

**NYUGAT-MAGYARORSZÁGI EGYETEM  
MEZŐGAZDASÁG- ÉS ÉLELMISZERTUDOMÁNYI KAR  
MOSONMAGYARÓVÁR**

**GAZDASÁGTUDOMÁNYI INTÉZET**

**Ujhelyi Imre Állattudományi Doktori Iskola**

Doktori Iskola vezető:

**Dr. Benedek Pál**

egyetemi tanár, intézetigazgató, MTA doktora

**Az állati termék előállítás, feldolgozás és forgalmazás ökonómiai  
kérdései program**

Programvezető:

**Dr. Tenk Antal**

egyetemi tanár, a mezőgazdaságtudomány kandidátusa

Témavezető

**Dr. habil Reke Barnabás**

egyetemi tanár, a mezőgazdaságtudomány kandidátusa

**A SZÁMVITELI ADATSZOLGÁLTATÁS MEGVÁLTOZTATÁ-  
SÁNAK GAZDASÁGI ALAPJAI AZ ÁLLATTENYÉSZTÉSBEN**

Készítette:

Kiss Árpád

Mosonmagyaróvár

2008

**A SZÁMVITELI ADATSZOLGÁLTATÁS MEGVÁLTOZTATÁSÁNAK GAZDASÁGI ALAPJAI AZ ÁLLATTENYÉSZTÉSBEN**

**Írta:  
Kiss Árpád.**

**Készült a Nyugat-magyarországi Egyetem Mezőgazdaság és  
Élelmiszertudományi Kar  
Ujhelyi Imre Állattudományi Doktori Iskola  
Az állati termék előállítás, feldolgozás és forgalmazás ökonómiai kérdései  
programja keretében**

**Témavezető: Dr. habil Reke Barnabás**

**Elfogadásra javaslom (igen / nem)**

**(aláírás)**

**A jelölt a doktori szigorlaton..... %-ot ért el,**

**Mosonmagyaróvár, .....**

**.....  
a Szigorlati Bizottság Elnöke**

**Az értekezést bírálóként elfogadásra javaslom (igen/nem)**

**Első bíráló (Dr. ....) igen/nem**

**(aláírás)**

**Második bíráló (Dr. ....) igen/nem**

**(aláírás)**

**Esetleg harmadik bíráló (Dr. ....) igen/nem**

**(aláírás)**

**A jelölt az értekezés nyilvános vitáján ..... %-ot ért el.**

**Mosonmagyaróvár, .....**

**A Bírálóbizottság  
elnöke**

**Doktori (PhD) oklevél minősítése.....**

**Az EDT elnöke**

## **Kivonat**

A XXI. Században a számviteli információs szolgáltatásnak a mezőgazdasági paradigmaváltás és a globalizáció kettős szorításában kell megfelelnie a piaci szereplők sokféle, változó igényének. Az első a termelési folyamat tényezőinek értékelését, és a közzétett információk szerkezetét és mennyiségét alakítja át. A második a számvitel nemzetközi szabályainak átvételére, vagy legalábbis egyre szélesebb területen a figyelembevételére kényszeríti az egyes államok szabályozását.

A disszertáció az állattenyésztő vállalkozások példáján keresztül vizsgálja az ágazatra jellemző termelési tényezők értékelési és nyilvántartási gyakorlatát, a választási lehetőségeket, illetve a számviteli beszámolók felhasználhatóságát a gazdasági döntések megalapozása, a folyamatok értékelése szempontjából.

## Abstract

In 21st century information service on accountancy shall cover the changing and versatile demands of the market actors under the double pressure of paradigm changes in agriculture and globalisation. The first one transforms the evaluation of the factors of production process and the structure and quantity of published information. The second one urges the countries to adapt international regulations of accountancy or at least to consider them on even larger and larger fields.

On the example of animal keeping enterprises the thesis investigates the evaluation and registration practice featuring production factors of the sector and options of choice as well as the applicability of accountancy reports from the point of view of economic decision-making and process evaluation.

## TARTALOMJEGYZÉK

	<b>Oldalszám</b>
<b>I. BEVEZETÉS.....</b>	<b>17</b>
I.1. Téma aktualitása.....	17
I.2. A kutatás célja.....	21
I.3. Kutatási hipotézisek.....	22
<b>II. SZAKIRODALMI ÁTTEKINTÉS.....</b>	<b>25</b>
II.1. Az állattenyésztés értékelésének feltételrendszere.....	25
II.11. Műszaki jellemzők.....	26
II.12. Állatállomány speciális vagyonelemeinek értékelése.....	29
II.12.1. Immateriális javak.....	33
II.12.2. Tárgyi eszközök.....	35
II.12.3. Készletek.....	38
II.13. A biológiai eszközök és az eredmény kapcsolata.....	39
II.2. Számviteli információk és szolgáltatások jellemzői.....	46
II.21. Számviteli információk és szolgáltatások környe- zetének jellemzői.....	46
II.21.1. A tulajdonosi szerepek hatása a számviteli tevé- kenységekre.....	49
II.21.2. Finanszírozás és likviditás néhány jellemzője a számviteli tevékenység szempontjából.....	51
II.21.3. Az ellenőrzési funkció és a kontrollíng jellemzői számviteli szempontból.....	52
II.21.4. A pénzügyi szervezet funkciói és eszközei.....	54

	<b>Oldalszám</b>
II.22. A Számviteli információk létrehozása és tartalma a vállalkozásoknál.....	60
II.22.1. A vállalkozói vagyon nyilvántartásának kérdései.....	61
II.22.2. A forgóeszközök és a források értékelésének néhány jellemzője.....	69
II.22.3. Az eredményt meghatározó tényezők néhány jellemzője.....	72
II.23. A számviteli információk szerepe a vállalkozások gazda- sági teljesítményeinek megítélésében.....	78
II.23.1. Az eredménykategóriák és a beszámoló kapcsolata.....	80
II.23.2. A vállalkozások értékeléséhez használt mutatószámok jellemzői.....	86
II.23.21. A vagyoni helyzet elemzésének néhány mutatószáma.....	87
II.23.22. A jövedelmi helyzet elemzésének néhány mutató száma.....	88
<b>III. ANYAG ÉS MÓDSZER.....</b>	<b>93</b>
<b>IV. SAJÁT VIZSGÁLATOK.....</b>	<b>97</b>
IV.1. A beszámoló formája, elemei.....	97
IV. 11. A beszámoló tartalma és elemeinek jellemzői.....	98
IV.12. A számvitel szabályozása és a vállalkozások mérete...101	101
IV.13. A megbízható és valós összkép tényezői.....106	106
IV.14. A számviteli információszolgáltatás belső környezete.113	113
IV. 2. Az állatállomány értékelésével kapcsolatos kérdések...117	117

	<b>Oldalszám</b>
IV. 21. Az állatokkal kapcsolatos vagyonelemek az immateriális javak között.....	119
IV. 22. Az állatokkal kapcsolatos vagyonelemek a készletek között.....	124
IV. 23. Az állatokkal kapcsolatos vagyonelemek a tárgyi eszközök között.....	131
IV. 24. Az állattenyésztés mellékterméknek minősíthető hulladékaiknak értékelése.....	144
IV. 3. A számviteli információk felhasználásának értékelése.....	146
IV. 31. A beszámolók elemzésének néhány jellemzője.....	149
IV.31.1. A vagyoni helyzet elemzése.....	151
IV.31.2. Jövedelmezőség vizsgálatok.....	168
<b>V. KÖVETKEZTETÉSEK, JAVASLATOK.....</b>	<b>177</b>
<b>VI. ÚJ ÉS ÚJSZERŰ TUDOMÁNYOS EREDMÉNYEK...179</b>	<b>179</b>
<b>VII ÖSSZEFOGLALÁS.....</b>	<b>181</b>
<b>VIII. KÖSZÖNETNYILVÁNÍTÁS.....</b>	<b>186</b>
<b>IX IRODALOMJEGYZÉK.....</b>	<b>187</b>
<b>X. MELLÉKLETEK.....</b>	<b>207</b>
<b>XI. FÜGGELÉK.....</b>	<b>285</b>

## ÁBRÁK JEGYZÉKE

### Oldalszám

<b>1. sz. ábra</b>	Az állatállomány értékelésének feltételrendszere a felhasznált szakirodalomban.....	25
<b>2. sz. ábra</b>	A tejhasznosítású szarvasmarha populáció szerkezete és termelése.....	27
<b>3. sz. ábra</b>	A tejtermelés és a borjazzatás kapcsolata.....	27
<b>4. sz. ábra</b>	A vágósertés populáció szerkezete és termelése.....	28
<b>5. sz. ábra</b>	A biológiai eszközök kapcsolata a vagyonelemekkel...	33
<b>6. sz. ábra</b>	Az immateriális javak megjelenítésének kritériumai...	34
<b>7. sz. ábra</b>	A tenyészállat állomány változásának tényezői.....	35
<b>8. sz. ábra</b>	A vágómarha és vágósertés termelés biológiai folyamatainak sémája.....	38
<b>9. sz. ábra</b>	A növendék és vágóállat állomány változásának Tényezői.....	39
<b>10. sz. ábra</b>	Az információ áramlása.....	53
<b>11. sz. ábra</b>	A számviteli rendszerhez kapcsolható ellentmondások.....	55
<b>12. sz. ábra</b>	Készletértékelési eljárások és a számviteli alapelvek kapcsolata.....	70
<b>13. sz. ábra</b>	Vágósertés termelés költség szerkezete a volumen függvényében.....	75
<b>14.sz. ábra</b>	A mérleg változatainak összehasonlítása.....	79
<b>15. sz. ábra</b>	NOPLAT számításának módszerei.....	82
<b>16. sz. ábra</b>	Az EVA-számítás sémája.....	83



<b>17. sz. ábra</b> A megtérülési mutatóknál leggyakrabban használt eredmény és vagyon kategóriák.....	90
<b>18. sz. ábra</b> Az állattenyésztő vállalkozások árbevételének változása.....	97
<b>19. sz. ábra</b> Beszámoló felhasználóinak csoportjai.....	106
<b>20. sz. ábra</b> Utókalkulációk gyakorisága.....	115
<b>21. sz. ábra</b> Számviteli adatok alapján készített jelentések gyakorisága.....	116
<b>22. sz. ábra</b> Számviteli információk szerepe a szervezeti egységek értékelésében.....	117
<b>23. sz. ábra</b> A saját termelésű készletek egyszerűsített értékelési eljárása.....	129
<b>24. sz. ábra</b> Tenyészállatok felértékelésének elszámolása tőke-megközelítésben.....	139
<b>25. sz. ábra</b> Tenyészállatok felértékelésének elszámolása bevétel – megközelítésben.....	140
<b>26. sz. ábra</b> Tenyészállatok felértékelésének elszámolása bevétel – megközelítésben és halasztott ráfordítással.....	142
<b>27. sz. ábra</b> Számviteli információk jellemzői az adatok nyilvánossága szempontjából.....	146
<b>28. sz. ábra</b> A beszámoló elemzéséhez használható mutatók csoportosítása.....	150
<b>29. sz. ábra</b> Közvetlenül termeléshez használt eszközök aránya a tárgyi eszközökhöz S1.....	152

## Oldalszám

<b>30. sz. ábra</b> Közvetlenül termeléshez használt eszközök aránya a tárgyi eszközökhöz SZ1.....	153
<b>31. sz. ábra</b> Közvetlenül termeléshez használt eszközök aránya a tárgyi eszközökhöz SZ2.....	153
<b>32. sz. ábra</b> Tárgyi eszközök megújítási mutatója.....	156
<b>33. sz. ábra</b> Tenyészállatok megújítási mutatója.....	157
<b>34. sz. ábra</b> Állományváltás a tenyészállatoknál.....	158
<b>35. sz. ábra</b> Társas vállalkozási formák aránya Magyarországon 2006.....	159
<b>36. sz. ábra</b> Vállalkozások jövedelemtípusú adóinak alakulása.....	165
<b>37. sz. ábra</b> Tőkeáttétel számítási módszerek közti eltérés.....	168
<b>38. sz. ábra</b> A nettó árbevétel és az egyéb bevételek aránya.....	169
<b>39. sz. ábra</b> Közvetett költséghányadok alakulása az S2 jelű vállalkozásnál.....	171

## TÁBLÁZATOK JEGYZÉKE

	<b>Oldalszám</b>
<b>1. sz. táblázat</b> Multifunkciós állattenyésztés elemei.....	18
<b>2. sz. táblázat</b> Sertésenyésztés biológiai szakaszai.....	29
<b>3. sz. táblázat</b> Az állattenyésztés hozamai.....	41
<b>4. sz. táblázat</b> A tenyészállatok értékcsökkenésének tervezéséhez szükséges tényezők átlagos értékei.....	44
<b>5. sz. táblázat</b> Az egy tehénre elszámolt amortizáció három EU tagállamban.....	45
<b>6. sz. táblázat</b> Az érdekhordozók információigényének tartalma..	47
<b>7. sz. táblázat</b> Saját tőke képzés legfontosabb elemei.....	51
<b>8. sz. táblázat</b> Pénzügyi szervezet szerepei a vállalkozásokban...	54
<b>9. sz. táblázat</b> Költségek csoportosítása a tejtermelésben a termelés volumenének változása alapján.....	59
<b>10. sz. táblázat</b> Mérlegelméletek rendszerezése.....	62
<b>11. sz. táblázat</b> Élőtömeg önköltségének meghatározásának módszerei.....	71
<b>12. sz. táblázat</b> A tenyészállatok értékcsökkenési leírásának tervezéséhez szükséges jellemzők átlagos értékei.....	77
<b>13. sz. táblázat</b> Eredményszámításból számítható eredményhányad mutatók.....	88
<b>14. sz. táblázat</b> A vállalkozások üzemméret szerinti csoportosítása a tesztüzemi adatgyűjtésben.....	94
<b>15. sz. táblázat</b> Kérdőív feldolgozási módszerek összefoglalása.....	96

## Oldalszám

<b>16. sz. táblázat</b>	A vállalkozások méret szerinti kategorizálásának módszerei.....	101
<b>17. sz. táblázat</b>	Vállalkozások kategorizálása méret szerint a számviteli törvény alapján.....	103
<b>18. sz. táblázat</b>	Az önköltségszámítás szabályozása a vizsgált vállalkozásoknál.....	105
<b>19. sz. táblázat</b>	Tejkvóta változása 2005-2006-ban.....	120
<b>20. sz. táblázat</b>	Tejkvóta amortizációja a tesztüzemi adatok alapján.....	122
<b>21. sz. táblázat</b>	Felosztott közvetett költségek aránya a teljes önköltséghez.....	126
<b>22. sz. táblázat</b>	Készletérték különbözet aránya a készlet könyv szerinti értékéhez.....	128
<b>23. sz. táblázat</b>	Az időbeli elhatárolások és a működő tőke kapcsolata.....	163
<b>24. sz. táblázat</b>	Adómódosító tényezők az S2 vállalkozásnál...	166
<b>25. sz. táblázat</b>	A jegyzett tőke változása az SZ1 vállalkozásnál.....	167
<b>26. sz. táblázat</b>	Költséghányadok a forgalmi és összköltség eljárással készített eredménykimutatásból 2006-ban.....	171
<b>27. sz. táblázat</b>	Állattenyésztő társas vállalkozások átlagos saját tőke jövedelmezősége a tesztüzemek adatai alapján.....	174

## MELLÉKLETEK JEGYZÉKE

- I. sz. Melléklet** A tejelő tehenek tartásának költsége és jövedelme a társas gazdaságokban
- II. sz. Melléklet** A bikahízlalás (élősúly) költsége és jövedelme a társas gazdaságokban
- III. sz. Melléklet** A kocatartás költsége és jövedelme a társas gazdaságokban
- IV. sz. Melléklet** A sertéshízlalás (élősúly) költsége és jövedelme a társas gazdaságokban
- V. sz. Melléklet** Információigényt meghatározó tényezők
- VI. sz. Melléklet** Adóellenőrzésből összegyűjtött „hibalista” (2 oldal)
- VII. sz. Melléklet** Üzemtani mutatószámok információigényének jellemzői ( 5 oldal)
- VIII. sz. Melléklet** Számvitel határterületéhez tartozó pénzügyi funkciók
- IX. sz. Melléklet** A költségszámítás feladatai és a költségcsoportosítási szempontok összefüggése
- X. sz. Melléklet** A valós értékelés hatóköre ( 2 oldal)
- XI. sz. Melléklet** A piaci érték alkalmazásának okai a mezőgazdaságban (2 oldal)
- XII. sz. Melléklet** A saját termelésű készletek könyvviteli elszámolásának változatai
- XIII. sz. Melléklet** Saját tőke kezelés eltérésének néhány eleme a magyar és a nemzetközi számviteli szabályozásban
- XIV. sz. Melléklet** A hozamok, a bevételek és a ráfordítások kapcsolata az állattenyésztő vállalkozásoknál

- XV. sz. Melléklet** Költségek csoportosítási lehetőségei
- XVI. sz. Melléklet** A pénzügyi kimutatások összefüggései a vezetői döntések tükrében
- XVII. sz. Melléklet** Az összköltség eljárással készített eredménykimutatás jellemzői (2 oldal)
- XVIII. sz. Melléklet** Az eredménykimutatás minimális tartalma az 1. IAS alapján
- XIX. sz. Melléklet** Az eredménykimutatás tartalmi eltérései a magyar és a nemzetközi szabályozás alapján
- XX. sz. Melléklet** A kiegészítő mellékletben közétett információk az állattenyésztő vállalkozások szempontjából fontos eszközcsoportoknál az IFRS-ek szerint
- XXI. sz. Melléklet** Jövedelmezőségi mutatók jellemzői
- XXII. sz. Melléklet** A kiegészítő melléklet kötelező tartalma (10 oldal)
- XXIII. sz. Melléklet** Üzemméret kategória határok az üzemtani vizsgálatok alapján
- XXIV. sz. Melléklet** Számviteli és kapcsolódó szolgáltatások jellemzői
- XXV. sz. Melléklet** Térítés nélkül kapott tejkvóta számviteli elszámolása
- XXVI. sz. Melléklet** Saját termelésű készletek egyszerűsített értékelési eljárása.
- XXVII. sz. Melléklet** Tenyészállat állománynövekedés bemutatása források szerint

- XXVIII. sz. Melléklet** A tenyészállatok állományának és értékének alakulása a vizsgált vállalkozásoknál
- XXIX. sz. Melléklet** A tenyészállatok számviteli elszámolása  
(2 oldal)
- XXX. sz. Melléklet** Anyakoca értékelésének modellezése
- XXXI. sz. Melléklet** Tejhasznosítású tehén értékelésének modellezése
- XXXII. sz. Melléklet** Húshasznú tehén értékelésének modellezése
- XXXIII. sz. Melléklet** Tenyészállatok kivezetésének bemutatása a XXXI. sz. Melléklet adatai alapján
- XXXIV. sz. Melléklet** A vagyoneértékelési módszerek hatásmechanizmusa
- XXXV. sz. Melléklet** Tenyészállatok nem lineáris értékcsökkenésének ábrái
- XXXVI. sz. Melléklet** Eszközök minőségét jellemző mutatók
- XXXVII. sz. Melléklet** Társas vállalkozási formák aránya Magyarországon 2006
- XXXVIII. sz. Melléklet** Saját tőke csoportosítási lehetőségei
- XXXIX. sz. Melléklet** A lekötött tartalék tőketartalékból és eredménytartalékból képzett elemei
- XL. sz. Melléklet** Működő tőke alakulása a vállalkozásoknál  
I. Átlagszámítással
- XLI. sz. Melléklet** Működő tőke alakulása a vállalkozásoknál  
II. Év végi érték alapján
- XLII. sz. Melléklet** Tőkeáttétel alakulása

**XLIII. sz. Melléklet** Az egyéb bevételek elemei a számviteli törvény szerint ( 2 oldal)

**XLIV. sz. Melléklet** Tárgyévi értékcsökkenés aránya a tárgyi eszközök bruttó értékéhez viszonyítva.

**XLV. sz. Melléklet** Eredményelemzés mutatóinak alakulása a tesztállományba bevont vállalkozásoknál (4 oldal)

**XLVI. sz. Melléklet** Eredményelemzés mutatóinak számviteli információforrása (4 oldal)

**XLVII. sz. Melléklet** Egyéb bevételek között elszámolt támogatások szerkezete

**FÜGGELÉK:** Kérdőív (19 oldal)



## I. BEVEZETÉS

### I.1. A téma aktualitása

#### *Mezőgazdaság, mint feltételrendszer*

A magyar mezőgazdaság, és ezen belül az állattenyésztés a globalizáció, a gaia<sup>1</sup> szemlélet által vezérelt, kikényszerített paradigmaváltás szülési fájdalmaitól szenved. Változik a tevékenység súlypontja. A hagyományos élelemtermelés mellett a környezetgazdálkodás, a rekreáció és az energiatermelés is jelentős elemmé válik (Glatz F. 2005). Az élelmiszerbiztonság összetett követelményének erősödése miatt a mezőgazdaságban is határozottabban érvényesül: egy ágazat értékét a társadalmi szükséglet kielégítéséhez való hozzájárulás határozza meg, nem pedig a természeti erőforrások felhasználásának, előállításának nagysága, illetve az előállított termékek szükségleti skálán elfoglalt helye (Fertő I. 1999). A gyakorlatban ennek hatását a vállalkozások a termékszerkezet változásában, az ipari alapanyag- és a bioenergia-termelés súlyának növekedésében tapasztalhatják (Mészáros S. 2006).

A társadalmi-gazdasági környezet átalakulása mellett a mezőgazdasági termelés feltételrendszerét a kereslet-kínálat közti egyensúlyi problémái is rontják. A fizetőképes kereslet növekedése hosszabb idő átlagában elmarad a termeléstől.<sup>2</sup>

A változó feltételrendszerhez a mezőgazdasági vállalkozások is csak a fenntartható gazdálkodással, a fenntartható fejlődés követelményeinek határozottabb érvényesítésével alkalmazkodhatnak. A szemléletmód

---

<sup>1</sup> Gaia szemlélet: Az ipari, technikai forradalmak új szakaszának tekintendő informatikai forradalom.

<sup>2</sup> A világ agrártermelése az elmúlt 15 évben átlagosan évi két százalékkal bővült. (Csáki Cs. 2007)

az állattenyésztésben érvényes fontosabb elemei (Marsalek S. 2006) a szerkezet átalakítása, az energiafelhasználás csökkentése, a további élőhely átalakítási folyamatok szigorú kontrollja (extenzív állattenyésztés).

A globális változás másik vetülete a mezőgazdaság, és ezen belül az állattenyésztés multifunkciós jellegének előtérbe kerülése.

### 1.sz. táblázat

#### Multifunkciós állattenyésztés elemei

Társadalmi, gazdasági funkciók	Termelési funkciók	Környezeti funkciók
Foglalkoztatás és megélhetés elősegítése	Hagyományos mezőgazdasági termelés és szolgáltatások	Táj és tájképi erőforrások javítása, fenntartása
Biztonságos élelmiszer ellátás	Turizmus	Biodiverzitás fenntartása
Megfelelő jövedelem biztosítása	Vendéglátás	

Forrás: Fehér A – Bíró Sz. (2006) alapján saját szerkesztés

Az Unió tagállamaként Magyarország is köteles a közösség rendelkezéseit beépíteni jogrendszerébe. Az állattenyésztés vonatkozásában a helyes gazdálkodási gyakorlat szabályozásának van jelentősége.

A csatlakozás óta az Unió Közös Agrárpolitikája (KAP) is befolyásolja a gazdálkodók információszolgáltatási kötelezettségeit. Elég itt csak a környezetkímélő és extenzív gazdálkodásra, a fenntartható mezőgazdaság támogatására, a teljes szétválasztás igényére, a feltételelességre, vagy a kisgazdaságok általánytámogatására gondolni (Halmai P. szerk. 2002).

Ezek a kiemelt sajátosságok, problémák meghatározzák a számviteli adatfeldolgozás speciális állattenyésztési jellemzőit is (Sztanó I. szerk. 2006).

#### *A gazdasági információs rendszer és a számvitel alapjai*

A tőke szabad áramlása következtében megnőtt a gazdasági információk felhasználói körében a vállalkozáson kívüli szereplők aránya. Ugyanakkor a kialakult helyzettel senki sem elégedett. „Végletekig szabaddá tettük a pályát a vállalkozások számára, hogy fenntartsuk a gazdasági növekedést. Eközben a vállalatvezetők arról panaszkodnak, hogy a kormányzati beavatkozások, a bürokrácia növelése és a jelentési kötelezettségek folyamatosan csorbítják szabadságukat. Nehezményezik, hogy mint nyilvános tőkepiaci szereplőknek túlságosan sok kérdésre kell kitérniük a szöveges jelentésben. Eközben a befektetőknek továbbra sincs fogalmuk arról, hogy mi zajlik a vállalaton belül. A befektetőket semmilyen jel nem figyelmezteti arra, hogy a cég esetleg inkompetens, vagy illegális tevékenységet folytat, vagy mindkettő. Amikor kiderül a turpisság, mint az Enron esetében a befektetőknek és az alkalmazottaknak már túl késő.”(Eliott A.L-Schratt R.J. 2003)

A vállaltvezetők és az alkalmazottak nemcsak a kiadott jelentések, hanem a számviteli szervezettől kapott információk tartalmával és formájával is elégedetlenek.<sup>1</sup> Az ellentétek többnyire kommunikációs problémákra vezethetők vissza. A számvitel sajátos gondolkodásmódja, az információs rendszerben elfoglalt különös helyzete, több ezer é-

---

<sup>1</sup> Cinnamon R.-Helweg-Larsen B. (2005) idéz egy marketingigazgatót: „a pénzügy olyan csoport a folyosó végén, amely visszautasítja a javaslataimat.”

ves történelme erősen specializálódott nyelvezetet, fogalmi rendszert hozott létre. Sokszor a legalapvetőbb közgazdasági kategóriákat is más tartalommal használja, mint a legközvetlenebb kapcsolatban lévő szaktudományok (pl. vállalatgazdaságtan, üzemtan, kontrolling).

A könyvvizsgálat, mint a számvitel egyik részrendszere jól mutatja az elszigetelődés folyamatát. A pénzügyi botrányok hatására a piaci szereplők gyakorlatiasabb, felhasználhatóbb információkat, határozottabb állásfoglalásokat, értékítéleteket várnak. A könyvvizsgáló szakma ezekre az igényekre – saját védelmének növelése érdekében – a tevékenység egységesítésével (standardizálás), a felelősség korlátozásával és áthárításával, összefoglalva a belterjesség fokozásával válaszolt (Fekete I-né 2006a.;2006b; Sipos P. 2006).

A számvitel elméletének és gyakorlatának önálló, néha öntörvényű fejlődése megnehezíti, hogy megfeleljen a vezetők igényei közül a jogosaknak is. A számvitel célja továbbra is az információszolgáltatás a gazdasági szereplők részére, de a gazdasági szereplők halmaza összetett, információs igényük áttekinthetetlenül szerteágazó. A számvitel tárgya a vállalkozások gazdasági folyamatai, de hol van a vállalkozás határa, és hány szereplő érdekeinek eredőjeként jelenik meg? Hogyan lehet ezt a bonyolult, sztochasztikus, dinamikus rendszert elégséges részletezésben, teljeskörűen megfigyelni, lejegyezni, majd jól struktúrált, érthető és világos formában átadni a felhasználóknak? A költői kérdésekben kódolva van a számvitel elméletének és gyakorlatának szükségszerűen öntörvényű fejlődése, mely elkerülhetetlenül újratermeli a konfliktusokat, az érdekellentéteket a piaci szereplőkkel és az adatszolgáltatásban részt vevő partnerekkel.

A számvitel fejlesztését, fejlődését meghatározó keretrendszerben is érvényesíteni kell néhány olyan axiómát, mely a piacgazdaság elterjedése óta rögzült. Az IFRS standardrendszer is kiemelt alapelvként kezeli a megbízható és valós összkép bemutatásának követelményét, vagy a teljesítési szemléletet, mely a vállalkozások számára a kettős könyvvitel alkalmazásának követelményét írja elő (Kapásiné Buza M.-Pankucsi Z. 2003).

Az állattenyésztő vállalkozások szempontjából az IFRS-ek bevezetése miatt felmerülő egyik legfontosabb kérdés: Meddig terjednek a kis- és középvállalkozások lehetőségei kapacitásai? Az ágazatba tartozó gazdasági társaságok döntő többsége ebbe a körbe tartozik. Jelenleg az ilyen vállalkozások nagyobbik része technikai, szervezési és vezetési szempontból sincs felkészülve a standardok alkalmazására (Pankucsi Z. 2006).

## **I.2. A kutatás célja**

A kutatás célja a számviteli adatszolgáltatás használhatóságának vizsgálata az állattenyésztő vállalkozásoknál. Az információk felhasználói a piaci szereplők, akik számára a számviteli törvényben rögzített megbízhatóság és valódiság mellett fontos szempont a használhatóság is.

Az információszolgáltatás minőségét nagymértékben meghatározza az egyes vagyonelemek értékelésének módja. A számviteli törvény és gyakorlat ebben bő választási lehetőséget kínál, és a szakirodalomból is sok hasznos megoldás adaptálható. A dolgozat egy kérdőíves felmérés alapján bemutatja az állattenyésztő vállalkozásoknál jelenleg alkalmazott módszereket, és a gazdálkodási adatok elemzése alapján javas-

latokat fogalmaz meg a megbízhatóbb adatszolgáltatást eredményező módszerekre.

A számviteli információk egyik felhasználója a gazdaságirányítás és a költségvetés. Az Unió tagállamaként még egy gazdaságpolitikai és finanszírozó szervezet támaszt információs igényeket a vállalkozásokkal szemben. A dolgozatban ennek az új szereplőnek a hatását is vizsgálom az állattenyésztő vállalkozások számviteli rendszerére.

A számviteli adatszolgáltatás minőségével és használhatóságával kapcsolatban szinte minden felhasználó komoly, sokféle, sokszor egymásnak ellentmondó kritikát fogalmaz meg. A kutatás célja a számviteli adatszolgáltatás és a felhasználói igények módszeres összehasonlításával legalább a félreértéseken, tájékozatlanságon alapuló problémák kiszűrése, illetve javaslatok kidolgozása a néhány valóban fennálló ellentmondás megszüntetésére.

### **I.3. Kutatási hipotézisek**

1. A biológiai jellemzők figyelembevétele jelentősen javítaná a számviteli adatszolgáltatás valóságtartalmát és használhatóságát.
2. A megbízható és valós összkép minden piaci szereplő számára mást jelent. Ennek a sokféle igénynek a keretjogszabályokkal szabályozott számvitel nem tud megfelelni. A Magyar Számviteli Standardok kidolgozásán és bevezetésén túl szükség van, és lesz a számviteli szolgáltatást végzők nagyobb felelősségvállalására és a vállalkozások egyedi jellemzőit jobban figyelembe vevő információ feldolgozásra és szolgáltatásra.

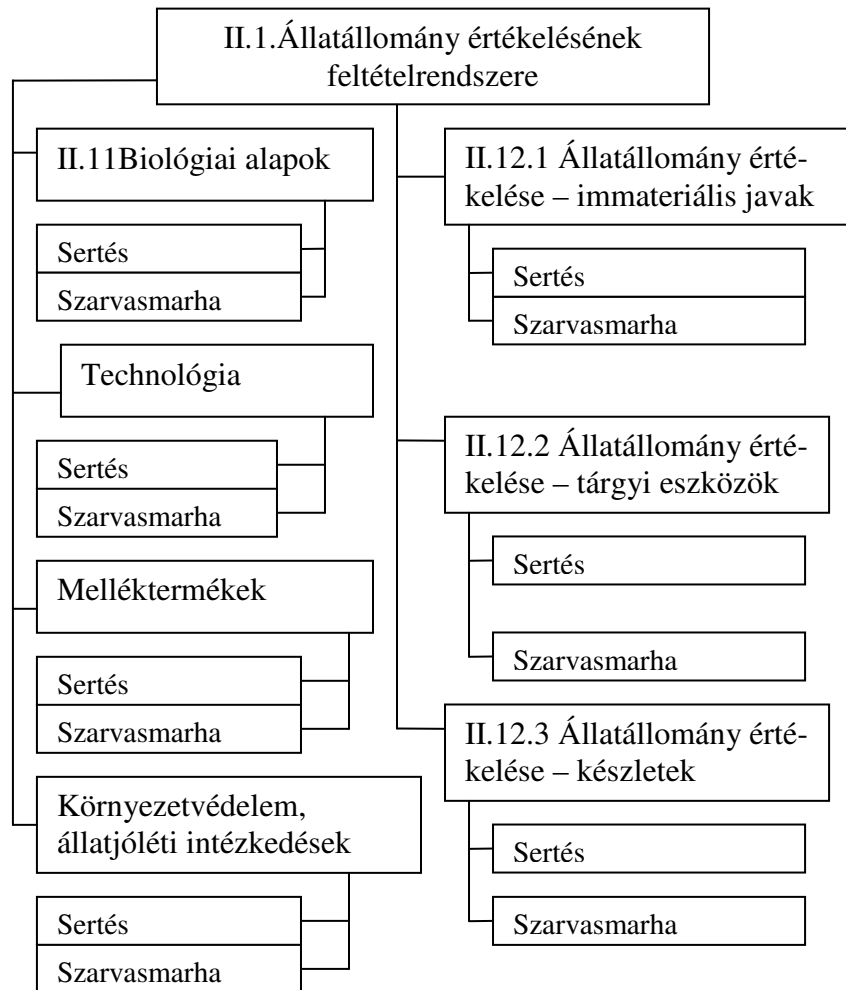
3. A éves beszámolóból a felhasználók egyrészt több információt kapnak, mint amennyire preconcepciójuk alapján számítanak, másrészt a vállalkozások megítélése sokszor csak a nem nyilvános információk felhasználásával lehet objektív.
4. A éves beszámoló felhasználóinak sokfélesége miatt a vállalkozások jobb híján a történelmi tapasztalatok alapján határozzák meg a fontossági sorrendet. Főleg a kisvállalkozásoknál így első helyen továbbra is a költségvetés szerveinek (APEH, VPOP, MVH) igényei állnak.
5. A KAP információigénye nem jelentett jelentős számviteli többletfeladatot az állattenyésztő vállalkozásoknál.
6. A pályázatok összeállításához a számvitel gyakorlatától eltérő szerkezetű és néha tartalmú információkra van szükség.





## II. SZAKIRODALMI ÁTTEKINTÉS

### II.1. Az állatállomány értékelésének feltételrendszere



1.sz. ábra

**Az állatállomány értékelésének feltételrendszere a felhasznált szakirodalomban**

Az állatállomány értékelés ágazati feltételrendszerének változásából felismerhető tendencia a KSH adatai alapján a termelés mennyiségi té-

nyezőinek (állatlétszám, egy főre jutó hústermelés) visszaesése, illetve a minőséget kifejező mutatók javulása vagy stagnálása.

## **II.11. Műszaki jellemzők**

Az állattenyésztés műszaki jellemzői a biológiai alapok, a technológia, a melléktermékek és a környezeti, állatjóléti intézkedések jellemzői alapján ismerhetők meg. Dolgozatomban ezek közül részletesen a biológiai alapokkal foglalkozom.

### *Biológiai alapok*

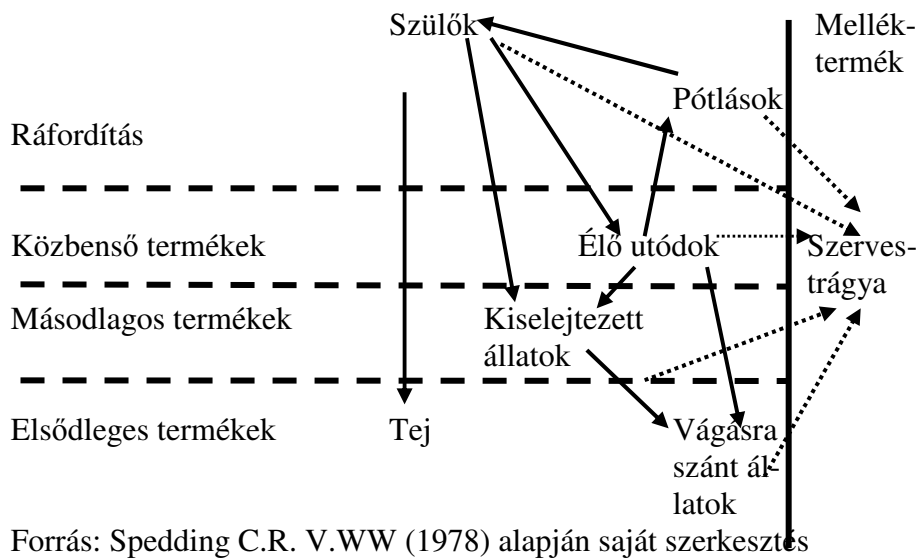
A biológiai alapok vizsgálhatók termelési rendszerként, mint a biológiai eredetű mezőgazdasági termékek előállításának folyamatai, és organikus rendszerként, mint az állatok életjelenségeinek, szervezetének hatása a termelési folyamatokra (Spedding C.R.W. 1978). Az utóbbi határozza meg az elérhető teljesítményeket, az alkalmazható tartási módokat. A szerző szerint a biológiai jellemzők a meghatározó elemei az állattenyésztés folyamatainak<sup>1</sup>, melyek eredményeként valósíthatók meg az ágazat célkitűzései. A gazdasági teljesítmények természeti korlátai pedig az értékmérő tulajdonságok alapján ismerhetők meg.

A tejhasznosítású szarvasmarhatartás célja kettős, szerkezete és kibocsátása a 2. sz. ábra szerint modellezhető. A folyamatot a kettős célra egyszerűsítve és az időtényezőt is figyelembe véve a termelés időbeli lefolyását pedig a 3. sz. ábra alapján lehet szemléltetni<sup>2</sup>.

---

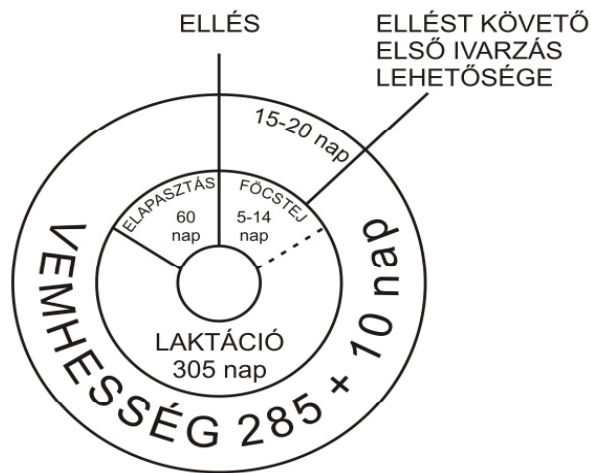
<sup>1</sup> Termékenység, növekedés és fejlődés, szaporodás, kiválasztás, öregedés, halál.

<sup>2</sup> Mindkét ábra a következő oldalon található.



**2. sz. ábra**

**A tejhasznosítású szarvasmarha populáció szerkezete és termelése**



FORRÁS: saját szerkesztés

**3. sz. ábra**

**A tejtermelés és a borjuztatás kapcsolata**

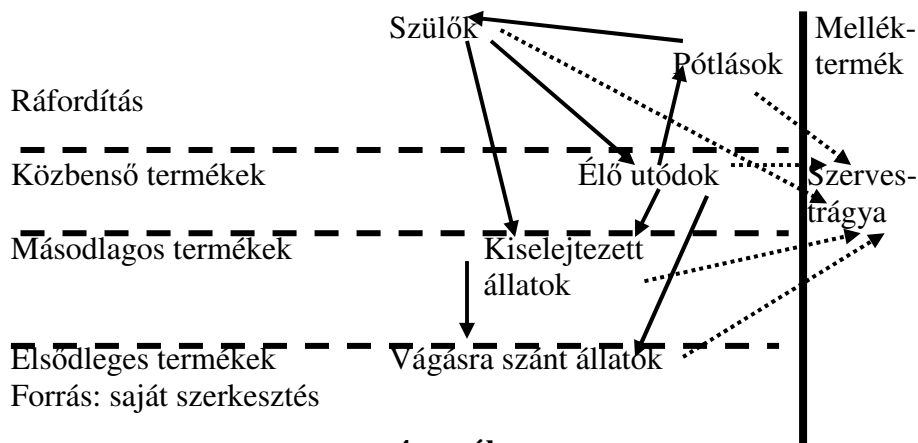
A tejtermelés gazdaságossága a két ellés közötti idő hosszának csökkentésével növelhető, melynek jellemzőit az tenyészállatok értékelése-

kor és az értékcsökkenés módszereinek kiválasztásakor is figyelembe kell venni. Egyrészt a vemhesítés kedvező hatást gyakorol a tejhozamra, mert a laktációs időben, a vemhesség 5-6. hónapjában a tejhozam ugyan csökkenni kezd, de a tej minősége (hasznosanyag tartalma) nő (Pfau E. – Széles Gy. szerk. 2002). Másrészt a szaporulat jelentős, szerintem a jelenleginél jóval magasabb értéket képvisel<sup>1</sup>. A tejhozam az anyaállat életkorának növekedésével jelentősen változik, melyet a kutatások szerint a holstein-friz állományánál a

$$F=22,1*(e^{0,026t}-1,2*e^{-046t})$$

egyenlet fejezi ki, ahol **t** a tenyésztésbe vételtől eltelt évek száma (Spedding C. R.W.1978).

A vágósertés populáció szerkezete és termelése egyszerűbb, mint a tejhasznosítású szarvasmarha állományé.



**4. sz. ábra**  
**A vágósertés populáció szerkezete és termelése**

<sup>1</sup> A vagyontérték megállapításának szempontjait, módszereit a saját vizsgálatok (IV.23. fejezet), a következtetések, javaslatok és az új és újszerű tudományos eredmények fejezetekben ismertetem.

A sertéstenyésztésben a tenyészállatok tartásának egyetlen célja van a szaporítás.

## **2. sz. táblázat**

### **Sertéstenyésztés biológiai szakaszai**

<b>Biológiai szakasz</b>	<b>Szakasz hossza</b>
Választási, búgatási időszak hossza	5 nap
Vemhességi időszak hossza	115 nap
Ellési időszak hossza	5 nap
Szoptatási időszak hossza	28 nap
Biológiai ciklus összesen	153 nap

Forrás: Pfau E – Széles Gy (szerk) (2002)

A ciklus évente 2,1-2,5-ször ismétlődő meg (kocaforgó), és az egy kocára jutó malaclétszám kiszámításánál ezt a mutatót kell az átlagos választási alomszámmal megszorozni.

A kocasüldőket a szakirodalom szerint átlagosan 7-8 hónapos korban, 110-120 kg-os súllyal állítják tenyésztésbe. Az anyakocák selejtezése öt ellés után, három éves korban várható, tehát a tenyésztésben tartás időszaka 2-2,5 év. Erre az időre az anyakocák súlya átlagosan 280 kg (Pfau E.-Széles Gy. szerk. 2002).

## **II.12. Az állatállomány speciális vagyonelemeinek értékelése**

Az állatállományra is érvényesek a mérlegképesség követelményei, tehát az adott eszköznek pénzben kifejezhető gazdasági értékkel kell bírnia, valamint önállóan forgalomképesnek<sup>1</sup>, azaz elidegeníthetőnek kell lennie (Horváth B. 2003). A feltételeket ki kell egészíteni a tulajdonlás és a birtoklás követelményeivel. A számviteli törvény szerint a

---

<sup>1</sup> A szerző is utal arra, hogy az önálló forgalomképesség követelménye a gyakorlatban és az elméletben is sokszor csak korlátozottan érvényesül.

vagyontárgyakat általában a tulajdonjog alapján lehet az éves beszámolóban bemutatni. Az ettől eltérő szabályokat a jogszabály tételesen tartalmazza.

A szabályozás módja egyben az értékelés nehézségeinek egyik oka, mert mint Hámori B. (2003) felhívja a figyelmet, „az emberek azokat a javakat, amelyek a birtokában vannak sokkal magasabbra értékelik, mint amelyeket most kellene megszerezniük.” Ez természetesen igaz a vállalkozásokra is.

A globalizáció miatt keletkezett új követelmények és feltételek részeként a mezőgazdasági vállalkozások számviteli rendszerében is olyan változások fognak szükségszerűen bekövetkezni, melyek lényegesen megváltoztatják az eddigi elveket és gyakorlatot. A multifunkciós mezőgazdaság kialakulása megköveteli a biológiai, természeti, anyagi és nem anyagi folyamatokat jobban követő értéknnyilvántartások alkalmazását, a fenntartható fejlődés hozam és ráfordítás viszonyainak pontos bemutatása érdekében. A multifunkcionalitás ugyanis a termelésen belüli súlypont áthelyeződését is jelenti, nemcsak a vidéki gazdaság összetettségének növekedését. Például az állattenyésztés költségszerkezetében a környezetvédelem, az externáliák súlyának növekedése várható (Fehér A.-Bíró Sz. 2006), és ez meg fogja változtatni az ágazat jövedelmezőségi viszonyait mellett a vagyonhoz tartozó eszközök körét is.

A számvitel nemzetközi szabályozásának hatása már napjainkban sem elhanyagolható. A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS) közvetlen alkalmazása 2005-től a tőzsdén jegyzett társaságok számára kötelező, de egyrészt az Unió tagjaként vállalt kötelezettsé-

günk értelmében a hazai szabályozásban is érvényesíteni kell a közösségi rendeleteket, másrészt a magyar számviteli gyakorlat a törvényben nem szabályozott problémák megoldására sokszor az IFRS-eket használja útmutatóként.

A mezőgazdaságra vonatkozó 41. IAS jelű Nemzetközi Számviteli Standardot 2001. januárjában dolgozta ki az IASB a hatályba lépés időpontja pedig 2003. január 1. Azért jelentős, mert egyrészt alapvető változásokat okoz a társadalmi, politikai és csökkenő gazdasági súlya ellenére is az újratermelési folyamatban betöltött szerepe miatt meghatározó gazdasági szektor pénzügyi beszámolási rendszerében, másrészt a szakirodalom értékelése szerint ez a standard szakít leghatározottabban és legnagyobb mértékben a bekerülési érték alapú számbavétel koncepciójával (Epstein B.J.-Mirza A.A.2002). Nem véletlen, hiszen az életfolyamatokon alapuló gazdálkodás számára a bekerülési érték alapú számbavétel koncepciója túlságosan szűk, és mechanikus alkalmazása torzítja az értékviszonyokat.

A Standard a biológiai eszközök számviteli nyilvántartásának, értékelésének és bemutatásának szabályait tartalmazza. Biológiai eszköznek addig kell tekinteni az értékteremtő folyamat valamely erőforrását, amíg a biológiai átalakulási folyamat tart (Sztanó I.szerk.2006).

