem *kérdést*, amely a fonák helyzet tudatosításával talán a megoldás első lépését is jelentheti.

Irodalomjegyzék

1. *Angyal Béla - Kreitzer Mihály - Mahler Sándor*: Mezőgazdasági termelészövetkezetek kettős könyvvitele. Közgazdasági és Jogi Kk., Bp., 1960.
2. *Árva János*: Nemzeti termelés, nemzeti jövedelem, nemzeti vagyon. Közgazdasági és Jogi Kk., Bp., 1973.
3. *Baricz Rezső - Róth József*: Könyvviteltan. Aula, Bp., 1996.
4. *Bánhidi Ferenc*: Könyvelésről és pénzgazdálkodásról vállalati vezetőknek. Közgazdasági és Jogi Kk., Bp., 1986.
5. *Benedek József*: Könyvviteli ismeretek. A termelészövetkezeti főkönyvelők továbbképző tanfolyamának tananyaga III. MÉM Mérnök- és Vezetőtovábbképző Intézet, Bp., 1972.
6. *Csabai Kálmán*: A kisgazda számvitele. "Pátria" Irodalmi Vállalat és Nyomdai Részvénytársaság, Bp., 1929.
7. *Csete László - Gönczi Iván - Kádár Béla - Vadász László*: Mezőgazdasági vállalatok és üzemek gazdaságtana. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Bp., 1974.
8. *Dobos Károly - Jankó József - Tóth Mihály - Vágsellyei István*: Mezőgazdasági üzemtan. Mezőgazdasági Kiadó, Bp., 1961.
9. *Dobos Károly - Jankó József - Tóth Mihály - Vágsellyei István*: Mezőgazdasági üzemtan. Mezőgazdasági Kiadó, Bp., 1965.
10. *Dobos Károly - Tóth Mihály szerk.*: A vállalati gazdálkodás alapjai. Mezőgazdasági Kiadó, Bp., 1975.
11. *Dobos Károly - Tóth Mihály szerk.*: A mezőgazdasági vállalati gazdálkodás alapjai és szervezése. Mezőgazdasági Kiadó, Bp., 1984.
12. *Fekete Ferenc*: 2. Az önköltség-kategória tartalma és a termelészövetkezeti önköltség sajátosságai. In: Erdei - Fekete szerk. Önköltség a szocialista mezőgazdaságban. Akadémiai Kiadó, Bp., 1965.
13. *Fekete Ferenc - Szénay László - Tomka József*: Költség- és jövedelemviszonyok a korszerűsödő mezőgazdaságban. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Bp., 1984.
14. *Ferencz László szerk.*: Könyvviteltan. Tankönyvkiadó, Bp., 1979.
15. *Ferencz László - Göndör József*: Állami gazdaságok könyvvitele. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Bp., 1964.
16. *Fogarás István - Horváth Jenő*: A könyvvitel elmélete. Tankönyvkiadó, Bp., 1959.