A kissé szűkszavú meghatározás tartalmának megértésében a következő idézet segíthet: Az IAS 41. „csak a biológiai eszközökre vonatkozik, hiszen ezek jelentik a mezőgazdaság sajátosságait, tehát például a készletek, vagy a tárgyi eszközök számviteli elszámolása során a meglévő 2. és 16. IAS előírásait kell alkalmaznunk. Vagyis, ha a biológiai átalakulás folyamata befejeződött (tehát a gabonát learatták, az állato-

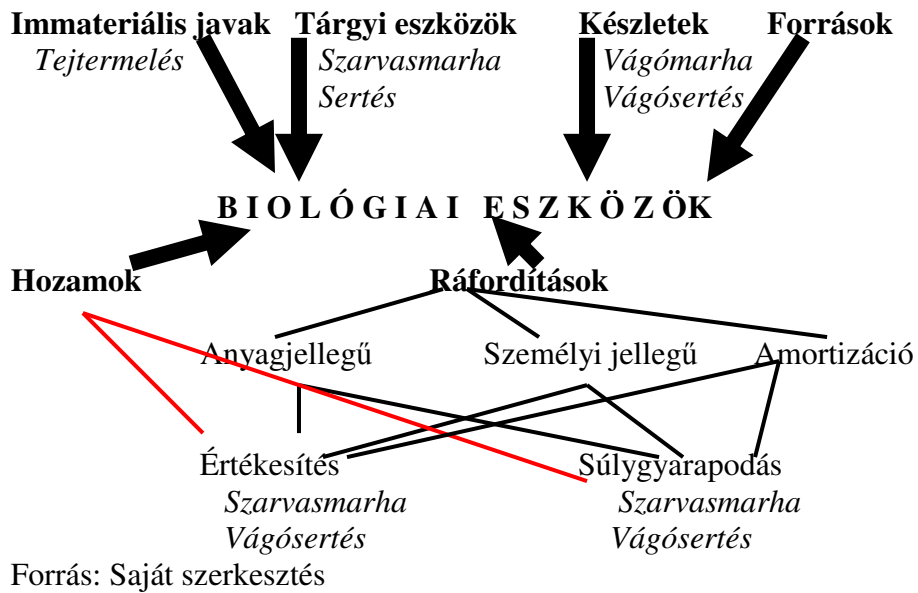
kat levágták, vagy a fákat kivágták), akkor a mezőgazdaságra megállapított speciális számvetési elvek a továbbiakban már nem alkalmazhatók.” (Epstein B.J.-Mirza A.A.2002).

Az értékteremtő folyamat jellemzőinek kezelésére a 41. IAS meghatározta a mezőgazdasági termelés kritériumait:

- A tevékenységek alapjául szolgáló növényeknek és állatoknak élőknél és átalakulásra alkalmasnak kell lenniük (Epstein B.J.-Mirza A.A.2002; Sztanó I. szerk.2006).
- Az átalakulásnak irányítottan kell lennie, ami a tevékenységek széles skáláját jelenti (pl. trágyázás, gyomirtás, etetés, állat-egészségügyi tevékenység) (Epstein B.J.-Mirza A.A. 2002).
- Képesnek kell lenni az átalakulások mérésére és nyomon követésére (Epstein B.J.-Mirza A.A.2002;Sztanó szerk.2006).

Végül a 41. IAS több, az állatállomány nyilvántartásával, értékelésével kapcsolatos fogalmat határoz meg, melyek közül **Betakarítás** alatt a mezőgazdasági termékek biológiai eszközöktől történő elválasztását kell érteni. Ide tartozik például a fejés, a tej értékesítése vagy etetés céljából, illetve a biológiai eszköz életfolyamatainak megszakítása (Epstein B.j.-Mirza A.A.2002). A fogalom logikáját követve az állattenyésztésben a tartási cél megváltoztatása nem minősíthető betakarításnak, mert a leválasztható (betakarítható) terményt adó biológiai eszközök csak hordozzák a betakarítandó produktumokat. Maguk a biológiai eszközök nem mezőgazdasági produktumok, tehát nem kerülnek betakarításra, hanem **önmegújító eszközök** (Epstein B.J.-Mirza A.A.2002).





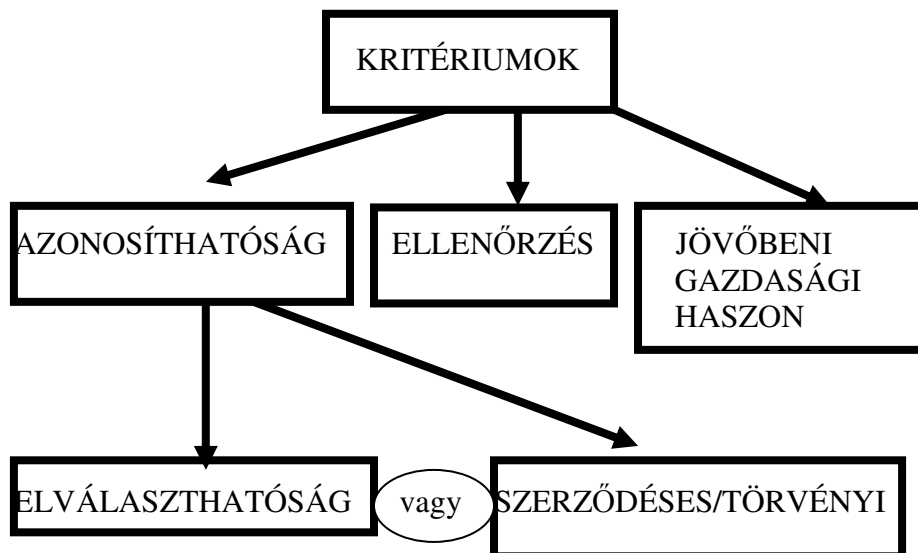
5. sz. ábra

**A biológiai eszközök kapcsolata a vagyonelemekkel**

**II.12.1. Immateriális javak**

A vállalkozások vagyonában napjainkban az immateriális javaknak egyre nagyobb a jelentősége. A globalizálódó gazdaság, a műszaki fejlődés következtében átalakul a vállalatok erőforrás összetétele. A tárgyiasult erőforrások háttérbe szorulnak, a technológiai, a piaci és a személyhez kötődő (humán tőke), összefoglalva a nem tárgyiasult (immateriális) erőforrásokkal szemben. Ennek következtében a számvitellel szemben is új nyilvántartási, értékelési követelmények fogalmazódtak meg (Székács P-né 2006)<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Az immateriális javak megjelenítésének kritériumait bemutató 6. sz. ábra a következő oldalon.



Forrás: Székács P-né (2006)

### 6. sz. ábra

#### Az immateriális javak megjelenítésének kritériumai

A megjelenítés kritériumait Epstein B.J.-Mirza A.A. (2002) így foglalta össze:

1. Rendelkezik-e az immateriális jószág önazonossággal, amellyel elkülönül az üzleti vállalkozás egyéb vagyonelemeitől. Az önazonosság megállapításához szükséges feltételek a szerzők szerint a bérbe adhatóság, az eladhatóság, az elcserélhetőség, az eszköz használatából származó, az eszközök elidegenítése nélkül realizálható hozam.
2. Az immateriális jószág használatát a vállalkozás ellenőrzi-e saját múltbeli tevékenysége, vagy múltbeli események eredményeként? Az ellenőrzés vagy az eszközből származó gazdasági hozam eléréséhez rendelkezésre álló hatalmat, vagy mások korlátozásának lehetőségét jelenti a haszonhoz való hozzáférés tekintetében.

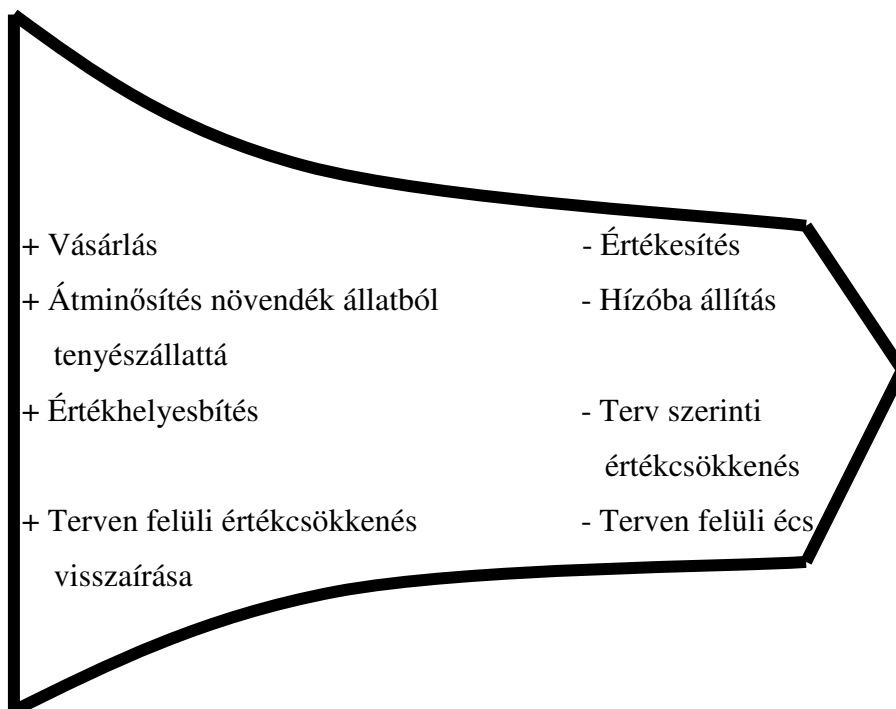
3. Várható-e jövőbeni gazdasági hozamok a vállalkozás számára?

Egy immateriális jószág számbevételének feltétele, hogy valószínűleg kifejezetten ehhez kapcsolódó jövőbeni gazdasági hasznok fognak származni a vállalkozás számára.

4. Mérhető-e megbízhatóan az eszköz bekerülési értéke?

Az állattenyésztéssel kapcsolatban az immateriális javak között a mezőgazdasági vállalkozásoknak a tejkvótát kellene kimutatniuk.

### II.12.2. Tárgyi eszközök



Forrás: Sztanó I. (szerk.2006) alapján saját szerkesztés

#### 7. sz. ábra

#### A tenyészállat állomány változásának tényezői

Az állatokat, mint biológiai eszközöket is a 6. sz. ábrában összefoglalt kritériumok teljesülése esetén lehet a beszámolóban bemutatni. A magyar számviteli szabályozás ezt a vagyonszoportot a termelésben betöltött szerepe alapján kezeli, tenyészállatként, igásállatként, növénykállatként, hízóállatként, egyéb állatként. (Sztanó I. szerk. 2006).

„A hasznosítási cél mint kritérium alapján történő minősítés azt is jelenti, hogy az állatot a feltételek teljesítése esetén akkor is tenyészállatnak kell minősíteni, ha a hasznosítás jellegéből következően egy éven belül kiselejtezésre kerülnek” (Garajszki Z. szerk. 2004). A megfogalmazás pontatlan. A selejtezési kor általában a faji jellemzőktől, közgazdasági tényezőktől és nem a hasznosítás jellegétől függ.

A tényezők közül az értékesítés, a hízóba állítás, illetve a vásárlás és az átminősítés növényk állattá okai, az értékhelyesbítés, a terv szerinti és a terven felüli értékcsökkenések pedig következményei az állomány fizikai és értékváltozásainak. A terven felüli értékcsökkenést például elhullás, hiány, selejtezés vagy a piaci érték jelentős és tartós csökkenése esetén kell elszámolni.

Az egyedi tulajdonságok kezelése, a tenyésztés színvonalának javítása, az élelmiszerbiztonság határozottabb érvényesítése miatt az állattartó gazdaságoknak kötelessége az állatok egyedi jelölése és nyilvántartása, melynek rendszere az Egyedi Nyilvántartási és Azonosítási Rendszer (ENAR) (Munkácsi L. 2005). A rendszerben a több éves gyakorlati alkalmazás ellenére sok hiányosság tapasztalható. Vásáry V. (2006) szerint a legfontosabb hibák:

- az adatbázisok hiányosak,
- az állattartó regiszterek nem teljeskörűek,

- az állatállomány regiszterei hiányosak,
- nem megfelelő a fülkrotália használata,
- a marhalevelek alkalmazása nem megfelelő.

Mindezek ellenére az ENAR és az ehhez kapcsolódó Integrált Igazgatási és Ellenőrzési Rendszer (IIER) a vállalkozásoknál jó alapot is jelenthetne a tenyészállat állomány számviteli nyilvántartásához.

A tenyészállatok nyilvántartására a számviteli szakirodalomban két megoldás alkalmazását tartják elfogadhatónak, az egyedi és a csoportos nyilvántartást. Sabján J.-Sutus I. (2001) a szarvasmarha-, sertés-, juh-, és lóállománynál az egyedi analitikus nyilvántartás vezetését tartja elfogadhatónak, mivel ezek az állatok egyedileg is megkülönböztethetők. Kozma A. (2001) szerint „a saját tenyésztésű növendékállatok előállítási költségét egy-egy évben fajonként, (esetleg fajtánként) és hasznosítási módonként csoportosan kell kimutatni. Az egy évben (beszámolási időszakban) tenyészállattá átminősített növendékállatok darabonkénti (egyedenkénti) előállítási költségei tehát azonosak. Ebből következik, hogy egy-egy évben a fajonként, hasznosítási módonként a beállított tenyészállatokat csoportosan célszerű nyilvántartani, a terv szerinti értékcsökkenést megtervezni, stb”. Természetesen ez egyszerűbb és költségtakarékosabb megoldás az egyedenkénti nyilvántartásnál, de – elsősorban a tenyészállatoknál – az információs veszteség sem elhanyagolható.

A csoportos nyilvántartást a 41. IAS is lehetővé teszi, ha egyrészt a csoporthoz tartozó egyedek tulajdonságaik alapján egyformák, illetve a csoport létrehozásának célja szempontjából is homogénnek tekinthető (Sztanó I. szerk.2006). Epstein B.J.-Mirza A.A.(2002) ugyanezeket

a követelményeket, mint szükséges feltételeket említi, tehát rendszerükben a csoportos nyilvántartás csak egy speciális lehetőség, melyet a fenti szigorú feltételek fennállása esetén lehet alkalmazni.

### II.12.3. Készletek

A biológiai eszközöket a készletek között növendék és hízóállatok csoportokba kell sorolni. (Sabján J.-Sutus I. 2001a). Az elsőbe az állatok a születésüktől a hasznosítási irány megválasztásáig, vagy az értékesítésig tartoznak. A hízóállatok tartásának célja a súlygyarapodás melynek végén az állatok általában élőállatként kerülnek értékesítésre. Az állatok biológiai fejlődése jól szakaszolható és a szakaszokat a számviteli nyilvántartásokkal is követni kell.

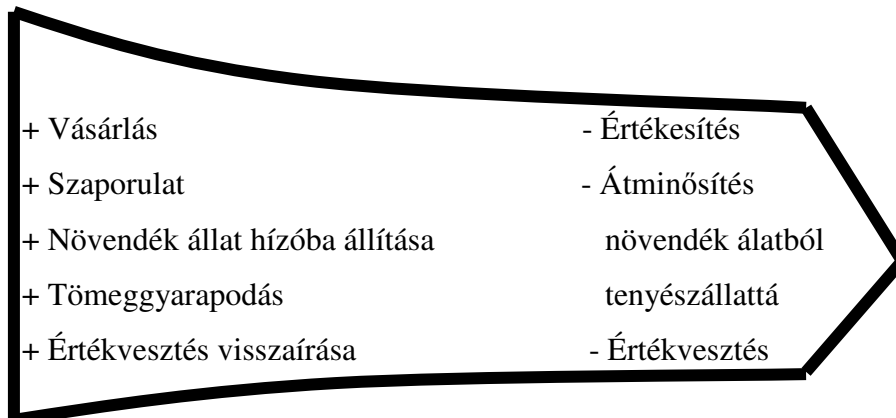


Forrás: Sabján J –Sutus I (2001a) alapján saját szerkesztés

**8. sz. ábra**

**A vágómarha és vágósertés termelés biológiai folyamatainak  
sémája**

A növendék-, és vágóállatok értékének növekedését és csökkenését okozó fontosabb gazdasági folyamatok (Sztanó I. szerk.2006):



Forrás: Saját szerkesztés

### 9. sz. ábra

#### A Növendék- és vágóállat állomány változásának tényezői

A vágóállatok nyilvántartásával foglalkozó szakirodalom megállapítása szerint ebben a körben is a tenyészállatoknál ismertetett elveket kell alkalmazni. A rövidebb termelési ciklus, biológiai teljesítmények csoporton belüli kisebb szórása miatt ennél a vagyonelemnél jobban indokolható a csoportos nyilvántartás alkalmazása.

#### II.13. A bilológiai eszközök és az eredmény kapcsolata

A társas vállalkozások gazdasági teljesítményüket a realizációs elv figyelembevételével kötelesek számbavenni. A piacon nem realizált teljesítményekhez csak akkor kapcsolódik eredmény, ha a vásárolt készleteket tényleges beszerzési értéken, a folyamatban lévő szolgáltatásokat pedig tényleges közvetlen önköltségen értékelik (Sztanó I. szerk.2006). Tehát az elmélet is és a gazdasági gyakorlat is megkülön-

bözteti a realizált és a nem realizált eredményt. Sztanó I. (szerk.2006) a realizált eredmény kimutatását a kibocsátáshoz, míg a létrehozott, de a piacon nem értékesített teljesítményekhez a nem realizált eredmény fogalmát kapcsolja. Baricz R.-Róth J. (1994) szerzőpáros a számvitel-elmélet szempontjából vizsgálja az eredmény és a realizációs elv kapcsolatát. A realizált eredmény a vállalkozás adott időszaki tevékenységéből származó vagyonváltozás (többlet: nyereség, csökkenés: veszteség), a nem realizált eredmény pedig az az eszköztöbblet, mely a vállalkozás eszközeinek a gazdasági környezettel elfogadtatásra nem került felértékeléséből származik<sup>1</sup>. A gazdasági gyakorlat az első értelmezést alkalmazza, mivel a termelés és a kibocsátás közti különbség sokkal gyakoribb és jelentősebb, mint az eszközök értékének módosítása miatti értékváltozás. Ezt a legtöbb vállalkozás önálló, gazdasági folyamatoktól sokszor független, számviteli machinációnak tekinti. A realizációs elv alkalmazása a mezőgazdaságban több problémát is felvet (Sztanó I. szerk. 2006). Ezért a szakirodalomban és a gyakorlatban is felmerül az igény a piaci áron történő értékelésre. Ebbe az irányba mutat a 41. IAS is, melynek lényegét a szerző és munkatársai így foglalták össze: „A biológiai eszközök első nyilvántartásba vételekor keletkező, illetve a becsült értékesítési költségekkel csökkentett valós érték változásából származó eredményt, veszteséget annak az időszaknak a nettó nyeresége vagy vesztesége kell hogy tartalmazza, amelyikben az felmerült. Ezek szerint a tárgyidőszak üzemi (üzleti) tevékenység eredménye részének kell tekinteni.” A vertikális termelési szerkezetű üzemekben az elv alkalmazásának problémája a növendék

---

<sup>1</sup> A veszteség nyilván ennek ellentétéként fogalmazható meg.



állatok átminősítésénél és a saját termelésű takarmány felhasználásánál jelentkezik. A termékek kettős jellege ebből a szempontból szerintem nem valós probléma, mert a vállalkozások tudnak választani és választanak is a hasznosítási irányok közül.

*Hozamok*

### 3. sz. táblázat

#### Az állattenyésztés hozamai

Tevékenység	Főtermék	Ikertermék	Melléktermék
Tejtermelés	Tej	Szaporulat	Szervestrágya
Húshasznosítású marha tenyésztés	Súlygyarapodás Szaporulat		Szervestrágya
Sertéstenyésztés	Szaporulat Súly gyar. Leválasztásig		Szervestrágya
Vágóállat term.	Súlygyarapodás		Szervestrágya

Forrás: Sztanó I. (szerk. 2006) alapján saját szerkesztés

A Barna J et.al. (1982) alapján főtermék a termelés célját képező termék. Az ikertermék a főtermék mellett keletkező, annál általában kisebb mennyiségű, nagy fajlagos értékű piacképes termék. A melléktermék pedig a kis fajlagos értékű, vagy nem piacképes, esetleg vállalkozáson belül felhasználható termék.

A technológiai, gazdasági és társadalmi változások hatását jól példázza a 3. sz. táblázatban a melléktermékek közé sorolt szervestrágya esete. Az EU terminológia alapján ez már nem melléktermék, mert kezelésének és felhasználásának szigorú szabályozása, korlátozása (Béládi K.-Kertész R. 2006) következtében környezetet terhelő hulladéknak

kell minősíteni. Ezt a változást véleményem szerint a számviteli elszámolásokban is érvényesíteni kell.

Patkós I. (2005a) a kistehenészetek részére készített tanulmányában a tejtermelés hozamait az alábbiak szerint csoportosítja:

- termelői nyerstej,
- a saját állomány fenntartásához szükséges borjú és tenyészüsző,
- istállótrágya, mint melléktermék<sup>1</sup>.

A mezőgazdasági vállalkozások sajátos bevételei a biológiai folyamatoktól és egyre inkább a termeléstől is független költségvetési támogatások. A számbavételükre vonatkozó fontosabb szabályok szerint (Sztanó I. szerk.2006; Epstein B.J.-Mirza A.A. 2002) a támogatásból származó bevételeket akkor lehet elszámolni, ha

- a biológiai eszközt a halmozott értékcsökkenéssel és a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értéken értékelik,
- a feltétel nélkül kapott támogatást abban az időpontban lehet elszámolni, amikor először igénybe lehet venni,
- a feltételhez kötött támogatások pedig a feltétel teljesülésének időpontjában vehetők igénybe. Ha a támogatás a feltételek teljesítése előtt folyik be, akkor ezt az összeget mint kötelezettséget kell kimutatni.

---

<sup>1</sup> A második pont értékesítési célra korlátozása bizonyára csak pontatlan megfogalmazás. Ezt támasztja alá a tanulmányban később bemutatott ábra, melyben a szerző is a szakirodalomban általánosan elfogadott terminológiát alkalmazza.

### *Költségek és ráfordítások*

Az állattenyésztés költségeinek tartalma nem más, mint az állati termékek gyűjtésével, kezelésével, értékesítésével, a megtermékenyítéssel és az elletéssel, valamint a beteg állat gondozásával kapcsolatban felmerült kiadások, kötelezettségvállalások<sup>1</sup> (Szanó I. szerk.2006). az újabb feltételeket, követelményeket figyelembe véve fel kell hívni a figyelmet az állat-egészségügyi és –jóléti költségek növekvő jelentőségére.

A tej önköltségében (I. sz. Melléklet) meghatározó szerepe a takarmányköltségnek van. Hasonló következtetésre jutott Szalka É. (2003) is. A meghatározó költségelem alakulását Szalka É.-Salamon L. (2003) vizsgálatai alapján a felhasznált tömeg- és abraktakarmányok aránya is befolyásolja.

A bér és bérjárulékok nyilvántartásánál a vidék speciális gazdasági helyzetét is figyelembe kell venni. A mezőgazdasági vállalkozások egyrészt átlagosan kisebb méretűek, másrészt a tulajdonosok általában személyesen is közreműködnek a vállalkozások tevékenységében, sokszor főállású foglalkoztatás formájában. Ezért az élőmunka költségeinek szerkezete a mindenkori adózási feltételektől is függ (Fehér A.-Bíró Sz. 2006; Nábrádi A. 2007).

A bikahizlalásnál, a kocatartásnál és a sertéshizlalásnál (II-IV. sz. Melléklet) is az alapanyag-, és a takarmányköltségeknek van meghatározó szerepe.

A biológiai eszközök számbavételének egyik kritikus pontja a tenyészállatok értékcsökkenésének elszámolása. A kisebb problémát az

---

<sup>1</sup> Számviteli szempontból a költség fogalma erőforrás felhasználás.

apaállatok okozzák, mert tartásuk és esetleges értékcsökkenésük a megfelelő ágazatot terheli (Sztanó I. szerk. 2006). A termék előállítás és a szaporulat érdekében tartott tenyészállatok után is a teljes használati (tenyésztési) idő alatt kell az értékcsökkenést elszámolni. Ennél az erőforrásnál is értelmezhető a maradványérték, sőt itt meg is haladhatja a tenyészállat bekerülési (bruttó) értékét. Ebben az esetben nem kell (nem is lehet) értékcsökkenést elszámolni (Sztanó I. szerk. 2006).

Kozma A. (2001) összegyűjtötte a tenyészállatok értékcsökkenésének megállapításához szükséges tényezők átlagos értékeit:

#### **4. sz. táblázat**

##### **A tenyészállatok értékcsökkenési leírásának tervezéséhez szükséges tényezők átlagos értékei**

<b>Megnevezés</b>	<b>Bruttó érték eFt/Egyed</b>	<b>Hasznos élettartam (év)</b>	<b>Maradványérték eFt/Egyed</b>	<b>Écs. módszere</b>
Szarvasmarha (tehén)	140-250	4-5	70-100	Lineáris
Anyakoca	50-60	2-3	50-60	-
Tenyészkan	60-100	3-4	50-70	Lineáris

Forrás: Kozma A. (2001)

Varga T. (2006) tanulmánya alapján Magyarországon az Unió más régióiban elszámolt értékcsökkenéshez viszonyítva lényegesen alacsonyabb ennek a költségnek a súlya az összes költségen belül. Az okok között a szerző lábjegyzetben megemlíti a számbavétel eltérő módszerét is. Míg az EU több tagállamában a tárgyi eszközöket pótlási értékben tartják nyilván, addig Magyarországon – még a tesztüzemi rendszerben is – a tényleges beszerzési (előállítási) érték alkalmazása a meghatározó.

Potori N.-Vöneki É. (2006) az egy tehénre jutó amortizációt hasonlította össze három EU tagállamban.

### 5. sz. táblázat

#### Az egy tehénre elszámolt amortizáció három EU tagállamban

Ország	Éves értékcsökkenés Ft/Egyed	Viszonyszám %
Magyarország	22.243	100,0
Szlovákia	36.161	162,6
Csehország	37.741	169,7

Forrás: Potori N – Vöneki É (2006)

A szerzők magyarázata a jelentős különbségre: „Szlovákiában és Csehországban a magyarországinál jobb értékesítési kilátások, a 2004. év elején a kiegyensúlyozottabb piaci helyzet valamelyest ösztönzőleg hatott a modernizációra, a tejelőtehen állomány megtartására, esetleg bővítésére”. Véleményem szerint a szerzők teljesen félreértik az értékcsökkenés lényegét, ha egy év piaci helyzetével magyaráznak ilyen lényeges eltérést. A valósághoz sokkal közelebb áll Varga T. (2006) magyarázata.

A sertéstartásnál egyik, a tevékenység jövedelmezőségét jelentősen befolyásoló tényező a malacelhullás aránya az elválasztásig. Kiss Cs.–Vincze J.–Pászthy Gy. (2006) tanulmánya alapján megállapítható, hogy az állatjóléti intézkedések többletköltsége többszörösen megtérül a nagyobb hozamokban.

A minőségi sertéshús előállításának költségeivel kapcsolatban Nábrádi A. (2007) állított össze egy táblázatot. A számvitellel szemben támasztott információigény felméréséhez két pontosítást tartok szükségesnek. Egyrészt a szerző a költségnemek körének kijelölésekor eltér

a számvitelben alkalmazottól. Természetesen az értékesítési és igazgatási költségek kiemelése az anyagjellegű és a személyi jellegű ráfordítások közül még elfogadható felhasználói igényként, de az egyéb ráfordítások és a pénzügyi műveletek ráfordításainak költségnemként kezelése már felér egy paradigmaváltással a költséggazdálkodás és elszámolás területén. Másrészt nagyon hiányolom a személyi jellegű ráfordítások közül a jobb minőség előállításához szükséges bérköltség és –járulék növekedést. Ezeknek a költségelemeknek is van akkora jelentősége, mint a kézikönyvek, eljárási utasítások kidolgozására fordított idő miatt keletkező többlet bérköltségnek.

## **II.2. A számviteli információk és szolgáltatások jellemzői.**

A számviteli információk létrehozása nem öncélú tevékenység. A számviteli törvény – a Nemzetközi Számviteli Standardoknak megfelelően – szerint is az információszolgáltatás elsődleges címzettjei a piaci szereplők, még akkor is, ha fontos a vállalkozások részrendszereinek, szervezeteinek, a tulajdonosoknak, az alkalmazottaknak információigénye. Az információigények hordozóit és tartalmát az V. sz. Mellékletben foglaltam össze.

### **II.21. A számviteli információk és szolgáltatások környezetének jellemzői**

A számvitelnek sokszor kritikus helyzetekben meghozott döntésekhez kell információkat, mégpedig a megbízható és a valós összképet bemutató információkat szolgáltatnia a piaci szereplőknek (Hámori B. 2003). A piaci szereplők alatt a számvitel jogi szabályozásánál is figyelembe vett érdekhordozókat kell érteni (Baricz R. 1994). A

klasszikus közgazdaságtan szerint mindegyik szereplő a tevékenységét és információ igényét a racionalitás határozza meg, és döntései is ezt tükrözik. Hámori B. (2003) tanulmánya a pszichológia közgazdasági alkalmazásának lehetőségéről és szükségességéről néhány ezzel ellentétes, számviteli szempontból is fontos tényezőre hívja fel a figyelmet.

1. A gazdasági alanyok számára nem a végső állapotok hordozzák az értéket, hanem a vagyonban vagy a jólétben bekövetkezett változások. (Ez a kilátáselmélet alapvető megállapítása). Ezért a gazdasági események és a vagyon értékelésében a könyv szerinti érték mellett a pszichológiai tényezők (biztonság, lehetőségek, presztízs) is fontos elemek, melyeket a számviteli kutatások szinte teljesen figyelmen kívül hagynak.
2. „Pozitív kimenetek (hasznok) esetén az emberek kockázatkerülők, arra az álláspontra helyezkednek, hogy jobb ma egy veréb, mint holnap egy tüzok. Negatív kimenetek (veszteségek) esetén ellenben kockázatkeresők” (tükrözési hatás). Ez a viselkedés az óvatosság számviteli alapelvének alkalmazási korlátaira mutat rá.

## 6. sz. táblázat

### Az érdekhordozók információigényének tartalma

Tulajdonosok	Hitelezők	Cégvezetők
Vagyonhozadék	Likviditási ráták	Profitráták
Osztalékfedezettség	Adósságmutatók	Fedezeti arányok
Osztalékhányad	Kamatfedezettség	Költséghányadok
Vagyonérték arányok	Kamatmegtérülés	Eszközforgási mutatók
		Eszközjövödelmezőség

Forrás: Varsányi J-Virág M (1997) alapján saját szerkesztés

Az egyes információkhoz mutatócsoportok tartoznak, de ahol egy mutató is elég, az igény kielégítéséhez, ott is több közül választhatnak a felhasználók. Az 'étlap' kialakításában és következetes alkalmazásában a számviteli szervezeti egységeknek, és a pénzügyi kimutatásoknak meghatározó szerepe van.

Az üzemgazdaságtan (üzemtan) helyzete a számvitel szempontjából speciális. A használt fogalmi keretnek alkalmasnak kell lennie egyrészt az ágazati, másrészt a vállalkozáson belüli folyamatok leírására. „A mezőgazdasági üzemtan a mezőgazdasági vállalkozásokban, gazdasági társaságokban, szövetkezetekben, illetve azok üzemeiben folyó termelő, szolgáltató és egyéb tevékenységek racionális kialakításával, jövedelmező működtetésével és fenntartható fejlesztésével foglalkozó tudomány”. (Buzás Gy.-Nemessályi Zs.-Székely Cs. szerk. 2000). A tudományok osztályozási rendszerében a gazdasági és szervezéstudományok körébe tartozik. A tankönyv szerint a legfontosabb kapcsolódó tudományterületek a munkaszervezés, a statisztika, a számvitel és pénzgazdálkodás, a gazdasági informatika, a marketing és a szervezéstudomány. A kapcsolódás sajnos nem terjed ki az alkalmazott fogalmi rendszerek összehangolására (Urfi P. 1997).

A mezőgazdasági termelés biológiai, technológiai jellemzői miatt különösen fontos feladat az időtényező megfelelő kezelése. A jövedelmezőségi, a beruházási folyamatok értékelésénél biztosítani kell a különböző futamidejű, időigényű projektek összehasonlíthatóságát. Elméleti megközelítésben a rövid táv egy olyan rövid időszak, ami alatt a termelési tényezők mennyiségét nem lehet költségmentesen megváltoztatni. A hosszú táv pedig elegendő ahhoz, hogy valamennyi erőfor-



rás mennyiségét költségmentesen változtatni lehet (Carlton D. W. – Perloff J. M. 2003). Az idő ilyen szemléletű kezelése a gyakorlatban nem terjedt el, a költségvetési (adózási) periódusok jogi meghatározottsága és a termelési tényezők gyakorlatilag folyamatos megújításának gyakorlata miatt.

Hasonlóan fontos kategória a választékgazdaságosság, mely két, vagy több termék együttes termelésének hatékonyságát vizsgálja (Carlton D. W. – Perloff J. M. 2003). Az állattenyésztő vállalkozások gazdasági nyilvántartásainak kialakításánál ezt a tényezőt az iker- és a melléktermékek értékének megállapításakor is figyelembe kell venni.

Az üzemgazdasági vizsgálatok kiemelt területe a termelés hatékonyságának vizsgálata. A hatékonyság alatt általában az egyes termelési tényezők (erőforrások) fajlagos hozamait értik, melyeket naturális mértékegységben és értékben is kifejezhetnek. A VII. sz. Melléklet hasznosítási irányonként tartalmazza azokat a fontosabb mutatószámokat, melyek információs igényeit a vállalkozások nyilvántartási rendszerének ki kell szolgálnia (Pfau E. – Széles Gy. szerk. 2002; Buzás Gy.-Nemessályi Zs.-Székely Cs. szerk. 2000).

### **II.21.1. A tulajdonosi szerepek hatása a számviteli tevékenységre.**

A vállalat szerepének, működésének változásával összefüggésben átalakulnak a tulajdonosi szerepek is. Az egyéni megtakarítások leghatékonyabb módját biztosító angolszász pénzügyi intézményrendszernek az ún. külső tulajdonlás formája felelt meg a szakirodalom szerint. Az ilyen tulajdonosi szerkezettel működő vállalkozásoknál az információs

asszimetria<sup>1</sup> sokszor bizalmatlanságot és veszteségeket okoz, valamint növeli az információs költségeket. A vezetők és a tulajdonosok együttműködését több területen az eltérő érdekek is nehezítik (Balla A. 2006).

A világgazdaság másik fejlett részében a tulajdonosi szerkezet és szerepek egészen más tulajdonságokat mutatnak, melyet belső tulajdonlásnak nevez a szakirodalom (Mihályi P. 2003). A magyar állattenyésztő vállalkozásokra is túlnyomórészt ez a forma jellemző.

A belső tulajdonlás esetén a vállalat tulajdonosai és menedzsmentje között szoros a személyi összefonódás. A magyar mezőgazdaságban pedig kiemelkedően magas a vezetés aránya a tulajdonosi szerkezetben (Horváth G. – Palkovics M. 2006). Az arány a forgalom nagyságával is kapcsolatban van, a legkisebb (100 Millió forint éves nettó árbevétel alatt) vállalkozásoknál a mutató értéke 46, de a 300 millió forint feletti árbevételt elérő kategóriában is 32 %.

A kategória határok kijelölését elhibázottnak tartom, többek között azért is, mert semmilyen más szempontú vizsgálatban ilyen osztályozást nem alkalmaznak. Szintén félrevezető a szövetkezeteknél bemutatott 24 százalékos tulajdonosi arány, mert ez a vállalkozási forma teljesen más törvényi feltételek mellett működik.

---

<sup>1</sup> A vállalatvezetők több információval rendelkeznek a vállalat működéséről, mint a tulajdonosok.

## II.21.2. Finanszírozás és likviditás néhány jellemzője a számviteli tevékenység szempontjából

A finanszírozási döntésekhez szükséges információszolgáltatásoknál a hozamvárások különbsége miatt is figyelembe kell venni a saját és az idegen tőke kapcsolatát a tőkehatékonyság meghatározásához. A befektetés a szerző értelmezésében a tőkeérdekeltségen kívül az adósságot is tartalmazza, és ha a tevékenység finanszírozásához mindkettőt felhasználják, akkor a tőkeérdekeltség csak része a teljes befektetésnek. Ebben a fogalmi rendszerben a befektetés az összes forrás, a tőkeérdekeltség pedig a saját tőke hozamának felel meg.

A saját tőke – Katits E. (2002) fogalmi rendszerében a belső finanszírozási forrás – legfontosabb csoportjai:

### 7. sz. táblázat

#### Saját tőke képzés legfontosabb elemei

Nyereségági tőkeképzés	Cash Flow növelő elemek
Áremelés	Amortizáció (leírási bevétel)
Fix költségek csökkentése	Készletcsökkenés
Adózott profit	Beruházás, fejlesztés elhalasztása
	Vevői követelés csökkentése

Forrás: Katits E. (2002) alapján saját szerkesztés

Véleményem szerint egyrészt az áremelés a saját tőkére nincs közvetlen hatással, másrészt a felsorolásból több fontos, a saját tőkére ható elem kimaradt (pl. a tőkeemelés vagy a pótbefizetés).

A külső finanszírozási források igénybevételéhez a gazdálkodóknak folyamatosan kiegyensúlyozott mérlegszerkezetet és finanszírozási viselkedést kell bemutatnia. Ezek egyrészt előfeltételei vállalat állandó

fizetőképességének, másrészt erre alapozva lehet a tőkepiacon plusz tőkét bevonni a társaság finanszírozásába (Kleinebeckel H. 1993).

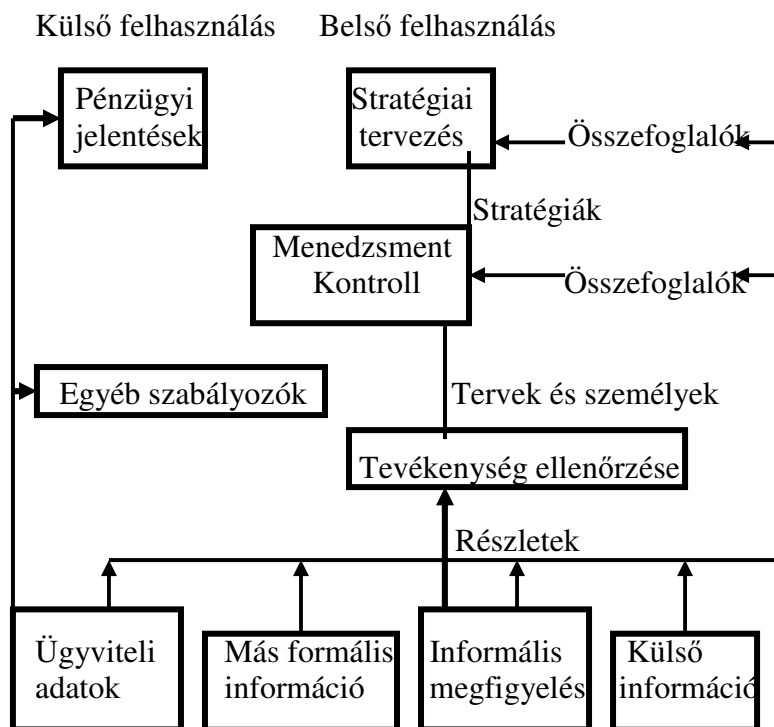
### **II.21.3. Az ellenőrzési funkció és a kontrolling jellemzői számviteli szempontból**

A vezetés fontos funkciója a több részrendszerből álló ellenőrzés. A vezetői tevékenység folyamatosan végzett részének kell lennie a munkafolyamatokba épített ellenőrzésnek, mely az értékteremtő folyamat felépítésekor kitűzött célok, tevékenységek működésének jellemzőiről ad információkat (Horváth Gy. 1979). A folyamatosan gyűjtött adatok jelentős része a számviteli analitikus nyilvántartásokban is jól felhasználható.

A belső ellenőrzés, mint a gazdálkodást végző egységektől függetlenített ellenőrző szervezet legfontosabb feladata Bordáné Rabóczki M. (2004) szerint a menedzsmentnek, a tulajdonosoknak, a piaci működés felett őrködő szervezeteknek, intézményeknek adott támogatás a vállalati kockázatok kezelése érdekében.

Az ellenőrzési funkció átértelmezése, és a tervezési, elemzési rendszerekkel történt összehangolása következtében új szaktudomány és vezetési funkció alakult ki, a kontrolling (Csikós I.-né.-Juhász T.-Kertész T.1993; Horváth P. 1991). Witt F.-J. – Witt K. (1994) szerzőpáros a funkcióval kapcsolatban a koordinációs (információmenedzsment) feladatot jelöli ki, mely elsősorban a felső vezetés szintjén érvényesül, de kiterjedhet a decentralizált vezetői területekre is. Mindhárom műben meghatározó elem az információ, melynek áramlását Anthony R.N. (1993) foglalta össze A következő oldalon bemutatott 10. sz. áb-

rából két, a dolgozat szempontjából fontos következtetést lehet levonni. Egyrészt a kontrolling rendszerek és az éves beszámolók összeállításának céljából működtetett számviteli rendszerek ugyanazt az adatbázist használják. Másrészt a szerző szerint a közös kiindulópont ellenére az információáramlás két végpontja között semmilyen kapcsolat sincs. Határozottabban fogalmazva, a pénzügyi jelentéseknek semmilyen szerepük sincs a vállalkozás gazdálkodási tevékenységében. A valóságban a két terület között nincs ilyen éles határ, de sok vezető és tulajdonos véleményében felismerhető ez a szemlélet.



Forrás: Anthony R. N. (1993)

**10. sz. ábra**  
**Az információ áramlása**

Az összefüggések másik fontos eleme a tervezési és az ellenőrzési funkciók összehangolása. Horváth P (1991) kívül Reke B.– Berényiné Laczó Á. (2001) is a tervezés, valamint a terv/tény kapcsolat koordinálásában találja meg a kontrolling rendszer kialakításának célját.

#### **II.21.4. A pénzügyi szervezet funkciói és eszközei**

A pénzügyi szervezet elsődleges feladata a kapcsolattartás a pénzügyi piacokkal, a vállalkozás anyagi és nem anyagi erőforrásait működtető szervezet, és a vállalat egészének fejlesztéséhez, az alaptevékenység végzéséhez szükséges források biztosítása, illetve a szabad pénzeszközök hasznosítása érdekében (Brealy/Meyers 1998). Összetett feladatai legalább két csoportba sorolhatók, a pénzügyek intézését végző kincstárnokiba és a számviteli tevékenységet ellátó számvevőibe.

#### **8. sz. táblázat**

##### **Pénzügyi szervezet szerepei a vállalkozásokban**

<b>Kincstárnok szerep</b>	<b>Számvevő szerep</b>
Bankkapcsolatok	Számvitel
Pénzgazdálkodás	Pénzügyi kimutatások készítése
Finanszírozás	Belső Könyvvizsgálat
Hitelgazdálkodás	Bérgazdálkodás
Osztalékfizetés	Pénzügyi nyilvántartás
Biztosítások	Költségvetés készítése
Nyugdíjalapok	Adózás

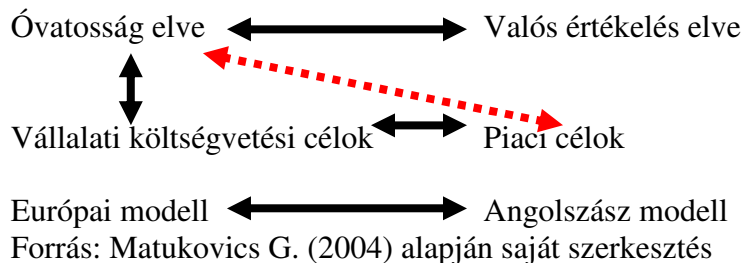
Forrás: Brealy/Myers (1998)

A csoportosítás elméleti keretként jól használható, annak ellenére, hogy a magyar gazdasági szakirodalomban néhány funkciót nem így, neveznek, illetve a kis és középvállalkozások többségében nem, vagy más formában alakítják ki a pénzügyi funkciókat. A tevékenység kihe-

lyezés pedig csak a funkciók elosztását módosítja, szükségességét nem.

Eperjesi Z. (2005) a kihelyezés hatásait vizsgálva két a pénzügyi menedzsmenttel szembeni kihívást emel ki. Egyrészt a szervezeteknek minden körülmények között biztosítaniuk kell a pénzügyi információk megbízhatóságát. Másrészt az ügyvezetés részéről folyamatos elvárás-ként jelentkezik a pénzügyi funkciók ellátásához szükséges költségek csökkentése.

A könyvviteli rendszer hatékonyságát belső konzisztenciája mellett a jogi (szokásjogi) szabályok is befolyásolják. Matukovics G. (2004) a nemzetközi gyakorlat alapján állít szembe néhány szempontot.



### 11. sz. ábra

#### A számviteli rendszerhez kapcsolható ellentmondások

Véleményem szerint az óvatosság elve és a piaci célok között is van ellentmondás, már csak a formális logika szabályait alkalmazva is.

A szerző a számviteli alapelveknek, a nemzetközi és a magyar szabályozás és gyakorlat szerinti kezelésével kapcsolatban is fontos, átgondolásra érdemes megállapításokat fogalmaz meg.

1. Az időbeli elhatárolás helyett a realizáció elvének megjelenése biztosítja – az összemérés elvével együtt – az eredményelszámolás teljességét. Ennek következtében az időbeli elhatárolások között

csak olyan tételek szerepelnek, melyeknek nincs kapcsolatuk a mérleg egyéb soraival. Viszont az időbeli elhatárolások tisztább értékének árát a többi mérlegtétel összetettségével, nehezebb értékelhetőségével fizetjük meg.

2. „A tartalom elsődlegessége a formával szemben alapelv – kiegészítve a bevételek elszámolhatóságának elvével – máshol sokkal erőteljesebben érvényesül, mint nálunk.” Ez túlmutat a számvitel szabályozásán és gyakorlatán, és a gazdasági etika kutatási körébe tartozik.
3. „Az egyedi értékelés elve a nemzetközi számvitelben nem kap akkora szerepet, mint nálunk.” A szerző a követelések és a kötelezettségek körére szűkíti a megállapítás érvényességét. Értelmezésem és gyakorlati tapasztalataim szerint ezen a területen a magyar számviteli szabályok elég nagy szabadságot biztosítanak a vállalkozások számára, és a társaságok többsége ezt maximálisan ki is használja.

Az ellentmondások kezelésének kényszere egyrészt szükségessé teszi a számviteli fejlesztések fő irányának kijelölését, illetve a számvitel környezetének változására a megfelelő válaszok kidolgozását. A változás fő iránya: az értékelés javításával a számviteli érték és a tulajdonosi érték lehetőség szerinti közelítése (Matukovics G. 2004). A gazdasági környezet változása és ezen belül a gyorsabb információáramlás következtében egyrészt számolni kell a klasszikus számvitel további presztízsveszteségével<sup>1</sup>. Másrészt a szinte periódikusan<sup>1</sup> ismétlődő

---

<sup>1</sup> A változás mértéke és jellege hasonlít a vasút elterjedésének hatására, mely a tömeggyártás, az új finanszírozási módszerek, és az adminisztratív struktúra kialakításával kényszerítette ki a kettős könyvvitel klasszikus rendszerének kialakulását (Kapás J. 2007)



vállalati bukásokhoz, pénzügyi válságokhoz kapcsolódva az éves beszámolók megbízhatóságával kapcsolatos kételyek is erősödnek, mivel a közzétett pénzügyi jelentések nem jelezték előre a kedvezőtlen folyamatokat (Bordáné Rabóczki Á. 2004). A fordulathoz a megbízhatóság tartalmának, összefüggésrendszerének tisztázására lenne szükség.

Az éves beszámolók információtartalmával, alkalmazhatóságával kapcsolatban a pénzügyi elemzők és a kontrollerek is sok kifogást fogalmaznak meg. Jacobs O. H.- Oestreicher A. (2000) például többek között az aktív időbeli elhatárolásokat előlegként a készletek, a passzív időbeli elhatárolásokat pedig a kötelezettségek (kapott előleg) között mutatná be. Az időbeli elhatárolások főcsoport tartalma összetettebb annál, mint hogy ilyen sematikusan kezeljük, de a szerzők megoldása a Matukovics G. (2004) által ismertett nemzetközi gyakorlatnak sem felel meg.

Az éves beszámolókkal szembeni elégedetlenség sokszor megingathatatlan tévhiteken alapul. Például a jövő mezőgazdasági menedzsereinek Üzemtan tankönyve teljesen félreértelmezi, használhatatlan módon mutatja be a pénzügyi jelentés jellemzőit (Buzás Gy.-Nemessályi Zs.-Székely Cs. szerk. 2000).

A pénzügyi szervezet számviteli tevékenységen kívüli, de a számviteli információk előállításában részt vevő, vagy az információkat legközvetlenebbül felhasználó funkciókat a VIII. sz. Mellékletben mutatom be a szakirodalom alapján.

---

<sup>1</sup> A periódusok hossza érezhetően csökken.

A költség a vállalkozásoknál folyó tevékenységekkel kapcsolatos egyik leggyakrabban használt gazdasági kategória. Nem véletlenül az üzletértékelés (Pratt S. 1992) vizsgálja részletesen a különböző költségkategóriákat. Csak a befektetett eszközökkel kapcsolatban megtalálhatjuk az újraelőállítási-, az utánpótlási-, az értékcsökkenéssel korrigált pótlási költség fogalmát. A piaci verseny éleződése és a globalizáció hatására pedig a tranzakciós költség fogalma esett át gyors evolúción.

A költségekkel foglalkozó, a fogalmat alkalmazó szakirodalom alapján összefoglalva egyfelől a meghatározás differenciálódása, tágulása a vállalatelméletek fejlődésének egyik hozadéka. Másfelől a vállalkozások vezetése döntéseihez, ha nem is elméleti alapon, de ilyen szemléletben felhasználja az ismerttetett költségkategóriákat, tehát a számviteli információs rendszer sem ragadhat le a teljesköltség nyilvántartásánál.

A költségszámítás feladatai által meghatározott költségcsoportosításról jó összefoglalót ad (IX. sz. Melléklet) az üzemgazdasági számvittel foglalkozó kézikönyv (Róth J. szerk. 2002). A számviteli információk előállítása szempontjából az elszámolás módja (közvetlen és közvetett költség), a keletkezés módja (termékköltség, időköltség), valamint a tevékenység volumenének változásához kötött (változó, fix) költségcsoportosításnak van kiemelt jelentősége. A két költség típus megkülönböztetésére a gyakorlatban a tapasztalati, esetleg a logikai módszert használják, például a tejtermelésnél.

## 9. sz. táblázat

### Költségek csoportosítása a tejtermelésben a termelés volumenének változása alapján

Változó költségek	Állandó (fix) költségek
Termelés szerint adott takarmány	Életfenntartó takarmány
Munkabér és közterhek	Értékcsökkenés
Energiaköltség	Javítás
Egyéb anyag (pl sperma) költsége	Biztosítás
	Általános ágazati és vállalati költségek

Forrás: Pfau E.- Széles Gy. (szerk.) (2002)

Az elemzés, mint az egyik vezetési funkció feladata a gazdálkodás eredményességének növeléséhez szükséges lehetőségek és az esetleges veszteségforrások feltárása. Adatbázisában a szakirodalmi információk, kísérleti és statisztikai adatok, modellszámítások mellett meghatározó szerepe van a számviteli adatoknak. Módszereit, céljait életciklus, időbeli és térbeli elemzés szempontjai alapján lehet csoportosítani. A mezőgazdasági üzemtan keretében ismertetett elemzési módszerek mellett a közgazdasági szakirodalom szélesebb értelemben tárgyalja ezt a vezetési funkciót. A piaci partnerek minősítése mellett (Porter M.E. 1993) gazdag irodalma van a vagyonértékelésnek és a vállalatértékelésnek<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Például: Pratt S. (1992), Porter M.E. (1993), Martin Hajdú Gy. (1998), Katits E. (2002), Ehrbar A. – Stern S. (2000)

## **II.22. Számviteli információk létrehozása és tartalma a vállalkozásoknál**

A piaci szereplők körében tapasztalható bizalomcsökkenés a számviteli információk megbízhatóságában kikényszeríti a szakma reakcióit. Bordáné Rabóczki Á. (2004) a vállalati kormányzás korszerűsítésében látja a befektetői bizalom helyreállításának zálogát. A vállalati botrányokra a számviteli szakma például a belső és külső ellenőrzés szigorításával, a részletesebb törvényi szabályozással, a könyvvizsgálat standardizálásával, tehát a bürokrácia növelésével válaszolt. Az alapkérdést, (kinek az igényei szerint készüljön a megbízható és valós összkép?) a botrányokkal összefüggésben sem tette fel a szakmai közvélemény.

Lukács J. (2003) vitaindító meditációja alapján egy rövid, a szakmai közvéleményt csak mérsékelten megmozgató eszmecsere folyt a számviteli törvény 4. § (4) bekezdésének alkalmazási feltételeiről. A törvényhely értelmében a vállalkozás könyvvizsgálói egyetértő nyilatkozat esetén eltérhet a számviteli törvény előírásaitól, ha az ezekben foglalt alternatívák egyike sem szolgálja megfelelően a megbízható és valós összkép bemutatását. Az eszmecsere végkövetkeztetése az volt, hogy a hivatkozott törvényhely nem a számviteli törvény hibáinak megszüntetésére, hanem valóban a vállalkozások sajátos, egyedi igényeinek, helyzeteinek kezelésére hivatott. A megbízható és valós összkép bemutatása három szinten is feladatokat ad a számvitelnek. Először a számviteli törvényben biztosított lehetőségek közti választásnál kellene figyelembe venni a felhasználók igényeit. Másodszor a törvény által nem szabályozott kérdések megoldásánál is – a vállalkozás

számviteli rendszerének meghatározottsága mellett – egyik szempontnak kell tekinteni a piaci szereplők igényeit. Ebben az esetben nem egyértelmű a könyvvizsgálói egyetértő nyilatkozat szükségessége. A harmadik szint lehet a vállalkozás egyedi jellegzetessége, mely a 4. § (4) bekezdésének alkalmazását teszi szükségessé.

### **II.22.1. A vállalkozói vagyon nyilvántartásának kérdései**

A vállalkozás vagyona egyrészt a rendelkezésre álló, működését finanszírozó források, másrészt az értékteremtő folyamatban időszakosan, vagy folyamatosan használt, működtetett, értékelhető erőforrások összessége (Laáb Á. 2006). A fogalom fontos eleme az értékelhetőség, melyhez a számviteli alapelvek közül az egymásnak sokszor ellentmondó valódiság és az óvatosság<sup>1</sup> együttes érvényesítésére van szükség. A számviteli törvény újrakodifikálása után a valódiság elvének erősödése következtében alakult ki a számviteli szabályok duális rendszere, melyben keveredik a múltbeli bekerülési érték a napi aktuális értékkel (Krancz L. - Galó M. 2007). A valódiság elvének elsődlegessége még határozottabban érvényesül az IFRS-ekben melynek legfontosabb előnye, az „egységes beszámolási nyelv kialakulásának esélye az integrálódó európai piac számára” (Tardos Á. 2006). A szépséghiba csak az, hogy ezt az egységes nyelvet a számviteli szakmán kívül senki sem érti, beszéli.

---

<sup>1</sup> A vagyonértékeléssel foglalkozó szakirodalom a legalacsonyabb érték elveként ismeri: „a számviteli eljárásban az eredetileg alkalmazott értéket, a beszerzési költséget csökkenteni kell, ha a piaci érték alacsonyabb, mint a beszerzési költség” (Pratt S. 1992).

A Laáb Á. (2006) alapján ismertetett fogalom kettős megközelítésben határozza meg a vállalkozás vagyonát. A finanszírozás oldaláról a számvitel a források (passzívák) fogalmát használja, és a vagyon származásának helyét mutatja meg. Az erőforrásokat a számvitelben eszközöknek nevezik, és a vagyon reáleszközök szerinti jellemzőiről ad információkat (Brealy/Meyers 1998). A kettő közül az értékelés szempontjából az utóbbi az érdekesebb, mert az érték megmaradásának törvénye szerint egy eszköz piaci és használati értékét nem módosítja a mögötte álló fedezet (források) szerkezete (Brealy/Meyers 1998).

A számvitel történeti fejlődése és a felhasználók igényei több mérlegkészítési módszer kidolgozását tették szükségessé:

### 10. sz. táblázat

#### Mérlegelméletek rendszerezése

Jellemzők	Mérlegelméletek		
	Statikus	Dinamikus	Organikus
Célja	A reális vagyon (saját tőke) bemutatása	A reális eredmény bemutatása	A reális vagyon és eredmény bemutatása
Értékelés	Napi piaci értéken	Aktualizált múltbeli értéken	Napi áron és múltbeli értéken
Képviselői	Rieger (1928) Nicklish (1932) Le Coutre (1949)	Schmalenbach (1919) Kosiol (1930)	Schmidt (1929) Sommerfeld (1926)

Forrás: Baricz R. (1994)

A magyar számviteli szabályozás a vállalkozás folytatásának számviteli alapelvét alkalmazó vállalkozásoknál az organikus, a megszűnés (felszámolás, végelszámolás) időszakában pedig a statikus elmélet alkalmazására épített mérleg készítését írja elő.

A pénzügyi beszámolás hangsúlyai a bekerülési értéktől a valós értékelés felé tolódtak el az utóbbi években. Ennek hatására a stabil, egyenletes eredménynövekedés kimutatásával szemben teret nyert a volatilis, ingadozó eredménykimutatás (Tardos Á. 2006).

A magyar számviteli törvény (az IFRS-ekkel összhangban) a vállalkozás vagyonának értékelésekor a mérlegérték meghatározásához a múltbeli (tényleges) értékből kiinduló, a becsült értéknövekményt a saját tőkében kimutatható (átértékelt) értéket alapul vevő, a becsült pozitív és negatív értékváltozást egyaránt az eredményben elszámoló valós érték modellt is alkalmazza (Kapásiné Buza M. 2006e).

A vagyontárgyakat az IFRS-ek és a magyar számvitel általános (kivételekkel erősített) szabályai szerint egyenként kell értékelni<sup>1</sup>. Az IFRS-ek szerint ezt az számviteli alapelvet csak akkor kell kötelezően alkalmazni, ha az értékelés tárgyai egymással szokásosan nem cserélhetők fel (Kapásiné Buza M. 2006e). Ez az állattenyésztéssel foglalkozó vállalkozásoknál a tárgyi eszközökhöz tartozó tenyészállatoknál is és a készletek között kimutatott vágóállatoknál is lehetővé teszi a csoportos nyilvántartást, értékelést, illetve az egyszerűsítő értékelési módszerek (FIFO, átlagszámítás) alkalmazását.

A számvitel feladata az értékteremtő folyamatok első szakaszában a bekerülési érték meghatározása. Kapásiné Buza M. – Pankucsi Z. (2003) szerint a fogalom lényege az eszköz beszerzéséhez, előállításához közvetlenül kapcsolódó erőforrás-felhasználás pénzben kifejezett, általában pontosan megállapítható értéke.

---

<sup>1</sup> Egyedi értékelés elve.

A mezőgazdasági termékekre, tevékenységekre a 41. IAS feldolgozása alapján Sztanó I. (szerk. 2006) kiemeli, a bekerülési érték akkor alkalmazható, ha a biológiai eszköz valós értéke megbízhatóan nem állapítható meg.

A saját előállítású eszközök bekerülési értékének megállapításánál is van eltérés az európai és a magyar szabályozás között (Kapásiné Buza M. – Pankucsi Z. 2003). A szerzők szerint a közösségben a kibocsátás mennyisége (változó és fix költség), a hazai szabályozásban pedig az elszámolhatóság módja (közvetlen és közvetett költség) szerint kell elsősorban a költségeket csoportosítani.

A számviteli értékelés speciális jellege miatt az értékkategóriák értelmezésénél az eltérő szempontokat hangsúlyozza a számvittel és a pénzügyi elemzéssel foglalkozó szakirodalom. Epstein B.J. –Mirza A.A. (2002) alapján a könyv szerinti érték meghatározása a bekerülési értékből vagy egyéb, a törvényben és a standardokban megengedett értékelési módszerekkel meghatározott bruttó értékből kell levonni az eltelt hasznos élettartam alatt elszámolt terv szerinti és terven felüli értékcsökkenést és az elszámolt értékvesztést. Fazakas G. (1998) az értékkategória nyilvántartási jellegét emeli ki. A szerző értelmezésében a könyv szerinti érték teljesen nélkülözi a piaci hatásokat, és csak a múltban megtörtént pénzáramlások lényegesek az eszközérték szempontjából.



A vállalkozásoknak 2001-től van lehetősége a vagyonelemek szigorúan meghatározott körénél a valós érték alkalmazására<sup>1</sup>. A nemzetközi standardok alapján folyamatosan bővül az értékelési mód hatóköre. A pénzügyi instrumentumok mellett az IFRS-t alkalmazó vállalkozások a befektetési célú ingatlanok és a mezőgazdasági eszközök, termények értékelésekor is választhatják a valós értéket (Soós A. 2005). A magyar számviteli törvény szabályai szűkebb alkalmazási területet jelölnek ki (X. sz. Melléklet).

A valós érték meghatározásában a piaci értéknek van meghatározó szerepe (KPMG Hungária Kft 2004). Megállapításánál a nettó eladási ár mellett választható például a piaci megközelítés módszere<sup>2</sup> (Takács N. 1993). Ugyanakkor itt is megalapozott a piaci árral szembeni szkepticizmus<sup>3</sup>.

A mezőgazdasági tevékenységre vonatkozó számviteli standard (IAS 41.) alapján a szakirodalom a piaci érték alkalmazását négy okra vezeti vissza. Ennek, illetve a piaci ár meghatározásának szabályait a XI. sz. Melléklet tartalmazza.

Az állati termékek és állatok piacának problémái (túlszabályozás és fejletlen piac együttes létezése) mellett a piaci érték meghatározásának

---

<sup>1</sup> A valós (csere) érték az az összeg, melyben az eszközt jól ismerő, egymástól független felek tranzakciójuk közben a szokásos piaci körülmények között a döntési szabadság érvényesülése mellett megállapodnak (Epstein B.J: - Mirza A.A. 2003).

<sup>2</sup> Eszközértékelés piaci megközelítés módszere: „Az adott vállalkozáshoz, vagyontárgyhoz hasonló vállalkozások, vagyontárgyak hasonló adatainak összegyűjtése és elemzése alapján kell a vállalkozás, vagyontárgy piaci értékét meghatározni.”

<sup>3</sup> Például: „A befektetési alapok üzleti tevékenysége kizárólag az árak alakulásával mért teljesítménytől függő, értelmetlen rövid távú játékká vált.” Hagström R.C. 2000).

folyamatában a szubjektivitás is növeli a bizonytalanságot (Sztanó I. szerk. 2006).

### *Immateriális javak*

Az immateriális javak jelentősége a tudományos-technikai fejlődés, a tudásintenzív ágazatok előtérbe kerülése, az egyes márkanevek világméretű ismertsége, az országhatárokon túl nyúló vállalati akvizíciók növekvő száma miatt folyamatosan nő (Székács P-né 2006). Ennek ellenére fogalma tagadó kijelentésekkel fejezi ki különbségét a többi eszköztől mind a nemzetközi, mind a magyar szabályozásban (nem materiális eszköz, nincs fizikai megjelenése, rendelkezik az azonosíthatóság kritériumával, hogy megkülönböztethető legyen a good-will-től). Az azonosíthatósághoz két feltételnek kell teljesülnie. Egyrészt az eszköznek elkülöníthetőnek és elválaszthatónak (a szerző szerint forgalomképesnek) kell lennie. Másrészt szerződéses vagy törvényben biztosított jogból kell származnia.

„Az immateriális javak értéke azon jogok vagy privilégiumok funkciója, amelyeket tulajdonlásuk nyújt az üzleti vállalkozás számára” (Epstein B.J. – Mirza A.A. 2003). Az IAS 38. az immateriális javak értékelésénél alapvető módszernek a bekerülési értéken történő értékelést fogadja el. A valós értékelés is alkalmazható, ha az immateriális jószágnak van aktív piaca. Az állami támogatással finanszírozott, vagy ingyenesen kapott immateriális javakat aktív piac hiányában az eszköz használatából elérhető becsült jövőbeni CF jelenértéken, vagy ennek hiányában névleges értéken lehet a vagyon részeként bemutatni

(Székács P-né 2006). A szabályozás alapján alkalmazhatók a vagyoneértékelés általános módszerei (Pratt S. 1992).

Az immateriális javak költségelszámolásának kondícióit az amortizáció szabályrendszere határozza meg. A 38. IAS alapján csak korlátozott hasznos élettartamú eszközöknél lehet értékcsökkenést elszámolni (Székács P-né 2006).

### *Tenyészállatok*

A tenyészállatok értékelésénél a saját tenyésztésből származó állomány bekerülési értékének megállapítása okoz speciális problémát. Sabján J. – Sutus I. (2001) szerint a borjú értékének megállapításánál az egyenértékszamos osztókalkulációt alkalmazzák a vállalkozások. A szerzők egy kg élve születési súly = nyolc liter tej összefüggést tartják elfogadhatónak. Ha a saját termelésű készleteknél az elszámolóáras módszert alkalmazza a vállalkozás, akkor a szerzők szerint a készletérték-különbséggel csak akkor szabad a tenyészállat bekerülési értékét módosítani, ha összege meghaladja a számviteli politikában meghatározott lényegességi küszöbértéket. Ellenkező esetben a készletérték-különbséget egyéb bevételként, vagy ráfordításként az üzleti év eredményében kell számításba venni. A módszer logikáját követve a tenyésztési célra (tej hasznosítási irányban) állományba vett állatokat húserként kell nyilvántartani.

A következő neuralgikus pont a tenyészállatok számviteli kezelésénél az értékcsökkenés elszámolása. Kozma A. (2001) véleménye szerint a tenyészállatokat csoportosan (fajta és korcsoport) célszerű nyilvántartani, mert az elszámolás jellegéből adódóan minden egyednek azonos

az önköltsége. Az állatállomány piaci értéke a tenyésztésbe állítás első évében nem csökken, ezért a szerző nem tartja indokoltnak az értékcsökkenés elszámolását ebben az időszakban. Borzáné Botka E. (2001) szerint ez a megoldás ellentétes a számviteli törvényben rögzített valódiság és összemérés elvével. Valóban, az értékcsökkenésnek a használat miatti értékváltozást kell tükröznie és nem a piaci érték/nyilvántartási érték arányszámot. Erre az értékmódosítás (értékvesztés, értékhelyesbítés, szűkebb vállalozási körben a valós értékelés) eszközszerrendszere ad lehetőséget.

A tenyésztési célú hasznosítás befejezésekor a hasznosítási irány változása okoz értékelési problémát. Sztanó I. (szerk. 2006) szerint nincs értékelési feladat, ha a tenyésztésbe vételkor jól határozták meg a tenyésztés befejezésekor várható, a vágóállat piaci árára alapozott maradványértéket. Ebben az esetben a tenyészállat nettó értéke megegyezik a hízóállat piaci áron számított értékével. Az így megállapított maradványérték azonban az értékcsökkenés valódiságát teszi kétségessé, mert a borjú egyenértékszamos osztókalkulációval meghatározott, majd a tenyésztésbe vételig ráhizlalt súly önköltségének növelésével kalkulált tenyészállat bruttó értéke és a húsertéken alapuló maradványérték közötti különbség mértéke sokszor csak alacsony értékcsökkenés elszámolását teszi lehetővé.

2001-ben a húsertékre alapozott maradványérték meghatározásának módszeréről is vita alakult ki a mezőgazdasági ágazattal foglalkozó számviteli szakemberek között. Abban megegyeztek a vélemények, hogy a maradványérték nem lehet nulla. Sabján J. – Sutus I. (2001) szerint a maradványérték a vágóállat várható értékesítési súlyának és a

várható vágóállat élősúly értékesítési árának a szorzata. Kozma A. (2001) a várható értékesítési árat a jelenlegi és várható inflációval korrigálná. Borzáné Botka E. (2001) véleménye szerint a várható eladási árról és a várható inflációról a vállalkozásnak nem áll rendelkezésére megbízható információ, ezért a várható testtömeget a tenyésztésbe állításkor ismert értékesítési egységárral kell szorozni. Szerintem viszont a testtömegben is van akkora változás, mint az eladási árban, így az utolsó megoldás csak nulla maradványértéket eredményezhet, mivel a tenyészállatok reális maradványértékének megállapításához ilyen feltételek mellett a vállalkozások nem rendelkeznek megbízható információkkal. További logikai hiba a rendszerben, hogy a tenyésztésbe állításkori tényleges súly, és az értékesítéskor várható súly különbségének kezelése a jelenlegi szabályok szerint értékhelyesbítés elszámolását tenné szükségessé.

### **II.22.2. A forgóeszközök és a források értékelésének néhány jellemzője**

A forgóeszközök között az állattenyésztő vállalkozásoknál a növény-, és a vágóállatok jelentenek speciális elszámolási feladatokat (XII. sz. Melléklet).

Helgertné Szabó I. (szerk. 2003) a készletértékelési eljárások közül csak a hatályos számviteli törvénynek megfelelő eljárásokat<sup>1</sup> ismerteti<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Az üzemgazdasági szakirodalom több módszert is ismer.

<sup>2</sup> A 12. sz. ábra a következő oldalon. A szerző az ábrában felsoroltakon kívül a LOFO eljárást is bemutatja, de ez egyik számviteli alapelvnek sem felel meg.

Valódiság elve	Óvatosság elve
Egyedileg, tételesen hozzárendelhető árak	
Átlagos beszerzési áras módszerek	
FIFO	
	HIFO
	LIFO

Forrás: Helgertné Szabó I.(szerk.2003) alapján saját szerkesztés

## 12. sz. ábra

### Készletértékelési eljárások és a számviteli alapelvek kapcsolata

Az értékelési eljárások között nem szerepel a kisebb vállalkozások számára biztosított egyszerűsített kalkulációs módszer, mely független az évközi értékbeni nyilvántartások vezetésétől.

A növedék-, hízó- és vágóállat termelés önköltségét az év végi zárlati tevékenység keretében állapítják meg a vállalkozások. A tenyészállattá átminősített növedékállatok miatt is ekkor kell a tenyészállatok bekerülési értékét módosítani, mert így kezelhető a növedék- és tenyészállatok súlygyarapodása (Sztanó I. szerk. 2006)<sup>1</sup>.

A magyar számviteli törvény a valódiság elvének érvényesítése érdekében speciális szabályokat ír elő az eszközcsoportra. A saját termelésű készletek fordulónapi értéke nem haladhatja meg a mérlegkészítéskor ismert piaci értéket. Ha mégis, akkor a két érték különbségét az üzleti év eredményének terhére kell elszámolni (Sztanó I. szerk. 2006). Felértékelésre csak a 41. IAS alapján van lehetőség, a befektetett eszközöknél alkalmazott értékhelyesbítés a készleteknél nem engedélyezett. Galicz K.J.(2007) szerint ez probléma, „mert a standard nem nyújt megoldást a vállalaton belüli felhasználásra termelő ágaza-

<sup>1</sup> 11. sz. táblázat a következő oldalon.

tok eredményének tisztázására.” Ez az útmutatást a számviteli törvény sem adja meg, és a számvitel fejlődési tendenciája sem valószínűsíti a tételes jogi szabályozás visszaállítását.

## 11. sz. Táblázat

### Élőtömeg önköltség meghatározásának módszerei

Megnevezés	Érték
Nyitóállomány	Előző időszak tényleges önköltsége
Vásárolt növendék állatok	Tényleges beszerzési ár
Növendékállatok korosbításból	Az előző (átadó) állománycsoport önköltsége
Szaporulat	Közvetlen önköltség <sup>1</sup>
Tömeggyarapodás	Közvetlen önköltség
Tenyésztésből kiselejtezt és hízóba állított állatok <sup>2</sup>	Tenyészállatok könyv szerinti értéke
Elhullás <sup>2</sup>	Közvetlen önköltség
Selejtezés, kényszervágás <sup>2</sup>	Közvetlen önköltség

Forrás: Sabján J.-Sutus I. (2001a) alapján saját szerkesztés

A vágóállatoknál a piaci érték meghatározása a rendelkezésre álló áránlatok, katalógusárak vagy árutőzsdére bevezetett készletek tőzsdei ára alapján történhet (Sabján J. – Sutus I. 2001a). A piaci ár meghatározásával kapcsolatban Matukovics G. (2004) felveti, hogy a készleteknél is definiálni kellene a piacot, mert a pótlási piac és az értékesítési piac áralakulása a tökéletlen piaci versenyben nem egyezik meg.

### *Források.*

A közgazdasági szakirodalom meghatározó része a befektetett tőke alatt a saját tőke és a kamatköteles források összegét érti (Ehrbar A.

<sup>1</sup> A szaporulatnál a közvetlen önköltség a tejhasznosítású szarvasmarha tartásban általában egyénértékszámú osztókalkulációval kerül meghatározásra.

<sup>2</sup> Saját kiegészítés.

2000). A teljes tőkeérték (kapitalizáció) ebben a gondolatrendszerben a hosszú lejáratú hitelek, az elsőbbségi részvények és a saját tőke összege (Brealy/Meyers 1998).

A saját források tartalma, értékelése területén a legnagyobb az eltérés a magyar és a nemzetközi szabályozás<sup>1</sup> között (XIII. sz. Melléklet).

### **II.22.3. Az eredményt meghatározó tényezők néhány jellemzője**

Ebben a fejezetben a számviteli szakirodalom és gyakorlat által elfogadott tartalommal használom a pénzbevétel, a bevétel, a hozam, illetve a kiadás, a ráfordítás, a költség fogalmakat.

Az állattenyésztő vállalkozásoknál a bevételek és a kapcsolódó ráfordítások listája a XIV. sz. Mellékletben található.

#### *Hozamok*

A költségek fedezetére kapott támogatásokat az egyéb bevételek között számolhatják el a vállalkozások, tehát nem torzíthatják a költség-szerkezetet (Umenhoffer F. 2006). A problémát majd az egyéb bevétel kezelése jelenti (Pölöskei P-né 2007), de ez véleményem szerint kezelhetőbb, mintha az IFRS-ek alapján az ilyen támogatásokat a költségekkel összevontan mutatják be (Kapásiné Buza M. 2006e).

A mezőgazdasági vállalkozások az uniós és a nemzetállami támogatások jelentős részét fejlesztési célra kapják. A kamattámogatások általában az eszközfejlesztésekhez kapcsolódnak, így az üzembehelyezésig kapott összeg az eszköz bekerülési értékét csökkenti (Sztanó I. szerk. 2006).

---

<sup>1</sup> 32. IAS



### *Költségek*

A vállalkozások költségeit a gazdasági döntések az információszolgáltatás célja szerint sokféle módon lehet csoportosítani (XV. sz. Melléklet).

A költségfajták, az elszámolhatóság módja és a termelés volumenéhez kapcsolódás szerinti csoportosítást a gyakorlat is általánosan használja. Az időszak szerinti költségmegosztás értelmezése és kezelése már problémát okoz a vállalkozások gyakorlatában. A menedzsment sokszor szeretné a költségelszámolást a hozamok helyett a pénzügyi teljesítéshez közelíteni. A kontrolling pedig elsősorban a kibocsátás volumenéhez való kapcsolat alapján csoportosítja a költségeket. Ezt a szakirodalom fedezeti elvű költségszámításnak is nevezi.

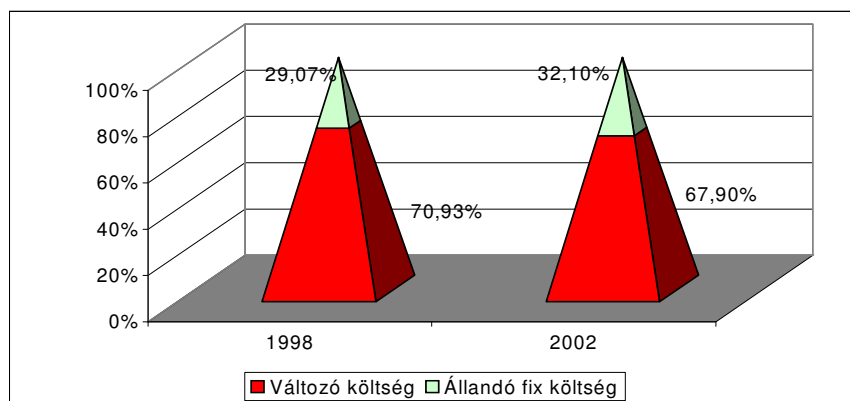
Reke B. (2004b) szerint az állattenyésztés költségei közül az anyagköltségek (legjelentősebb eleme a takarmányköltség), a munkabér és járulékai, az értékcsökkenési leírás, a segédüzemi szolgáltatások (elsősorban szállítás, anyagmozgatás), egyéb költségek a meghatározóak. A legutolsó elem 2000-től az anyagjellegű ráfordítások részét képezi, így az éves beszámolóból már nem ismerhető meg.

A közvetlen és közvetett költségek szétválasztásánál a számviteli törvényben meghatározott szabályokat kell alkalmazni. A közvetlen költségeknek a termékhez, ágazathoz szorosan kapcsolhatónak kell lennie (Béládi K. – Kertész R. 2006). A kapcsolat lehet közvetlen, a tevékenységgel szoros kapcsolatban felmerült, vagy valamilyen vetítési alap segítségével a termékcsoportra felosztható költség (Sztanó I. szerk. 2006).

Az elszámolhatóság módja mellett a termelés mennyiségéhez való viszony szerinti csoportosítás is a mindennapi költségelszámolás része és a számviteli és üzemgazdasági szakirodalomnak is gyakran témája. A változó költségek a termelés volumenével összefüggésben alakulnak. Szigorúan véve, ha nincs termelés, akkor ilyen költségek fel sem merülnek (Béládi K. – Kertész R. 2006). A tenyészállatok elszámolt értékcsökkenésének, az állatorvosi díjaknak, a természetes és mesterséges megtermékenyítés, a teljesítményvizsgálat, a közvetlen biztosítás költségeinek ebbe a csoportba sorolása vitatható, mert a besorolás a vállalkozás gazdálkodási jellemzőitől, a vizsgálat céljától, sőt a vizsgálatot végző szubjektív véleményétől is függ.

Az elszámolhatóság és a termelés mennyiségéhez való viszony kapcsolatára hívja fel a figyelmet a szerzők által közvetett változó költségként definiált költségcsoport, például a saját gépek változó ráfordításai, a fenntartási és egyéb segédüzemi változó költségek, az idegen gépek és szolgáltatások díjai.

A technológiai fejlődés hatására a változó és az állandó költségek arányában az utóbbi években lényeges változás következett be (Róth J. szerk. 2002). Jól szemlélteti ezt Gere Zs.- Gere T. (2006) tanulmánya, mely a vágósertés termelés költségviszonyait vizsgálva rövid idő alatt is a fix költségek arányának jelentős növekedését mutatja be.



Forrás: Gere Zs - Gere T (2006) alapján saját szerkesztés

### 13. sz. ábra

#### Vágósertés termelés költségszerkezete a volumen függvényében

A számvitel válasza erre a folyamatra nem lehet más, mint a kalkulációs módszerek átalakítása, például a folyamat-költségszámítás alkalmazása (Róth J. szerk. 2002).

A számvitel nemzetközi szabályozása a magyar gyakorlathoz hasonlóan csoportosítja a költségeket (Kapásiné Buza M. 2006e). Az 1.IAS<sup>1</sup> a költségnevek (fajták), illetve a funkciók szerinti csoportosítás módszerét teszi lehetővé, összhangban az éves beszámolók eredménykimutatás típusainak szerkezetével. A biológiai eszközökre vonatkozó specialitások lényege pedig az, hogy a piaci érték alkalmazása miatti eredményváltozások elszámolását az értékelés évében teszi kötelezővé a kétszeres elszámolás elkerülése érdekében (Epstein B.J. – Mirza A. A. 2002).

Az értékcsökkenés az állattenyésztésben is fontos költségelem. Funkciója kettős. Egyrészt a tulajdonosok számára megóvhatóvá teszi a ko-

<sup>1</sup> A pénzügyi kimutatások prezentálása.

rábban megszerzett, és időben elhasználódott tőkét<sup>1</sup>. Másrészt kifejezi a tartós, több termelési ciklusban használt erőforrásoknak a hozamok létrehozásában elismert szerepét (Bélyácz I. 1993). A kettős megközelítés a számviteli értékelésben is megjelenik. A pótlási szempontból elsősorban a piaci, az értékteremtő folyamatban való részvétel pedig a bekerülési érték alapú értékelést igényli.

Az üzleti évben elszámolt értékcsökkenés nagyságát a bekerülési értékén kívül még három tényező, a hasznos élettartam, a maradványérték és az értékcsökkenés elszámolásának módja határozza meg.

Az IFRS-ek és a magyar szabályozás szerint, „a hasznos élettartam az az időszak, amely alatt az adott eszközt a tevékenységet szolgáló minőségében alkalmazzák, akár azon időben mérve, amelynek folyamán várhatóan használni fogják, akár azon termékegységek számában, amelyet az eszköz révén a vállalkozás várhatóan nyerni fog” (Epstein B.J: -Mirza A.A. 2002). Garajszki Z. (szerk. 2004) alapján a tenyészállat hasznos élettartama az az időszak, ameddig a leválasztható termék termelése, vagy a szaporulat érdekében tartja a vállalkozás az állatot.

A maradványérték az eszköz hasznos élettartamának végén történő elidegenítésével elérhető bevétel, csökkentve az értékesítés költségeivel (Epstein B.J. – Mirza A.A. 2002). A magyar szabályozás csak a hasznos élettartam végén a várhatóan (tervezhető) realizálható értéket tekintí maradványértéknek. A várható piaci érték az eladási ár, vagy a hulladékérték lehet (Garajszki Z. szerk. 2004). A szerzők hangsúlyoz-

---

<sup>1</sup> A kapitalista vállalkozók már a gyáripar kialakulásakor kivívták a tőkepótlás költségének elismerését.

zák: maradványértéket csak akkor kel megállapítani, ha a várható piaci érték jelenős.

Az amortizációs módszerek tárgyalásakor a szakirodalom egységes állásponton van. A témával foglalkozó minden szerző az időarányos (lineáris, degresszív, progresszív), valamint a teljesítményarányos leírási módszereket ismerteti.

Az állattenyésztő vállalkozásoknál a tenyészállatok értékcsökkenésének reális, a tevékenységgel összefüggő meghatározása fontos feladat. Kozma A. (2001) a gyakorlati tapasztalatok alapján a számviteli törvény újrakodifikálásához kapcsolódva gyűjtötte össze a tenyészállatok értékcsökkenési leírásának tervezéséhez szükséges jellemzők átlagos értékeit.

## 12. sz. táblázat

**A tenyészállatok értékcsökkenési leírásának tervezéséhez szükséges jellemzők átlagos értékei**

Megnevezés	Bruttó érték eFt/Egyed	Hasznos élettartam Év	Várható maradványérték eFt/Egyed	Leírási módszer
Szarvasmarha tehén	140-250	4-5	70-100	Lineáris
Sertés Anyakoca Tenyészkán	50-60	2-3	50-60 50-70	Nincs Linearis

Forrás: Kozma A (2001)

Az adatok lényegesen azóta sem változtak, ezért jelenleg az amortizáció alulreprezentált az állattenyésztés költségstruktúrájában. A lineáris leírási módszer javaslata és gyakorlata is vitatható, legalábbis a tej

hasznosítású állományoknál, mert a tejhozam a tenyészállat életciklusa alatt jelentősen változik.

### **II.23. A számviteli információk szerepe a vállalkozások gazdasági teljesítményének megítélésében**

A számviteli információk elsődleges, a piaci szereplők részére is elérhető helye a vállalkozások által közzétett éves beszámoló. Részeit, tartalmát formáját és terjedelmét a magyar számviteli törvény is keretjelleggel szabályozza. A felhasználók szempontjából Virág M. (2001) például a XVI. sz. Melléklet szerint láttatja az éves beszámolók részeinek kapcsolatát. A pénzügyi jelentésekhez a bemutatottnál egyrészt részletesebb kiegészítő melléklet tartozik, másrészt ennek tartalma a vállalkozások méretétől függően szűkebb lehet. A magyar vállalkozások többségének például nem kell a beszámoló részeként pénzáramlási kimutatást készítenie. Ezzel csak a hitelkérelem, vagy támogatás érdekében benyújtott pályázat részeként találkozik a legtöbb mezőgazdasági vállalkozás.

A vállalkozásoknak egy, a törvényben meghatározott feltételeknek megfelelő jelentős része Magyarországon egyszerűsített éves beszámolót készíthet, mely elsősorban nem a könyvelési technikák és feladatok, hanem a nyilvánosságra hozott adatok körének szűkítése miatt egyszerűbb az általános beszámolónál (Garajszki Z. szerk. 2004). A számviteli törvény keretjellege miatt ez az egyszerűsítés nagyon gyorsan leszivárog a könyvelési technikák és feladatok szintjére, amit a szerzők által másodlagosnak ítélt, jogszabályban rögzített számviteli könnyítések tovább gyorsítanak, főleg az utókalkuláció területén.

### *Mérleg*

A beszámoló egyik elemét a mérleget a vállalkozások két változatban készíthetik el.

<b>A változat jellemzői</b>	<b>B változat jellemzői</b>
Mérlegszerű elrendezés	Elrendezés lépcsőzetes
Biztosított az egyezőség automatikus ellenőrzése	Sajátos egyeztetési lehetőség érvényesül
A eszközök fordított likviditási, a források pedig fordított lejáratú sorrendben vannak bemutatva	A mérlegséma részben finanszírozási szemléletű

Forrás: Garajszki Z. (szerk. 2004) alapján saját szerkesztés

### **14 .sz. ábra**

#### **A mérleg változatainak összehasonlítása**

A pénzügyi elemzések készítésénél gyakran a „B” típusú mérleghez hasonlóan rendezik az adatokat (pl. Katits E. (2002; Kleinebeckel H. 1993).

### *Eredménykimutatás*

A beszámoló másik eleme az eredménykimutatás, melyből a piaci szereplők információt kaphatnak az eredmény alakulását előidéző tényezőkről, az adózás előtti eredmény megoszlásáról a költségvetés, a tulajdonosok, és a vállalkozás között, a jövedelmezőségről (Garajszki Z. szerk. 2004a).

Az eredménykimutatást a vállalkozások két eljárással készíthetik el (XVII. sz. Melléklet). A különböző eredménykimutatások tartalmára vonatkozó szabályokat a XVIII. sz. Melléklet tartalmazza.

Kapásiné Buza Mária összegyűjtötte a most érvényes magyar és a nemzetközi szabályozások közti fontosabb eltéréseket is (XIX. sz. Melléklet). Az eltérések azt jelzik, hogy a köztudatban elterjedt véleménynel ellentétben vannak olyan területek, ahol a magyar és a nemzetközi számviteli szabályok lényegesen eltérőek.

A beszámoló fontos része a mérleg és az eredménykimutatás értelmezéséhez szükséges kiegészítő melléklet. Az IFRS tankönyv alapján az egyes, az állattenyésztő vállalkozások szempontjából is fontos speciális jellemzőkkel rendelkező eszközcsoportokra vonatkozó közzétételi szabályokat a XX. sz. Melléklet tartalmazza.

Minden egyes biológiai jellegű eszköz (41. IAS) tulajdonságait és a mezőgazdasági termelésben elfoglalt helyét szöveges formában is jellemezni kell az éves beszámoló kiegészítő mellékletében. Az értékesíthető biológiai eszközöket a leválasztható terményt adó biológiai eszközöktől elkülönítetten kell kimutatni, továbbá a csoportokon belül külön kell szerepeltetni a beérett, és a fejlődésben lévő eszközöket. Az információk ilyen csoportosításával lehet biztosítani a piaci szereplők részére a jövőbeni várható pénzmozgások időbeli alakulásának prognosztizálását - mert a beérett biológiai eszközök a közeli jövőben várhatóan piacra kerülnek, - illetve a leválasztható terményt adó biológiai eszközökhöz kapcsolódó, az értékesíthető eszközöktől eltérő pénzáramlások figyelembe vételét (Epstein B.J. – Mirza A.A. 2002).

### **II.23.1. Az eredménykategóriák és a beszámoló kapcsolata**

A vállalkozások értékelésének egyik kulcsváltozója az eredmény, mely például a pénzügyi tőke megőrzésének elmélete szerint a tőke ér-



tékének növekedése egy adott időszakban (Soós A. 2005). Az üzemteni és a számviteli szakirodalom inkább az üzleti évben elért hozamok és az ezek érdekében felmerült ráfordítások viszonyrendszerében értelmezi ezt a kategóriát.

A számviteli beszámolókból az elemzők és a piaci szereplők több eredménykategória közül választhatnak, ha a vállalkozások jövedelmi helyzetét kívánják elemezni (Dudás J-né szerk. 2003).

A beszámolókból megismerhető összes eredménykategóriával szemben több hiányosságot vet fel a szakirodalom. Például Rappaport A. (2002) elégedetlenségének okai,

- megállapításuknál a vállalkozások különböző számviteli módszereket alkalmaznak,
- nem veszik figyelembe a tőkeigényt,
- figyelmen kívül hagyják a pénz időértékét.

A problémák megoldására a vállalkozások értékelésével foglalkozó szakirodalom korrekciókkal pontosítja elsősorban az üzemi (üzleti) eredmény mutatóját. A legelterjedtebb, de esetenként különböző tartalommal használt mutató az EBIT<sup>1</sup> (más elnevezéssel PBIT<sup>2</sup>), a kamatfizetés előtti eredmény, mely „azt a működési eredményt mutatja, melyet akkor ért volna el a cég, ha ugyanazon időszaki pénzáramlást tisztán saját tőkéből finanszírozza.” (Kiss L. – Sándor I. szerk. 2004). A szerzők ezt úgy értik, hogy az EBIT az adózás előtti eredményhez viszonyítva nem tartalmazza a fizetett és kapott kamatokat, a folyamatos üzletmenethez nem köthető tételeket, a good-will amortizációját.

---

<sup>1</sup> Earning before Interest and Tax

<sup>2</sup> Profit before Interest and Tax (Cinnamon R – Helweg-Larsen B. 2005)

Több szerzőnél (Katits E. 2002; Copeland T. et.al. 1999; Laáb Á. 1995; Brealy/Meyers 1998) az EBIT az üzemi (üzleti tevékenység eredményével) egyezik meg. Más szerzők (Fazakas G. szerk. 2003; Reke B. 1997) az adózás előtt eredmény és a fizetett kamat összegeként határozzák meg a mutató értékét. Így az üzemi (üzleti) tevékenység eredményén kívül a mutató tartalmazza a pénzügyi műveletek bevételeit (ide tartoznak például a kapott kamatok), a nem kamatfizetés miatti pénzügyi ráfordításokat (pl. árfolyamveszteséget) és a rendkívüli eredményt is. A rendkívüli tételek figyelembe vétele a 2000. évi C. törvény hatályba lépése után nem indokolható.

A tőke és hozama közti összhang javítás a célja az EBIT-ből számított NOPLAT<sup>1</sup> mutatónak.

<b>Copeland T. – Koller T. – Murrin J. (1999)</b>	<b>Dudás J-né (szerk. 2003)</b>
± Üzleti (üzemi) tevékenység eredménye <sup>2</sup>	± Adózott eredmény
- Üzleti tevékenység után fizetett adók	+ Fizetett kamatok <sup>3</sup>
± Halasztott adófizetési kötelezettség állományváltozása	
<b>= NOPLAT</b>	

Forrás: fejlődésben megadott irodalmi hivatkozások

### 15. sz. ábra

#### NOPLAT számításának módszerei

A bruttó CF mutatószám egyszerűsített változata az EBITDA<sup>1</sup>. Az egyszerűsítés egészen az EBIT + Amortizáció formáig terjedhet, de a

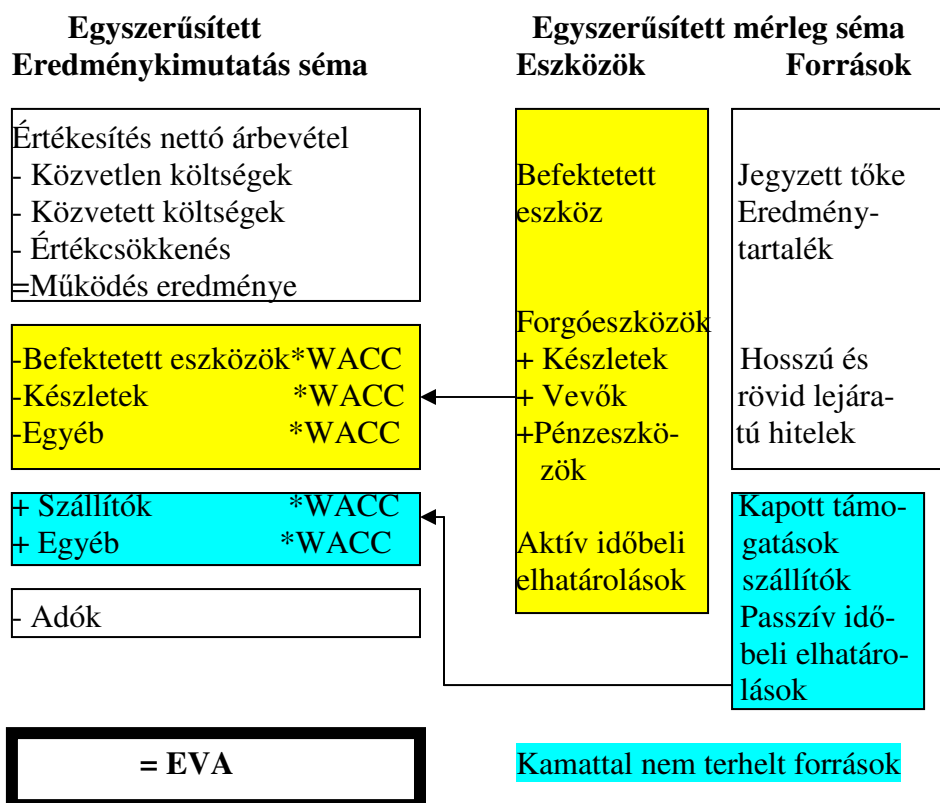
<sup>1</sup> NOPLAT (néha NOPAT): Net Operating Profit less Adjusted Taxes (Korrigált adóval csökkentett profit). Fazakas G. (szerk. 2003) hasonló tartalmat tulajdonít az EBI (Earning before Interest) mutatónak.

<sup>2</sup> Esetleg EBIT

<sup>3</sup> A fizetett kamatot pontosítás érdekében csökkenteni lehet a kamatot terhelő adóval.

szakirodalomban több helyen előfordul a mutató NOPLAT+Amortizáció formája is.