17. *Gönczi Iván - Kádár Béla - Vadász László*: Mezőgazdasági vállalatok és üzemek gazdaságtana. Közgazdasági és Jogi Kk., Bp., 1967.
18. *Göndör József*: I. Költséggazdálkodás, önköltség- és jövedelmezőség-számítás. In: A termelészövetkezeti főkönyvelők továbbképző tanfolyamának tananyaga II. MÉM Mérnök- és Vezetőtovábbképző Intézet, Bp., 1972.
19. *György Endre* szerk.: Mezőgazdasági önköltség-számítás. Közgazdasági és Jogi Kk., Bp., 1957.
20. *György Endre*: Mezőgazdasági számviteli ismeretek. Mezőgazdasági Kiadó, Bp., 1964.
21. *Hensch Árpád*: Jóságberendezés- és kezeléstan. Czéh Sándor-féle Könyvnyomda, Magyar-Óvár, 1895.
22. *Husti István*: Mezőgazdasági vállalkozói ismeretek. Agrocent Kiadó, Bp., 1995.
23. *Juhos Lajos*: Általános mezőgazdasági üzemtan. Első rész. Sujánszky József Könyvnyomdája, Keszthely, 1923.
24. *Juhos Lajos*: Kisgazdaságok jövedelmi eredményei az 1929-ik évben. Mérei Nyomda, Keszthely, 1930.
25. *Kiss Lajos*: Vállalati gazdaságtan. Kézirat. Veszprémi Egyetem, Veszprém, 1991.
26. *Kulin Sándor - Mohacsek Lajos*: Egyszerű mezőgazdasági számtartás. Mérei Nyomda, Keszthely, 1935.
27. *László János*: A gazdasági irányítás és a szövetkezetek anyagi érdekeltsége. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Bp., 1970.
28. *Nagy Loránd*: Állami gazdaságok üzemstatisztikája és üzemelemzése. FM Állami Gazdaságok Főigazgatósága. Kézirat. 1957.
29. *Nagy Loránd*: A termelészövetkezetek üzemelemzésének módszerei. Mezőgazdasági Kiadó, Bp., 1968.
30. *Ormándy János*: Mezőgazdasági kettős számtartás. OMGE Könyvkiadóvállalata, Bp., 1921.
31. *Papp László*: A könyvviteli információs rendszer elméleti kérdései. Tankönyvkiadó, Bp., 1975.
32. *Páli László*: A mezőgazdasági nagyüzemek számviteli információs rendszere. Tankönyvkiadó, Bp., 1973.
33. *Páli László*: A mezőgazdasági nagyüzemek számviteli információs rendszere. Tankönyvkiadó, Bp., 1982.
34. *Reichenbach Béla*: Mezőgazdasági üzemtan. I. rész. Pátria, Budapest, 1930.
35. *Reichenbach Béla*: Mezőgazdasági üzemtan. II. rész. Pátria, Budapest, 1932.
36. *Sporzon Pál*: Egyszerű és kettős gazdasági számvitel tan alapvonalai. Eggenberger-féle Könyvkereskedés, Bp., 1890. [1]

37. *Sporzon Pál*: Gazdasági becsléstan. Czéh Sándor-féle Könyvnyomda, Magyar-Óvár, 1885.
38. *Sporzon Pál*: Mezőgazdasági üzemtan. Eggenberger-féle Könyvkereskedés, Bp., 1890. [2]
39. *Sutus Imre*: A termelésiérték-számítás problémái a termelőszövetkezetekben. *Gazdálkodás*. XX. évf. (1976.) 12. 27-33.
40. *Szakál Ferenc*: Vállalatgazdaságtan I. Kézirat. GATE, Gödöllő, 1993. [1]
41. *Szakál Ferenc*: Vállalkozások gazdaságtana. Emberi Erőforrások Fejlesztése Alapítvány, Gödöllő, 1993. [2]
42. *Szakonyi László*: I. A vállalati információs rendszer. In: A vállalat belüli mechanizmus. A vezetőtovábbképző tanfolyam tananyaga V. MÉM Mérnök- és Vezetőtovábbképző Intézet, Bp., 1970.
43. *Szénay László* szerk.: Agrárgazdaságtan I. Kézirat. ATE Gödöllő, 1976.
44. *Sztanó Imre - Miklósyné Ács Klára*: Mezőgazdasági számvitel II. Perfekt, Bp., 1990.
45. *Sztanó Imre - Vörös Miklós*: Számviteli alapismeretek. Saldo, Bp., 1996.
46. *Tóth Pál* szerk.: Mezőgazdasági számvitel, pénzgazdálkodás és ügyvitelszervezés. Mezőgazdasági Kiadó, Bp., 1982.
47. *Tóth Pál* szerk.: Számvitel és pénzgazdálkodás. Mezőgazda Kk., Bp., 1993.
48. *Vági Ferenc* szerk.: Agrárgazdaságtan. Kossuth Könyvkiadó, Bp., 1968.
49. *Vági Ferenc* szerk.: Mezőgazdasági vállalati gazdaságtan II. Tankönyvkiadó, Bp., 1972.
50. *Verő Ivánné*: Az önköltségszámítás rendje. Unió, Bp., 1995.
51. *Zemplén Elemér*: Számviteli és ügyviteli alapismeretek. Mezőgazdasági Kiadó, Bp., 1964.