*Gazdasági profit (EVA)*



Forrás: Kiss L. – Sándor I. (szerk) (2004)

### 16. sz. ábra

#### Az EVA-számítás módszere

Az EVA alap gondolata szerint a tulajdonosoknak olyan hozamot kell kapniuk, mely kárpótolja őket a felvállalt kockázatért is. Ezért a kamatterhek mellett a saját tőke költségeit is figyelembe kell venni a va-

<sup>1</sup> Earning before Interest, Taxes, Deprecation and Amortization.

lós hozam meghatározásakor (Kiss L. – Sándor I. szerk. 2004). Copeland T. et.al. (1999) alapján az alapgondolat a

**Befektett tőke\*(befektetett tőke hozama-súlyozott átlagos tőke költség)**

képlettel fejezhető ki, tehát az EVA a vállalat adott időszakban elért hozamának és a befektetők minimális hozamelvárásának különbségét mutatja. A képlet a vállalkozások éves beszámolója alapján 16. ábra szerint<sup>1</sup> tölthető meg tartalommal.

A szerzők önkényesen válogatnak a bevételek és a ráfordítások közül, de a számítás logikája azért érthető. A séma a vállalkozások üzemi (üzleti) eredményét módosítja a teljes tőkeállománnyal szemben egyégesen támasztott hozamkövetelménnyel. Ehrbar A. (2000) korrigálja a NOPLAT-ot, tehát a költségvetést kivonja a finanszírozók köréből. Az adókulcsot a megelőző évek tényleges adófizetéseiből állapítja meg.

A számítás lényege Ehrbar A. (2000) alapján így fejezhető ki képletben:

$$\text{NOPLAT}^2 - ((\text{Befektetett eszközök} + \text{Nettó forgótőke}) * \text{WACC})$$

A nettó forgótőke számításánál csak a kamattal nem terhelt rövid lejáratú kötelezettséget kell figyelembe venni.

Az üzemi (üzleti) tevékenység eredménye a szakirodalom szerint nem felel meg teljes mértékben az EVA számítás igényeinek. Az összhangot néhány terület értékelésének módosításával lehet javítani (Ehrbar A. 2000). A módosítások csak nem nyilvános információk felhasználásá-

---

<sup>1</sup> A 16. sz. ábra az előző oldalon

<sup>2</sup> A 16. sz. ábra alapján üzemi (üzleti) tevékenység eredménye.

lásával hajthatók végre, néhány közgazdasági szempontból indokolható eltérés pedig kimondottan ellentétes a magyar és a nemzetközi számviteli szabályozással (pl. promóciós költségek aktiválása). Ugyanakkor a kis- és középvállalkozásoknál a módosítások legtöbb tétele csak nagyon ritkán fordul elő.

A tőkésítéshez, tehát a nyereség vagyonná alakításához (Pratt S. 1992) feltétlenül szükséges a megfelelő tőkésítési ráta megtalálása. „A tőkésítési ráta azt a megtérülési rátát fejezi ki, amely a piacon olyan befektetéseknél érhető el, amelyek várhatóan hasonló nyereségfolyamot eredményeznek” (Pratt S. 1992). Breaaly/Meyers (1998) szerint több vállalat, többéves adataira van szükség, ha a tőzsdén forgalmazott részvényeket értékelünk. Az EVA meghatározásánál viszont a tőkésítési rátát egy, nem is feltétlenül a tőzsdén jegyzett vállalkozással szembeni hozamkövetelményként kell számszerűsíteni, ezért az alkalmazható módszerek nem elsősorban a részvényértékeléssel foglalkozó szakirodalomban találhatók.

Pratt S. (1992) szerint a tőkésítési ráták meghatározásánál a közvetlen piaci összehasonlítás, az összegzési és a súlyozott átlagszámítási módszer alkalmazható.

Az idegen tőke tőkésítéséhez használható ráta a fizetett kamat és az idegen (kamatköteles) tőke átlagos állományának hányadosaként számítható (Jacobs O.H. – Oestreicher A. 2000). Pontosabb a számítás, ha a kamatokat adó nélkül, az (1-adórata) szorzótényezővel korrigálva vesszük számításba (Harrington D.R. 1995).

A saját tőkéhez kapcsolható tőkésítési ráta megállapításánál is több lehetőséget ajánl a szakirodalom (pl. Pratt S. 1992; Brealy/Meyers 1998)<sup>1</sup>.

### **II.23.2. A vállalkozások értékeléséhez használt mutatószámok jellemzői**

A éves beszámolók adatai a piaci szereplők csak rendszerezés és feldolgozás után tudják felhasználni döntéseik megalapozására. A szakirodalom az elemzéshez használható mutatószámok széles választékát nyújtja az elemzők, a befektetők számára. A bőségből fakadó nehézségeket egyrészt néhány alapvető szempont betartásával, másrészt az alkalmazott mutatószámok szisztematikus rendszerezésével lehet mérésékelni.

A mutatószámok számításánál a szakirodalom szerint néhány alapszabályt be kell tartani:

- Inflációs időszakban szükség lehet a pénzáramlás hatásának kiszűrésére, a  $r_{\text{real}} = (r_{\text{nom}} + i) / (1 + i)$  képlet felhasználásával (Bodie/Kane/Marcus 1996).
- A beszámoló mérlege állományi (stock), az eredménykimutatás pedig folyó (flow) adatokat tartalmaz. A kettő összehasonlításához többnyire az állományi adatokból valamilyen az időszakra vonatkozó átlagot kell használni (Harrington D. 1995; Dudás J-né szerk. 2003).

---

<sup>1</sup> Kincstárjegyek, hosszútávú államkötvények, vállalati kötvények, jelzáloghitelek kamatlába, megtérülési ráta a tőzsdén jegyzett értékpapíroknál, piaci tőkésítési ráta.

A szakirodalom a mutatószámokat sokféle módon csoportosítja. Terjedelmi korlátok miatt csak az ezek felhasználásával kialakított saját rendszerem (28. sz. ábra) alapján ismertetem a legfontosabbakat<sup>1</sup>.

### **II.23.21. A vagyoni helyzet elemzésének néhány mutatószáma**

A vagyon értékeléséhez használt mutatószámok jelentős része az eszközök, és a források szerkezetének elemzését teszi lehetővé. A széles választékból nagyon sok, az egyes vállalkozások sajátosságainak megfelelő megoszlási viszonyszám számítható.

#### *Eszközállomány minősége*

A német gyakorlat alapján a vállalkozásoknál fontos mutató lehet a termeléshez használt tárgyi eszközök aránya az összes eszközhöz viszonyítva (Nádas P.1989). Az állattenyésztő vállalkozásoknál a termeléshez használt tárgyi eszközök meghatározásakor a tenyészállatokat is figyelembe kell venni.

Az eszközállomány minősége szintén értékelhető a beszámoló alapján. A szakirodalomban leggyakrabban a tárgyi eszközök elhasználódottságát, illetve a technológiai fejlesztést kifejező megújítási mutatókkal lehet találkozni. Az állattenyésztés területén ezek mellett a tenyészállatok állománycseréjét értékét is kifejező mutatószámok használatára is szükség lenne.

A vállalat finanszírozásának egyik eleme a tulajdonosok döntése alapján rendelkezésre álló, visszafizetési kötelezettség nélküli tőkerész. A

---

<sup>1</sup> Az alkalmazott mutatószámok információigényének legfontosabb jellemzőit a saját vizsgálatok fejezetben fogom ismertetni.

gazdasági, de nem számviteli szakirodalom az utóbbi hatásmechanizmusának vizsgálatával keveset foglalkozik, de a saját tőke arányát az összes tőkén belül fontos gazdasági mutatónak tekinti (Katits E. 2002), és a tulajdonosi arány mutatóval (saját tőke/össztőke) jellemzi. Ugyanezt a mutatót Pratt S. (2002) vertikális saját tőke mutatónak nevezi, és a tőkeáttételi mutatók közé sorolja.

### **II.23.22. A jövedelmi helyzet elemzésének néhány mutatószáma**

Ezeknél a mutatóknál az eredménykimutatásnak van meghatározó szerepe, de a beszámoló másik két eleme is feltétlenül szükséges az elemzések elvégzéséhez (28. sz. ábra).

Az összetevők százalékos elemzésére is sok módszert, megoldást kínál a szakirodalom, a költségekből, a bevételekből számított egyszerű megoszlási viszonyszámoktól, az árbevétel, vagy valamelyik egyéb hozammutató arányában kifejezett költséghányad mutatókig.

#### **13. sz. táblázat**

#### **Eredménykimutatásból számítható költséghányad mutatók**

<b>Önköltség eljárással készített eredménykimutatásból</b>	<b>Forgalmi költség eljárással készített eredménykimutatásból</b>
Értékcsökkenési leírás aránya	Termelési költséghányad
Anyagjellegű ráf. aránya	Fejlesztési ráfordítások aránya
Személyi jellegű ráfordítások aránya <sup>1</sup>	Kereskedelmi (értékesítési) költségek aránya
Termelés élőmunka költsége	
Termelés bérigénye	

Forrás: Saját szerkesztés

<sup>1</sup> Ambrus T. – Lengyel L. (2006) személyügyi költséghányadnak nevezi a mutatót



### *Hatékonyági mutatók*

A hatékonysági mutatók valamilyen vagyonelem (elsősorban eszköz, tehát erőforrás) egységével elért hozamot vagy ráfordítást fejezik ki. A hozamot az árbevétellel, a termelési érték kategóriákkal is lehet mérni. Dolgozatomban a szakirodalom többségének álláspontjához alkalmazkodom, tehát a hozammutatóként valamelyik termelési érték, vagy árbevételi kategóriát használom (Béhm I. 1996).

Az állattenyésztés mint ágazat teljes hozamának megállapításánál a főtermék mellett az ikertermék és a melléktermék bevételeit és ráfordításait is figyelembe kell venni (Béládi K. – Kertész R. 2006).

A tárgyi eszközök hatékonysága az értékcsökkenési leírási hányad mutatóval is mérhető (Jacobs O.H. – Oestreicher A. 2000):

Tárgyi eszközök tárgyévi értékcsökkenési leírása

Tárgyi eszközök tárgyidőszak végi állománya<sup>1</sup>

A tőkeigényesség is a tárgyi eszközökhöz kapcsolódó hatékonysági mutató:

Árbevétel

Tárgyi eszközök értéke

A vagyon hatékonyságát a forgási sebesség mutatók is kifejezi. Legismertebbek a készletek hatékonyságának alakulásának ilyen eszközzel történő értékelése:

- |  |  |
|--|--|
| 1. Készletek fordulatszáma                     | 2. Készletek fordulatszáma napokban <sup>2</sup> |
| $\frac{\text{Árbevétel}}{\text{Készletérték}}$ | $\frac{365}{\text{Készletek fordulatszáma}}$     |

<sup>1</sup> Nettó érték.

<sup>2</sup> Több szerző a készlettartási idő fogalmát használja.

Az erőforrás jellegét figyelembe kell venni a mutatók számlálójában használható érték kiválasztásánál. Több szerző (pl Damodaran A. 2006; Nádas P. 1989) a vásárolt készleteknél az eladott áruk beszerzési értéke vagy az anyagköltség használatát javasolja. Az állattenyésztés elemzésénél valamelyik hozammutató használatát tartom célszerűnek.

#### *Megtérülési mutatók*

A megtérülési mutatók a vállalkozások vagyonának nyereségtermelő képességét mérik. Mind a számlálóban szereplő nyereség, mind a nevezőben figyelembe vett vagyon több különböző tartalmat fejezhet ki.

<b>Eredmény kategóriák</b>	<b>Vagyon kategóriák</b>
Nettó (adózott) eredmény	Összes eszköz (tőke)
Bruttó (adózás előtti) eredmény	Befektetett+Forgóeszközök
EBIT	Saját tőke
NOPLAT	Saját tőke+Hátrasorolt kötelezettségek+Hosszú lejáratú kötelezettségek
EBITDA	Saját tőke +Kamatfizetéssel járó kötelezettségek
Működési eredmény <sup>1</sup>	

Forrás: Saját szerkesztés elsősorban Fazakas G. (szerk.2003) és Dudás J-né (szerk. 2003) alapján

### **17. sz. ábra** **A megtérülési mutatóknál leggyakrabban használt eredmény és vagyon kategóriák**

<sup>1</sup> A mezőgazdasági ágazatban a Mezőgazdasági Számlarendben kimutatott eredmény, mely az EBIT-től csak a földbérleti díjak figyelmen kívül hagyása miatt tér el. (Lámfalusi I. 2007)

A szakirodalomban leggyakrabban használt megtérülési mutatók:

1. Saját tőke arányos nyereség (ROE Return on Equity):

$$\frac{\text{Adózott eredmény}^1}{\text{Összes eszközérték}}$$

2. Befektetett tőke hozama (ROI<sup>2</sup> Return on Investment):

$$\frac{\text{Adózott eredmény}^2}{\text{Működő tőke}}$$

3. Eszközarányos eredmény (ROA Return on Assets):

$$\frac{\text{Adózott eredmény}^2}{\text{Összes eszközérték}}$$

A legnépszerűbb mutatószámok a befektetett tőke (működő tőke) arányos (ROI) és a saját tőke arányos (ROE) nyereségmutatók.

#### *Jövedelmezőségi mutatók*

A jövedelmezőségi mutatókhoz a dolgozatban alkalmazott csoportosítás alapján az árbevétel-arányos nyereségrátákat soroltam (Dudás J-né szerk. 2003). A mezőgazdaságban a szokásos (17. sz. ábra) eredménykategóriák mellett a bruttó jövedelem kategóriáját<sup>3</sup> is használják (Buzás Gy.-Nemessályi Zs.-Székely Cs. szerk. 2000). Az ágazatban végbement tulajdonosi, szervezeti forma átrendeződések következtében a módszert csak a tulajdonosi és alkalmazotti kör azonossága esetén szabad alkalmazni.

---

<sup>1</sup> Az adózott eredmény lehet EBIT NOPLAT, vagy a számviteli adózott eredmény.

<sup>2</sup> Néhány szerzőnél RONA, ROIC

<sup>3</sup> Éves adózott eredmény+Személyi jellegű ráfordítások



### III. ANYAG ÉS MÓDSZER

A dolgozat módszertani jellege miatt az adatgyűjtés mellett fontos kérdés volt az állattenyésztés szabályozási helyzetének áttekintése, elsősorban az elszámolási, értékelési lehetőségek feltárása érdekében. A meghatározó szabályokat természetesen a 2000. évi C. törvény a számvitelről tartalmazza, de a feltételrendszer megkerülhetetlen eleme a társasági adózás szabályait tartalmazó 1996. évi CXXXI. törvény. A vizsgált időszakban történt jogszabályi változásokat csak az információszolgáltatás szempontjából vettem figyelembe, a vállalkozások gazdasági teljesítményére gyakorolt hatás bemutatása nem tartozott az eredeti célkitűzések közé.

A Nemzetközi Számviteli Standardok közül a következőket vettem figyelembe a lehetőségek nemzetközi meghatározottsága és a jövőbeni változások feltételeinek megismerése érdekében:

- Pénzügyi kimutatások prezentálása (IAS 1).
- Készletek (IAS 2. SIC 1.).
- Állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele (IAS 20.).
- Immateriális javak (IAS 38.).
- Mezőgazdaság (IAS 41.).

Az állattenyésztő vállalkozások gazdasági szabályozásának fontos elemei a támogatások igénybevétele, feltételeit meghatározó jogszabályok, melyeket a földművelési igazgatás szervezeteinek honlapját felhasználva vizsgáltam.

A vállalkozási formák mezőgazdaságra jellemző sokszínűsége miatt elsősorban a saját tőkére vonatkozó információk értelmezése, valamint

az ehhez kapcsolódó elemző számítások elvégzéséhez nélkülözhetetlen volt a szövetkezetekről (2006. évi X. törvény), illetve a gazdasági társaságokról (2006. évi IV. törvény) szóló jogszabályok felhasználása.

A biológiai, technológiai, műszaki szempontok érvényesítése a számviteli elszámolásokban szükségessé tette az állattenyésztésre vonatkozó legfontosabb jogszabályok, különösen az állattenyésztésről szóló 1993. évi CXIV. törvény és a 62/1997 (IX.10) FM rendelet az egyes állatfajták egyedeinek Egységes Nyilvántartási és Azonosítási Rendszeréről előírásainak megismerését.

A saját vizsgálatokat szekunder és primer adatgyűjtések alapján végeztem. A szekunder adatokat a KSH, az FVM nyilvános, hagyományos és elektronikus formában közzétett, valamint az AKI által működtetett tesztüzemi rendszer adatainak felhasználásával állítottam össze.

Az SFH<sup>1</sup> alapján a tesztüzemi rendszerben a következő üzemméret-kategóriákat alakították ki.

#### **14. sz. táblázat**

##### **A vállalkozások üzemméret szerinti csoportosítása a tesztüzemi adatgyűjtésben**

<b>Méretkategória</b>	<b>Üzemméret (1 000 Ft SFH)</b>
Kicsi	1 000 Ft SFH ≤ 25 000
Közepes	25 000 < 1 000 Ft SFH ≤ 80 000
Nagy	80 000 < 1 000 Ft SFH

Forrás: Keszthelyi Sz. – Pesti Cs. (2008)

---

<sup>1</sup> Standard fedezeti hozzájárulás

A termelési irány szerinti csoportosításnál a teszüzemi rendszerben a tevékenység 2/3-os aránya kell az adott termelési irányba soroláshoz. A dolgozat szempontjából az állattenyésztés I. (tömegetakarmányt fogyasztó állatok pl. szarvasmarha) és az állattenyésztés II (abráktakarmányt fogyasztó állatok pl. sertés) termelési irányra vonatkozó adatokra volt szükség. A teszüzemek adatait elsősorban kontrolladatként használtam. A nyilvános információk mellett elengedhetetlen volt az összegyűjtött adatok más szempont szerinti csoportosítása is, melyet az AKI munkatársainak segítségével tudtam összeállítani.

A saját vizsgálatok harmadik forrása a primer adatgyűjtés volt, mely egyrészt egy kérdőíves felmérés adatait, másrészt a gazdasági vezetőkkel folytatott személyes konzultációk tapasztalatait tartalmazza.

A kiküldött kérdőív (Függelék) első része (kilenc kérdés) a vállalkozás méretéhez kapcsolható elszámolási módszerek megismeréséhez, valamint az ágazati besoroláshoz szükséges kérdéseket tartalmazza. A második kérdéscsoportban (20 kérdés) az adatállomány értékelésével és a termékek kalkulációjával kapcsolatos információkat gyűjtöttem össze. A harmadik kérdéscsoport (kilenc kérdés) a pályázatok elnyeréséhez szükséges információk és a számvitel kapcsolatát vizsgálja. A gazdasági vezetők véleménye szerint ez a feladat lényegesen nem módosítja a számviteli információs rendszerrel szemben támasztott igényeket, ezért a vizsgálat eredményeit a dolgozat végleges változatában nem mutatom be. A negyedik kérdéscsoport célja (kilenc kérdés) a számviteli információk felhasználásának értékeléséhez szükséges információk gyűjtése volt.

A kérdőív kidolgozásánál hat állatfajra kívántam elvégezni az elemzéseket. A visszakapott kérdőívek alapján két állatfajra (szarvasmarha és sertés) és három hasznosítási irányra (marhahizlalás, tejhasznosítású szarvasmarhatartás és vágósertés hizlalás) kellett a vizsgálatot szűkítenem.

A kérdőívet a Nyugat-Magyarországi régió 170 állattenyésztéssel (is) foglalkozó társas vállalkozásánál küldtem ki, melyekből 10 értékelhető adatokat tartalmazó kérdőív érkezett vissza. A tíz vállalkozásból árbevétele alapján négy tekinthető állattenyésztő vállalkozásnak.

A kérdőív feldolgozásánál alkalmazott statisztikai módszereket a kérdések jellege határozza meg:

### 15. sz. táblázat

#### Kérdőív feldolgozási módszerek összefoglalása

Megnevezés	Névleges (nominális)	Sorrendi (ordinális)	Intervallum (arány)	Nem elemz.	$\Sigma$
Kérdések száma	30	1	14	2	47
Centrális tendencia mérése	Módusz	Medián	Átlag	-	-
Eloszlás mérése	Relatív gyakoriság	Rel.gyak. Viszonyszámok	Rel.gyak Viszonysz. Szórás	-	-

Forrás: Kindler J –Papp O. (1977) alapján saját szerkesztés

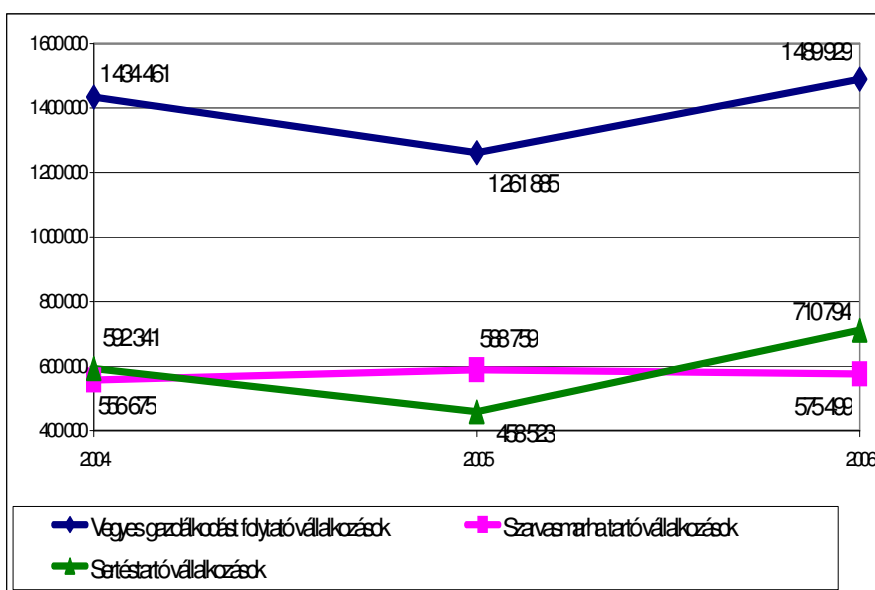
A rendező skálához tartozó kérdésnél nem a páros összehasonlítás módszerét használtam (többször előfordultak kapcsolt rangok), ezért a szakirodalommal összhangban (Kindler J. – Papp O. 1977) nem alkalmaztam sem a rangkorrelációs módszereket, sem a korrelációs együtt-hatókat (Hunyadi L.-Mundroczó Gy.-Vita L. 1997).



## IV. SAJÁT VIZSGÁLATOK

### IV. 1. A beszámoló formája, elemei

A vizsgált állattenyésztő vállalkozásokat a bevétel összetétele alapján választottam ki. Alkalmazkodtam a tesztüzemi osztályozáshoz, tehát állattenyésztő vállalkozásnak minősíttem azokat a társaságokat, melyek bevételében a növénytermesztés/állattenyésztés aránya 1/3-2/3 volt. A vállalkozások árbevétele az EU csatlakozást követő években így alakult.



Forrás: Saját szerkesztés

### 18. sz. ábra

#### Az állattenyésztő vállalkozások árbevételének változása

Egyrészt az adatokból messzemenő következtetést nem lehet levonni, másrészt a dolgozatnak nem is célja az értékesítési feltételek alakulásának vizsgálata. A hullámzó és jelentős termelésbővülést nem mutató

adatsorok viszont jelzik, hogy a számviteli és információs feladatokat a termelési volumen változása nem befolyásolta.

#### **IV. 11. A beszámoló tartalma és elemeinek jellemzői**

A számviteli törvény elsősorban a beszámoló jellemzőit szabályozza, de a különleges gazdálkodási, jogi helyzetekre is tartalmaz törvényi előírásokat. A mezőgazdaságban működő vállalkozások esetén leggyakrabban az osztalékkelőleg fizetésének feltételül szabott közbenső mérleg elkészítése minősül ilyen esetnek. Elkészítésénél az elvek és az értékelési szabályok megegyeznek az éves beszámolóéval. A különbség a beszámoló másik két elemének (eredménykimutatás, kiegészítő melléklet) hiánya.

A törvény sajátos beszámolóképzési kötelezettségeket a társaságok alakulásának, átalakulásának, megszűnésének eseteire alakított ki. Ebben az esetben az alapvető eltérés a vállalkozás vagyonának értékelésénél van. Az éves beszámolóban a vállalkozás vagyonát elsősorban múltbeli értéken, és csak különleges esetekben kell piaci vagy realizálható értéken szerepeltetni.

Éves beszámolóját minden gazdasági társaságnak közzé kell tennie, tehát az ezekben található információk mindenki számára hozzáférhetőek.

#### *Mérleg*

A mérleget a vállalkozások „A” és „B” változatban készíthetik el. Az „A” változat „mérlegszerűen”, egymással szembeállítva mutatja be a vállalkozás vagyonát megjelenési forma (eszközök) és származási

hely (források) szerinti csoportosításban. A „B” változat egyfajta likviditási szemlélethez igazodva rendezi a vállalkozás vagyónát.

A vizsgált vállalkozások mindegyike az „A” változat alapján készítette el az éves pénzügyi jelentés mérlegét.

### *Eredménykimutatás*

Az eredménykimutatást négy formában (két eljárással és bármelyiket két változatban) készíthetik el a vállalkozások. Az összköltség eljárásnál a költségek bemutatását a tevékenység, a forgalmi költség eljárásnál az értékesítés vezérli. Információszolgáltatás szempontjából kedvezőbb a forgalmi költség eljárással készült eredménykimutatás, mert ebben az esetben a törvény előírja a költségek költségfajta szerinti bemutatását a kiegészítő mellékletben.

Az „A” változat a bevételeket és a költségeket egymás alatt, jellegük (alap-, pénzügyi-tevékenység, rendkívüli tételek) szerint csoportosítva, a „B” változat pedig „mérlegszerű” elrendezésben (egyik oldalon a ráfordítás- és a nyereségkategóriákat, a másikon pedig a bevételi- (hozam) és a veszteségkategóriákat) mutatja be.

A vizsgálatba bevont vállalkozások közül három összköltség, a többi forgalmi költség eljárással készíti eredménykimutatását. A forma szempontjából minden vállalkozás az „A” változatot alkalmazza.

A felmérés megerősítette azt a tapasztalatot, hogy a vállalkozások a beszámoló formájának megválasztásáról szóló döntésnél elsősorban a megszokott formákhoz, módszerekhez ragaszkodnak. Változás szinte kizárólag tulajdonos vagy számviteli szolgáltató váltásnál történik.

Az eredménykimutatás változatai és a költségelszámolás módja között általában szoros kapcsolat van. Az összköltség eljárással készített eredménykimutatáshoz elég a költségnemek szerinti elszámolás, míg a forgalmi költség eljárás alkalmazásánál a kis- és középvállalkozások technikai- és szoftverkönyezete, feltételrendszere mellett általában a költséghely, költségviselő elszámolásra is szükség van.

A vizsgált vállalkozásoknál az összefüggés teljes mértékben érvényesült. A forgalmi költség eljárással készített eredménykimutatások költséghely-, költségviselő elszámolásra támaszkodtak, míg az összköltség eljárással készült eredménykimutatást használó vállalkozások (egy kivételével) csak költségnem elszámolást alkalmaztak.

A XVII. sz. Melléklet a szakirodalom alapján tartalmazza az egyes eljárások előnyeit és hátrányait, és a választás lehetséges indokait. Tapasztalataim szerint a számviteli elszámolások öncélúvá válásának erősödését<sup>1</sup> jelzi, hogy a választás indokai között egyre nagyobb szerepe van az egyszerűbb elszámolásnak. A választás lehetősége és kényszere a könyvelést végző, sokszor a vállalkozásokkal csak időszakos kapcsolatban álló külső, néha hiányos elméleti alapokkal rendelkező könyvelők kezébe kerül. Természetesen ebben szerepe van a műszaki értelmiség elhibázott számviteli képzésének is<sup>2</sup>.

#### *Kiegészítő melléklet*

A kiegészítő melléklet összeállításánál a törvény szerint a vállalkozó vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzetének, működése eredményének

---

<sup>1</sup> Legalábbis a kkv-k körében.

<sup>2</sup> A képzés korszerűsítésére vonatkozó javaslataimat a 2007. évi tanulmányomban foglaltam össze.

megbízható és valós bemutatását, a mérleg és az eredménykimutatás értelmezésének segítségét kell fő feladatnak tekinteni. Tartalmát a vállalkozásnak kell meghatározni, de a számviteli törvény előírja a minimális információtartalmat (XXII. sz. Melléklet). Ezért a könyvelési tevékenység szervezésénél például biztosítani kell, hogy a mérleg és az eredménykimutatás alátámasztása mellett alkalmas legyen a kiegészítő mellékletben bemutatott adatok közvetlen alátámasztására is.

#### IV. 12. A számviteli szabályozás és a vállalkozások mérete

Az adminisztrációs terhek csökkentésének ürügyén a számviteli szabályozás is tartalmaz a vállalatok méret szerinti osztályozásához szükséges méretkategóriákat. Kialakításánál a nemzetközi előírások mellett a magyar vállalati struktúrát is figyelembe vették.

##### 16. sz. táblázat

##### A vállalkozások méret szerinti kategorizálásának módszerei

Méret-kategória	Létszám Fő		Mérlegfőösszeg Millió forint		Nettó árbevétel Millió forint		
	T	Sz	T	Sz	T	Sz	ÜT
Mikro	≤10	-	≤500		<500	≤10	-
Kis	≤50	≤50	≤2.500	≤500	<2.500	≤1.000	≤90
Közép	≤250		≤10.750		<12.500		≤265
Váll.csop.	-	>250	-	>2.700	-	>4.000	-

Jelmagyarázat: **T:** Támogatások, adókedvezmények **Sz:** Számvitel  
**ÜT:** Üzemtan

Forrás:Saját szerkesztés

A táblázatból azért hiányzik a statisztikai osztályozás, mert az ilyen adatgyűjtéseket végző szervezet reprezentatív mintavételi eljárásával

ellentétes ez a csoportképzés, és kiadványaikban sem tesznek közzé a vállalkozások mérete szerint csoportosított adatokat.

A támogatások, adókedvezmények szerinti osztályozás<sup>1</sup> teljes mértékben összhangban van az uniós ajánlással. A mutató használatánál a létszámnak kiemelt szerepe van. Csak az a vállalkozás tartozhat a kategóriába, mely a létszám-feltételnek megfelel. A mérlegfőösszegre és az árbevételre előírt határok közül elég az egyiket teljesíteni.

Az üzemgazdasági kategorizálásnál a tesztüzemi adatgyűjtést végző AKI az SFH mutató alapján végzi a társas vállalkozások osztályozását. 2006. évi kiadványuk alapján ebből számítottam ki az árbevételi kategóriákat (XXIII. sz. Melléklet).

A számviteli törvény szerinti kategorizálást több szempont alapján kell pontosítani. A két szélső osztály, a mikrovállalkozás – a számviteli tevékenység végzéséhez nem szükséges regisztrált számviteli szolgáltató (mérlegképes könyvelő)– és a kapcsolt vállalkozások konszolidált beszámoló készítési kötelezettsége összeghatárai a dolgozat szempontjából világosak. A kis- és középvállalkozások megkülönböztetése azonban a számviteli törvény szabályai alapján meglehetősen összetett feladat (17. sz. táblázat a következő oldalon). A számviteli szabályozásban a kis- és középvállalkozások között csak a könyvvizsgálati kötelezettség alapján lehet különbséget tenni. 2008. január 1. után kisvállalkozásnak tekinthető az a vállalkozás, amelyiknél az üzleti évet meg-

---

<sup>1</sup> Az eredetileg megadott határokat 250 Ft/€ árfolyammal számoltam át forintra.

előző két év átlagában a nettó árbevétel nem haladta meg a 100 Millió forintot, és az átlagos állományi létszám az 50 főt<sup>1</sup>.

### 17. sz. táblázat

#### Vállalkozások kategorizálása méret szerint a számviteli törvény alapján

Kategória	Lét- szám  Fő	Mér- legfő- összeg MFt	Ár- be- vétel MFt	Könyv- vizsg. (árbev.) MFt	Önköltség -számítás (MFt)	
					Árb.	Ktg
Kisvállalkozás	50	500	1000	100	1000	500
Középvállalkozás				-		

Forrás: saját szerkesztés

A három mutatószám a számviteli méretkategóriák megállapításánál egyenrangú, ha a három közül bármelyik kettő az üzleti évet megelőző két évben a határérték alatt van, akkor a vállalkozás választhatja az egyszerűsített éves beszámolót. A könyvvizsgálati kötelezettség alóli mentesség megállapításánál a mindkét mutatónak (létszám és nettó árbevétel) az üzleti évet megelőző két év átlagában kell a megadott határérték alatt lennie.

A méretkategóriák határainak megállapításánál a tagországoknak az Unió irányelveit kell figyelembe venniük. A magyar szabályozás a létszám tekintetében megegyezik, a mérlegfőösszeg és a nettó árbevétel vonatkozásában viszont lényegesen alatta marad (64 %) a közösségi irányelv értékének. Az eltérő pénznem miatt az 500 milliós forintos mérlegfőösszeg és az egymilliárd forintos nettó árbevétel határ 160 Ft/€ árfolyam mellett lenne azonos az irányelvben megadott értékkel.

<sup>1</sup> Könyvvizsgálati kötelezettséget társasági forma, vagy tevékenységi kör is eredményezhet.

Az egyszerűsített éves beszámolót készítő vállalkozások számára a közzétett információk szűkítésében jelentkezik az egyszerűsítés. A mérlegnek és az eredménykimutatás csak a csoportszintű (római számmal jelölt) adatokat tartalmazza, a kiegészítő mellékletnek pedig lényegesen kevesebb adatot kell tartalmaznia (XXII. sz. Melléklet).

A számviteli tevékenységnél az egyszerűsített éves beszámolóhoz kapcsolt könnyítések a következők.

- Nem kötelező az önköltségszámítási szabályzat készítése akkor sem, ha mutatói meghaladják a 17. sz. táblázatban megadott értékhatárokat.
- A terven felüli értékcsökkenés és az elszámolt értékvesztés visszairása nem kötelező.
- A befektetett pénzügyi eszközök közé sorolt, névérték alatt, illetve felett vásárolt kamatozó értékpapír beszerzési értéke és névértéke közötti különbözetből az időarányos összeget nem kell időben elhatárolni.
- A saját termelésű készlet a még várhatóan felmerülő költségekkel és a kalkulált hozammal csökkentett eladási áron is értékelhető.

Az állattenyésztő vállalkozásoknál főleg az utóbbi lehetőség torzíthatja a vágó- és növendékállatok önköltségét. A növendékállatok értékelésénél a módszer alkalmazása nem egyértelmű. Egyrészt a tartási cél bizonytalansága miatt a saját termelésű készletekkel együtt a később tenyészállattá minősített állományt is úgy értékeljük, mint a vágóállatokat. Ezzel lehetetlenné tesszük az értékcsökkenés elszámolását a te-



nyészállatoknál. Másrészt a módszer sértheti a valódiság számviteli alapelvét<sup>1</sup>.

A vizsgált vállalkozások közül három készített egyszerűsített éves beszámolót. Az értékhatárok 2006. évi módosítása előtt minden jogosult kihasználta ezt a lehetőséget. A magasabb értékhatárok miatt egy vállalkozásnak lett volna lehetősége változtatni (áttérni az egyszerűsített éves beszámolóra), de továbbra is a részletesebb éves beszámoló elkészítése mellett döntött.

### 18. sz. táblázat

#### Az önköltségszámítás szabályozása a vizsgált vállalkozásoknál

Szabályozás módja	Megoszlás (%)	
	Törvény szerint	Ténylegesen
Nincs szabályozás	80	10
Kiegészítő mellékletben részletes leírás		10
Vezetői utasítás		0
Számviteli politika részeként részletes leírás		20
Szabályzat	20	60
Összesen	100	100

Forrás: saját adatgyűjtés

A szabályozottság magas foka elsősorban annak köszönhető, hogy a vállalkozások ragaszkodnak a több éves gyakorlatukhoz. Az önköltségszámítás szabályozásának minősége a vizsgálattal nem értékelhető, mivel nem állnak rendelkezésre független leírások.

<sup>1</sup> A probléma modellezését a következő fejezet tartalmazza.

#### IV.13. A megbízható és valós összképről

A II.22 fejezetben, a szakirodalom vizsgálatának részeként foglalkoztam a megbízható és valós összkép kérdéseivel. A fő problémát a követelmény számviteli szakkérdésre szűkítésében láttam. A megbízható és valós összkép szempontjából nem az elszámolások pontossága, az ellenőrzések hatékonysága, vagy a szándékos megtévesztések okozzák a fő nehézséget, hanem a felhasználók információigényének sokfélesége, melyek mögött az egymással sokszor ellentétes érdekek állnak. Az adatgyűjtésnél néhány meghatározónak tekinthető felhasználó és a beszámoló kapcsolatát próbáltam felmérni a gazdasági vezetők véleménye alapján.

<b>Tulajdonosok</b>	<b>Vállalkozás szervezetek</b>	<b>Piaci kapcs.</b>	<b>Költségvetési szervek</b>	<b>Egyéb</b>
- Külső - Belső	- Ügyvezetés - Felső vez. - Divízió v. - Funkcionális vez. - Alkalmazottak	- Pénzintézetek - Egyéb befekt. - vevők - szállítók	- APEH - VPOP - MVH - Önkormányzatok	- Elemzők - Kutatók

Forrás: Saját adatgyűjtés

#### 19. sz. ábra

##### Beszámoló felhasználóinak csoportjai

A tulajdonosok csoportosítását Mihályi P. (2003) cikke alapján állítottam össze, és a csoportok jellemzőit a 2003. évi tanulmányom tartalmazza. A vizsgált vállalászási körben a külső tulajdonosok fő célja a jövedelemszerzés, mégpedig osztalék formájában, mivel az üzletrész

értékesítésével elérhető árfolyamnyereség korlátozott. Az osztalékot elsősorban a vállalkozás eszközeinek jövedelemtermelő képessége határozza meg. Speciális esetben – ha viszonyuk a belső tulajdonosokkal ellenséges – a felszámolási (likvidációs) érték is megjelenhet az érdekeltség rendszerében.

A belső tulajdonosok érdekének meghatározásánál lényeges tényező a vállalkozás nagysága. A kisebb vállalkozások és a szövetkezeti tagok esetében a jövedelem biztosítása a meghatározó érdek, melynek kifejezésére a vagyon jövedelemtermelő képessége a legalkalmasabb. A jövedelem része ebben az esetben az adózott nyereség mellett a költségágon kifizetett jövedelem is. A nagyobb családi tulajdonú vállalkozásoknál a tulajdonosok érdekstruktúrájában nagyobb szerepet kap a vagyon növelése hosszú távon, ami a vállalkozás diszkontált CF módszerrel számított belső értékével határozható meg.

A magyar mezőgazdaságban meghatározó jelentősége a belső tulajdonlásnak van. Nem véletlen, hogy a vállalkozási formától függetlenül, az összes vizsgálható vállalkozásban a tulajdonosok egyben részt is vesznek az ügyvezetésben.

A mezőgazdaságra jellemző vállalkozási forma a szövetkezet, mely az alapszabályában meghatározott összegű részjegytőkével alapított, a nyitott tagság és a változó tőke elvei szerint működő, jogi személyiséggel rendelkező szervezet. Célja a tagok gazdasági, valamint társadalmi (kulturális, oktatási, szociális, egészségügyi) szükségletei kielégítésének elősegítése. Az új szövetkezeti törvény hatályba lépésével lehetővé vált a szövetkezeti tulajdon körül gerjesztett bizonytalanság megszűnése ellenére megmaradtak a vállalkozási forma speciális

jellemzői. Egyrészt a tagok szavazati joga nem a befektetés összegéhez, hanem a személyhez (egy tag=egy szavazat) kapcsolódik. Másrészt a szövetkezet tagjai a tulajdonosi jogviszony szempontjából két csoportba sorolhatók. A szövetkezet alapító okiratában (alapszabály) kell szabályozni a tagsági jogviszony tartalmát, többek között a tagok gazdasági részvételének módját a szövetkezet tevékenységében, mely az állattenyésztő vállalkozásoknál legtöbbször munkavégzést jelent, nem csak gazdasági együttműködést. Az adózott eredmény felosztása a tagok között például leginkább ettől a részvételtől és nem a vagyoni hozzájárulástól függ.

A tulajdonosok másik csoportja a befektető tagok, akik nem kötelesek kapcsolódni a szövetkezet tevékenységéhez. Ilyen tagsági viszony csak akkor jöhet létre, ha az alapszabály tartalmazza az erre vonatkozó szabályokat. A törvényben meghatározott korlátok:

- a tagok maximum 10 százaléka lehet befektető tag,
- az összes részjegytőke maximum 30 százaléka lehet a befektető tagok birtokában.

A befektetői részjegytőke az arányossági elvnek megfelelő kifizetést kivéve<sup>1</sup> minden tulajdonosi jogot biztosít a befektető tagnak.

A kérdőívet visszaküldő vállalkozások közül öt működik szövetkezeti formában. A vizsgálat időpontjáig befektető tag egyik szövetkezetben sem volt.

A kérdőívet kitöltő gazdasági vezetők magasra értékelték a beszámoló hasznosságát a tulajdonosok szempontjából. A rangsor mediánja a

---

<sup>1</sup> Az arányossági elven történő kifizetésnél a tagok a személyes közreműködés arányában, a részjegytőkétől függetlenül részesednek a szövetkezet nyereségéből.

10 fokozatú skálán kilenc, a leggyakrabban előforduló érték (módusz) pedig 10. A minimum érték is a rangsor felső felében található (6).

Mivel a mintában a tulajdonosok és a vállalkozás vezetése gyakorlatilag azonos, a vizsgálat az ügyvezetés és a felső vezetés számára is nagyon magasnak mutatja a beszámoló hasznosságát. A módusz és a medián értéke is 10 (maximum), és csak egy gazdasági vezető adott nagyon alacsony rangot ezekben a csoportokban (ügyvezetés: 1, Felső vezetők: 2)<sup>1</sup>.

Az általános képet megerősíti a könyvelés szervezeti elhelyezése. A saját és a könyvelőirodában végeztetett könyvelés aránya 70-30 százalék. A kontrolling szervezet teljes hiánya viszont a gazdasági szemlélet optimálisnál kisebb jelentőségét jelzi a vizsgált vállalkozásoknál.

A divízióvezetők helyzetének megítéléséhez nem kaptam értékelhető választ.

Az alkalmazottak érdekeltségét elsősorban két szükséglet határozza meg. Egyik a munkahely biztonsága, a másik pedig a megfelelő jövedelem. A biztonság rövidtávon a likviditástól, hosszabb távon pedig a vállalkozás jövedelmezőségétől és növekedésétől függ, ugyanúgy, mint a jövedelem nagysága.

A kérdőív alapján a gazdasági vezetők véleménye nem egységes a beszámoló információtartalmának megítélésében az alkalmazottak szempontjából. A leggyakrabban előforduló érték (40 %) nulla, tehát az al-

---

<sup>1</sup> Ez az érték valószínűleg nem a tényleges véleményt, hanem pillanatnyi hangulatot, személyes konfliktust fejezhet ki.

kalmazottak egyáltalán nem használják a beszámolót információforrásként. A középérték öt, tehát a skála számtani közepével egyezik meg. A gazdasági vezetőknek csak 10 százaléka tartja teljes mértékben felhasználhatónak az információkat az alkalmazottak szempontjából. Az eredményt a számviteli és az érdekeltségi, premizálási rendszer kapcsolatára kapott válaszok is megerősítik.

A beszámoló adatait felhasználó következő csoportot a piaci kapcsolatok névvel jelöltem. A csoportba elsősorban a tevékenységet finanszírozó gazdasági szereplők tartoznak, de ide soroltam az output oldal legjelentősebb szereplőit a vevőket is. A vizsgálat egyrészt területi, másrészt tematikus<sup>1</sup> okokból nem vizsgálja külön a rövid- és a hosszútávú finanszírozók kapcsolatát a beszámolóval.

A hitelezők között két csoport létrehozása viszont feltétlenül indokolt. A finanszírozással alaptevékenységként foglalkozó pénzügyintézetek a kihelyezett tőke vissza-, és a kamat megfizetésében érdekeltek. Ezt rövid távon a likviditási helyzet és a forgalomképes vagyon biztosítja.

A csoport szempontjából a gazdasági vezetők többsége magasra értékelt a beszámoló jelentőségét. A medián értéke kilenc. A megítélés azért nem egységes. A vezetők 10 százaléka szerint a pénzügyintézetek egyáltalán nem a beszámoló alapján értékelik a vállalkozás gazdasági helyzetét, teljesítményét. Egy másik 10 százalék pedig csak hármas

---

<sup>1</sup> A beszámolóban két év adatai találhatóak, így a hosszabb távú információkat csak közvetetten tartalmazza, és ennek vizsgálatára a kérdőíves módszert már nem tartottam alkalmasnak. A gazdasági vezetők valószínűleg nem tesznek különbséget a finanszírozók információigénye között a finanszírozás időtartama alapján.

értéket adott a beszámoló hasznosságára a finanszírozással alaptevékenységként foglalkozó pénzügyintézetek szempontjából.

A szállítók, mint a vállalkozások tevékenységét a késleltetett fizetésen keresztül finanszírozó partnerek elsősorban szintén a fizetőképesség folyamatos fenntartásának szemüvegén át értékelik a vállalkozást. A két utóbbi csoport közötti lényeges különbség, hogy az elsőnek nagyobb a lehetősége követelésének biztosítására, mint az utóbbinak.

A gazdasági vezetők véleménye szerint a szállítók információigényének döntő forrása a vállalkozások beszámolója. Az adatsor mediánja kilenc és szóródása kisebb, mint például a pénzügyintézeteknél tapasztalható.

A választ adó gazdasági vezetők szerint a vevők a szállítókhoz hasonló jelentőséget tulajdonítanak a beszámoló információtartalmának. A két adatsor közötti korrelációs együttható 0,95<sup>1</sup>.

A vevők és a szállítók viszonyát a beszámolókhöz kifejező adatsorok értékelhetőségét viszont megkérdőjelezi egy másik kérdésre, a piaci partnerek vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzetének értékelésének gyakoriságára adott válaszok. A gazdasági vezetőknek csak 10 százaléka tartja fontosnak a nagyobb tranzakciók előtt a vevők és szállítók beszámolójának vizsgálatát. 30 százalékuk szerint csak a vevők pénzügyi helyzetének vizsgálatára van szükség ebben a gazdasági helyzetben. A rendszeres vizsgálatra gyakorlatilag nem látnak okot, és az évente egyszeri értékelést is csak a válaszadók 10 százaléka tartotta indokoltnak.

---

<sup>1</sup> A mutató a Hunyadi L.-Mundruczó Gy.-Vita L. (1997) tankönyv alapján a gyakori rangszámegyezés esetén számítható.

A szállítók értékelése még ennél is ritkább lehet a választ adó gazdasági vezetők szerint. 10 százalékuk tartja indokoltnak az értékelést a nagyobb tranzakciók előtt, másik 10 százalék pedig évente értékelné a szállítók vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzetét a beszámoló alapján.

A költségvetési szervek viszonya a megbízható és valós összképhez több szempontból is sajátos. Először a vállalkozások törvényben rögzített bevallási és adatszolgáltatási kötelezettségén keresztül saját információgyűjtési rendszerrel rendelkeznek, melyet speciális igényeik alapján alakítanak ki. A beszámolók közzétételének és nyilvánosságra hozatalának nem is címzettjei a költségvetési szervek. Másodszor követeléseik behajtására kényszerítő eszközöket is igénybe vehetnek, sőt joguk van ellenőrizni a vállalkozások adatszolgáltatásának tartalmát. Harmadszor a hibás adatszolgáltatás esetén büntetéssel csökkenthetik a vállalkozások vagyonát, illetve már megítélt forrásokat vonhatnak el a gazdálkodó szervezetektől. Negyedszer az államigazgatási szervek – különösen az adóhatóság – számára az óvatosság elve pontosan ellenkezőleg működik, mint a vállalkozásoknál Egyszerűsítve, az utóbbi a számviteli alapelv alapján csökkenteni köteles, az utóbbi pedig növelni akarja az adózás előtti eredményt.

A sajátosságoknak köszönhetően a gazdasági vezetők mindegyike valamennyi felsorolt államigazgatási szervek<sup>1</sup> szempontjából nagyon magasra értékelte a beszámoló hasznosságát. A medián értéke kilenc, vagy 10, és egyik válaszoló sem adott ötnél alacsonyabb rangszámot. Pedig a gyakorlatban az államigazgatási szervek korlátozottan hasz-

---

<sup>1</sup> APEH, VPOP, Önkormányzatok, MVH



nálják a beszámolót. Az adóhivatali ellenőrzéseknél is inkább a számviteli tevékenység szabályozottsága képezi a vizsgálat tárgyát.

#### **IV. 14. A számviteli információs szolgáltatás belső környezete**

A számviteli információk minőségét döntő mértékben meghatározó belső környezet a technikai feltételrendszerből, az ügyvezetés és a szervezeti egységek adminisztrációs tevékenységétől és igényeitől, végül, de nem utolsósorban a számviteli tevékenységet végző szervezet és szakemberek kvalitásaitól függ.

A számviteli szolgáltatások közé a számviteli törvény a könyvviteli szolgáltatást és a könyvvizsgálói tevékenységet sorolja. Szorosan kapcsolódik ezekhez az adószakértői tevékenység is. A tevékenységek végzésének kivételekkel, mellékágakkal bonyolított jogi szabályozásából az általános, minden résztvevőre vonatkozó tényezőket a XXIV. sz. Melléklet tartalmazza.

A könyvviteli szolgáltatás feladatkörébe tartozik többek között

- a könyvvezetési kötelezettség szabályainak kialakítása, illetve elvégzése. A könyvvezetés keretében a gazdálkodó tevékenysége során a vagyoni, pénzügyi, és jövedelmi helyzetre kiható gazdasági eseményekről kell a számviteli törvényben rögzített szabályoknak megfelelően folyamatos nyilvántartást vezetni és az év végén a vállalkozás vagyonának értékét és a gazdálkodás eredményét megállapítani,
- a beszámoló készítés, tehát a mérleg, az eredménykimutatás és a kiegészítő melléklet összeállítása.

A könyvviteli szolgáltatást a számviteli törvényben rögzített szabályok foglalják keretbe. A kisebb vállalkozásoknál azonban a tulajdonosok és az ügyvezetés az adózás, az adóellenőrzés, és a finanszírozási igények szemüvegén keresztül minősítik a könyvelést végző szervezetet. A megbízható és valós összkép bemutatását a könyvvizsgálat biztosíthatná, de a funkció alól a jogszabály éppen a legkritikusabb vállalkozói kört, a kisvállalkozásokat vonja ki. Az ide tartozó vállalkozásoknál kerül a könyvviteli szolgáltatás leggyakrabban kihelyezésre melynek egyik következménye a gazdasági döntések előkészítéséhez szükséges információszolgáltatás háttérbe szorulása, a számviteli törvényben biztosított választási lehetőségek kihasználásának elmulasztása, a könyvelést végző vállalkozás módszereinek sematikus átvétele. A vizsgálat azt igazolta, hogy a folyamat az állattenyésztő vállalkozások körében is elkezdett felgyorsulni.

A mérlegképes könyvelők továbbképzésének tematikája is azt sugallja, hogy a könyvelők elsődleges feladata az adózási szabályok betartatása a vállalkozással, és esetleg az adómérséklési lehetőségek kihasználása.

A vezetési rendszer két irányban is kapcsolódik a számviteli információkhoz. Egyrészt a különböző szintű és időhorizontú gazdasági tervekben kerülnek megfogalmazásra azok a célkitűzések, indikátorok, mérőszámok, melyek teljesítésének értékeléséhez a számviteli információs rendszert is alkalmassá kell tenni, az adatok gyűjtésétől, a feldolgozáson keresztül a jelentések elkészítéséig. Másrészt a tervek elkészítéséhez, a döntésekhez, a teljesítményértékelésekhez nélkülözhe-

teltenek a számviteli információk. A kérdőívvel is ezt a két kapcsolódási irányt vizsgáltam.

A vizsgált vállalkozásoknál a tervezés nem épült be a vezetési rendszerbe. Stratégiai tervvel csak a gazdálkodó szervezetek 10 százaléka rendelkezik. Üzleti tervet sem sokkal többen (30 %) készítenek.

A számvitel gazdasági döntések megalapozásában játszott szerepének felméréséhez a kalkulációs gyakorlatra vonatkozó kérdéssel kértem információt.



Forrás: saját adatgyűjtés

## 20. sz. ábra

### Utókalkulációk gyakorisága

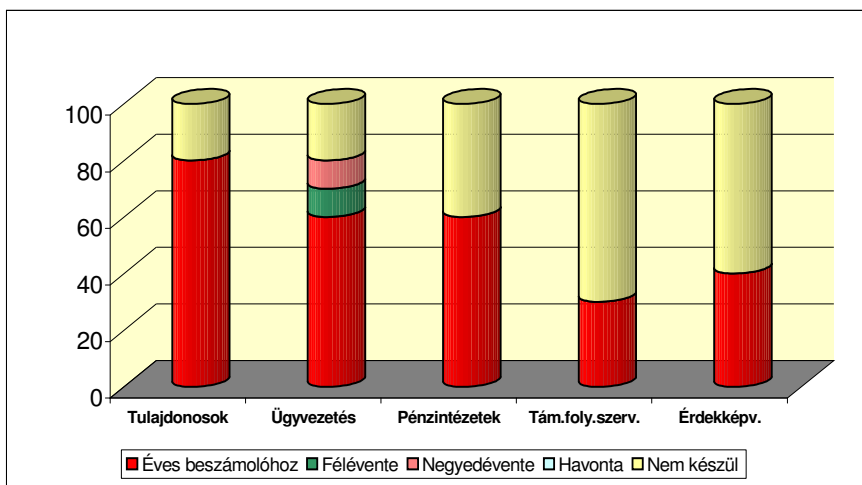
A termékek, értékesítésénél, a szerződések megkötésénél hasznos előkalkulációt a vizsgált vállalkozások fele egyáltalán nem végez. 30 százalék az éves tervezés részeként, 20 százalék pedig évente többször is végzi ezt a tevékenységet. A tervek időarányos teljesítésének mérésére alkalmas, az időközben szükségessé vált módosítások el-

végzéséhez szükséges közbenső kalkulációt évente egyszer a vállalkozások 10, évente többször pedig 30 százaléka készíti.

Valamilyen szintű és módszerű utókalkulációt az állattenyésztő vállalkozásoknak feltétlenül készíteniük kell. Különben nem tudnak megfelelni a számviteli törvény előírásainak

A stratégiai terv részeként termék életciklus számítást csak a vállalkozások 10 százaléka végez.

A számviteli információk alapján készített jelentések jellemzői a vizsgálatba vont vállalkozásoknál az alábbiak voltak.



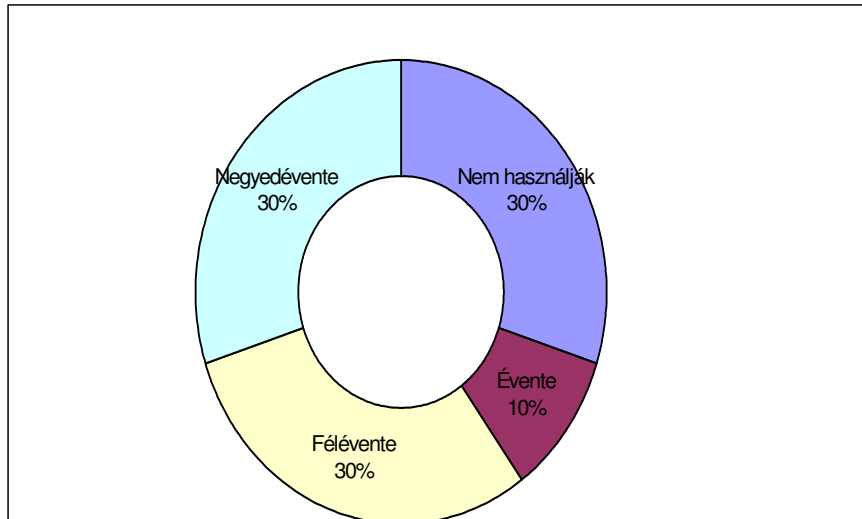
Forrás: saját adatgyűjtés

### 21. sz. ábra

#### Számviteli adatok alapján készített jelentések gyakorisága

A tulajdonosok és az ügyvezetés részére a vállalkozások azonos hányada (80 %) készít valamilyen jelentést. Az ügyvezetés általában évente többször is, a tulajdonosok pedig évente egyszer kapnak tájékoztatást a vállalkozás vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről. A pénzügyintézeteket a gazdasági vezetők 60 százaléka jelölte meg, mint az

éves beszámolók címzettjeit. A támogatást folyósító és az érdekképviselői szervek részére pedig általában nem küldenek jelentést, éves beszámolót a vizsgált vállalkozások. Ennek oka, hogy sok mezőgazdasági támogatás igénybevétele független a beszámolóktól, illetve az érdekképviselői tagság önkéntes jellege.



Forrás: saját adatgyűjtés

## 22. sz. ábra

### Számviteli információk szerepe a szervezeti egységek értékelésében

A kérdőívet kitöltő vállalkozások 70 százalékánál használják a számviteli információs rendszert a gazdasági egységek teljesítményének értékelésére.

#### IV. 2. Az állatállomány értékelésével kapcsolatos kérdések

A vagyon értékelésének a dolgozat témája szempontjából két helyzetben van jelentősége. Egyik a megszerzés, birtokba-, használatba vétel-

hez kapcsolódik, és a számviteli szaknyelv a bekerülési érték meghatározás problémájának nevezi. A nyilvántartási érték megállapításánál két, egymásnak sokszor ellentmondó számviteli alapelvet kell figyelembe venni. Egyik az utóbbi években jelentőségéből kicsit vesztő, háttérbe szoruló óvatosság elve, mely szerint az értékcsökkenéseket, értékvesztéseket és céltartalékokat akkor is el kell számolni, ha ennek következtében az üzleti év eredménye veszteség lesz. Tehát az elv érvényesítése esetén a vagyoneértékelésnél a legrosszabb forgatókönyvvel kell számolni, a lehetséges értékek közül a legalacsonyabbat kell választani. A másik alapelv a valódiság elve, mely a vagyon létezésének bizonyításán felül a számviteli törvényben meghatározott értékelési eljárások kötelező alkalmazását írja elő. A számviteli törvény évenkénti változása – melynek lényegéként fogadjuk el a folyamatosan átalakuló, változó gazdasági környezethez való alkalmazkodás kényszerét – viszont az utóbbi években egyre több területen, vagyonelemnél teszi lehetővé a piaci folyamatok figyelembevételét az eszközök értékének megállapításánál (valós értékelés bevezetése és hatókörének bővítése). Ez pedig nem jelent mást, mint a bekerülési érték dominanciájának csökkenését. A választási lehetőségek kibővítésével a számviteli törvény a nyilvántartási érték és a vagyoneérték, mint a beszámoló elkészítésénél alkalmazható értékelési alapszabványok közötti választást sok esetben a vállalkozások szintjére telepítette.

A másik helyzet az eszköz használata, melynél az óvatossági alapelv másik feltételének érvényesítését is biztosítani kell: A tárgyévi eredmény meghatározása során az értékvesztés elszámolásával, a céltartalék képzésével kell figyelembe venni az előrelátható kockázatot és a

feltételezhető veszteséget akkor is, ha az üzleti év mérlegének fordulónapja és a mérlegkészítés időpontja között vált ismertté. A kötelezettség lényege ebben az esetben is a hogyan kérdése.

#### **IV.21. Állatokkal kapcsolatos vagyonelemek az immateriális javak között**

Az immateriális javak a vállalkozás tevékenységében egy évnél hosszabb ideig részt vevő nem anyagi javak. A számviteli törvény öt alapvető mérlegsorba (1. Alapítás-átszervezés aktivált értéke, 2. Kísérleti fejlesztés aktivált értéke, 3. Vagyoni értékű jogok, 4. Üzleti, vagy cégérték, 5. Szellemi termékek) soroltatja be ezeket a vagyonelemeket a vállalkozásokkal. Az állattenyésztő vállalkozásoknál az állatokkal kapcsolatos immateriális jószág a tejkvóta, a vagyoni értékű jogok között.

A tejkvóta értékének meghatározása tükrözi az igénylés és a forgalom bonyolultságát<sup>1</sup>. Mint ingyen kapott vagyonelem a térítés nélkül (viszsaadási kötelezettség nélkül) átvett eszközökre meghatározott szabályokat kell alkalmazni. A számviteli törvény 50. §. (4) bekezdése szerint az ilyen eszközöknél az ismert piaci értéket kell figyelembe venni. Megállapításához két információforrás áll rendelkezésre:

1. A kvóta felajánlásának és térítéses formában igényelhető mennyiségének árszintjét az FVM állapítja meg (átadásnál kimutatott nyilvántartási érték). A jelenleg az érvényes ár 20 Ft/kg.
2. Az AKI tesztüzemi rendszerében a forgalomban kialakult érték (piaci érték).

---

<sup>1</sup> Az igénylés és forgalom szabályozását a 2008-ban megjelent tanulmányom tartalmazza

A piaci érték meghatározásához biztonságosabb és objektívebb adatokat kapnának a termelők, ha a piac nagyobb és aktívabb lenne. A jelenleg működő piacról információkat az AKI adatgyűjtése tartalmaz.

### 19. sz. táblázat

#### Tejkvóta változása 2005-2006-ban

Megnevezés	Kvóta mennyiség (kg)		Kvóta fajlagos értéke (Ft/kg)	
	2005	2006	2005	2006
Tejkvóta alanyi jogon év elején	1 448 818 198	1 175 200 534	20,13	20,17
Tejkvóta vásárolt év elején	235 398 068	310 720 849	16,25	15,76
Tejkvóta vásárlás	16 448 098	54 749 096	15,40	18,34
Tejkvóta értékesítés	24 703 029	17 847 477	29,21	19,62
Tejkvóta bérbé adás	1 363 284	10 340 424	1,03	20,74
Tejkvóta bérbé vétel	12 425 296	15 485 900	10,16	8,44
Tejkvóta állomány év végén összesen	1 687 023 347	1 527 968 477	19,35	19,09
Éves tejtermelés	1 823 538 000	1 743 527 600		

Forrás: KSH adatok és AKI adatok alapján saját számítás

A feldolgozott adatállomány az országos tejkvóta több mint háromnegyedét előállító tejtermelők adatait gyűjtötte össze. A tejkvóta-transzfer nagysága és aránya a vizsgált időszakban gyakorlatilag elhanyagolható volt. A magasabb értéket a 2006. évi tejkvóta vásárlás érte el (3,68 %) az év eleji állomány arányában, de ennek mértéke is nagyon alacsony.

A bonyolult és szigorú, a kvóta-transzferek adminisztratív pályára terelésének szándékát nem is titkoló szabályozás mellett még magas jövedelmezőség esetén sem lenne esély jelentős, az értékviszonyok megállapításánál alkalmazható piac kialakulására, a kvóták értékelésénél a kereslet-kínálat és a jövedelemtartalom objektív felmérésére.

Kvótavásárlás esetén a szabályozás egyértelmű: a kvóta bekerülési értéke az érte fizetett ellenértékkel azonos. Kvóta bérlése esetén pedig nem bekerülési értéket, hanem az üzleti év bevételeivel szemben költ-



séget kell elszámolni. A tesztüzemi adatok alapján a tejkvóta-transzferrek árai is ehhez az értékhez közelítenek.

A vizsgálatba vont vállalkozások kvótaállománya nem változott lényegesen (2004-ről 2006-ra öt százalékkal nőtt). A vásárlás a vevők-nél átlagosan 2,3 százalékkal növelte a kvóta mennyiségét, a kvóta bérbevétele pedig az összes kvóta 2,14 százalékát tette ki a bérbevevő vállalkozásoknál.

Az AKI tesztüzemi rendszere az alanyi jogon birtokolt tejkvóta értékelésénél az FVM által közölt értékekhez közeli adatot használ. Az eltérést az év végi értéktől a tejkvóta-transzferrek különböző árai, illetve a forgalom előbb már említett alacsony aránya okozta.

A vizsgált vállalkozások 60 százaléka nem vette fel a vagyonelemek közé a birtokolt tejkvóta értékét. A másik 40 százalék 23,50 Ft/kg érteken vette nyilvántartásba ezt a vagyoni értékű jogot. Ha a többi vállalkozás is elvégezte volna az aktiválást, akkor a vállalkozások összes vagyonértéke 4,35-10,12 százalékkal nőtt volna 2006-ban.

Ha a tejkvóta átadná értékét a termékeknek, akkor azt több év alatt tenné, és terv szerinti értékcsökkenés formájában kellene elszámolni. Az amortizáció módszerénél ebben az esetben is a bekerülési (nyilvántartási) értéket, a hasznos élettartamot és a maradványértéket kell figyelembe venni. Kulcsszerepe a maradványértéknek van, mely a rendeltetésszerű használatbavétel időpontjában az eszköznek a hasznos élettartam végén várhatóan realizálható értéke. A hasznos élettartam alatt az eszköz értéke csak akkor csökken, ha fizikailag elhasználódik, elavul, vagy a használat jogának időtartama csökken. A tejkvótát, mint immateriális jószágot fizikai értelemben nem használják, ela-

vulásáról sem kell tartani, és használatának sincs objektív időkorlátja. A maradványértéke (a földhöz, az értékpapírokhoz és a képzőművészeti alkotásokhoz hasonlóan) várhatóan nem lesz kisebb a használatbavételkor megállapított bekerülési árnál, tehát nem indokolt a terv szerinti értékcsökkenést elszámolni, sem az ingyenesen kapott, sem a vásárolt tejkvótánál. Ezzel ellentétben a tesztüzemi adatszolgáltatásban számolnak el amortizációt.

## 20. sz. táblázat

### Tejkvóta amortizációja a tesztüzemi adatok alapján

Megnevezés	Me	2004	2005	2006
Összes bekerülési érték	eFt	4 959 482	4 981 008	6 397 124
Tárgyévi értékcsökkenés	eFt	253 044	177 625	160 363
Tárgyévi értékcsökkenés	%	5,10%	3,57%	2,51%
Vásárolt tejkvóta az üzleti évben	eFt	1 414 564	253 321	1 003 967
Vásárolt tejkvóta év eleji állománya	eFt	3 335 223	3 825 009	4 897 975
Vásárolt tejkvóta év végi állománya	eFt	4 496 750	3 894 151	5 689 819
Vásárolt tejkvóta értékcsökkenése	eFt	239 122	177 625	160 358
Vásárolt tejkvóta értékcsökkenése				
az üzleti évben vásárolt értékhez	%	16,90%	70,12%	15,97%
az üzleti év eleji vásárolt értékhez	%	7,17%	4,64%	3,27%
az üzleti év végi összes vásárolt ért	%	5,32%	4,56%	2,82%

Forrás: Tesztüzemi adatok alapján saját szerkesztés

A kitöltési útmutató az amortizáció témakörében a következő szabályokat tartalmazza.

1. Az elszámolás alapja a bekerülési érték és a hasznos élettartam végén várhatóan realizálható maradványérték közötti különbözet.
2. A tejkvótánál egyösszegű leírást nem lehet alkalmazni.
3. Az amortizáció módszere időarányos, folyamatos (tehát lineáris) leírás.

A szabályok megfelelnek a számviteli törvény előírásainak. A táblázat adatai azonban ennek függvényében nehezen értelmezhetők. Az ismer-

retlen maradványértékkel talán magyarázható az évenként eltérő amortizációs kulcs, de az elszámolás alapját képező bekerülési értékek, valamint az év eleji és év végi állományok növekedése mellett magyarázhatatlan az értékcsökkenés értékének és mértékének folyamatos csökkenése. Ezért a tesztüzemi adatfeldolgozásból ezekben az években az immateriális javak értékére és az amortizáció összegére vonatkozó információk nem lehetnek megbízhatóak és valóságosak. Csak egy biztos, amortizációt a vásárolt tejkvóta alapján számolnak el. Az előbb leírtak alapján véleményem szerint ennek sincs valóságos gazdasági vagy jogi alapja.

A vizsgált vállalkozások közül természetesen csak a tejkvóta értékét a beszámolóban kimutatók gyakorlatát lehet vizsgálni. A vállalkozások fele számolt el amortizációt, a másik fele viszont nem.

A vállalkozás eredményére az értékcsökkenés elszámolása speciális hatást gyakorol, ha nem vásárolt, hanem érték nélkül kapott vagyontárgyra számoljuk el. A nemzetközi és a magyar szabályozás is a bevétel-megközelítést fogadja el a tőke-megközelítéssel szemben. Az immateriális javak között kimutatott, térítés nélkül kapott tejkvóta értékét rendkívüli, majd halasztott bevételként a passzív időbeli elhatárolások között, vagyonnövekedésként kell kimutatni. A halasztott bevétel megszüntetése a költségelszámolással arányosan történik (XXV. sz. Melléklet a. pont), vagy ha erre nincs gazdasági indok, akkor az eszköz birtoklásának befejezésekor rendkívüli bevételként kell megszüntetni (XXV. sz. Melléklet b. pont). Az első módszerrel a tevékenység költségébe beépül az üzleti évben elszámolt értékcsökkenés összege, ugyanakkor a vállalkozás adózás előtti eredményét már nem

módosítja a rendkívül bevétel elszámolása miatt. Az amortizációt elszámoló vállalkozások alkalmazzák ezt a módszert.

A tejkvóta értékének változásáról az éves beszámolóban csak a kiegészítő mellékletben található információ. A számviteli törvény előírja a halasztott bevételek fontosabb tételeinek részletes bemutatását, aminek az ellenérték nélkül kapott tejkvóta nettó értéke is része. A számviteli törvény az egyszerűsített éves beszámolót készítő vállalkozásokat mentesíti ezen információk közzététele alól. A vizsgálatba bevont vállalkozások éves beszámolót készítettek és a törvényben előírt információkat közzétették.

#### **IV. 22. Az állatokkal kapcsolatos vagyonelemek a készletek között**

A vállalkozásoknak a készletek között kell szerepeltetnie azokat a forgóeszközöket, amelyek a vállalkozás tevékenységét az értékesítendő termék előállítására és/vagy szolgáltatások során kívánják felhasználni, vagy az értékesítést megelőzően a termelés valamely fázisában vannak, vagy már feldolgozottan értékesítésre várnak, vagy eredendően változatlan formában történő értékesítési céllal szerezte be a vállalkozás. Az állattenyésztő vállalkozások speciális készletei az éves beszámolóban a növendék-, hízó- és egyéb állatok mérlegsorban találhatóak. A mérlegsor a készültségi fok szerinti további részletezést nem tartalmaz, tehát a beszámolóban nem lehet megismerni a korcsoport (pl. sertésnél malac, süldő, hízósertés) szerinti megoszlást.

A hízó-, növendék-, alapanyag származhat vásárlásból és saját előállításból. Vásárlás esetén a bekerülési érték megállapítása az általános szabályok alapján egyszerű.

A saját tenyésztésből származó állatok előállítási költségének megállapításához a költségek gyűjtésének, felosztásának szabályait a számviteli politika keretében kell a vállalkozásnak meghatároznia. A számviteli törvény nem nevesíti a kiegészítő mellékletben kötelezően közölt információk között az előállítási költség meghatározásánál alkalmazott módszer ismertetését, de a 88. § (3) bekezdése (a számviteli politika meghatározó elemei) alapján megjelenhetnének a beszámolóban ezek az információk is. A vizsgált vállalkozások egyike sem tartotta szükségesnek a számviteli politikájából a módszerek bemutatását. Ezeknél az eszközöknél a mérlegérték meghatározására a vállalkozások hat módszert alkalmazhatnak,

1. tényleges utókalkulációt,
2. norma szerinti kalkulációt,
3. FIFO módszert.
4. elszámolóáras nyilvántartás szerinti kalkulációt,
5. saját termelésű készletek egyszerűsített értékelési eljárását,
6. valós értéket.

A tényleges utókalkulációnál sem lehet teljes a költségek és kibocsátások összekapcsolása. Szükség van a több termék érdekében felmerült költségek valamilyen jellemző szerinti szétosztására. A közvetlen költségek felosztására az osztókalkulációkat (egy-, kettő-, és többlépcsős vagy egyenértékszámú) alkalmazhatják a vállalkozások. Itt a felosztandó költségek körének és nagyságának meghatározásával lehet az üzleti év eredményét befolyásolni. A kalkulációba be nem vont költségek biztosan az üzleti év eredményét csökkentik, míg a kalkulációba bevontak megosztásra kerülnek a készletek önköltsége és az üz-

leti évben értékesített termékek ráfordítása között. Az első növeli, míg az utóbbi csökkenti az üzleti év eredményét.

A közvetett költségek egy része valamilyen műszaki, technológiai mutató alapján felosztható a termékek között a pótlékoló kalkuláció módszerével. Ebben az esetben a figyelembe vett költségek köre és nagysága befolyásolja az eredményt.

A közvetett költségeket a vizsgált állattenyésztő vállalkozások 30 százaléka nem osztja fel termékekre. A több cég négy éves adatainak feldolgozása alapján kapott információk a következők.

### **21. sz. táblázat**

#### **Felosztott közvetett költségek aránya a teljes önköltséghez**

<b>Termék</b>	<b>Átlag</b>	<b>Szórás</b>	<b>Rel.szórás</b>
Tej	18,39%	4,52%	24,58%
Vágómarha	17,67%	6,28%	35,53%
Vágósertés	12,74%	2,93%	23,04%

Forrás: Saját adatgyűjtés

A közvetett költségek köre, valamint a relatív, a teljes önköltséghez viszonyított aránya lényegesen nem változott és termékenkénti eltérés sem jelentős. A szórás és még inkább a relatív szórás értéke pedig a gyakorlat állandóságára utal.

Norma szerinti kalkuláció alkalmazásához szükséges feltételek a biológiai eszközökkel és termékekkel dolgozó állattenyésztő vállalkozásoknál gyakorlatilag teljesíthetetlenek. Ezért a módszert a vizsgálatba vont vállalkozások nem is alkalmazzák.

A FIFO módszert a számviteli törvény és a nemzetközi számviteli szabályok is nevesítik, mint a termékek önköltségének megállapításához használható, az óvatosság elvét normális és inflációs makrogazdasági

környezetben érvényesítő elszámolási módot. Lényege, hogy a felhasználásnál, értékesítésnél a legrégebben beszerzett alapanyag, előállított termék egységárát használjuk. Így a készleten lévő anyag, termék értékét az értékelés időpontjához legközelebb lévő gazdasági események határozzák meg. Az állattenyésztésben a módszer alkalmazásának feltétele az évente többször elvégzett utókalkuláció. A kérdőíves felmérés szerint a vállalkozások többsége az utókalkulációt csak az éves beszámoló elkészítésének részeként végzik el (20. sz. ábra).

Az elszámolóáras nyilvántartás a tényleges utókalkulációhoz hasonlóan alkalmas az évek közötti eredmény átcsoportosítására. A módszert alkalmazó vállalkozások a közvetlen költségek elszámolásánál a felhasználáshoz, értékesítéshez, év közben a tényleges árak, költségek helyett, egy adminisztratív döntéssel meghatározott egységértéket használnak. A két érték közti különbséget elosztása az értékesített és a készleten lévő termékek között pedig egy újabb lehetőség a vállalkozás vagyoni helyzetének és az üzleti évben elért eredményének manipulálására. A hibák vagy a hamisítások feltárásának kockázata kicsi, mert nincs olyan piaci szereplő, aki elég információval rendelkezik a tényleges költségviszonyok megállapításához. Az ügyvezetés üzleti titokra hivatkozva megtagadhatja az alkalmazott kalkulációs módszerek nyilvánosságra hozatalát, így a külső tulajdonosok és piaci partnerek számára is ismeretlen marad a vagyonérték és eredmény módosítás mértéke. A vizsgált vállalkozások mindegyike elszámolóáras nyilvántartást vezet.

## 22. sz. táblázat

### Készletérték különbozlet aránya a készlet könyv szerinti értékéhez

Termék	Átlag	Szórás	Rel.szórás
Sertés	4,54%	13,15%	289,88%
Vágómarha	27,94%	47,48%	169,93%

Forrás: Saját adatgyűjtés

A négy év adatait összegző statisztikai mutatók közül az átlag alapján a készletérték-különbozlet aránya a sertéstartóknál alacsony, a szarvasmarha hizlaló tevékenységet folytató vállalkozásoknál pedig magas. Ami a gazdálkodók problémás gyakorlatát jelzik, azok a mindenhol magas szórásértékek. Ilyen nagyságú évek közti eltérést biztosan nem az inputok áringadozása okoz. Sokkal inkább a valódiság és a következetesség számviteli alapelveit sértő gyakorlat.

2001-től az egyszerűsített éves beszámolót készítő vállalkozások a saját termelésű készletek közvetlen önköltségét az utókalkuláció helyett az eladási árból is levezethetik:

- + Saját termelésű készletek ismert, várható eladási ára.
- Várhatóan felmerülő termelési és értékesítési költségek
- Várható haszon

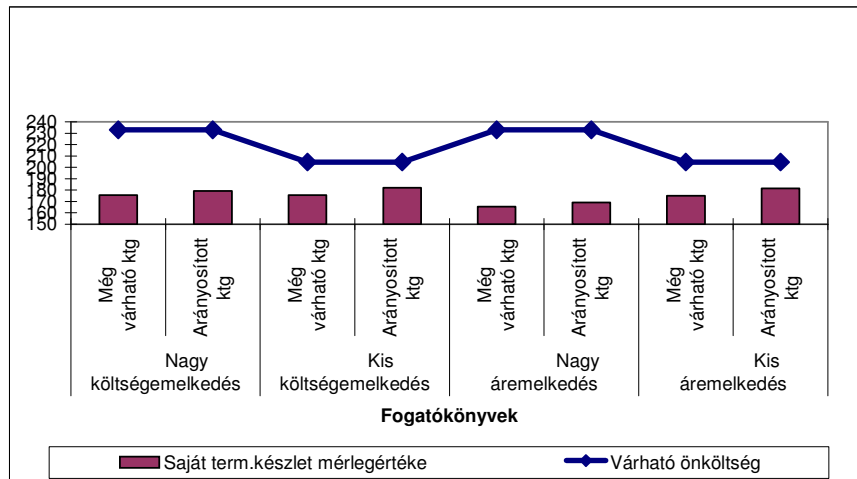
---

- = Saját termelésű készlet mérlegértéke

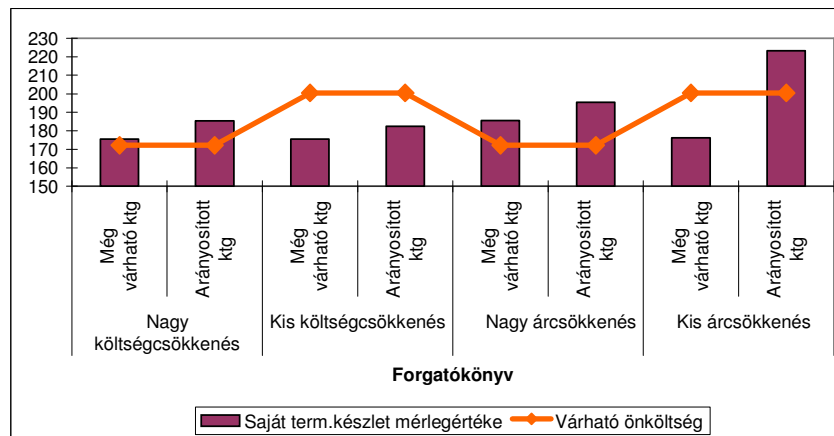
2003-tól a hatályos egyszerűsítés alapján már a még várhatóan felmerülő költségek tételes kimunkálására sincs szükség. Elég a teljes várható önköltségi becslés és a teljesítési fok szorzataként meghatározni a saját termelésű készlet mérlegértékét (XXVI. sz. Melléklet).



### a. költség- és áremelkedés mellett



### b. költség- és árcsökkenés mellett



Forrás: saját szerkesztés

### 23. sz. ábra

### Saját termelésű készlet egyszerűsített értékelési eljárása

A módszerek<sup>1</sup> alkalmazása az árak és a költségek emelkedése mellett nem sérti az óvatosság elvét. A reálisan várható önköltségnél lényegesen kisebb mérlegérték kimutatása miatt a nagy ár-, és költségemelkedés esetén sérül a valódiság elve, tehát a vállalkozás nem a gazdálkodás megbízható és valós összképét mutatja be.

Költség- és árcsökkenés mellett az arányosított önköltség módszerével számított forgatókönyv az óvatosság elvét sérti.

A valós értéken történő értékelés a magyar szabályozás szerint a pénzügyi eszközök egy részénél alkalmazható. Az IAS 41. számú Nemzetközi Számviteli Standard alapján a vállalkozásoknak a biológiai eszközökről begyűjtött mezőgazdasági termékeket elsősorban valós értéken, ennek hiányában bekerülési értéken kell a beszámolóban bemutatniuk. „A gazdálkodó a biológiai eszközeiből begyűjtött mezőgazdasági terméket a betakarítás időpontjában az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értéken kell értékelni” (IAS. 41. (13) bekezdés). A valós érték megállapításánál alkalmazható módszerek (18. bekezdés)

- a legutóbbi piaci ügyletnél alkalmazott ár,
- hasonló eszközökre alkalmazott piaci ár,
- a szektorok összehasonlító adatai.

A számviteli szabályozás szerint a Nemzetközi Számviteli Standardok alkalmazása 2005-től a tőzsdei forgalomban részt vevő vállalkozások számára kötelező, de bármelyik vállalkozás választhatja. Mezőgazdasági vállalkozás jelenleg nincs a tőzsdére bevezetve. A vizsgálatba be-

---

<sup>1</sup> A modellt a következő paraméterekkel számoltam: Tervezett eladási ár 207 Ft. Még várhatóan felmerülő költség 27Ft. Tervezett haszonkulcs: 25 %. Készültségi fok: 90 %. Nagy ár-, és költségemelkedés: 15 %. Kis ár-, és költségemelkedés: 1 %

vont vállalkozások egyike sem alkalmazza az IAS 41. standardot, és ez megbízhatóan tükrözi az állattenyésztő vállalkozások gyakorlatát.

A növendék-, hízó- és egyéb állatok nyitó és záró nettó értéke az éves beszámoló önálló sora. Az egyszerűsített éves beszámolóból nem állapítható meg, mert a készletek összesített értékének egyik eleme. A kiegészítő mellékletben a törvényi előírás alapján az alkalmazott értékelési eljárások felsorolása, és a forgalmi költség eljárással készített eredménykimutatás esetén az aktivált saját teljesítmények értékének részletezésében található információ erről a vagyonelemről.

A vizsgálatba bevont vállalkozások 80 százalékának kiegészítő mellékletében a törvényi előírások teljesültek. Érdemi gazdasági elemzést lehetővé tevő információt az értékvesztések elszámolásához kapcsolódva tettek közzé a vállalkozások.

#### **IV. 23. Az állatokkal kapcsolatos vagyonelemek a tárgyi eszközök között**

A tárgyi eszközök a vállalkozások tevékenységét közvetlenül, vagy közvetetten, tartósan (több éven, vagy több termelési cikluson keresztül) szolgáló, üzembe helyezett, anyagi javak<sup>1</sup>, valamint az üzembe helyezésükig, létrehozásuk, működésük fenntartása érdekében felmerült kiadások. A számviteli törvény alapján az éves beszámolóban 1. ingatlanok és ingatlanhoz kapcsolódó vagyoni értékű jogok, 2. műszaki gépek, berendezések, járművek, 3. egyéb berendezések, felszerelések, járművek, 4. tenyészállatok, 5. beruházások, felújítások csoportokba sorolva kell nettó értéküket bemutatni. Terjedelmi okok miatt

---

<sup>1</sup> A közvetlenül ezekhez kapcsolódó nem anyagi javakkal kiegészítve.

dolgozatomban csak a legspeciálisabb csoporttal, a tenyészállatokkal foglalkozom.

Tenyészállatok azok az állatok, melyek – függetlenül a tartás időtartamától – a tartás során leválasztható terméket (szaporulatot és/vagy leválasztható állati terméket) termelnek, vagy egyéb (pl. igateljesítmény, őrzési feladat, szabadidős sportok) hasznosítása biztosítja a tartási költségek megtérülését. Az eszközcsoportba sorolásnál a használat várható idejét figyelmen kívül kell hagyni, az érték meghatározásánál azonban ennek a tényezőnek is fontos szerepe lesz.

A vállalkozás vagyonának nyilvántartásánál a magyar számviteli törvény – a nemzetközi szabályozásnál szigorúbban – alapszabályként az egyedi nyilvántartást írja elő, az egyedi értékelés elvének a betartása miatt. A költség-haszon összemérés alapelve miatt a különböző időpontokban beszerezett, általában csoportosan nyilvántartott, azonos paraméterekkel rendelkező eszközöknél az átlagos beszerzési ár, továbbá a FIFO módszerrel történő értékelés is alkalmazható. A számviteli törvény a csoportos nyilvántartásra nem tartalmaz tételes szabályozást. Az eszközök értékelésénél (II.12.2. fejezet) bemutatott megfogalmazás alapján csoportos értékelés a pénzügyi eszközökre, a deviza és valutakészletre, valamint a vásárolt és saját termelésű készletekre terjed ki. A mezőgazdasági szakirodalom szerint a tenyészállatoknál is célszerű fajta- és korcsoport szerint nyilvántartani a vagyonelemeket. A kérdőíves vizsgálat alapján minden vállalkozás egyedi nyilvántartást vezet. Az Unió által előírt egyedi állatazonosítást a vágósertés tartó vállalkozások nem használják. A szarvasmarhatartó vállalkozások egyharmada a mennyiségi és az értéknyilvántartásban is, kétharmada

pedig a mennyiségi nyilvántartásban használja az egyedi állatazonosítást. Az utóbbi nem felel meg a számviteli analitikus nyilvántartás igényeinek, ezért a vállalkozások többsége kettős, egy technológiai és egy számviteli adatkezelési rendszert alkalmaz.

A biológiai eszközök értékelésénél a feltételrendszer fontos eleme a tenyészállat állomány beszerzési forrása (XXVII. sz. Melléklet). Az AKI teszüzemi adatgyűjtése szerint az állattenyésztő vállalkozások a tenyészállat állomány döntő többségét saját tenyésztésből, átminősítéssel biztosítják és ez összetett elszámolási és értékelési problémákat vet fel. A szaporulat készletre vételekor a vágómarha- és a vágósertés tartásnál két lehetőség közül lehet választani. A születési súlyból és az egyedszámból kiindulva az aktuális piaci árral, vagy a vállalkozás által kialakított elszámolóárral lehet meghatározni a szaporulat értékét. A vizsgált vállalkozások 80 százaléka az elszámolóár<sup>1</sup>, a fennmaradó 20 százalék pedig az értékesítési ár alapján határozza meg a szaporulat önköltségét. A teszüzemi adatgyűjtés kitöltési utasítása szerint az elszámolóárat a tárgyévet megelőző év utolsó negyedévében realizált értékesítési átlagára, ha ez nem áll rendelkezésre, akkor a helyben szokásos piaci átlagár alapján kell kialakítani. Ez a módszer megfelelően kezeli a vágóállattartás önköltségszámításának egyik problémáját, a szaporulatnak kell viselnie a tenyészállattartás összes költségét.

A tej hasznosítási iránynál a szaporulat értékének megállapítása nem köthető ilyen egyértelműen az állatok súlyához. A tehenészetekben a borjú ikertermék, melynek értékét a főtermékhez való viszonya alapján kell meghatározni. Az üzleti évben a közvetlen költséget tehát meg

---

<sup>1</sup> Ezeknél a hasznosítási irányoknál általában az előző évek késztermék önköltsége.

kell osztani a tej és a szaporulat között. A felosztás az előbb ismertetett elszámolóár vagy piaci ár felhasználásával történhet, egyenértékszámos osztókalkuláció módszerének alkalmazásával. A vizsgálatba bevont, a módszert alkalmazó vállalkozások 8 l/kg egyenértékszámot, és a főtermék értékesítési árát használták. Az egyenértékszám jelentése: a szárazonállás időszakában kiesett tejmennyiség.

A szaporulat önköltségéről a vizsgált vállalkozások beszámolóiban nem található adat. A számviteli törvény előírásai alapján a kiegészítő melléklet tartalmazhat adatokat a 88. § (4) bekezdése alapján. A szabályozás keretjellege miatt ez a kötelezettség nincs előírva a vállalkozások számára, tehát a beszámolók az információ közzététele nélkül megfelelnek a törvény előírásának. Ugyanakkor, mivel a főtermék készlete év végén mindig nulla, az ikertermék pedig a tenyésztésben tartás esetén mindig a vagyon része, az értékelésben lehetőséget ad az üzleti év költségeinek adminisztratív módosítására.

Az itatásos borjaknál, a növendékmarháknál a tömeggyarapodás elszámolásának jellemzőit a IV.22 fejezet tartalmazza. A XXIX. sz. Melléklet ötödik, hatodik és hetedik gazdasági eseménye látszólag könyveléstechnikai tétel, az értéket nem befolyásolják. Ugyanakkor ez az első pontja a tenyésztés és az állati termék előállítás értékteremtő folyamatának. A tenyészállatok élősúly és előállítási költség, piaci érték alapú érték-megállapítása a biológiai, technológiai folyamatok teljes figyelmen kívül hagyását jelenti. A sertésenyésztésben a vállalkozások a tenyészállatokat 150 kg körüli élősúllyal veszik nyilvántartásba, és a hasznos élettartam végén 250-300 kg élősúllyal selejtezik és értékesítik, vagy állítják hízóba. A szarvasmarhatartásnál a relatív különb-

ség kisebb, a tenyésztésbe állításkor a kifejlett állat testtömegének mintegy kétharmada mérhető. A hasznos élettartam alatti súlygyarapodás költségét az üzleti évek bevételeivel szemben számolják el, nem osztják fel a készletérték és az üzleti évek ráfordításai között. Gyakorlatilag fix költségként hat a vállalkozás eredményére.

Az ágazati sajátosságoknak jobban megfelel a tenyészállatok életteljesítmény alapú értékelése (XXX-XXXII. sz. Melléklet). A modellszámitások összeállításánál az átlagos hozamokat és árakat, illetve a kérdőíves adatgyűjtés alapján a vizsgált vállalkozásoknál tapasztalható értékeket vettem figyelembe (XXVIII. sz. Melléklet).

A XXX-XXXII. sz. Mellékletekben a tenyészállatokhoz kapcsolódó költségelszámolás minden elemét figyelembe vettem. A bekerülési érték jellemzőit már előbb vizsgáltam. A hasznos élettartam az az időszak, amely alatt a vállalkozás az eszközt használni akarja, és amely alatt a maradványértékkel csökkentett bekerülési értéket időarányos, vagy teljesítményarányos leírási módszerrel költségként elszámolja. Hosszát elméletileg nem adminisztratív előírások, hanem a vállalkozás ügyvezetésének egyedi döntése határozza meg. A műszaki, technológiai (állattenyésztésben biológiai) jellemzőket is csak közvetetten, a döntést befolyásoló egyik tényezőként kell figyelembe venni. A használat szándéka viszont értelmezésem szerint azt jelenti, hogy a hasznosítási célnak a költségelszámolás minden időszakában, az összes tényezőre hatást kell gyakorolnia.

Az állattenyésztésben a hasznos élettartam megállapításánál a döntéshozók a következő szempontokat vehetik figyelembe:

- fajtajellemzők,
- termelőkéesség változása,
- tartási költségek változása,
- a vállalkozások több éves gyakorlata,
- tapasztalati szám.

A vizsgált szarvasmarhatartással foglalkozó vállalkozások kivétel nélkül a termelőkéesség változását jelölték meg a hasznos élettartam megállapításának legfontosabb szempontjaként. A sertéstartó vállalkozások az anyakocák és tenyészkacák hasznos élettartamát a kérdőíveken adott válaszok alapján a tartási költségek változása, illetve tapasztalati számok alapján határozzák meg.

Az értékcsökkenés fajtái közül a terv szerinti értékcsökkenés lehet idő- vagy teljesítményarányos. Az első módszernél az egyedi és a csoportos nyilvántartás egyaránt elfogadható. A másodiknak az utóbbi nyilvántartási forma kevésbé felel meg. Ebben az esetben véleményem szerint szükség van az egyes állatok teljesítményének egyedi mérésére, melynek feltételeivel csak kevés állattenyésztő vállalkozás rendelkezik.

Az értékcsökkenés alapjának legmagasabb értéke, és a leghosszabb hasznos élettartam miatt a tejhasznosítási iránynál lenne leginkább indokolt a teljesítményarányos, vagy az időarányos módszerek közül valamilyen nem lineáris leírás alkalmazása. Az egyedi nyilvántartást pedig az ENAR-ra alapozva kellene megoldani.



Az időarányos nem lineáris leírás módszere alapulhat a II.11. fejezetben bemutatott regressziós egyenesen is (XXXV. sz. Melléklet). A vizsgálatba vont vállalkozások is a holstein-fríz állomány tartását jelölték meg. A módszer szélesebb körű használatához szükséges lenne a többi tejhasznosítású fajtánál is a regressziós függvény kidolgozására, és karbantartására.

A tesztüzemi adatgyűjtés kitöltési útmutatója a lineáris leírási módszer alkalmazását írja elő. A kérdőíves felmérés szerint a vállalkozások is kizárólag ezt a módszert alkalmazzák.

A maradványérték nagysága szintén az ügyvezetés döntésétől függ. A döntéshez megbízható prognózisokkal kellene rendelkezni tenyészállatok esetén minimum kettő, maximum kilenc év piaci, biológiai folyamatairól. A számviteli törvény alapján nem kell maradványértéket meghatározni, ha:

- a maradványérték magasabb, mint az eszköz bekerülési értéke,
- a maradványérték összege nem jelentős<sup>1</sup>,
- az eszköz nem piacképes, csak hulladékként értékesíthető<sup>2</sup>.

Az állattenyésztő vállalkozások döntéshozói a gyakorlatban általában öt tényezőt, a várható értékesítési árat, a termelőképeséget a hasznos élettartam végén, a faj (fajta) speciális jellemzőit, a fizikai elhasználódást és az eszmei avulást veszik figyelembe.

A választ adó, szarvasmarhatartással foglalkozó társaságok 60 százaléka a hasznos élettartam végén valószínűsíthető termelőképeség, 40 százaléka pedig a várható értékesítési ár alapján határozza meg a ma-

---

<sup>1</sup> A „jelentős érték” nagyságát a vállalkozásnak kell a számviteli politikájában meghatároznia.

<sup>2</sup> Lehet-e a tenyészállatoknál a húsertéket hulladékértéknek tekinteni?

radványértéket. A sertéstartók döntő többsége (80 %) a várható értékesítési árat veszi figyelembe, a fennmaradó 20 százalék pedig nem állapít meg maradványértéket.

A tenyészállatoknál a hasznos élettartam végén várható értékesítési ár meghatározásánál a vállalkozások szinte kizárólag a vágóállatok piaci árait veszik figyelembe. Így nincs különbség az egy év alatt, és a három év alatt ráhizlalt súly költsége, a hús minősége között. Nem számít a hasznos élettartam utáni tenyészérték, termelőképesség. Az elméleti megfontolás mellett, ha a tartás alatti súlygyarapodást is figyelembe vennék a vállalkozások, akkor egyik tenyészállatnál sem számolhatnának értékcsökkenéssel, mert a maradványérték minden állatfajnál és az összes hasznosítási iránynál magasabb lenne a bekerülési értéknél (XXX-XXXII. sz. Melléklet).

A vállalkozások a hímivarú tenyészállatok értékelését az élősúly alapján végzik. A hozamok és a hímivarú állatok teljesítménye között csak az anyaállat által közvetített kapcsolat van, ezért nem indokolt az ennek alapján történő értékelés, és értékcsökkenés elszámolás.

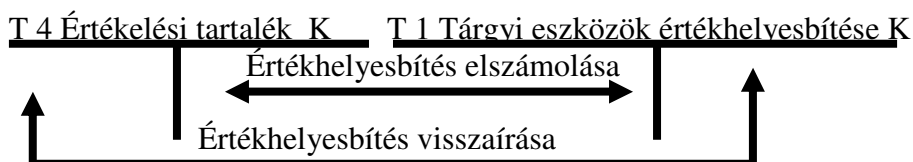
Az anyakoca állomány értékelésének modellszámításánál az életteljesítmény alapján számított bekerülési érték 2,8 szerese az élősúly alapján számítottak. A tenyésztési időszak alatt bekövetkező súlygyarapodás miatt az élősúly alapján történő értékelés mellett nem számolható el értékcsökkenés. Az életteljesítmény alapján viszont, mivel az érték meghatározás alapja a szaporulat értéke a bekerülési érték közel 87 százaléka amortizálódik.

A húshasznú szarvasmarhatartásnál a nőivarú tenyészállatokra a modell szerint nincs számottevő különbség az élősúly és az élet-

teljesítmény alapján végzett értékelés eredménye között. Egyik módszer esetén sem indokolt az értékcsökkenés elszámolása.

A két módszer között a legnagyobb eltérés a tejtermelésre szakosodott szarvasmarhatartás esetén tapasztalható. Az életteljesítmény alapján számított bekerülési érték közel tízszerese, a maradványérték pedig másfélszerese az élősúlyra alapozott módszerrel számítottak. Az életteljesítmény alapján a bekerülési érték 77 százaléka számolható el értékcsökkenésként.

A megbízható és valós összkép bemutatására alkalmas módszert a vizsgálat szerint egyáltalán nem használják a vállalkozások, pedig az értékcsökkenés nem lineáris leírásától eltekintve nem bonyolultabb, mint az általánosan használt élősúly alapú értékelés. A probléma az alkalmazás jogi szabályozásának hiányosságain alapul. A számvitel magyar és nemzetközi szabályozását szigorúan értelmezve a tenyészállatok életteljesítmény alapján történő értékelésének nincsenek meg a jogi feltételei. A 4. §. (4) bekezdésének alkalmazásával a jogszabály hibáinak a szakirodalomban elutasított útjára lépünk. Az értékhelyesbítés az eszköz piaci és nyilvántartási értékének a tartós és jelentős eltérése esetén számolható el.



Forrás: Saját szerkesztés

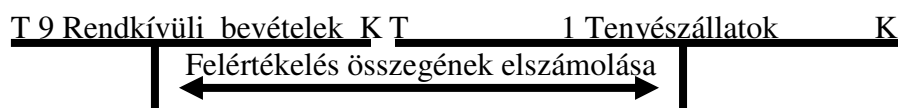
#### 24. sz. ábra

### Tenyészállatok felértékelésének elszámolása tőke – megközelítésben

A tenyészállatok piaci forgalma Magyarországon minimális, az életteljesítmény alapján számított érték pedig nem piaci érték. Az IAS 36. (eszközök értékvesztése) a használati érték<sup>1</sup> fogalmához is kapcsol értékmódosítási lehetőséget. Az értékhelyesbítés, mint az eszközök meghatározott körének tőke-megközelítésű felértékelési lehetősége különleges gazdasági helyzetek kezelésére, az inflációs számvitelből került a számviteli törvénybe. Alkalmazását adminisztratív szabályok is akadályozzák<sup>2</sup>.

Az értékhelyesbítés közvetlenül a vállalkozás saját vagyonát növeli. A tulajdonosi jogokhoz nem kapcsolódik és a működő tőke<sup>3</sup> számításánál is figyelmen kívül kell hagyni. Nagyobb probléma, hogy a termékek önköltségét és az időszakban a bevétellel szemben elszámolt költségeket sem érinti, és a vállalkozás jövedelemtípusú adóját sem befolyásolja.

Bevétel-megközelítés esetén a tenyészállatok felértékelését a rendkívüli bevételekkel szemben kell elszámolni.



Forrás: Saját szerkesztés

**25. sz. ábra**  
**Tenyészállatok felértékelésének elszámolása bevétel – megközelítésben**

<sup>1</sup> Használati érték: egy eszköz folyamatos használatából és hasznos élettartama végén történő elidegenítéséből várhatóan keletkező jövőbeli pénzáramlások jelenértéke.

<sup>2</sup> Indokoltságát minden évben felül kell vizsgálni, és könyvvizsgálattal igazolni akkor is, ha a vállalkozás egyébként nem kötelezett könyvvizgálatra.

<sup>3</sup> A működő tőke tartalmát a IV.3. fejezetben ismertetem.

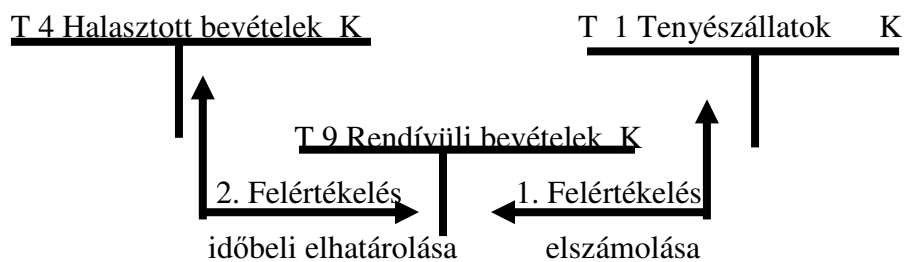
A felértékelés összegét a tőke-megközelítéshez hasonlóan ebben az esetben is a használati érték alapján lehet megállapítani.

A jogi szabályozás egyértelműbbé tétele<sup>1</sup> önmagában nem biztosítja az eszközcsoportban alkalmazott értékelés átalakulását. A tenyészállatok életteljesítmény alapján történő értékelésének általánossá válását a jelenlegi adójogszabályok biztosan meghiúsítják, mert a felértékelés egyben adóalap növelő tételt is jelent. Pedig az értékmódosítás a több éven át ható fejlesztésekre kapott vissza nem térítendő támogatások pénzáramlásához hasonlít. A tenyészállatokat a vállalkozások több éven át használják és a használatból származó bevételekkel kell a felértékelés adóztatását összehangolni. Ha az adókötelezettségnél érvényesítjük a követelményt, akkor a felértékelés összegét a használatba vételkor adóalap csökkentő, a hasznos élettartam időszakában pedig az elszámolt értékcsökkenéssel arányosan adóalap növelő tételként kell a társasági adózásban figyelembe venni. A megoldás nagy hibája, hogy az eszköz értéknövekedése mint nyereség, jelenik meg a használatba vétel évében, torzítva a vállalkozás jövedelmi helyzetét.

A nemzetközi számviteli standardoknak és a megbízható valós összkép bemutatásának leginkább az értéknövekedés halasztott bevételként történő elszámolása felel meg (26. sz. ábra a következő oldalon). Ezzel a technikával történő elszámolással először a felértékelés összege nem torzítja a használatbavétel üzleti évének eredményét. Szétosztható lesz a hasznos élettartam teljes időszakára.

---

<sup>1</sup> A szakirodalmi áttekintésben ismertetett két ellentétes álláspont: Kapásiné Buza Mária: A magyar számviteli törvény nem tartalmaz szabályozást a biológiai eszközök valós értéken történő értékelésére. Róth József: A valós értékelés hatóköre nem terjed ki a biológiai eszközökre.



Forrás: Saját szerkesztés

## 26. sz. ábra

### Tenyészállatok felértékelésének elszámolása bevétel – megközelítésben és halasztott ráfordítással

Másodszor a tenyészállatok értéke megfelel a használati értékének, amelyet a tartási célnak megfelelő életteljesítmény alapján határozhatnak meg a vállalkozások. Harmadszor nem kell az értékteremtő folyamat és a számviteli elszámolás időbeli összhangját az adótörvényeken keresztül helyreállítani. Negyedszer a módszer a saját vagyon értékét nem érinti. A működő tőkében viszont figyelembe lehet venni a tenyészállat magasabb használati költségének fedezetét adó felértékelés összegét. Ötödször a tevékenység költségeiben a magasabb terv szerinti értékcsökkenést kell elszámolni, melynek kompenzációja a halasztott bevétel visszaírása a rendkívüli bevételek között<sup>1</sup>

A tesztüzemi információgyűjtésbe bevont vállalkozásoknál a vizsgált időszakban nem számoltak el értékhelyesbítést, tehát nem látták indokoltnak a tenyészállat-állomány felértékelését, de a súlygyarapodás elszámolását sem.

<sup>1</sup> Az elszámolás jellemzőit bemutató példát a XXXIII. sz. Melléklet, a vagyonértékelési módszerek hatásmechanizmusát pedig a XXXIV. sz. Melléklet tartalmazza.

A kérdőíves felmérés adatai alapján a tenyészállatok felértékelése nem gyakori gazdasági esemény. A teljes időszakban a vizsgált vállalkozásoknak csak 10 százalékánál fordult elő.

A hasznos élettartam végén a tartási cél ismét megváltozik, és ezt a számviteli elszámolással is követni kell. A selejtezés eredményeként a tenyészállat nyilvántartási értéke nulla lesz, ami a hasznos élettartam során elszámolt terv szerinti értékcsökkenésnek a bruttó értéket tartalmazó állományi számlára történő átvezetésével, a maradványérték terven felüli értékcsökkenésként (egyéb ráfordítás) való elszámolásával, és a még el nem számolt halasztott bevétel megszüntetésével érhető el. A terven felüli értékcsökkenés elszámolására a termékek önköltségének pontosabb megállapítása miatt is szükség van. Anyagköltségként vagy terv szerinti értékcsökkenésként elszámolva, ezt a költséget is figyelembe kellene venni a hozamok közvetlen költségei között, ami torzítaná az üzleti évben a termelés költségviszonyait.

A kiselejtezett tenyészállatokat vágóállatként akkor kell nyilvántartásba venni, ha az értékesítés előtt még hízóba állítják, az esetlegesen magasabb bevétel elérése érdekében. A ráhizlalás szükségességét az elősúlyra alapozott nyilvántartás mellett sem tartja minden esetben indokoltnak a szakirodalom. Az ételteljesítményre alapozott értékelés mellett ennek még kisebb lehet a gazdasági indokoltsága, a húsértéket általában meghaladó maradványérték miatt. Ha a hízalási fázis kima-  
rad, akkor készletként a selejtezett tényállatokat nem kell kimutatni.

A tenyészállatok nettó értéke az éves bevallást készítő vállalkozások mérlegében önálló soron megjelenik, az egyszerűsített éves beszámolóban pedig a tárgyi eszközök összegének része. Az értékmódosítások

az értékelési módszerek megváltoztatásának okait és gazdasági hatása-  
it a kiegészítő mellékletben minden társas vállalkozásnak be kell mu-  
tatnia. A tenyészállatok bruttó értékének, halmozott értékcsökkenésé-  
nek alakulását (nyitó, növekedés, csökkenés, záró)<sup>1</sup>, valamint a tárgyé-  
vi értékcsökkenésnek az alkalmazott módszerek szerinti részletezését  
a kiegészítő mellékletben 2006-ig minden vállalkozásnak, 2006-tól  
csak az éves beszámolót készítő vállalkozásoknak kell bemutatnia.

A tesztüzemi rendszerből csak a nettó érték állományváltozása ismer-  
hető meg, az adatlap szerint.

A vizsgálatba vont vállalkozások mindegyike az éves beszámoló sza-  
bályai szerint tette közzé az információkat a tenyészállatokról.

#### **IV. 24. Az állattenyésztés mellékterméknek minősíthető hulladé- kainak értékelése**

Az állattenyésztés minden hasznosítási irányában a fő- és ikertermé-  
kek mellett mellékterméknek minősíthető hulladékként elsősorban  
szervestrágya keletkezik, melyet a növénytermelés a talaj termőképes-  
ségének javítására, visszaállítására használ, vagy a bioenergia terme-  
lés egyik alapanyaga lehet. Az utóbbi Magyarországon napjainkban a-  
lig lépett túl a kísérleti fázison.

A melléktermék árazása befolyásolja a főtermék és az ikertermék érté-  
két. A megbízható és valós összkép valamilyen technológiai és/vagy  
gazdasági tényre alapozott érték-megállapítást<sup>2</sup> tenne indokolttá, és fi-  
gyelembe kellene venni a változó gazdasági helyzet hatását is. A szer-

---

<sup>1</sup> A számviteli szakirodalom és a gyakorlat a kimutatást befektetési tükörnek nevezi.

<sup>2</sup> Például beltartalmi érték, melléktermék piaci ára, mellékterméket helyettesítő ter-  
mék ára, önköltsége, újrahasznosítási érték.



vestrágya helyettesíthető műtrágyákkal, melyek kezelhetőségét a gazdasági szervezetek jobbnak értékelik. Beszerezhetősége is biztosabb, mert nem függ más piacok helyzetétől, például a tej- vagy a hús gazdaságosságától, piaci versenyképességétől. Nem véletlen, hogy az utóbbi években az egy hektárra jutó műtrágya felhasználás nem változott, míg az istállótrágya hasznosítása egyötödével csökkent.

A környezet megváltozásának újabb eleme a környezettudatos gazdálkodás, a környezetvédelem jogi szabályozása. A változások hatására a következő években a trágya melléktermékből környezetet szennyező anyaggá válhat, melynek kezelése plussz beruházási és információs ráfordításokat igényel a gazdálkodó szervezetektől. Az új helyzetet a trágya önköltségének megállapításánál is figyelembe kell venni. Ha egy veszteséget nem lehet melléktermékként kezelni, akkor a fő- és ikertermék kalkulációkban, önköltségekben sem szerepelhet költségviselőként.

A változások ellenére a vállalkozások az istállótrágya gazdasági vonatkozásainak kezelésénél a több évtizedes gyakorlatot, értékviszonyokat használják. A tesztüzemi adatgyűjtés egyáltalán nem foglalkozik az istállótrágyával. A vizsgálatba bevont vállalkozások pedig több évtizede 400 Ft/tonna (40 Ft/q) elszámolóárral veszik nyilvántartásba a keletkezett istállótrágyát. Szükséges lenne az új szempontok figyelembevételével aktualizálni az állattenyésztés melléktermékeinek gazdasági összefüggéseit, érték-meghatározásának, nyilvántartásának módszereit. A kutatás nem támaszkodhat a nyilvános számviteli információkra, mert a beszámoló egyik elemében sem kötelező a témakörrel információt közzétenni. A vizsgált vállalkozások beszámolóiban

nem is találtam érdemi, felhasználható adatot, értékelést a melléktermékekről.

#### IV. 3. A számviteli információk felhasználásának értékelése



Forrás: Saját szerkesztés

#### 27. sz. ábra

#### Számviteli információk jellemzői az adatok nyilvánossága szempontjából

Az alapbizonylatok közé többek között az egyes gazdasági eseményeket kísérő számlák, szerződések, belső bizonylatok, pénzmozgást kísérő okmányok tartoznak. Ezek egyrészt feldolgozás nélkül alkalmatlannak a döntések előkészítésére, vagy a gazdálkodás értékelésére, másrészt nem nyilvánosak, sok közülük üzleti titkot képez. Az analitikus nyilvántartások az alapbizonylatok elsődleges feldolgozásával a vállalkozás vagyonáról vezetett olyan okiratok, melyek egyedi vagy cso-

portosított módon tartalmazzák a vagyontárgyak nevét, mennyiségét és értékét, valamint az ezekben bekövetkezett változásokat. Ide tartoznak a leltárok, az egyedi nyilvántartások a befektetett eszközökről, készletekről, a követelésekről, kötelezettségekről vezetett számlanyilvántartások (folyószámlák), vagy a napi pénzmozgás összesítők. Az analitikus nyilvántartásokból a számviteli törvény szerint a részvényekre vonatkozó adatokat<sup>1</sup> (részvények száma, névértéke, részvénytípusonként csoportosítva), a véglegesen kapott támogatások összegét jogcímenként és évenként rendezve, a vezető tisztségviselőknek, az igazgatóság és felügyelő bizottság tagjainak az üzleti évben kifizetett díjakat, kölcsönöket, előlegeket, nevükben vállalt garanciák költségeit, a tárgyévben foglalkoztatottak átlagos állományi létszámát kell nyilvánosságra hozniuk. Ezek az adatok nem adnak elég információt a VII. sz. Mellékletben bemutatott üzemtani mutatók számításához. A kérdőívet visszaküldő vállalkozások is csak a törvényben előírt adatmennyiséget hozták nyilvánosságra.

A főkönyvi (szintetikus) nyilvántartás a vállalkozás vagyontát jellemző értékadatokat tartalmazza a vállalkozás számlarendjében meghatározott szabályok szerint. A kettős könyvvitel elmélete és hagyományai szerint a számviteli törvény az időarányos és számlasoros nyilvántartások vezetését írja elő, elsősorban a folyamatba épített ellenőrzés biztosítása érdekében. A számítástechnika térhódítása miatt ezt a funkciót a programokba épített ellenőrzések váltották fel. A könyvelőprogramok előnyeként hirdetett egyszeri adatrögzítés mellett a hagyományoknak megfelelő idősoros és számlasoros könyvelést az adatok au-

---

<sup>1</sup> Részvénytársaságoknál

tomatikus rendezésével oldják meg. Az általános gyakorlat alapján az idősoros könyvelés módszere figyelmen kívül hagyható, csak a számlasoros könyvelés jellemzőivel kell foglalkozni. Ez a főkönyvi könyvelés legrészletesebb bizonylata, melynek alapján készülhetnek a nyilvánosságra hozott adatok összeállításához szükséges összesítő kimutatók. A vállalkozások többsége a főkönyvi kivonatot készíti el, a számviteli törvény előírásaival összhangban. A főkönyvi kivonat nem nyilvános, tehát tartalmát csak a vállalkozás tulajdonosai és ügyvezetése ismerheti meg.

A nyilvános adatokat tartalmazó éves beszámoló és a vezetői információk összeállítása érdekében alkalmazott vezetői számvitel az analitikus és a főkönyvi nyilvántartás adataiból állítható össze. A vállalkozás vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetét bemutató mérleg és eredménykimutatás elsősorban, de nem kizárólag a főkönyvi nyilvántartásból készülhet. A számviteli törvény keretjellege miatt van néhány olyan tétel<sup>1</sup>, melyet a mérleg vagy az eredménykimutatás tartalmaz, de a főkönyvi könyvelés nem. Az ilyen tételek bemutatását a számviteli törvény nem teszi kötelezővé és a vizsgált vállalkozások sem szerepeltetik a kiegészítő mellékletükben. Az analitikus nyilvántartásból elsősorban a részletező érték és a mennyiségi adatokat kell a kiegészítő mellékletben bemutatni.

A vezetői információk biztosításához szükséges adatgyűjtések eszköze a számviteli törvény alapján a hatos és a hetes számlaosztály. A törvény szerint a számlaosztályok használata lehetővé teszi a vállalkozáson belüli egységek elszámoltatását, a költséggazdálkodás, az önkölt-

---

<sup>1</sup> Például a hosszú lejáratú kötelezettség egy éven belül esedékes törlesztő részlete.

ségszámítás sajátos, a vállalkozás egyedi igényeinek megfelelő kialakítását<sup>1</sup>. A kérdőíves felmérés adatai szerint a vezetői számvitelt alkalmazó vállalkozások 90 százaléka felhasználja az ebből kapott információkat a szervezeti egységek gazdálkodásának értékelésére. A kontrolling szervezet teljes hiánya viszont a termékszintű költséggazdálkodás hiányára utal.

A költséghely, költségviselő elszámolást alkalmazó vállalkozások az eredménykimutatás típusai közül általában a forgalmi költség eljárással készítettet alkalmazzák, tehát a vezetői számvitel az adatok nyilvánossága szempontjából a költségek elszámolhatóság szerinti csoportosítását teszi lehetővé<sup>2</sup>. A kiegészítő mellékletre vonatkozó szabályok a számviteli törvényben nem határoznak meg a csak a vezetői számvitel alkalmazásával teljesíthető közzétételi kötelezettséget. A hagyományok miatt ennek ellenére több, a vizsgálatban részt vevő vállalkozás kiegészítő melléklete tartalmazza a termékcsoportok bevételét, önköltségét, és eredményét.

#### **IV. 31. A beszámoló elemzésének néhány jellemzője**

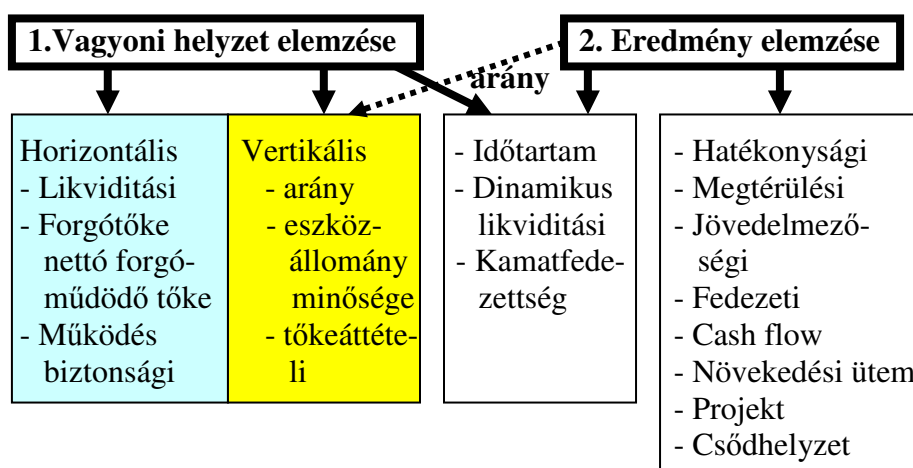
Az állományi (stock) és a folyó (flow) adatokat is tartalmazó mutatószámoknál (28. sz. ábra a következő oldalon) az elsőből a szakirodalom egy része átlagadatok számítását tartja indokoltnak. Állományi adatnak tekintjük a változót, ha az időszak elején lehet nyitó értéke, és

---

<sup>1</sup> Az önköltség meghatározását természetesen minden könyvelési módszer mellett biztosítani kell a vállalkozásnak az év végi zárlat részeként.

<sup>2</sup> Ezt a tapasztalatot szemlélteti a beszámoló és a vezetői számvitel közös területe a 27. sz. ábrán.

az üzleti évben értéke bármilyen irányban változhat<sup>1</sup>. Az átlag használata akkor nem okoz számottevő eltérést az év eleji vagy végi adat alkalmazásához képest, ha a változó értéke az időszakban nem változott lényegesen. Ellenkező esetben az információ jellemzőitől függően különböző pontosságú számításra vállalkozhat az elemző. Ha csak az éves beszámoló mérlegét tudja használni, akkor be kell érni az időszak eleji és végi adat számtani átlagával. Ha a kiegészítő mellékletben vagy a nyilvánosságra hozott évközi beszámolóban található adat az évközi változásra, akkor kronologikus átlag számításával pontosabban állapítható meg a mérlegsor értéke. Amennyiben a változások időpontja és értéke is ismert, akkor az időszakok hosszával súlyozott számtani átlagot számítva lehet az előzőnél is pontosabb értéket megállapítani.



Forrás: Saját szerkesztés

## 28. sz. ábra

### A beszámoló elemzéséhez használható mutatók csoportosítása

<sup>1</sup> A záróérték lehet alacsonyabb és magasabb is a nyitó értéknél.

A piaci szereplők számára biztosan csak az éves beszámoló áll rendelkezésre. Ennek adattartama – ezt a kérdőíves felmérés mellett a gyakorlatban szerzett tapasztalatok is alátámasztják – a kiegészítő mellékletet is figyelembe véve csak a számtani átlag számítását teszi lehetővé.

A mutatószámok információigényének és fontosabb jellemzőinek ellenőrzését és bemutatását négy - két vágósertés termelő és két tejtermeléssel foglalkozó - vállalkozás adatai alapján vizsgálom. A négy vállalkozás közül három éves beszámolót, egy pedig egyszerűsített éves beszámolót készített a vizsgált években. A vizsgálathoz csak a számviteli törvény alapján nyilvános, és a vállalkozások által az éves beszámolóban nyilvánosságra hozott adatokat használtam fel, a kérdőívől nyerhető többlet információkat nem.

#### **IV.31.1. A vagyoni helyzet elemzése**

##### *Aránymutatók*

Az állattenyésztő vállalkozásoknál az aránymutatók közül a tárgyi eszközök összetételét, minőségét kifejező és a beruházási hányad mutatókat kell kiemelni.

A tárgyi eszközök összetételét vizsgálva a termelést szolgáló mobil eszközök (ingóságok) súlyának megállapításánál a mérlegsorok közül a műszaki gépek, berendezések, felszerelések, járművek mellett a tenyészállatokat kell figyelembe venni:

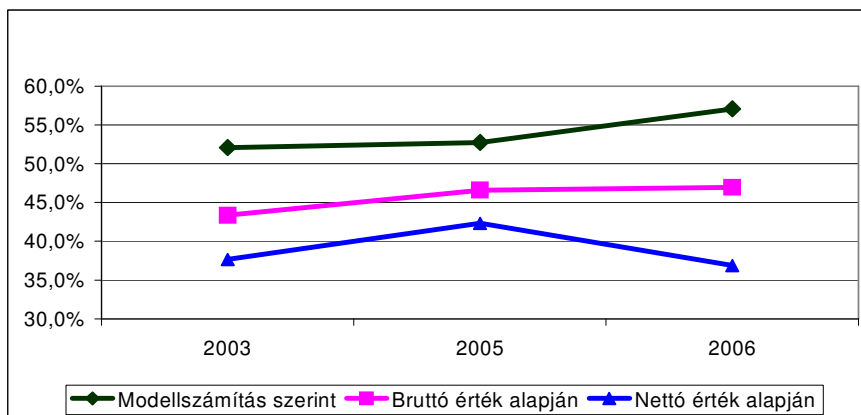
Műszaki gépek, berendezések, felsz., járművek+Tenyészállatok

---

Tárgyi eszközök értéke

A mutató az éves beszámoló alapján számítható a bruttó vagy a nettó értékből is. Az egyszerűsített éves beszámolóból 2006. óta csak a nettó érték állapítható meg, a kiegészítő melléklet tartalmának „egyszerűsítése” miatt.

A nettó érték alapján számított mutató értékét a termeléshez szükséges tárgyi eszközállomány összetétele mellett a minősége is befolyásolja. Az eszközök eltérő hasznos élettartama, a leírás ütemének esetleges eltérése miatt az így számított mutató nem fejezi ki a tevékenység tényleges eszközösszetételét, és az ennek segítségével is megállapítható eszközigenyességét, különösen a rövid hasznos élettartamú vágósertés tartás esetén.

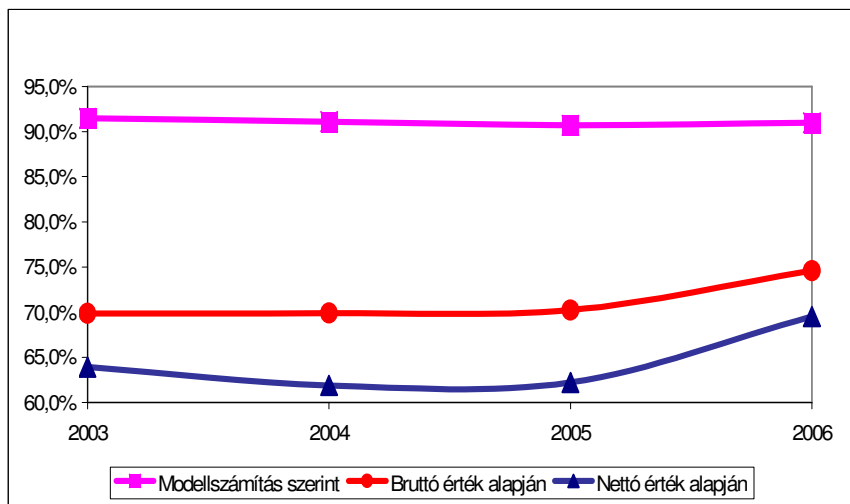


Forrás: Saját szerkesztés

### 29. sz. ábra

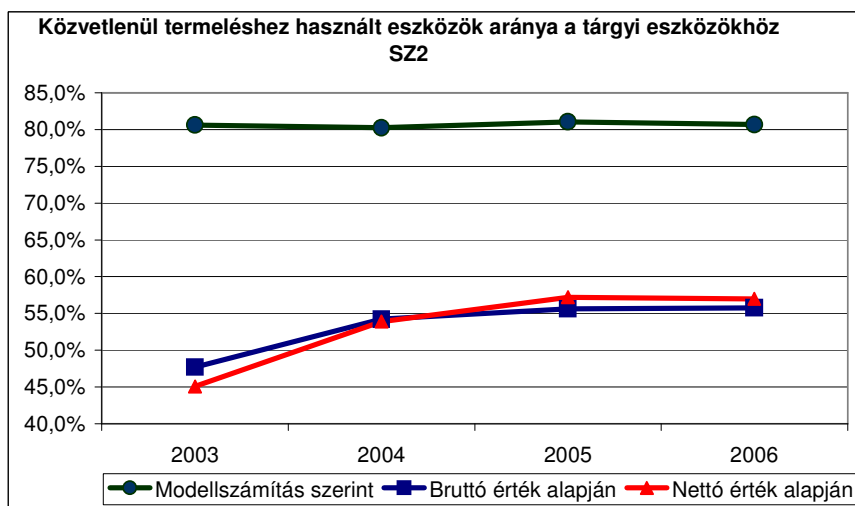
**Közvetlenül termeléshez használt eszközök aránya a tárgyi eszközökhöz (S2 vállalkozás)**





Forrás: Saját szerkesztés

**30. sz. ábra**  
**Közvetlenül termeléshez használt eszközök aránya a tárgyi eszközökhöz (SZ1 vállalkozás)**



Forrás: Saját szerkesztés

**31. sz. ábra**  
**Közvetlenül termeléshez használt eszközök aránya a tárgyi eszközökhöz (SZ2 vállalkozás)**

Az S1 jelű vállalkozás egyszerűsített éves beszámolót készített, így a mutató bruttó érték alapján nem számítható. Az ábrák igazolják a hipotézist: a nettó érték alapján számított aránymutatók összetettségük következtében kevésbé használhatóak. Az életteljesítmény alapján végzett értékelés pedig teljesen átrendezi a tárgyi eszközök szerkezetét.

#### *Minőségi mutatók*

A tevékenység jövedelmezőségének fontos tényezője a vállalkozás eszközeinek minősége, melyet a beszámolóból az elhasználódottsági és megújítási mutatókkal fejezhetünk ki.

Tárgyi eszközök elhasználódottsági foka:

$$\frac{\text{Tárgyi eszközök nettó értéke}}{\text{Tárgyi eszközök bruttó értéke}}$$

Tárgyi eszközök leírtsági mutatója:

$$\frac{\text{Tárgyi eszközök halmozott értékcsökkenése}}{\text{Tárgyi eszközök bruttó értéke}}$$

A két mutató közti összefüggés:

$$\text{Elhasználódottsági fok} = 1 - \text{Leírtsági mutató}$$

A halmozott értékcsökkenés a terv szerinti és a terven felüli értékcsökkenés értékét is tartalmazza. A nettó érték a beszámoló mérlegéből, a bruttó érték és a halmozott értékcsökkenés pedig az éves beszámoló kiegészítő mellékletéből állapítható meg, így a mutatók biztosan csak az éves beszámoló alapján számíthatók mérlegcsoportonként mindenképpen, de optimális esetben mérleg soronként is (XXXVI. sz. Melléklet).

A húslapú értékelés következménye. Ezért ebben a vagyoncsoportban a jelenleg érvényes információszolgáltatás mellett a vagyonelem minőségéről nem alkotható reális, megbízható kép.

A tárgyi eszközállomány minősége az évenkénti változás irányából is megközelíthető:

Megújítási mutató:

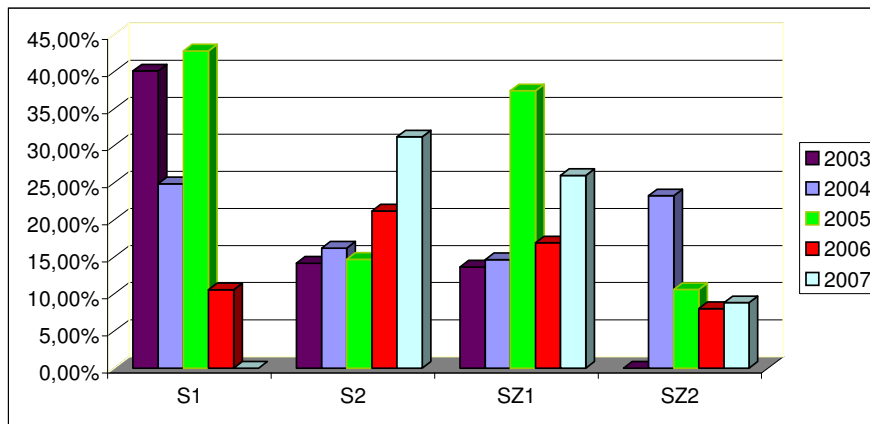
Beruházás  
Eszközcsoport értéke

A mutató számlálója több, a saját logikai keretében igazolható értéket is tartalmazhat. A folyamatban lévő beruházások értékét használva az eszközök következő években várható megújításáról kapható információ. A nevezőben megfelel az eszköz(csoport) nettó értéke is, így a mutató az egyszerűsített éves beszámoló mérlegéből is számítható.

A beruházás értékét a tárgyévi beruházás miatti pénzeszköz csökkenést és kötelezettség növekedést és a saját eszköz felhasználás összegként számítva a megújítási mutató az évenkénti felhalmozást jellemzi. A beruházás így számítva folyó adat lesz, de ennek ellenére az eszközcsoport nyitó értékéhez célszerű hasonlítani, mert a mutató a változást fejezi ki - éppen a nyitó értékhez viszonyítva -, nem pedig a használat hozamait. A nevezőben használható a nyitó bruttó vagy nettó érték is, de reálisabb képet ad az utóbbi alkalmazása. A beruházás értékét a törvény szerint az éves beszámoló kiegészítő mellékletében, a befektetési tükörben kell nyilvánosságra hozni. Az egyszerűsített éves beszámolót készítő vállalkozások számára ez sem kötelező.

A vizsgált vállalkozások a hagyományok alapján néha tételesen nyilvánosságra hozták a tárgyévi beruházások adatait. A mutató nagy hi-

ányossága, hogy csak a tárgyi eszköz mérlegcsoport egészére számítható, így az egyes mérleg sorok (eszköz csoportok) eltérő hosszúságú és esetleg kezdő időpontú beruházási ciklusai kiolthatják egymást:



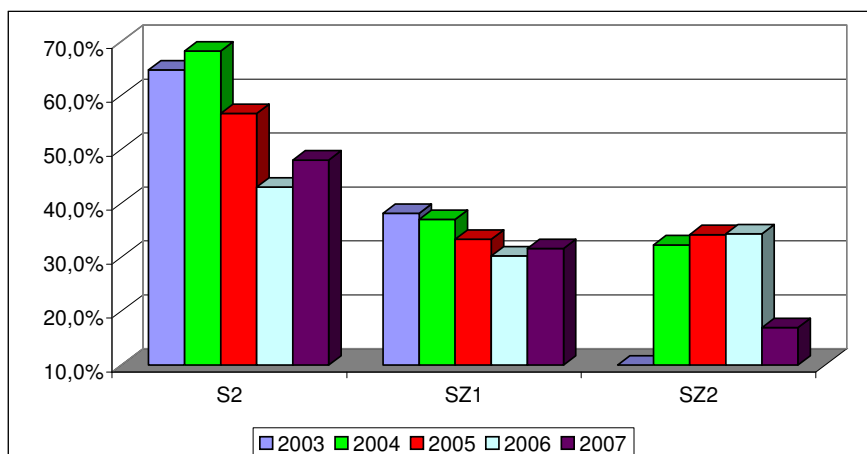
Forrás: Saját szerkesztés

### 32. sz. ábra

#### Tárgyi eszközök megújítási mutatója

A kiugró adatok egy-egy nagyobb beszerzés hatására alakultak ki.

A harmadik lehetőség a mérleg sorok szerinti számításnál a beruházás értékeként az üzleti évben aktivált összeg használata. A szempontok megegyeznek az előbb ismertetett módszernél leírtakkal. Ebben az esetben az üzleti évben használatba vett értéket - mely akár több év alatt halmozódott fel – viszonyítjuk az időszak kezdetének bruttó értékéhez. Az aktiválás értéke mérleg soronként megismerhető az éves beszámoló kiegészítő mellékletéből, konkrétan a befektetési tükörből, így az előző módszer „kioltási” problémája kiküszöbölhető.



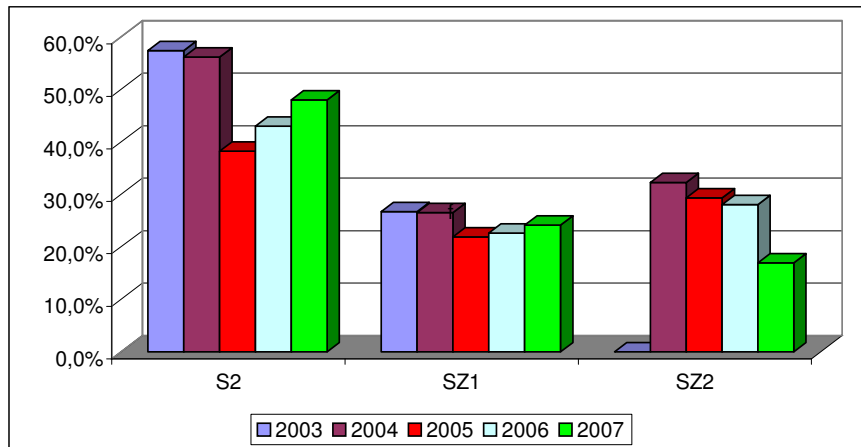
Forrás: Saját szerkesztés

### 33. sz. ábra Tenyészállatok megújítási mutatója

A tenyészállatok megújítása, különösen a tejhasznosítású állományoknál állandó értéket mutat a vizsgált időszakban. Az egyetlen jelentős változás (SZ2 jelű vállalkozás 2007. év) mögött valamilyen, a beszámolóból nem megismerhető üzletpolitikai döntés állhat. A mutató megbízhatóságát az állománycserén belüli magas saját termelés is javítja, mert a mérleg fordulónapján beruházásként csak kivételes esetben szerepel a tenyészállat értéke.

A humán erőforrás értékeléséhez hasonlóan az állatállománynál is lehet, nem naturális, hanem értékalapú állományváltozási mutatót számítani. A módszer szerint az állománynövekedés és –csökkenés értéke közül a kisebbiket kell az időszak elejének bruttó értékéhez viszonyítani. A növekedés a tenyészállat aktiválást tartalmazza, függetlenül a vásárlástól vagy a saját előállításától. A csökkenés tartalma a tenyészállat értékesítés, tenyésztésből kivonás, selejtezés, elhullás üzleti évben

elszámolt bruttó értéke. Az adatok az éves beszámoló kiegészítő mellékletében megtalálhatók<sup>1</sup>. Az egyszerűsített éves beszámolót készítő vállalkozásoknál a mutató a nyilvános adatok alapján nem számítható.



Forrás: Saját szerkesztés

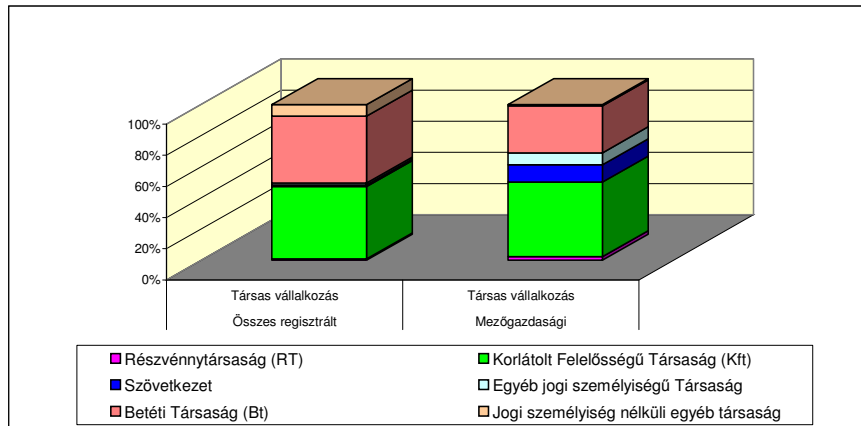
### 34. sz. ábra Állományváltás a tenyészállatoknál

A sertéstenyésztő vállalkozásnál az állománycsere az időben jelentős ciklikusságot, míg a tejtermelő vállalkozásoknál állandóbb értéket mutat. Kiugró adatoknál (pl. SZ2 vállalkozás 2007. évi adata) az állománynövekedés és –csökkenés viszonyát is vizsgálni kell. Ha az állományváltás mutatójánál (a számlálóban) egy alacsony növekedési értéket kellett szerepeltetni, akkor a tenyészállat állomány lényeges mennyiségi csökkenésére (egynél több évig tartó folyamat esetén a tevékenység leépítésére) kell következtetni.

<sup>1</sup> Kiegészítve az analitikából, a naturális adatok alapján számított állománycsere mutatóval kimutatható a tevékenység bővítése, és egységköltség változása is.

### Tőkeáttétel vizsgálata

A társas vállalkozások vállalkezési forma szerinti összetételét a XXXVII. sz. Melléklet tartalmazza.



Forrás: Saját szerkesztés

### 35. sz. ábra

#### Társas vállalkezési formák aránya Magyarországon 2006

A mezőgazdaságban felülreprezentáltak a szövetkezetek és a részvénytársaságok. A négy vizsgált vállalkezésből kettő kft, egy szövetkezet, egy pedig zrt<sup>1</sup>.

Pótbefizetést a kft-k és a szövetkezetek tagjai teljesíthetnek, ha ilyen kötelezettségről a társasági szerződésben megállapodtak a tagok. A pótbefizetéshez sem szavazati-, sem osztalékjog nem kapcsolódik, ezért ezt a tőkeelemet a lekötött tartalékban kell nyilvántartani.

A szövetkezeteknél a jegyzett tőke a tagi és a befektető tagi részjegyek együttes összege. A változótőke elvének megfelelően a tagok ki-

<sup>1</sup> Terjedelmi korlátok miatt az egyes vállalkezéseknek csak a saját tőke tartalmát érintő néhány tényezővel foglalkozom.

léphetnek a szövetkezetből, és ebben az esetben a kilépő tag részjegyeit az aktuális nyilvántartási értéken kell kifizetni.

A szövetkezetek vagyonának speciális eleme a közösségi alap, mely a tagok között semmilyen körülmények között és formában nem osztható fel. A képzés szabályait az alapszabályban kell meghatározni. A tőkeelem célja a természetes tagok támogatásához szükséges források biztosítása az adózás utáni eredményből az üzleti évben, a beszámolót elfogadó közgyűlés döntése alapján. Ez a tőkeelem is a lekötött tartalék része, és a felhasználás arányában kell az összegét csökkenteni.

A vállalkozások tulajdonviszonyaira, saját vagyonára vonatkozó információk a leginkább nyilvános adatok közé tartoznak. Nemcsak a törvénynek megfelelően összeállított kiegészítő mellékletből ismerhetők meg, hanem a bejegyző cégbíróságokon megtekinthető cégiratokból is. A lekötött tartalék jogcíme szerinti bontásának, a részvénystruktúrájának, a saját tőke üzleti éven belüli változásának bemutatása pedig minden vállalkozás törvényben előírt kötelezettsége.

A tőkeáttétel vizsgálatánál a saját tőke értelmezése is összetett feladat (XXXVIII. sz. Melléklet).

A saját tőke vizsgálatánál kiindulásként a számviteli törvény szerinti csoportosítást kell elfogadni. Azok a vagyonelemek tartoznak ide, amelyekkel a tulajdonos döntése, a számviteli törvény kötelező, vagy egyéb jogszabály tételes előírásai alapján a vállalkozás rendelkezik. A mérlegfőcsoporton belül elég gyakori a mozgás, ezért az egyes csoportok adatainak önálló vizsgálata sokszor nem is lehetséges. A lekötött tartalék változása például szinte kizárólag a tőketartalékból és az



eredménytartalékból végzett átcsoportosítások következménye (XXXIX. sz. Melléklet)<sup>1</sup>.

A tulajdonosok szempontjából a saját tőke két oldalról vizsgálható. Egyrészt mely tőkeelemek alapján lehet az osztalék- és a szavazati jogot gyakorolni. Ide a társaság tulajdonában lévő visszavásárolt saját üzletrészek névértékével és a jegyzett, de még be nem fizetett tőke összegével csökkentett jegyzett tőke tartozik. Másrészt a hitelezők védelmében a maximálisan fizethető osztalék megállapításának szabályozásával biztosítható, hogy a jegyzett tőke magasabb legyen, mint a lekötött és értékelési tartalékkal csökkentett saját tőke. Az osztalékfizetési korlát megállapításánál az adózott (osztalékfizetési korlát előtti) eredményt kell figyelembe venni.

Piaci szempontból az üzleti tevékenység finanszírozásának van jelentősége. A számviteli szakirodalom az osztalékfizetési korlátnál használt tőkeelemeket, az üzleti év eredménye nélkül működő tőkének nevezi. Az üzleti év eredményéből a mérleg szerinti eredmény használható fel a tevékenység finanszírozására. Ez a vagyonelem azonban az üzleti évben képződik, így több elemző szerint csak a következő évek finanszírozásánál vehető figyelembe, az eredménytartalék részeként. A működő tőke többi elemétől eltérően – ahol az évközi változásokat egyéb információ hiányában átlagszámítással lehet használni – a mérleg szerinti eredmény felét lehet a finanszírozás forrásai közé számítani, az egyszerű számtani átlag helyett. Véleményem szerint ez az érték nem a fordulónapon képződik – ezért jelenik meg az eredménykimu-

---

<sup>1</sup> Kivételnek tekinthető a kft-nél, szövetkezeteknél közvetlenül a lekötött tartalékba helyezett pótbefizetés összege.

tatásban is -, hanem az üzleti évben folyamatosan, így indokolt figyelembe venni a működő tőke részeként.

A vállalkozásoknak a kiegészítő mellékletben közzé kell tenniük a saját tőkéhez tartozó mérlegsorok változását, de a változás időpontját nem. A vizsgált vállalkozásoknál jegyzett tőke változás a szövetkezet kivételével nem volt. A szövetkezet is csak a változás tényét és összegét, a kilépő tagok számát mutatta be a kiegészítő mellékletben, de a változás időpontját nem.

Piaci szempontból a lekötött tartalék is a működő tőke része. Elemei csak a kifizethető osztalék összegét csökkentik, a vállalkozás működéséhez szükséges források szűkítése nélkül, sőt néhány elemét éppen a finanszírozás biztonsága miatt kell képezni<sup>1</sup> (XXXIX. sz. Melléklet). Értékelési tartalékot a befektetett eszközök piaci és nyilvántartási értéke közti tartós, lényeges különbség kimutatásának, vagy a befektetett pénzügyi eszközök valós értékelésének választása esetén képezhet a vállalkozás. A tőkeelem az eredményre nem, és a finanszírozásra is csak közvetetten hat, ezért a működő tőke számításánál figyelmen kívül lehet hagyni.

A gazdasági elemzés szakirodalma a tőke hatékonyságának és jövedelmezőségének vizsgálatánál a céltartalékokkal és az időbeli elhatárolásokkal csak említés szintjén foglalkozik. A céltartalék olyan várható kötelezettségekre, jövőbeni költségekre, az adózás előtti eredményből elkülönített összeg, mely biztosan felmerül, de sem a felmerülés időpontja, sem pontos összege nem ismert. Az állattenyésztő vállalkozásoknál nem gyakoriak az ilyen gazdasági helyzetek, ezért a cél-

---

<sup>1</sup> Például a szövetkezeti közös alap.

tartalék is ritkán fordul elő a vagyonelemek között. A vizsgált vállalkozások egyike sem mutatott ki mérlegében céltartalékot.

A céltartalékot a vállalkozást terhelő jövedelem típusú adók előtt kell képezni. A működő tőke részeként ennek ellenére nem kell az adóterhekkel korrigálni, mert a képzés és a felhasználás legtöbb elemét<sup>1</sup> a társasági adószámításnál figyelmen kívül kell hagyni<sup>2</sup>. A különadó pedig csak a vizsgált időszak utolsó időszakában volt hatályos.

Az időbeli elhatárolások a több évet érintő gazdasági eseményekből az üzleti év eredményét érintő összegeket tartalmazzák.

### 23. sz. táblázat

#### Az időbeli elhatárolások és a működő tőke kapcsolata

Megnevezés	Működő tőke elemeként	Hatásának lehetséges időtartama
<b>C. Aktív időbeli elhatárolások</b>		
C.1. Költségek, ráfordítások aktív időbeli elhatárolása	Figyelembe kell venni	Jellemzően két év
C.2. Bevételek aktív időbeli elhatárolása	Nem kell figyelembe venni	Jellemzően két év
C.3. Halasztott ráfordítások	Nem kell figyelembe venni	Jellemzően több év
<b>G. Passzív időbeli elhatárolások</b>		
G.1. Költségek, ráfordítások passzív időbeli elhatárolása	Nem kell figyelembe venni	Jellemzően két év
G.2. Bevételek passzív időbeli elhatárolása	Figyelembe kell venni	Jellemzően két év
G.3. Halasztott bevételek	Figyelembe kell venni	Jellemzően több év

Forrás: Saját szerkesztés

<sup>1</sup> Az erdő felújítás, a bányászat és a villamosenergia termelés miatt képzett céltartalékot kivéve.

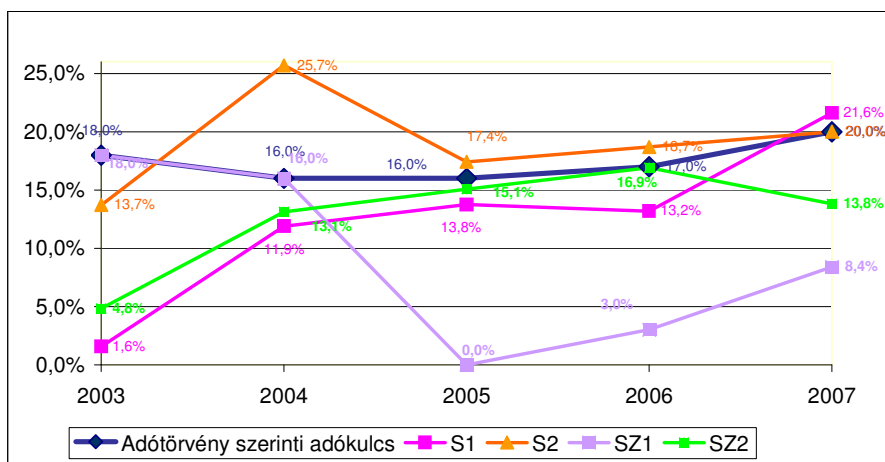
<sup>2</sup> A képzés összegével növelni, felhasználásával csökkenteni kell az adóalapot.

A működő tőke és az időbeli elhatárolások kapcsolata az elszámolás módjával függ össze. Azokat a tételeket kell a működő tőke részeként számításba venni, melyeknél a gazdasági esemény (tranzakció, szerződés) teljes összege megjelenik az eredményszámlákon, és ebből a következő év(ek)re eső összeget kell a törvény alapján a mérleg időbeli elhatárolás soraiban megjeleníteni, valamint a mérlegkészítés időpontjáig a pénzügyi teljesítésnek is meg kellett történnie. Az utóbbi feltétel miatt van különbség a halasztott bevételek és a halasztott ráfordítások között. Az előbbi a pénzügyi teljesítés miatt része, az utóbbi ennek hiánya miatt nem része a működő tőkének. Az időbeli elhatárolások hatását az összemérés számviteli alapelve miatt is így kell kezelni, hasonlóan például a saját előállítású készletek önköltség-elszámolásához, mert a mérleg szerinti eredménnyel és ennek az előző években felhalmozott összegével azonos módon finanszírozzák a következő évek gazdasági tevékenységét (költségeket, fejlesztéseket).

A működő tőkébe beszámított időbeli elhatárolás elemeket a vállalkozásokat terhelő jövedelemtípusú adókkal korrigálni kell, a passzív időbeli elhatárolások csökkentésével és az aktív időbeli elhatárolások növelésével. Adókulcsként alkalmazható az adótörvényben meghatározott elméleti<sup>1</sup>, vagy a vállalkozások eredménykimutatásából számítható adókulcs, mely a vállalkozás egyedi jellemzőit kifejező módosító tételeket is tartalmazza.

---

<sup>1</sup> A módosító tételeket figyelmen kívül hagyva.



Forrás: Saját szerkesztés

### 36. sz. ábra Vállalkozások jövedelemtípusú adóinak alakulása

A tényleges adókulcsok jelentősen eltérnek az adótörvényben meghatározottól, tehát fontos kérdés, hogy melyik alkalmazható. Véleményem szerint a döntést a vizsgálat szempontjából kell meghozni. A működő tőke számításánál az elméleti adókulcs alkalmazása indokoltabb, mert az időbeli elhatárolások döntő része nem eleme a jövedelemtípusú adókat módosító tényezőknek<sup>1</sup>. Az adóalap növelő, csökkentő és adócsökkentő tételeket a kiegészítő mellékletnek minden vállalkozásnál tartalmaznia kell, és a vizsgált beszámolók mindegyikében megtalálható volt.

<sup>1</sup> Ellenben a tőkeáttétel vizsgálata a tényleges adókulcs használatát indokolja, mert a külső források igénybevételével elérhető adóvédelem mértéke ettől, és nem az általános adókulcstól függ.

Például az S2 jelű vállalkozásnál az általános adókulcsnál magasabb tényleges adómérték okai:

**24. sz. táblázat**

**Adómódosító tényezők az S2 vállalkozásnál**

Év	Adót módosító tételek
2004	- A terv szerinti értékcsökkenés kezelésének eltérése a számviteli és a társasági adó törvényekben
2005	- A terv szerinti értékcsökkenés kezelésének eltérése a számviteli és a társasági adó törvényekben
2006	- A terv szerinti értékcsökkenés kezelésének eltérése a számviteli és a társasági adó törvényekben - Nem a vállalkozás érdekében elszámolt költségek - Véglegesen átadott pénzeszközök
2007	-A terv szerinti értékcsökkenés kezelésének eltérése a számviteli és a társasági adó törvényekben -Nem a vállalkozás érdekében elszámolt költségek

Forrás: Saját szerkesztés

Ha a vállalkozás adózás előtti eredménye negatív (veszteség), akkor csak az elméleti adókulcsot lehet használni.

A XL-XLI. sz. Mellékletekben összefoglaltam a saját tőke és a működő tőke összetevőit a vizsgált vállalkozásoknál A jegyzett tőke csak a szövetkezetnél változott, ott viszont jelentősen. Az okok a kiegészítő mellékletből megismerhetők (25. sz. táblázat a következő oldalon).

A 2007. évi kiegészítő mellékletben a vállalkozás jelezte, hogy az üzleti évben tagi változás is történt, melynek a pénzügyi elszámolása és a jegyzett tőke módosítása a közgyűlés után történik. Ez a megoldás nem lehet általános, mert a szövetkezeti törvény szerint a kilépési szándék bejelentése és a kilépés közti időtartam nem lehet több mint három hónap.

## 25. sz. táblázat

### A jegyzett tőke változása az SZ1 vállalkozásnál

2006		2007	
Változás oka	Érték (eFt)	Változás oka	Érték (eFt)
ÁPV ZRT-től térítésmentesen visszakapott üzletrész	140.408	Üzletrész részjeggyé alakítása miatti árfolyamveszteség	25.423
Üzletrész visszavásárlás névértéken	23.501		
Részjegytőke visszavásárlás	7.200		
<b>Összesen</b>	<b>164.629</b>	<b>Összesen</b>	<b>25.423</b>

Forrás: Saját adatgyűjtés

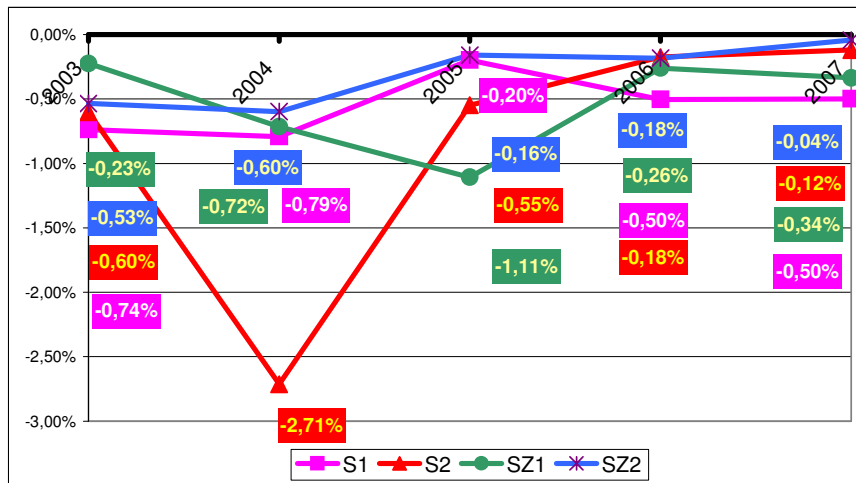
A tőkeáttételi mutatószámok számításához a kötelezettségek tartalmát is pontosítani kell. A jellegzetes számviteli szempontok alapján a tőkeáttétel vizsgálatánál a teljes kötelezettséget kell összeállítani. Egyrészt a saját tőke elemek között is vannak a következő évben felhasználható elemek, másrészt a rövid lejáratú kötelezettségek is lehetnek éven túliak.

Lényeges kérdés a kötelezettségek körének bővítése is. A tőkeáttételi mutató akkor fogja át a források teljes körét, ha az időbeli elhatárolások ilyen jellegű elemeit is beépítjük.

- A halasztott ráfordításokból (aktív időbeli elhatárolások) a deviza kötelezettségek nem ellentételezett árfolyamveszteségét.
- A költségek passzív időbeli elhatárolását.

Mindkét tényező a mérleg fordulónapján kötelezettség, ezért helye van a tőkeáttételi mutatóban. Mivel kötelezettséghez kapcsolódó rá-

fordításokat határolunk el, ezért nincs szükség adókorrekcióra, mert ez csak a kötelezettség címzettjét változtatná.



Forrás: Saját szerkesztés

### 37. sz. ábra

#### Tőkeáttétel számítási módszerek közti eltérés

Az éves beszámolóban az időbeli elhatárolások a 23. sz. táblázatnak megfelelő részletezésben szerepelnek. Az ilyen beszámolót készítő vállalkozásoknak a kiegészítő mellékletben be kell mutatniuk az egyes mérlegsorok jelentősebb összegeit és ezek időbeli alakulását. Az egyszerűsített éves beszámolót készítő vállalkozások beszámolóiban ezeket az adatokat nem kötelező közzétenni.

#### IV.31.2. Jövedelmezőségi vizsgálatok

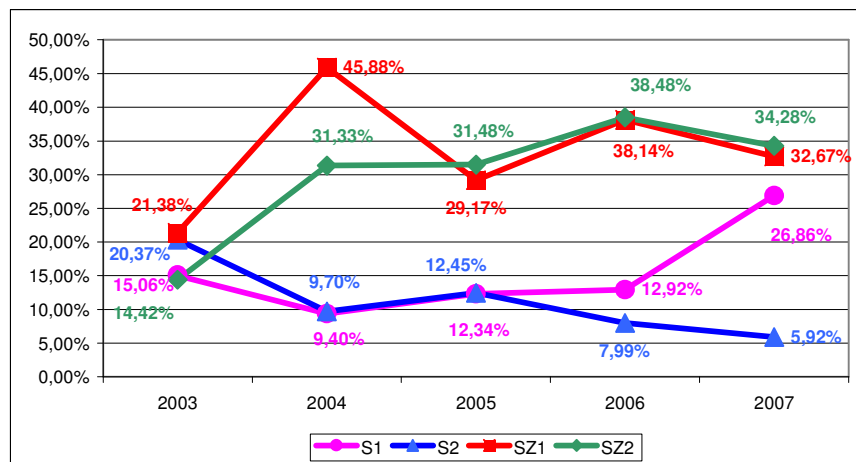
##### *Költséghányadok*

A II.23.22. fejezetben a 13. sz. táblázat tartalmazza a költségek és bevételek egymáshoz viszonyított arányait tartalmazó mutatókat. Az összköltség eljárással összeállított eredménykimutatásban minden adat



megtalálható, tehát a mutatók számítása nem jelenthet problémát. A számláló tartalmán módszerén azonban ajánlatos elgondolkodni.

A szakirodalom általában nettó árbevétel használja a mutatók számításánál. Az egyéb bevételek több eleme azonban óvatosságra int (XLIII. sz. Melléklet). A tevékenységhez és az eszközökhöz kapcsolódó elemek közül a különböző támogatásokat (4; 5; 8 pontok), a befektetett eszközértékesítés bevételeit és a káreseményekkel kapcsolatos kártérítéseket figyelembe kell venni az állattenyésztő vállalkozásoknál tapasztalható magas arányuk miatt.



Forrás: Saját szerkesztés

### 38. sz. ábra

#### A nettó árbevétel és az egyéb bevételek aránya

A számviteli törvény a kiegészítő mellékletben a kapott támogatások jogcím szerinti bemutatását írja elő minden vállalkozás számára. A négy vállalkozás közül azonban csak egy hozta nyilvánosságra az egyéb bevételek összetételét.

Az üzleti évben elszámolt költségeknek csak egy része<sup>1</sup> számolható el az értékesítés ráfordításaként. Ha a hányadmutatókat az értékesítés bevétele helyett a hozamokhoz viszonyítjuk, akkor a nettó árbevétel helyett a különböző termelési érték kategóriák használhatók. Mivel a saját teljesítmények aktivált értékének költségösszetétele a nyilvános adatokból nem állapítható meg, a két eljárással készített eredménykimutatásból készített hányadmutatók közti összhang a saját teljesítmény korrekciós tényezőként történő szerepeltetésével oldható meg.

Jacobs. O. H. – Oestreicher A. (2000) a szerkezeti mutatók közé sorolja az értékcsökkenési hányad, mint a tárgyévi értékcsökkenési leírás és a tárgyi eszközök időszak végi állományának<sup>2</sup> hányadosát. A mutató egyrészt jobban kifejezi az eszközállomány minőségének dinamikáját, másrészt használhatóbb az eredmény, ha a nevező a tárgyi eszközök bruttó értékének átlagát tartalmazza (XLIV. sz. Melléklet).

A mutatók számításához szükséges adatok az éves beszámoló kiegészítő mellékletében<sup>3</sup> rendelkezésre állnak. Az eredménykimutatásban található értékcsökkenés nem használható, mert egyrészt nem mutatja a mérleg sorok szerinti részletezést, másrészt az immateriális javak értékcsökkenését is tartalmazza. Az értékelést segítő információk közül a kiegészítő mellékletből az értékcsökkenés elszámolásának módszere ismerhető meg.

---

<sup>1</sup> 2006-ban a vizsgált vállalkozásoknál 77-97 százalék közötti része.

<sup>2</sup> Nettó értékének.

<sup>3</sup> Elsősorban a befektetési tükörben, így az egyszerűsített éves beszámolóban nem kötelező az információk nyilvánosságra hozatala.

## 26. sz. táblázat

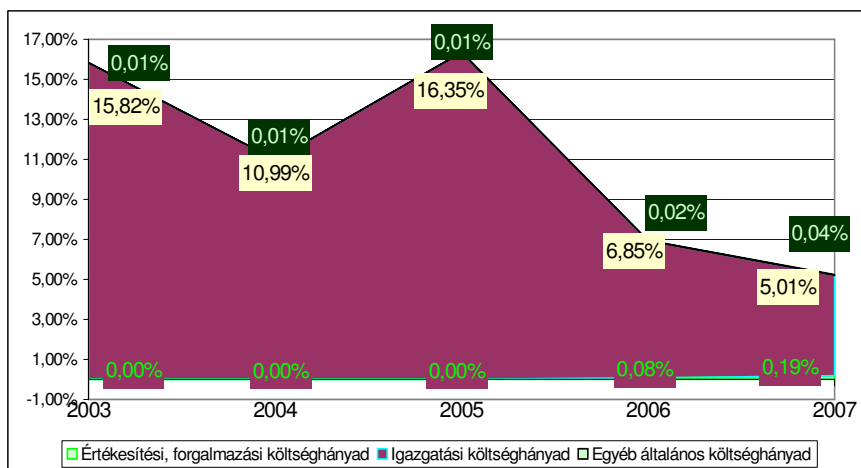
### Költséghányadok a forgalmi és összköltség eljárással készített eredménykimutatásból 2006-ban

Megnevezés	S1	S2	SZ1	SZ2
Anyagjellegű ráfordításhányad	67,63%	78,94%	79,52%	72,61%
Személyi jellegű ráfordításhányad	11,37%	15,90%	45,26%	45,89%
Ebből termelés bérigénye	—	11,40%	30,92%	32,05%
Értécsökkenési leírási hányad	6,83%	2,05%	12,21%	13,65%
<b>Termelési költségek hányada</b>	<b>85,83%</b>	<b>96,89%</b>	<b>136,99%</b>	<b>132,15%</b>
Aktivált saját teljesítmények értékének aránya	-2,99%	5,78%	23,11%	12,21%
<b>Költséghányad összesen összköltség eljárással</b>	<b>88,82%</b>	<b>91,11%</b>	<b>113,88%</b>	<b>119,94%</b>
Közvetlen (termelési) költséghányad	—	84,16%	97,07%	104,28%
Értékesítési, forgalmazási költséghányad	—	0,08%	0,28%	1,17%
Igazgatási költséghányad	—	6,85%	7,60%	14,50%
Egyéb általános költséghányad	—	0,02%	8,93%	0,00%
Közvetett költséghányad	—	6,95%	16,81%	15,67%
<b>Költséghányad összesen forgalmi költség eljárással</b>	<b>91,11%</b>	<b>91,11%</b>	<b>113,88%</b>	<b>119,94%</b>

Forrás: Saját szerkesztés

Az S2 vállalkozás költséghányada lényegesen eltér a másik kettőtől.

A nyilvános adatok alapján van lehetőség az okok keresésére.



Forrás: Saját szerkesztés

### 39. sz. ábra

#### Közvetett költséghányadok alakulása az S2 jelű vállalkozásnál

A költséghányad 2005-ig megfelelt a másik két vállalkozás költség-szintjének. 2006-ban az árbevétel közel kétszeresére nőtt, ugyanakkor a költségcsoport meghatározó eleme, az igazgatási költségek nem változtak lényegesen. Az üzleti jelentés alapján a bevétel növekedését a vágósertés értékesítés mennyiségének 23 százalékos, és értékesítési árának 12,2 százalékos növekedése okozta. A nyilvános adatok alapján ilyen mélységű elemzést lehet elvégezni ebben a témában.

#### *A hatékonysági és a megtérülési mutatók*

A II.23.22 fejezetben felsorolt hatékonysági mutatókat a XLV. sz. Melléklet, információforrásuk jellemzőit a XLVI. sz. melléklet tartalmazza.

A megtérülési mutatók és a hatékonyságot kifejező mutatók közti különbség a számláló tartalmában van. Az utóbbiaknál valamilyen hozam-, az előbbieknél pedig egyik eredménymutatót kell a vállalkozás vagyonához viszonyítani. Ezért kifejezőbb, ha a megtérülési mutatókban a vagyont mint tőkét használják, de természetesen nem hiba<sup>1</sup>, ha az erőforrások megtérüléséről beszélnek.

A vagyonelemek közül a kamatfizetéssel járó kötelezettségek megállapítása okozhat problémát. A hosszú lejáratú kötelezettségek mellett a rövid lejáratúak közül egyértelműen a hitelek, kölcsönök és váltótartozások sorolhatók ide. Az egyszerűsített éves beszámolókból ezek értéke nem ismerhető meg, így a mutatók csak korlátozott tartalommal és pontossággal számíthatók.

---

<sup>1</sup> Csak egy másik csoportosítási rendszer.

Az EBIT mint kamat és adófizetés előtti eredmény sokféle értelmezése közül a mutatók számításánál a következőt használom:

$$\begin{aligned} &+ \text{Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye} \\ &+ \text{Pénzügyi műveletek bevételei} \\ &- \text{Pénzügyi műveletek ráfordításai a fizetendő kamatok és} \\ &\quad \text{kamatjellegű ráfordítások nélkül} \\ \hline &= \text{EBIT} \end{aligned}$$

A mutató ezzel a tartalommal felel meg a saját tőkével finanszírozott, folyamatos üzletmenethez tartozó bevételek és ráfordítások fogalmának. A pénzügyi műveletek ráfordításainak részletezését csak az éves beszámoló tartalmazza, erre a körre korlátozva az EBIT mutató kiszámításának lehetőségét.

A kettős könyvelés realizációs elve a NOPLAT mutatóban érvényesül.

$$\text{NOPLAT} = \text{EBIT} - (\text{EBIT} * t^1)$$

A vállalkozásokkal szembeni hozamelvárások számszerűsítésének eredménye a gazdasági profit (EVA). A szakirodalmi fejezetben bemutatott 16. sz. ábra tartalommal megtöltéséhez az alábbi feladatokat kell elvégezni.

A súlyozott átlagköltség kiszámításánál a hitelek költségére nincs jobb, az éves beszámolóból számítható mutató, mint a fizetett kamatok és hitelek, kölcsönök éves átlagának hányadosa. Az egyszerűsített éves beszámoló erre sem ad lehetőséget. A saját tőke tőkeköltsége vagy a befektetésekkel elérhető hozamok közül választható ki, vagy az AKI tesztüzemi adatszolgáltatása alapján határozható meg, mint az ágazat egészére jellemző hozamelvárás.

---

<sup>1</sup> t most is a vállalkozás tényleges jövedelemtípusú adókulcsa.

## 27. sz. táblázat

### Állattenyésztő társas vállalkozások átlagos saját tőke jövedelmezősége a tesztüzemek adatai alapján

Év	Tény	Alkalmazható	
		EU tagországként	Teljes időszakban
2003	-4,51 %		1,12 %
2004	-1,18 %		
2005	6,42 %		
2006	1,32 %	3,77 %	
2007	3,57 %		

Forrás: AKI.hu tesztüzemi adatok alapján saját számítás

Mivel a saját tőkeköltség egyfajta hozamelvárást fejez ki, értékét nem indokolt az ágazat éves teljesítményével összehangban évente változtatni. Lehet a teljes időszak, vagy az EU csatlakozás utáni évek átlagát használni. Az utóbbi mellett szól, a gazdaságpolitikai változás jelentősége. A csatlakozás előtti évek összehasonlíthatóságát pedig a hozamelvárás erre az időszakra történő kiterjesztésével biztosíthatjuk.

Az EVA számítás logikája szerint csak a kamattal, illetve a hozamelvárással terhelt vagyonelemekre kell tőkeköltséget elszámolni. Ezért a számviteli szabályok alapján csak azokat a működő tőke elemeket lehet bevonni az érték meghatározásába, melyek osztalékra jogosítanak, illetve a tulajdonosok a jövedelemtermelő képesség növelése érdekében hagytak a vállalkozásnál (eredménytartalék).

Az osztalékfizetést korlátozó saját tőke elemekkel pedig csökkenteni kell a saját tőke összegét. Az így meghatározott mutatókat a XLV. sz. Melléklet tartalmazza.

#### *Jövedelmezőségi és fedezeti mutatók*

A jövedelmezőségi mutatók tartalmuk, céljuk szerint két alcsoportra bonthatók. A fedezeti mutatók a jövedelemtulajdonosok közti eredményelosztásról adnak információt. A jövedelmezőségi mutatók pedig az árbevétel arányában fejezik ki valamelyik nyereségkategóriát. A választott nyereségkategória a vizsgálat szempontjától függ. Például a tevékenység jövedelmezőségének vizsgálatánál az EBIT, vagy a NOPLAT a legjobb eredménykategória. Ha a tulajdonosok személyes közreműködése is jelentős a vállalkozás tevékenységében, akkor külső tulajdonlás esetén az adózott, belső tulajdonlás mellett pedig a mérleg szerinti eredményt a legcélszerűbb használni. A mutatók szemléltetésére a XLV. sz. Mellékletben az EBIT mutatót használom.

A választott eredménykategóriához megfelelő bevételecsoport is szükséges a viszonyszám belső összhangjának biztosításához. Különösen az egyéb bevétel kezelése okoz problémát, mert sok eleme közvetlenül kapcsolódik a vállalkozás alaptevékenységéhez, illetve az egyéb ráfordításokhoz (XLVII. sz. Melléklet).

#### *Fenntartható növekedési ütem*

A fenntartható növekedési ütem egy összetett mutató, mely végső soron a mérleg szerinti eredmény és a saját tőke hányadosa. Összetettsé-

ge miatt több szempontból szerkesztett tényezőkből állítható össze. Az *ügyvezetés* szempontjából az

**újrabefektetési hányad\*ROE,**

a *tulajdonosok* helyzetéből az

**(1-osztalékfizetési ráta)\*ROE,**

a *vállalkozás értékeléséhez* pedig az

**árbevétel arányos adózott eredmény\*eszközök forgási**

**sebessége\*újrabefektetési hányad/saját tőke arány<sup>1</sup>**

számítható. A mutatóknál használt eredménykategória csak az adózott eredmény lehet, mert ehhez nem kapcsolódik a tulajdonosokon és a vállalkozáson kívül más piaci szereplőnek érdekeltsége. Az adatigényből látszik, hogy a mutató az egyszerűsített éves beszámolóból is kiszámítható.

A fenntartható növekedési ütem is pontosabb lesz, ha a saját tőke helyett a működő tőke év eleji értékét használjuk viszonyítási alapnak.

---

<sup>1</sup> Mint tőkeáttételi mutató.



## V. KÖVETKEZTETÉSEK, JAVASLATOK

1. A nemzetközi és a magyar számviteli szabályok szerint is kötelező lenne a tejkvóta aktiválása a vállalkozás eszközei között. Szükséges az adott tevékenység végzéséhez, értéke a piaci folyamatok, illetve a kibocsátó szabályozása alapján megállapítható, a piaci forgalmazás lehetősége miatt, így kerülhető el, hogy az ingyenesen igényelhető és a vásárolt tejkvótát különböző értékelési módszer alapján kezeljék. A magyar országos tejkvóta mennyiséget figyelembe véve közel 40 milliárd forint vagyonértéket jelentene a tejtermeléssel foglalkozó vállalkozások számára. A vizsgált vállalkozások nagyobb része nem végezte el az értékelési feladatot, így vagyonértékük közel 50 millió forinttal (az összesített vagyonérték 7,2 %-a) alacsonyabb a reálisnál. Szükség lenne az ilyen hibák megszüntetéséhez, hogy a számviteli szakmai szervezetek az elszámolás ehhez hasonlóan kritikus területein a gyakorlatot felmérjék, és ennek eredményét figyelembe véve kiegészítsék a számviteli szolgáltatást végző szakemberek továbbképzésének tematikáját.
2. A vállalkozások vagyonának elhanyagolt elemei a céltartalékok és az időbeli elhatárolások. Az előbbiről legalább a számviteli szakirodalom megfogalmazza a kettős jellegét: képzését vizsgálva a saját tőke eleme, célját tekintve azonban közelebb áll a külső forrásokhoz. Az időbeli elhatárolások azonban említésre sem kerültek a tőkeszerkezeti vizsgálatoknál. Pedig a számvitel nemzetközi szabályozásának filozófiája (a bevétel-megközelítés elsőbbsége a tőke-megközelítéssel szemben) az összemérés és az időbeli elhatárolás számviteli alapelve alapján az időbeli elhatárolások mérlegfőcso-

port jelentőségének növekedését fogja eredményezni. A jelenlegi számviteli szabályozás biztosítja, hogy az éves beszámolót készítő vállalkozások az időbeli elhatárolásokról használható, részletes információkat hozzanak nyilvánosságra. Az állattenyésztő vállalkozások döntő többsége egyszerűsített éves beszámolót készíthet, így ezeket legfeljebb saját elhatározásból teszik közzé. A beszámoló készítés hagyományai miatt még minden, a kérdőívet kitöltő vállalkozás bemutatta a mérlegcsoport tartalmát, de ennek fenntartására nincs biztosíték. Ezért véleményem szerint az egyszerűsített éves beszámolót készítő kis- és közepes vállalkozások számára is kötelezővé kell tenni az időbeli elhatárolások tartalmának és összegének bemutatását a kiegészítő mellékletben.

3. A számviteli törvény 2006. évtől hatályos módosítása értelmében az egyszerűsített éves beszámoló kiegészítő mellékletének nem része a tárgyi eszközök értékének változását bemutató befektetési tükör. Ennek következtében a tárgyi eszközök összetételére, minőségére vonatkozó lényeges információcsökkenés következhet be. Ugyanakkor az információk létrehozása a társasági adóbevallás miatt a vállalkozások számára továbbra is kötelező, tehát az adminisztrációs kötelezettség nem, csak a piaci szereplők informáltsága csökkent. Szükséges lenne a törvény módosítása még azelőtt, hogy a vállalkozások alkalmaznák ezt a lehetőséget.

## VI. ÚJ ÉS ÚJSZERŰ TUDOMÁNYOS EREDMÉNYEK

1. Az állattenyésztő vállalkozásoknál a tenyészállatok értékének húsérték alapján történő meghatározása alapján lehetetlen a tárgyi eszközök összetételének reális értékelése is.
2. A tenyészállatok életteljesítményre alapozott értékelése alapvetően megváltoztathatja az állattenyésztés gazdasági viszonyait, különösen a tejtermelésben. A változás megjelenik az amortizáció jellemzőiben, a selejtezés kedvezőbb, a teljesítőképességet jobban tükröző időpontjában, és a biológiai eszközhasználat sajátosságait érvényesítő érték meghatározásban.
3. A tenyészállatok megújítási mutatójának számításánál a folyamatban lévő beruházások, a tárgyévi beruházás értéke és az aktivált eszközérték közül az utóbbit tartom megbízhatóbbnak, mivel az állatok aktivált értékében magas a saját előállítású állomány aránya, ami a tenyésztésbe vételig nem a beruházások, hanem a készletek között szerepel.
4. A humán erőforrás-gazdálkodás eszközrendszerének analógiájára javaslom az állományváltás mutatójának számítását az éves beszámoló kiegészítő mellékletéből megismerhető bruttó értékadatok alapján.
5. A különböző vizsgálati céloknak megfelelően pontosítottam a tőkéhez kapcsolódó fogalmak<sup>1</sup> tartalmát és megvizsgáltam kapcsolatukat az éves beszámolóval.

---

<sup>1</sup> Forgótőke, nettó forgótőke, működő tőke.



## VII. ÖSSZEFOGLALÁS

A XXI. században a számviteli információs szolgáltatásnak a mezőgazdasági paradigmaváltás és a globalizáció kettős szorításában kell megfelelnie a piaci szereplők sokféle, változó igényének. Az első a termelési folyamat tényezőinek értékelését, és a közzétett információk szerkezetét és mennyiségét alakítja át. A második a számvitel nemzetközi szabályainak átvételére, vagy legalábbis egyre szélesebb területen a figyelembevételére kényszeríti az egyes államok szabályozását.

A disszertáció az állattenyésztő vállalkozások példáján keresztül vizsgálja az ágazatra jellemző termelési tényezők értékelési és nyilvántartási gyakorlatát, a választási lehetőségeket, illetve a számviteli beszámolók felhasználhatóságát.

Az immateriális javak jelentősége az általános trendeknek megfelelően az állattenyésztésben is nő. Az eszközcsoporton belül a tejkvóta a speciális elem. A magyar számviteli gyakorlat a nyilvántartásban és az értékelésben sem egységes. Az érték nélkül nyilvántartott – igénylés alapján kapott - állomány mellett a vásárolt mennyiséget általában bekerülési értéken tartják nyilván. Pedig a nemzetközi és a számviteli szabályok szerint is kötelező lenne a tejkvóta aktiválása a vállalkozások immateriális eszközei között, függetlenül a birtokba kerülés módjától. Szükséges a tejtermeléshez, értéke a piaci folyamatok, illetve az illetékes igazgatási szervek szabályozása alapján megállapítható. Továbbá a piaci forgalmazás lehetősége miatt csak így kerülhető el, hogy az igényelt és a vásárolt tejkvótákat különböző értékelési elvek alkalmazásával megállapított értéken szerepeltesse vagyonának elemei között a vállalkozás. A magyar tejkvóta mennyiségét figyelembe véve

a magyar és nemzetközi szabályoknak megfelelő számbavétel közel 40 milliárd forint vagyonérték többletet jelentene a tejtermeléssel foglalkozó vállalkozások számára. A vizsgálatba vont vállalkozások nagyobb része nem végezte el az értékelést, így vagyonértékük közel 50 millió forinttal (az összesített vagyonérték 7,2 %-a) alacsonyabb a reálisnál.

A tejkvótánál az értékcsökkenést a vállalkozások eltérő módon kezelik. A vállalkozások fele nem, a másik fele viszont számolt el ilyen költséget a vizsgált időszakban. A hasznos élettartam alatt egy eszköz értéke csak akkor csökken, ha fizikailag elhasználódik, elavul, vagy a használat jogának élettartama csökken. A tejkvótát mint immateriális jószágot fizikai értelemben nem használják, elavulásától sem kell tartani, használatának nincs objektív időkorlátja, és maradványértéke várhatóan nem lesz kisebb a használatbavételkor megállapítotttnál. Ezért az értékcsökkenés elszámolása nem indokolt.

A saját termelésű készletek mérlegértékének meghatározására a vállalkozások hat módszert alkalmazhatnak.

1. tényleges utókalkulációt,
2. norma szerinti kalkulációt,
3. FIFO módszert,
4. elszámolóáras nyilvántartás szerinti kalkulációt,
5. saját termelésű készletek egyszerűsített értékelési eljárását,
6. a valós értéket.

A vizsgálatba vont vállalkozások mindegyike az elszámolóáras nyilvántartást választotta, tehát a közvetlen költségek elszámolásánál a felhasználáshoz, értékesítéshez év közben a tényleges árak, költségek

helyett egy, adminisztratív döntéssel meghatározott egységértéket használnak. A két érték közötti különbszet elosztása az értékesített és a készleten lévő termékek között pedig egy újabb lehetőség a vállalkozás vagyoni helyzetének, és az üzleti évben elért eredményének manipulálására. A hibák, vagy a hamisítások feltárásának kockázata kicsi, mert nincs olyan piaci szereplő, aki elég információval rendelkezik a tényleges költségviszonyok megállapításához. Az ügyvezetés az üzleti titokra hivatkozva megtagadhatja az alkalmazott kalkulációs módszerek nyilvánosságra hozatalát, így a külső tulajdonosok és a piaci partnerek számára is ismeretlen marad a vagyonérték és az eredmény módosítás mértéke. A rendelkezésre álló adatok alapján a vizsgálatba vont vállalkozásoknál a probléma létezik, mert a készletérték különbözetnek a készletek könyv szerinti értékéhez viszonyított arányának relatív szórása mindkét vizsgált állatfajnál magas (vágósertésnél 290 %, vágómarhánál 170 %).

Az egyszerűsített értékelési eljárást a vállalkozások 2001-től, a további „egyszerűsítési” lehetőséget 2003-tól alkalmazhatják. Az egyszerűsítés lényege: a saját termelésű készletek közvetlen önköltsége az utókalkuláció helyett az eladási árból is levezethető, a még várhatóan felmerülő termelési és értékesítési költségek, valamint a várható haszon prognózisa alapján. A 2003-tól érvényes szabályok szerint a még várható költségek tételes kimutatása helyett a várható önköltségi becslés és a teljesítési fok szorzataként is meghatározható a saját termelésű készletek mérlegértéke. A módszer alkalmazásával ár- és költségcsökkenést feltételezve a valódiság és az óvatosság számviteli alapelve is sérül.

A tenyészállatok értékelésénél a számviteli gyakorlat az elmélet egységes támogatásával az élősúly alapján történő értékelést alkalmazza. A sertésenyésztésnél és a tejhasznosítási irányú szarvasmarha tenyésztésnél a biológiai és az értékteremtő folyamatoknak is jobban megfelelne az életteljesítményre alapozott értékelés, mert,

- a húserték alapján lehetetlen a tárgyi eszközök összetételének reális értékelése.
- a húsertéknél magasabb bekerülési érték növeli a vállalkozások vagyoniát, és ezzel javítja hitelképességüket.
- a magasabb amortizáció miatt lényeges kérdéssé válhat az elszámolás módszerének megválasztása. A nem lineáris értékcsökkenés alkalmazása a hasznos élettartam alatt a költségeknek a termelés mennyiségével arányos évek közti elosztásával javítja a tartási idő utolsó éveinek jövedelmezőségét. A termelési ciklusnak abban a szakaszában tud a vállalkozás magasabb költséget elszámolni, amikor a hozamok is nagyobbak.
- az életteljesítményre alapozott értékelés az értékcsökkenési módszer mellett a magasabb maradványértékkel is kedvező hatást gyakorol a tenyészállatok selejtezésének időpontjára. A magasabb maradványérték rontja a selejtezés, és a vágóállat értékesítés gazdaságosságát, mert a súly alapján megállapított árbevétellel szemben nem egy amortizációval csökkentett, sokszor a tartás idején elért súlygyarapodás ráfordítását figyelmen kívül hagyó nyilvántartási ár áll, hanem a termelésből kivonás következményként feláldozott haszon.



➤ az ágazat gazdasági elemzésénél az életteljesítményre alapozott érték-megállapítás a beruházási hányad és az eszköz minőségét kifejező mutatók tartalmára gyakorol kedvező hatást.

A számviteli tevékenység végső célja a piaci szereplők számára megbízható és valós információk közzététele a vállalkozás vagyoni, pénzügyi és jövedelmezőségi helyzetéről. Elsődleges forrása a vállalkozások éves vagy egyszerűsített éves beszámolóit. A gazdasági elemzéssel foglalkozó szakirodalom több jogos és sok megalapozatlan hiányosságot ró a számviteli információszolgáltatás terhére. A dolgozat tartalmazza azokat a fontos értelmezési szempontokat, szükséges információkat, melyek közzététele az egyszerűsített éves beszámolók felhasználását is javítaná.

## VIII. KÖSZÖNETNYILVÁNÍTÁS

Köszönetemet szeretném kifejezni a Doktori Iskola előző és mostani vezetőinek, Dr. Schmidt János akadémikus úrnak és Dr. Benedek Pál professzor úrnak, alprogramvezetőjének, Dr. Tenk Antal professzor úrnak és kiemelten témavezetőmnek Dr. Reke Barnabás professzor úrnak doktori tanulmányaim során nyújtott segítőkészségükért, támogatásukért.

Külön köszönettel tartozom opponenseimnek, Dr. Lukács János docens úrnak, Dr. Urfi Péter docens úrnak és Dr. Vágyi Ferenc docens úrnak, akik segítőkészen, alapos bírálatukkal, hasznosítható tanácsaikkal járultak hozzá a dolgozat végső formába öntéséhez.

Szeretném megköszönni az AKI munkatársainak, elsősorban Dr. Keszthelyi Szilárdnak az adatgyűjtéshez adott nélkülözhetetlen segítségét, és munkatársaimnak, az egyetem hallgatóinak a problémák átgondolására ösztönző kérdéseket, probléma felvetéseket.

Végül, de nem utolsósorban hálásan mondok köszönetet családomnak türelmükért és támogatásukért.

## IRODALOMJEGYZÉK

1. **Ambrus Tibor – Lengyel László (2006):** Humán controlling számítások. Budapest Complex 237 p.
2. **Andor György – Bóta Gábor (2006):** Üzletértékelés reálopciók módszerekkel. *Számvitel Adó Könyvvizsgálat* 48 (12) 535-538 p.
3. **Andor György – Bóta Gábor (2007):** A reálopciók modell alkalmazása az üzletértékelésben. *Számvitel Adó Könyvvizsgálat* 49 (1) 33-37 p.
4. **Anthony Robert N (1993):** The Management Controll Waterville Valley, New Hampshire Harvard College 150 p.
5. **Austin Clark (1993):** A PR, avagy a közönségkapcsolat alapjai hét leckében. Budapest Park (Menedzserek kiskönyvtára) 78 p.
6. **Ácsné Molnár Judit (2007):** A fejlesztési tartalék kedvezménye a társasági adóalap meghatározásánál *Adó* 21 (10) 19-20 p.
7. **Balla Andrea (2006):** Tőkeszerkezeti döntések –empirikus elemzés a magyar feldolgozóipari vállalatoknál 1992-2001 között. *Közgazdasági Szemle* 53 (7-8) 681-700 p.
8. **Balogh Sára (1994):** Költséggazdálkodás – árák. Pécs Janus Pannonius Egyetemi Kiadó 185 p.
9. **Baricz Rezső (1994):** Mérlegtan. Budapest Aula 198 p.
10. **Baricz Rezső – Róth József (1994):** Könyvviteltan. Budapest Aula 149 p.
11. **Barna József et.al. (szerk.) (1982):** **Mezőgazdasági Lexikon I-II. kötet.** Budapest Mezőgazdasági Kiadó 897 p. 944 p.
12. **Barta Anna (2003):** A számviteli információk befolyásolják a részvénytőkepiacokat. *Számvitel Adó Könyvvizsgálat* 45 (3)129-132p.

13. **Bánfi Tamás – Sulyok-Pap Mária (szerk.) (1999):** Pénzügytan I-II. Budapest Tanszék Kft 287 p. 255 p.
14. **Béhm Imre (1996):** Gazdasági-pénzügyi mutatók gyűjteménye. Budapest Novorg 118 p.
15. **Béládi Katalin – Kertész Róbert (2006):** A főbb mezőgazdasági ágazatok költség-, és jövedelemhelyzete 2005-ben a teszttüzemek adatai alapján. Budapest AKI (Agrárgazdasági Információk 2006/7) 160 p.
16. **Bélyácz Iván (1991):** Vállalati tőkefinanszírozás. Pécs Janus Pannonius Egyetem 233 p.
17. **Bélyácz Iván (1993):** Amortizációelmélet. Pécs Janus Pannonius Egyetemi Kiadó 174 p.
18. **Black Andrew et.al. (1999):** Részvényesi érték. Budapest Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó Pricewaterhouse Cooper 310 p.
19. **Bodie/Kane/Marcus (1996):** Befektetések I-II. Budapest Tanszék Kft 472 p. 425 p.
20. **Bordáné Rabóczki Ágnes (2004):** A vállalati kormányzás és a könyvvizsgálat. *Számvitel Adó Könyvvizsgálat* 46 (3) 117-123 p.
21. **Borzáné Botka Erika (2001):** A tenyészállatokkal kapcsolatos számviteli elszámolásokról. *Számvitel Adó Könyvvizsgálat* (43) (3) 126-128 p.
22. **Bóta Zsuzsanna (2006):** Az adóellenőrzések számviteli kapcsolatai. *Számvitel Adó Könyvvizsgálat* 48 (9) 369-376 p.
23. **Brealy/Myers (1998):** Modern vállalati pénzügyek I-II. Budapest Panem-Mcgraw-Hill 535 p. 515 p.

24. **Buzás Gyula – Nemessályi Zsolt – Székely Csaba (szerk.) (2000):** Mezőgazdasági üzemtan I. Budapest Mezőgazdasági Szaktudás Kiadó 462 p.
25. **Carlton Dennis W. – Perloff Jeffrey M (2003):** Modern piacelmélet. Budapest Panem 879 p.
26. **Cinnamon Robert – Helweg-Larsen Brian (2005):** A vállalkozás pénzügyi folyamatainak megértése. Budapest Alexandra 166 p.
27. **Chikán Attila – Demeter Krisztina (szerk.) (2006):** Az értékrementő folyamatok menedzsmentje. Budapest Aula 599 p.
28. **Coase Ronald H. (2004):** A vállalat, a piac és a jog. Budapest Nemzeti Tankönyvkiadó 311 p.
29. **Collins Markham J (1999):** Cashflow and liquidity management. Budapest Ernst & Young 132 p.
30. **Copeland Tom – Koller Tim – Murrin Jack (1999):** Vállalatértékelés. Budapest Panem – John Wiley & Sons 552 p.
31. **Csáki Csaba (2007):** Változó prioritások a világ agrártermelésében. 36-49 p. In. CSETE L.-TENK A. (szerk): *Gazdálkodás Jubileumi Évkönyv 1957-2007* Budapest Gazdálkodás-NYME-MÉK 164 p.
32. **Csemniczky Jánosné–Fekete Imréné (2003):** Mértéktartás és óvatosság a 4. § (4) alkalmazásánál. *Számvitel Adó Könyvvizsgálat* 45 (2) 76-77 p.
33. **Csete László (2005):** The sustainable system of agriculture and countryside development. *Gazdálkodás* 49 (12) 7-18 p.

34. **Csikós Istvánné – Juhász Tibor – Kertész Tamás (1993):**  
Operatív kontrolling I Költség- és teljesítmény kontrolling.  
Budapest REFA-Hungária 242 p.
35. **Damodaran Aswoth (2006):** A befektetések értékelése.  
Budapest Panem 1065 p.
36. **Dékán Tamásné Dr. Orbán Ildikó (2007):** A jövedelem fogalmának megközelítései. 25-30 p. In: JÁVOR A.-BÁCS Z. (szerk):  
*Elszámolási célok, feladatok, módszerek és a számvitel oktatása.*  
Debrecen Debreceni Egyetem Agrártudományi Centrum  
Agrárgazdasági és Vidékfejlesztési Kar 166 p.
37. **Dudás Jánosné (szerk.) (2003):** Számvitel és elemzés II/B. A  
beszámoló elemzése. Budapest MKVK Oktatási Központ 183 p.
38. **Ehrbar Al – Stern Stewart (2000):** EVA Gazdasági hozzáadott  
érték. Budapest Panem 272 p.
39. **Elliott A. Larry – Schrath Richard J. (2003):** Hazug firmák.  
Budapest HVG 158 p.
40. **Epstein Barry J – Mirza Abhas Ali (2002):** IAS Nemzetközi  
Számviteli Standardok. Magyarázatok és alkalmazások. Budapest  
Perfekt 1038 p.
41. **Fazakas Gergely (1998):** Vállalatértékelési alapvetés. 417-429 p.  
In. BÁCSKAI T. et.al.(szerk): *Bankról Pénzről Tőzsdéről.*  
*Válogatott előadások a bankárképzőben 1988-1999* Budapest  
Nemzetközi Bankárképző RT 603 p.
42. **Fazakas Gergely (szerk.) (2003):** Bevezetés a pénzügyi és  
vállalati pénzügyi számításokba. Budapest Tanszék Kft Kiadó  
664 p.

43. **Fehér Alajos – Bíró Szabolcs (2006):** A multifunkciós mezőgazdaság kialakításának hazai esélyei és teendői. *Gazdálkodás* 50 (2) 18-29 p.
44. **Fekete Imréné (2006):** A könyvvizsgálói függetlenségi reform az Unióban. *Számvitel Adó Könyvvizsgálat* 48 (6) 252-255 p.
45. **Fekete Imréné (2006a):** A könyvvizsgálók által nyújtott szolgáltatások. *Számvitel Adó Könyvvizsgálat* 48 (10) 440-442 p.
46. **Fertő Imre (1999):** Az agrárpolitika modelljei. Budapest Osiris 200 p.
47. **Galicz Kata Judit (2007):** A mezőgazdasági tevékenység számviteli elszámolásának néhány sajátossága a nemzetközi számviteli standardok alapján. 31-36 p. In: JÁVOR A.-BÁCS Z. (szerk): *Elszámolási célok, feladatok, módszerek és a számvitel oktatása*. Debrecen Debreceni Egyetem Agrártudományi Centrum Agrárgazdasági és Vidékfejlesztési Kar 166 p.
48. **Gellért Andor – Székely György (1995):** Kockázatfelmérés, szindikált hitel, Váltóleszámítolás. Budapest Közgazdasági Jogi Könyvkiadó 267 p.
49. **Garajszki Zoltán (2003):** Mentőöv is lehet a 4. § (4) *Számvitel Adó Könyvvizsgálat* 45 (2) 78-82 p.
50. **Garajszki Zoltán (szerk) (2004):** A számviteli törvény magyarázata 2004-2005 I-II. Budapest HVG-Orac 1124 p.
51. **Gere Zsolt – Gere Tibor (2006):** A hazai sertéságazat helyzete és kilátásai. *Gazdálkodás* 50 (15) 60-69 p.
52. **Glatz Ferenc (2005):** A vidéki Magyarország jövője. *Ezredforduló* 8 (1-2) 3-22 p.

53. **Gyulai László (1998):** A hiteligenylő vállalkozás pénzügyi terve. 458-470 p. In. BÁCSKAI T. et.al.(szerk): *Bankról Pénzről Tőzsdéről. Válogatott előadások a bankárképzőben 1988-1999* Budapest Nemzetközi Bankárképző RT 603 p.
54. **Hagström Robert G. (2000):** Warren Buffet portfólió. Budapest Panem 244 p.
55. **Halmai Péter (szerk.) (2002):** Az Európai Unió agrárrendszere. Budapest Mezőgazda 345 p.
56. **Hantos Krisztina (2007):** A mezőgazdasági jövedelmek az EU tagállamaiban. *Gazdálkodás* 51 (2) 10-16 p.
57. **Harrington Diana R. (1995):** Vállalatok pénzügyi elemzése. Budapest Kossuth 354 p.
58. **Hámori Balázs (2003):** Kísérletek és kilátások. Daniel Kahnemann. *Közgazdasági Szemle* 50 (9) 779-799 p.
59. **Helgertné Szabó Iлона (szerk.) (2003):** Számviel Mezőgazdasági példákkal. Budapest Szaktudás Kiadó Ház 577 p.
60. **Heyne Paul – Boettke Peter – Prychitko David (2004):** A közgazdasági gondolkodás alapjai. Budapest Nemzeti Tankönyvkiadó 650 p.
61. **Horváth Balázs (2003):** A szellemi termékek és a vagyoni értékű jogok I. rész. *Számvitel Adó Könyvvizsgálat* 45 (5) 223-225 p.
62. **Horváth Gábor – Palkovics Miklós (2006):** Tulajdon és generációváltás a mezőgazdaságban. *Gazdálkodás* 50 (6) 60-67 p.
63. **Horváth György (1979):** A munkafolyamatba épített ellenőrzés. Budapest Műszaki 175 p.



64. **Horváth Péter (1991):** Controlling a sikeres vezetés eszköze. Budapest Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó 228 p.
65. **Horváth Péter (1997):** Controlling: út egy hatékony controlling rendszerhez. Budapest Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó 212 p.
66. **Hunyadi László – Mundruczó György – Vita László (1997):** Statisztika. Budapest Aula 887 p.
67. **Jacobs H. Otto – Oestreicher Andreas (2000):** Mérlegelemzés. Budapest Kossuth 223 p.
68. **Kapás Judit (1999):** Szükséges-e a többdimenziós vállalatelmélet? *Közgazdasági Szemle* 46 (9) 823-841 p.
69. **Kapás Judit (2003):** A piac mint intézmény – szélesebb perspektívában. *Közgazdasági Szemle* 50 (12) 1076-1094 p.
70. **Kapás Judit (2007):** Hogyan fejlődik a vállalat? A fizikai és a társadalmi technológia kölcsönhatásos evolúciós folyamata. *Közgazdasági Szemle* 54 (1) 49-66 p.
71. **Kapásiné Buza Mária (2002):** Az IASB törekvései a számvitel nemzetközi összehangolására. *Számvitel Adó Könyvvizsgálat* 44 (3) 120-126 p.
72. **Kapásiné Buza Mária (2006):** Az IFRS-ek szerint készített beszámoló tartalmáról I. rész. *Számvitel Adó Könyvvizsgálat* 48 (5) 237-241 p.
73. **Kapásiné Buza Mária (2006a):** Az IFRS-ek szerint készített beszámoló tartalmáról II. rész. *Számvitel Adó Könyvvizsgálat* 48 (6) 279-283 p.

74. **Kapásiné Buza Mária (2006b):** Az IFRS-ek szerint készített beszámoló tartalmáról III. rész. *Számvitel Adó Könyvvizsgálat* 48 (7-8) 340-344 p.
75. **Kapásiné Buza Mária (2006c):** Az IFRS-ek szerint készített beszámoló tartalmáról IV. rész. *Számvitel Adó Könyvvizsgálat* 48 (9) 391-395 p.
76. **Kapásiné Buza Mária (2006d):** Az IFRS-ek szerint készített beszámoló tartalmáról V. rész. *Számvitel Adó Könyvvizsgálat* 48 (10) 443-48 p.
77. **Kapásiné Buza Mária (2006e):** Az IFRS-ek szerint készített beszámoló tartalmáról VI. rész. *Számvitel Adó Könyvvizsgálat* 48 (12) 514-518 p.
78. **Kapásiné Buza Mária (2007):** Az IFRS-ek szerint készített beszámoló tartalmáról VII. rész. *Számvitel Adó Könyvvizsgálat* 49 (1) 38-43 p.
79. **Kapásiné Buza Mária – Pankucsi Zoltán (2003):** Számvitel az Európai Unióban és Magyarországon. Budapest PM (Európai Füzetek 4.) 29 p.
80. **Kaplan Robert S. – Norton David P. (1999):** Balanced Score Card. Budapest Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó - IFUA Horváth & Partner 301 p.
81. **Katits Etelka (2002):** Üzleti ismeretek nem csak közgazdászoknak. Budapest Saldo 431 p.
82. **Kertész Tamás – Báder Ernő – Báder Péter (2002):** Effect of the housing system on the culling reasons of dairy herds. *Acta Agronomica Ovariensis* 44 (2) 157-166 p.

83. **Keszthelyi Szilárd – Pesti Csaba (2006):** A tesztüzemek 2004. évi gazdálkodásának eredményei. [www.akii.hu](http://www.akii.hu)
84. **Keszthelyi Szilárd-Pesti Csaba (2008):** A tesztüzemek 2007. évi gazdálkodásának eredményei. AKI Agrárgazdasági Információk [www.akii.hu](http://www.akii.hu)
85. **Kindler József – Papp Ottó (1977):** Komplex rendszerek vizsgálata. Budapest Műszaki 262 p.
86. **Kispál-Vitai Zsuzsanna (2006):** Gondolatok a szövetkezetelmélet fejlődéséről. *Közgazdasági Szemle* 53 (1) 69-84 p.
87. **Kiss Árpád (2003):** Kinek készüljön a megbízható és valós összkép? 66-74 p. In. BORSZÉI ÉVA (szerk.): *Doktoranduszok a számvitel és a pénzügy területén..* Gödöllő Szent István Egyetem Gazdaság- és Társadalomtudományi Kar Számviteli és Pénzügyi Tanszék 154 p.
88. **Kiss Árpád (2007):** Számviteli információk növekvő fontossága. *Gazdálkodás* 51 (20) 198-205 p.
89. **Kiss Árpád (2008):** A tejkvóta számviteli kezelésének problémái és ezek hatása a vállalkozások vagyoni helyzetére. In. BÁCS Z. (szerk.): *Hagyományok és új kihívások a számvitel területén; 140 éves a számvitel oktatása a debreceni gazdasági felsőoktatásban.* Debrecen Debreceni Egyetem AMTC AVK Debrecen (Megjelenés alatt)
90. **Kiss Csilla – Vincze Judit – Pászthy György (2006):** A szoptatók kocák csoportos tartásának hatása a termelési eredményekre. *Gazdálkodás* 50 (16) 88-92 p.

91. **Kiss László – Sándor Imre (szerk.) (2004):** Vállalatértékelés egyszerűen, megbízhatóan. Budapest Fórum Média Kiadó Kft 1020 p.
92. **Kleinebeckel Herbert (1993):** Pénzügyi és likviditási irányítás. Budapest Saldo 318 p
93. **Koblencz József (1995):** Ködoszlatás Cash-Flow ügyben. *Számvitel és Könyvvizsgálat* 37 (11) 470-476 p.
94. **Kondorosi Ferencné (2007):** IFRS-alapú elszámolási, információs és döntési rendszer. 69-74 p. In: JÁVOR A.-BÁCS Z. (szerk): *Elszámolási célok, feladatok, módszerek és a számvitel oktatása*. Debrecen Debreceni Egyetem Agrártudományi Centrum Agrárgazdasági és Vidékfejlesztési Kar 166 p.
95. **Kotler Philip (1991):** Marketing management. Budapest Műszaki 625 p.
96. **Kozma András (2001):** Az állatok elszámolása a 2001-től hatályos számviteli törvény alapján. *Számvitel Adó Könyvvizsgálat* 43 (2) 120-127 p.
97. **KPMG Hungária (2004):** Az irányítással megbízottak tájékoztatása a könyvvizsgálati kérdésekről. 3-12 p. In. Könyvvizsgálói szakmai továbbképzés. Budapest MKVK 165 p.
98. **KPMG Hungária (2004a):** Valós érték meghatározások és közzétételek könyvvizsgálata. 42-60 p. In. Könyvvizsgálói szakmai továbbképzés. Budapest MKVK 165 p.

99. **Kvancz József – Galó Miklós (2007):** A megbízható és a valós összkép érvényesítése a számviteli nyilvántartásokban. 86-94 p.  
In: JÁVOR A.-BÁCS Z. (szerk): *Elszámolási célok, feladatok, módszerek és a számvitel oktatása*. Debrecen Debreceni Egyetem Agrártudományi Centrum Agrárgazdasági és Vidékfejlesztési Kar 166 p.
100. **Laáb Ágnes (1995):** Út a vállalkozások felnőtté válásához.  
Budapest Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem  
Vezetőképző Intézet 147 p.
101. **Laáb Ágnes (2006):** Számviteli alapok. Budapest Typotex 345 p.
102. **Lámfalusi Ibolya (2007):** A mezőgazdasági jövedelmek stabilitása *Gazdálkodás* 51 (3) 15-31 p.
103. **Lucz Zoltánné (2003):** Az adótörvények módosítása. *Számvitel Adó Könyvvizsgálat* 45 (5) 218-222 p.
104. **Lukács János (2002):** Hogyan lehet megbízható és valós az összkép, avagy milyen esetben indokolt a 4. §. (4) bekezdés alkalmazása. *Számvitel Adó Könyvvizsgálat* 44 (11) 490-502 p.
105. **Madarasiné Szirmai Andrea (2006):** IAS 16 Ingatlanok, gépek, berendezések. 233-267 p. In. *Nemzetközi Számviteli Tankönyv IFRS-ek rendszere* Budapest MKVK Oktatási Központ 917 p.
106. **Marsalek Sándor (2006):** Környezeti állapot, mezőgazdaság, fenntartható fejlődés. *Gazdálkodás* 50 (15) 12-27 p.

107. **Martin Hajdu György (1998):** A vállalatok adásvétele papírra vetett számok alapján. 398-410 p. In. BÁCSKAI T. et.al.(szerk): *Bankról Pénzről Tőzsdéről. Válogatott előadások a bankárképzőben 1988-1999* Budapest Nemzetközi Bankárképző RT 603 p.
108. **Matukovics Gábor (2004):** A számvitel jövőjének egyes kérdéseiről *Számvitel Adó Könyvvizsgálat* 46 (2) 64-71 p.
109. **Mészáros Sándor (2006):** A paradigma fogalmának alkalmazása a mezőgazdaságban. *Gazdálkodás* 50 (6) 42-50 p.
110. **Mihályi Péter (2003):** A vállalatvezetők motivációja szocializmusban és a piacgazdaságban *Közgazdasági Szemle* 50 (5) 428-449 p.
111. **Molnár Barna – Goda Mátyás – Kocsisné Andrásik Ágota (2005):** Tax policy issues-taxation of Hungarian agricultural activity *Gazdálkodás* 49 (12) 85-97 p.
112. **Munkácsi László (2005):** A tejtermelő szarvasmarhák tenyésztése és termelésellenőrzése. Budapest Állattenyésztési Teljesítményvizsgáló Kft (Szaktanácsadási Füzetek) 16 p.
113. **Munkácsi László (2005a):** Fejéstechnológia és munkaszervezés. Budapest Állattenyésztési Teljesítményvizsgáló Kft (Szaktanácsadási Füzetek) 15 p.
114. **Munkácsi László (2005b):** Környezetvédelem a tejtermelő telepeken. Budapest Állattenyésztési Teljesítményvizsgáló Kft (Szaktanácsadási Füzetek) 16 p.

115. **Nagy Gábor (2006)**: IAS 2 Készletek. 185-197 p. In. *Nemzetközi Számviteli Tankönyv IFRS-ek rendszere* Budapest MKVK Oktatási Központ 917 p.
116. **Nábrádi András (2007)**: Minőség a sertéshúsvertikumban. *Gazdálkodás* 51 (3) 32-50 p.
117. **Nádas Péter (1989)**: Nemzetközi módszerek a vállalatok megítélésében I. A vállalatok vizsgálata a nyugatnémet gyakorlat alapján. Budapest Műszaki Fordító és Szolgáltató RT 106 p.
118. **Nádas Péter (1989a)**: A vállalati döntési rendszerek vizsgálata. Budapest Műszaki Fordító és Szolgáltató RT 110 p.
119. **Nádas Péter (1990)**: Nemzetközi módszerek a vállalatok megítélésében I. A vállalatok vizsgálata a brit és amerikai gyakorlat alapján. Budapest Műszaki Fordító és Szolgáltató RT 104 p.
120. **Nádas Péter (1991)**: Nemzetközi módszerek a vállalatok megítélésében II. A német vállalatok gazdasági elemzésének számszerű bemutatása. Budapest Műszaki Fordító és Szolgáltató RT 77 p.
121. **Nádas Péter (1992)**: Nemzetközi adatok a vállalati hatékonyság vizsgálatára Vállalatok célraorientált elemzése I. rész Budapest Műszaki Fordító és Szolgáltató RT 106 p.
122. **Nádas Péter (1992a)**: Nemzetközi adatok a vállalati hatékonyság vizsgálatára Vállalatok célraorientált elemzése II. rész. Budapest Műszaki Fordító és Szolgáltató RT 76 p.
123. **Németi László (2003)**: A magyar mezőgazdaság az ezredfordulón. Budapest Szaktudás 199 p.
124. **OECD Principles of Corporate Governance OECD 1999**

125. **Panicki Imre – Bak János – Mészáros György (2006):**  
Trágyatárolással összefüggő technikai ismeretek a Nitrát-  
direktívában (DR) megfogalmazott kritériumok alapján és  
elvárások figyelembevételével [http.www/: fvm.hu](http://www.fvm.hu)
126. **Pankucsi Zoltán (2006):** Fokozatos közelítés az IFRS-ekhez.  
*Számvitel Adó Könyvvizsgálat* 48 (12) 510-511 p.
127. **Pataki László – Reke Barnabás (2003):** The formation of the  
situation of joint agricultural ventures between 1991 and 2000  
*Acta Agronomica Ovariensis* 45 (1) 97-106 p.
128. **Patkós István (2005):** Takarmányok hasznosítása és a tehének  
elhelyezése. Budapest Állattenyésztési Teljesítményvizsgáló Kft  
(Szaktanácsadási Füzetek) 16 p.
129. **Patkós István (2005a):** Kistehenészetek gazdálkodása és a  
szövetkezés. Budapest Állattenyésztési Teljesítményvizsgáló Kft  
(Szaktanácsadási Füzetek) 16 p.
130. **Patkós István (2005b):** Istállói és tejkezelési munkák gépesítése.  
Budapest Állattenyésztési Teljesítményvizsgáló Kft  
(Szaktanácsadási Füzetek) 16 p.
131. **Patkós István – Munkácsi László (2005):** A hazai tehenészetek  
helyzete és fejlődésének iránya. Budapest Állattenyésztési  
Teljesítményvizsgáló Kft (Szaktanácsadási Füzetek) 16 p.
132. **Peszeki László (1992):** A csődeljárás valós adatbázisának kiala-  
kítása, a kontrolling szerepe. *Számvitel és Könyvvizsgálat* 34 (12)  
538-541 p.
133. **Pfau Ernő – Széles Gyula (szerk.) (2002):** Mezőgazdasági  
üzemtan II. Budapest Szaktudás Kiadóház 509 p.



134. **Poór József (1989):** Menedzsment tanácsadás vezetőknek, konzultánsoknak. Budapest Országos Műszaki Információs Központ és Könyvtár 165 p.
135. **Popovics Péter András – Tóth József (2006):** Az ártranszformáció és az árak aszimmetrikus alakulása Magyarország tejvertikumában. *Közgazdasági Szemle* 53 (4) 349-364 p.
136. **Porter Michael E. (1993):** Versenystratégia. Budapest Akadémiai 384 p.
137. **Potori Norbert – Vöneki Éva (2006):** Néhány fontosabb mezőgazdasági termék termelési költségének összehasonlítása. Budapest AKI (Agrárgazdasági Információk 2006/1) 185 p.
138. **Pölöskei Pálné (2007):** Az értékcsökkenés figyelembevétele a társasági adó és a különadó meghatározásakor. *Adó* 21 (10) 21-28 p.
139. **Pratt Shannon (1992):** Üzletértékelés. Budapest Kossuth 480 p.
140. **Rappaport Alfred (2002):** A tulajdonosi érték. Budapest Alinea 225 p.
141. **Reke Barnabás (1997):** Mutatószámok az éves beszámoló elemzéséhez. *Számvitel és Könyvvizsgálat* 39 (3) 120-127 p.
142. **Reke Barnabás – Berényiné Laczó Anikó (2001):** A kontrolling kialakításának elvi alapjai egy mezőgazdasági részvénytársaság példáján. *Számvitel Adó Könyvvizsgálat* 43 (6) 247-252 p.
143. **Rekettye Gábor (1999):** Értékteremtés a marketingben. Budapest Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó 212 p.
144. **Róth József (szerk.) (2002):** Üzemgazdasági Számvitel. Budapest Saldo 348 p.

145. **Róth József (2004):** A valós értéken történő értékelés. 43-58 p.  
In. Könyvvizsgálói szakmai továbbképzés. Budapest MKVK 165 p.
146. **Rózsa Attila (2007):** Elszámolási célok és feladatok a számvitel nemzetközi és hazai szabályozásának területén. 140-146 p. In: JÁVOR A.-BÁCS Z. (szerk): *Elszámolási célok, feladatok, módszerek és a számvitel oktatása*. Debrecen Debreceni Egyetem Agrártudományi Centrum Agrárgazdasági és Vidékfejlesztési Kar 166 p.
147. **Sabján Júlia – Sutus Imre (2001):** A tenyészállatokkal kapcsolatos könyvviteli elszámolások, nyilvántartások. *Számvitel Adó Könyvvizsgálat* 43 (1) 6-11 p.
148. **Sabján Júlia – Sutus Imre (2001a):** A növendék-, hízó-, és az egyéb állatok számviteli elszámolása. *Számvitel Adó Könyvvizsgálat* 43 (7-8) 304-311 p.
149. **Salamon Lajos (szerk.) (2004):** Vertikális termékpályák –tej, gabona, hús. Budapest Agroinform-NYME-MÉK 280 p.
150. **Sárközy Péter (1978):** Rendszerszemléletű módszerek a mezőgazdaságban. Budapest Mezőgazdasági Kiadó 134 p.
151. **Sípos Petra (2006):** A könyvvizsgálói felelősségről. *Számvitel Adó Könyvvizsgálat* 48 (12) 542-543 p.
152. **Soós Adrien (2005):** A felosztható eredmény alakulása az IFRS-ek szerint. *Számvitel Adó Könyvvizsgálat* 47 (9) 378-379 p.
153. **Spedding C.R.W. (1978):** Mezőgazdasági rendszerek biológiai alapjai. Budapest Mezőgazdasági 233 p.

154. **Szalka Éva (2003):** Cost structure examination of milk production by factor analysis. *Acta Agronomica Ovariensis* 52 (1) 81-92 p.
155. **Szalka Éva – Salamon Lajos (2003):** Die Rollen der Maassenfutter ind der rentablen Milchproduction *Acta Agronomica Ovariensis* 45 (1) 107-116 p.
156. **Székács Péterné dr (2006):** IAS 38. Immateriális javak. 268-304 p. In. *Nemzetközi Számviteli Tankönyv IFRS-ek rendszere* Budapest MKVK Oktatási Központ 917 p.
157. **Székács Péterné dr (2006 I):** IAS 32. Pénzügyi instrumentumok: Közzététel és bemutatás. 392-453 p. In. *Nemzetközi Számviteli Tankönyv IFRS-ek rendszere* Budapest MKVK Oktatási Központ 917 p.
158. **Szénay László – Villányi László (szerk.) (2000):** Agrárgazdaságtan. Budapest Mezőgazdasági Szaktudás 242 p.
159. **Szónyi Andrew J. – Steinhoff Dan S (1989):** Kisvállalkozások menedzselésének alapjai. Budapest Park 295 p.
160. **Sztanó Imre (szerk.) (2006):** A mezőgazdasági vállalkozók számviteli sajátosságai. Saldo
161. **Szűcs István (szerk.) (2002):** Alkalmazott statisztika. Budapest Agroinform Kft 551 p.
162. **Takács Nándor (1993):** Pénzjövedelem számítások. Értékbecsülés. Budapest Műszaki, Gazdasági, Kereskedelmi Mérnökiroda Kft 294 p.
163. **Tardos Ágnes (2006):** A magyar számvitel jövője. *Számvitel Adó Könyvvizsgálat* 48 (12) 512-513 p.

164. **Thyll Szilárd (szerk.) (1996):** Környezetgazdálkodás a mezőgazdaságban. Budapest Mezőgazda 425 p.
165. **Tóth József (2005):** A működési versenyképesség és hajtóerői a hazai húsiparban. *Közgazdasági Szemle* 52 (7-8) 743-762 p.
166. **Trautmann János (1993):** Mutatószámok az éves beszámolóból. Budapest Saldo 112 p.
167. **Udovecz Gábor (2006):** Szerkezetváltozási kényszerben a magyar mezőgazdaság. *Gazdálkodás* 50 (2) 4-17 p.
168. **Udovecz Gábor – Kertész Béla – Béládi Katalin (2006):** A mezőgazdasági ágazatok önköltség és ágazati eredmény differenciáltsága. *Gazdálkodás* 50 (6) 18-28 p.
169. **Ulbert József – Csanaky András (2004):** Kockázateszlelés és kockázati magatartás. *Közgazdasági Szemle* 51 (3) 235-258 p.
170. **Umenhoffer Ferenc (2006):** A támogatások, juttatások számviteli elszámolása I-II rész. *Adó* 20 (8-9, 10) 43-50 p. 43-53 p.
171. **Urfi Péter (1997):** Egy kollektív tudathasadás története. *POLVAX* 12 (3) 92-111 p.
172. **Varga Tibor (2006):** Ráfordítások, hozamok az EU-ban és Magyarországon *Gazdálkodás* 50 (4) 7-17 p.
173. **Varian Hook R. (1999):** Intermediate microeconomics: A modern approach 5th edition. New York Norton 810 p.
174. **Varsányi Judit – Virág Miklós (1997):** Cégstratégiák piaci, pénzügyi megalapozása. Budapest Műszaki 255 p.
175. **Vásáry Viktória (2006):** A Közös Agrárpolitika intézményesítése, és intézményi adaptációja. Doktori (PhD) értekezés tézisei Gödöllő Szent István Egyetem 17 p.

176. **Virág Miklós (2001):** Pénzügyi elemzés, csődelőrejelzés.

Budapest Kossuth 112 p.

177. **Witt Frank-Jürgen – Witt Karen (1994):**Controlling kis- és kö-

zép vállalkozások számára. Budapest Springer Hungarica 278 p.

### **FELHASZNÁLT JOGSZABÁLYOK**

**2000. C. Törvény** a számvitelről

**1993. CXIV. Törvény** az állattenyésztésről

**1996. LXXXI. Törvény** a társasági adóról és az osztalékadóról

**2002 XLII. Törvény** az adókról járulékokról és egyéb költségvetési befizetésekről szóló törvények módosításáról

**2004. XXXIV. Törvény** a Kis és Középvállalkozásokról és fejlesztésük támogatásáról

**2005. CXII. Törvény** a számvitelről és a könyvvizsgálói tevékenységről szóló törvények módosításáról

**2006 IV. Törvény** a gazdasági társaságokról

**2006 X. Törvény** a szövetkezetekről

**2007. LXXV. Törvény** a Magyar Könyvvizsgálói Kamaráról a könyvvizsgálói tevékenységről, valamint a könyvvizsgálói kötelezettségről

**6/2004 (I.22) Kormányrendelet** az Európai Unió közös forrásaiból származó agrártámogatások és az azokhoz kapcsolódó nemzeti költségvetésből nyújtott kiegészítő támogatások, valamint a nemzeti hatáskörben nyújtott agrártámogatások igénybevételének általános feltételeiről

**322/2007 (XII.5) Kormányrendelet** a kölcsönös megfeleltetési szabályok betartását ellenőrző szervekről

**62/1997 (IX.10) FM** rendelet az egyes állatfajok egyedének Egységes Nyilvántartási és Azonosítási Rendszeréről

**4/2004 (I.13.) FVM** rendelet az egyszerűsített területalapú támogatások és a vidékfejlesztési támogatások igényléséhez teljesítendő „Helyes Mezőgazdasági és Környezeti Állapot”, illetve a „Helyes gazdálkodási Gyakorlat” feltételrendszerének meghatározásáról

**69/2004 (IV.29) FVM** rendelet a tehéntej termékpálya szabályozásában alkalmazott kvótarendszerről

**23/2007 (IV.17) FVM** rendelet az Európai Vidékfejlesztési Alap társfinanszírozásában megvalósuló támogatások igénybevételének általános feltételeiről

**140/2007 (XI.28) FVM** rendelet a sertés ágazatban igénybe vehető állatjóléti támogatások feltételeiről

**20/1994 (VI.17) PM** rendelet az adószakértői működés engedélyezésének szabályairól

**2/1995 (II.22) PM** rendelet a pénzügyminiszter ágazatába tartozó szakképesítések szakmai követelményeiről

## FELHASZNÁLT INTERNET CÍMEK

[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

[www.akii.hu](http://www.akii.hu)

[www.fvm.hu](http://www.fvm.hu)

## X. MELLÉKLETEK

### Tejelő tehenek tartásának költsége és jövedelme a társas gazdaságokban

I. sz. Melléklet

Magnevezés	Me	2003	2004	2005	2003	2004	2005
Termelési érték	F/tehen	529 240	490 230	546 512	100,00%	100,00%	100,00%
Tej értékesítési átlagára	F/l	71,67	62,73	63,18			
Közvetlen állami támogatás	F/tehen	22 626	20 556	32 434	4,28%	4,19%	5,93%
Az ágazat egyéb bevételei	F/tehen	9 730	312	952	1,84%	0,06%	0,17%
Az ágazat összes árbevétele	F/tehen	493 493	450 453	476 037	93,25%	91,89%	87,10%
Tenyészállatok értékcsökkenése	F/tehen	32 329	22 243	31 114	6,11%	4,54%	5,69%
Takarmányköltség összesen	F/tehen	203 939	198 801	200 938	38,53%	40,55%	36,77%
Állategészségügyi költség	F/tehen	11 799	11 817	9 692	2,23%	2,41%	1,77%
Termékenyítés költsége	F/tehen	7 488	8 041	6 489	1,41%	1,64%	1,19%
Teljesítmény vizsgálat költsége	F/tehen	2 716	1 240	886	0,51%	0,25%	0,16%
Közvetlen marketing költség	F/tehen	14	265	183	0,00%	0,05%	0,03%
Közvetlen biztosítási költség	F/tehen	14 098	4 560	5 752	2,66%	0,93%	1,05%
Egyéb közvetlen változó költség	F/tehen	16 823	37 177	39 343	3,18%	7,58%	7,20%
<b>Közvetlen változó költség összesen</b>	<b>F/tehen</b>	<b>289 206</b>	<b>284 144</b>	<b>294 397</b>	<b>54,65%</b>	<b>57,96%</b>	<b>53,87%</b>
Gépköltségek (változó)	F/tehen	23 675	22 419	21 377	4,47%	4,57%	3,91%
Fenntartó tevékenység költsége	F/tehen	3 784	1 372	1 391	0,71%	0,28%	0,25%
Időgen gépi szolgáltatás költsége	F/tehen	2 270	832	1 544	0,43%	0,17%	0,28%
Munkabér	F/tehen	37 744	39 453	46 753	7,13%	8,05%	8,55%
Munkabér közterhei	F/tehen	12 541	14 238	16 172	2,37%	2,90%	2,96%
Értékcsökkenési leírás	F/tehen	12 609	10 430	10 406	2,38%	2,13%	1,90%
Egyéb költség	F/tehen	12 221	6 537	6 911	2,31%	1,33%	1,26%
Tevékenység általános költsége	F/tehen	40 070	36 225	38 791	7,57%	7,39%	7,10%
Gazdasági általános költség	F/tehen	28 864	30 973	27 311	5,45%	6,32%	5,00%
<b>Termelési költség összesen</b>	<b>F/tehen</b>	<b>462 984</b>	<b>446 623</b>	<b>465 053</b>	<b>87,48%</b>	<b>91,10%</b>	<b>85,09%</b>
Fedezeti hozzájárulás	F/tehen	240 034	206 087	252 114	45,35%	42,04%	46,13%
Ágazati eredmény	F/tehen	66 254	43 609	81 458	12,52%	8,90%	14,91%
Tej önköltsége	F/l	70,20	63,88	60,49			
Átlaghozam	l/tehen	6 199	6 552	7 071			

Forrás: Bélád Katalin Kertész Róbert (2006)

## Bikahizálás (élősúly) költsége és jövedelme a társas gazdaságokban

II. sz. Melléklet

Megnevezés	Me	2003	2004	2005	2003	2004	2005
Termelési érték	Ft/kg	245,63	335,46	409,90	100,00%	100,00%	100,00%
Hízóállatok értékesítési átlagára	Ft/kg	238,55	316,79	374,22			
Közvetlen állami támogatás	Ft/kg	10,86	11,72	29,34	4,42%	3,49%	7,16%
Az ágazat egyéb bevételei	Ft/kg	0,00	0,00	0,00	0,00%	0,00%	0,00%
Az ágazat összes árbevétele	Ft/kg	141,95	279,01	240,62	57,79%	83,17%	58,70%
Alapanyag költség	Ft/kg	70,96	130,20	147,58	28,89%	38,81%	36,00%
Takarmányköltség összesen	Ft/kg	170,61	147,92	146,92	69,46%	44,09%	35,84%
Állategészségügyi költség	Ft/kg	3,75	3,82	5,45	1,53%	1,14%	1,33%
Teljesítmény vizsgálat költség	Ft/kg	0,00	0,00	0,00	0,00%	0,00%	0,00%
Közvetlen marketing költség	Ft/kg	0,00	0,00	0,00	0,00%	0,00%	0,00%
Közvetlen biztosítási költség	Ft/kg	0,05	0,34	6,26	0,02%	0,10%	1,53%
Egyéb közvetlen változó költség	Ft/kg	0,78	3,21	2,38	0,32%	0,96%	0,58%
<b>Közvetlen változó költség összesen Ft/kg</b>		<b>246,15</b>	<b>285,49</b>	<b>308,59</b>	<b>100,21%</b>	<b>85,10%</b>	<b>75,28%</b>
Gépköltségek (változó)	Ft/kg	10,71	8,46	15,22	4,36%	2,52%	3,71%
Fenntartó tevékenység költsége	Ft/kg	0,22	0,05	0,60	0,09%	0,01%	0,15%
Idegen gépi szolgáltatás költsége	Ft/kg	0,20	0,00	1,24	0,08%	0,00%	0,30%
Munkabér	Ft/kg	17,19	17,11	9,89	7,00%	5,10%	2,41%
Munkabér közterhei	Ft/kg	1,85	4,31	3,26	0,75%	1,28%	0,80%
Értékcsökkenési leírás	Ft/kg	2,90	14,22	1,06	1,18%	4,24%	0,26%
Egyéb költség	Ft/kg	0,97	0,60	1,29	0,39%	0,18%	0,31%
Tevékenység általános költsége	Ft/kg	11,03	14,50	12,77	4,49%	4,32%	3,12%
Gazdasági általános költség	Ft/kg	6,38	19,81	13,51	2,60%	5,91%	3,30%
<b>Termelési költség összesen Ft/kg</b>		<b>297,60</b>	<b>364,55</b>	<b>367,43</b>	<b>121,16%</b>	<b>108,67%</b>	<b>89,64%</b>
Fedezeti hozzájárulás	Ft/kg	-0,52	49,98	101,32	-0,21%	14,90%	24,72%
Ágazati eredmény	Ft/kg	-51,98	-29,08	42,50	-21,16%	-8,67%	10,37%
Elősúly önköltsége	Ft/kg	297,61	364,55	367,40	121,16%	108,67%	89,63%

Forrás: Béládi Katalin Kertész Róbert (2006)



## Kocartatás költsége és jövedelme a társas gazdaságokban

## III. sz. Melléklet

Magnevezés	Me	2003	2004	2005	2003	2004	2005
Termelési érték	Ft/koca	193 973	196 391	172 221	100,00%	100,00%	100,00%
Választott malac értékesítési átlagára	Ft/kg	437,64	467,53	453,42			
Közvetlen állami támogatás	Ft/koca	971	411	0	0,50%	0,21%	0,00%
Az ágazat egyéb bevételei	Ft/koca	4 347	0	0	2,24%	0,00%	0,00%
Az ágazat összes árbevétele	Ft/koca	23 787	25 842	21 818	12,26%	13,16%	12,67%
Tenyészállatok értékcsökkenése	Ft/koca	3 641	5 578	6 339	1,88%	2,84%	3,68%
Takarmányköltség összesen	Ft/koca	83 126	96 858	67 060	42,86%	49,32%	38,94%
Állategészségügyi költség	Ft/koca	8 258	5 956	5 046	4,26%	3,03%	2,93%
Termékenyítés költsége	Ft/koca	765	538	1 792	0,39%	0,27%	1,04%
Teljesítmény vizsgálat költsége	Ft/koca	200	12	190	0,10%	0,01%	0,11%
Közvetlen marketing költség	Ft/koca	0	27	203	0,00%	0,01%	0,12%
Közvetlen biztosítási költség	Ft/koca	5 187	524	3 484	2,67%	0,27%	2,02%
Egyéb közvetlen változó költség	Ft/koca	6 097	14 754	6 212	3,14%	7,51%	3,61%
<b>Közvetlen változó költség összesen</b>	<b>Ft/koca</b>	<b>107 274</b>	<b>124 247</b>	<b>90 326</b>	<b>55,30%</b>	<b>63,27%</b>	<b>52,45%</b>
Gépköltségek (változó)	Ft/koca	2 810	4 056	4 283	1,45%	2,07%	2,49%
Fenntartó tevékenység költsége	Ft/koca	1 669	981	2 081	0,86%	0,50%	1,21%
Idegen gépi szolgáltatás költsége	Ft/koca	584	511	14	0,30%	0,26%	0,01%
Munkabér	Ft/koca	23 272	26 893	27 374	12,00%	13,69%	15,89%
Munkabér közterhei	Ft/koca	7 703	9 029	9 455	3,97%	4,60%	5,49%
Értékcsökkenési leírás	Ft/koca	3 248	3 995	3 772	1,67%	2,03%	2,19%
Egyéb költség	Ft/koca	4 994	3 461	3 566	2,57%	1,76%	2,07%
Tevékenység általános költsége	Ft/koca	8 099	6 309	5 311	4,18%	3,21%	3,08%
Gazdasági általános költség	Ft/koca	8 255	6 881	6 453	4,26%	3,50%	3,75%
<b>Termelési költség összesen</b>	<b>Ft/koca</b>	<b>167 908</b>	<b>186 363</b>	<b>152 635</b>	<b>86,56%</b>	<b>94,69%</b>	<b>88,63%</b>
Fedezeti hozzájárulás	Ft/koca	86 699	72 144	81 895	44,70%	36,73%	47,55%
Ágazati eredmény	Ft/koca	26 066	10 027	19 587	13,44%	5,11%	11,37%
Főtermék önköltsége	Ft/kg	409,01	436,49	427,89			

Forrás: Beládi Katalin Kertész Róbert (2006)

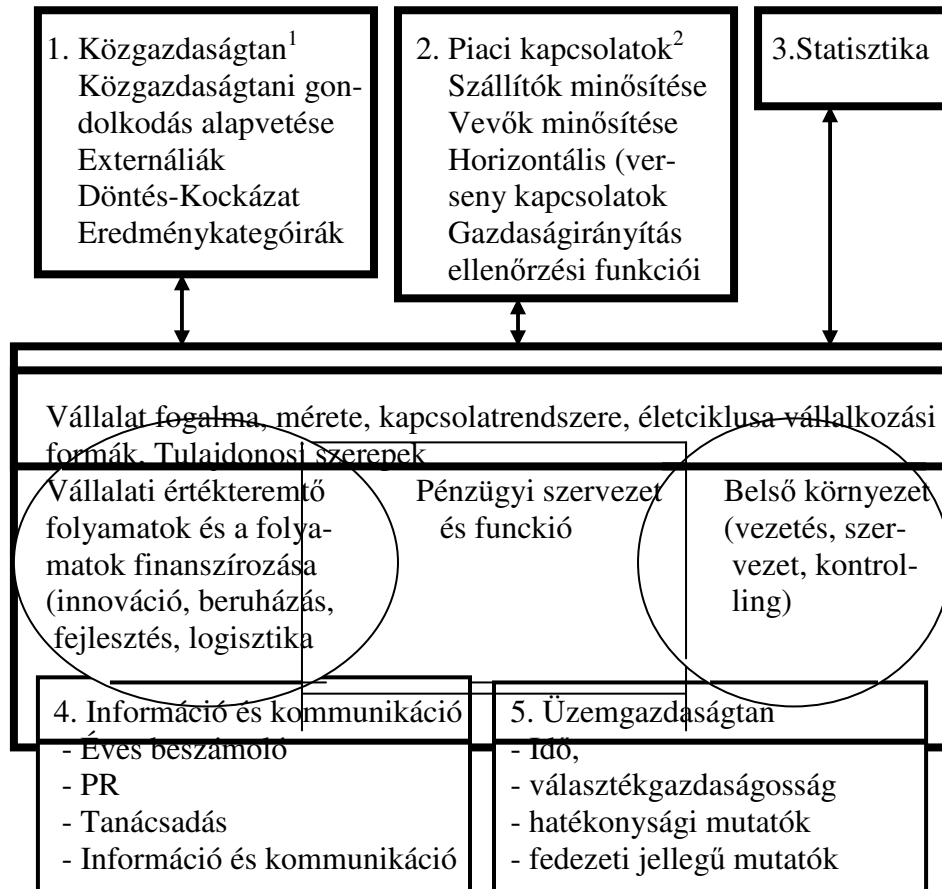
## Sertéshizlalás (élőszű) költsége és jövedelme a társas gazdaságokban

## IV. sz. Melléklet

Megnevezés	Me	2003	2004	2005	2003	2004	2005
Termelési érték	Ft/kg	243,13	261,62	264,99	100,00%	100,00%	100,00%
Hízóállatok értékesítési átlagára	Ft/kg	234,68	262,97	267,40			
Közvetlen állami támogatás	Ft/kg	12,38	7,56	7,24	5,09%	2,89%	2,73%
Az ágazat egyéb bevételei	Ft/kg	4,35	0,00	0,00	1,79%	0,00%	0,00%
Az ágazat összes árbevétele	Ft/kg	187,38	206,25	203,55	77,07%	78,84%	76,81%
Alapanyag költség	Ft/kg	101,86	95,07	70,23	41,90%	36,34%	26,50%
Takarmányköltség összesen	Ft/kg	112,20	113,83	124,83	46,15%	43,51%	47,11%
Allategészségügyi költség	Ft/kg	3,99	4,18	2,38	1,64%	1,60%	0,90%
Teljesítmény vizsgálat költsége	Ft/kg	0,06	0,00	0,00	0,02%	0,00%	0,00%
Közvetlen marketing költség	Ft/kg	0,00	0,00	0,06	0,00%	0,00%	0,02%
Közvetlen biztosítási költség	Ft/kg	2,69	0,15	2,06	1,11%	0,06%	0,78%
Egyéb közvetlen változó költség	Ft/kg	5,74	9,20	16,01	2,36%	3,52%	6,04%
<b>Közvetlen változó költség összesen</b>	<b>Ft/kg</b>	<b>226,54</b>	<b>222,43</b>	<b>215,57</b>	<b>93,18%</b>	<b>85,02%</b>	<b>81,35%</b>
Gépköltségek (változó)	Ft/kg	4,38	4,08	8,72	1,80%	1,56%	3,29%
Fenntartó tevékenység költsége	Ft/kg	1,52	0,93	1,32	0,63%	0,36%	0,50%
Idegen gépi szolgáltatás költsége	Ft/kg	0,22	0,74	0,11	0,09%	0,28%	0,04%
Munkabér	Ft/kg	7,65	10,99	7,39	3,15%	4,20%	2,79%
Munkabér közterhei	Ft/kg	2,71	4,25	2,66	1,11%	1,62%	1,00%
Értéksökkenési leírás	Ft/kg	2,37	3,73	2,27	0,97%	1,43%	0,86%
Egyéb költség	Ft/kg	3,27	1,21	0,82	1,34%	0,46%	0,31%
Tevékenység általános költsége	Ft/kg	6,28	7,18	10,28	2,58%	2,74%	3,88%
Gazdasági általános költség	Ft/kg	8,26	10,59	10,26	3,40%	4,05%	3,87%
<b>Termelési költség összesen</b>	<b>Ft/kg</b>	<b>263,20</b>	<b>266,13</b>	<b>259,40</b>	<b>108,25%</b>	<b>101,72%</b>	<b>97,89%</b>
Fedezeti hozzájárulás	Ft/kg	16,59	39,19	49,41	6,82%	14,98%	18,65%
Ágazati eredmény	Ft/kg	-20,07	-4,52	5,57	-8,25%	-1,73%	2,10%
Élőszű önköltsége	Ft/kg	263,20	266,14	259,42	108,25%	101,73%	97,90%

Forrás: Bélácsi Katalin Kertész Róbert (2006)

**Információ igényt meghatározó tényezők**



Forrás: Saját szerkesztés

<sup>1</sup> A közgazdaságtan információ igényt meghatározó jellemzőinek leírása Buzás Gy et. al. (2000), Dékán T-né (2007), Hámori B. (2003), Heyne et. al. (2004), Ulbert J.-Csanaky A. (2004) művekben található.

<sup>2</sup> A piaci szereplők információ igényt meghatározó jellemzőinek leírása elsősorban Buzás Gy. et. al. (2000). Kaplan R.S.-Norton D.P. (1999), Kotler P. (1991), Porter M. (1993), Tóth J. (2005) művekben található. Az adózás és a számvitel kapcsolatának jellemzésére legalkalmasabb, az adóellenőrzésekből Bóta Zs.(2006) alapján összeállított adóellenőrzési hibalistát az VI. sz. Melléklet tartalmazza.

**Adóellenőrzésekből összegyűjtött „hibalista”**

1. A befektetett eszközök bekerülési értékének megállapításánál elkövetett hibák (a tenyészállatok értékelésének kérdései).
2. A karbantartási és felújítási költségek megkülönböztetésének hiányosságai.
3. A készletek között a befejezetlen termelés értékének megállapítása (pl. súlygyarapodás elszámolása).
4. Az értékvesztések területén a piaci ár változás tartós jellegének minősítése (a tenyészállatok, vágóállatok év végi értékelése is ebbe a körbe tartozhat).
5. A támogatásokból származó több évre elosztható bevételeket a költségelszámolással összehangoltan nem számolják el társasági adólapot növelő tételként.
6. A több évet érintő költségeket a felmerülés évében számolják el költségként.
7. A főkönyvi kivonat adatai nem egyeznek a beszámolóban szereplő adatokkal. Főleg a kisebb vállalkozásoknál fordul elő ez a probléma.
8. A főkönyvi kivonat és az analitikus nyilvántartások adatai nem egyeznek.
9. Az értékcsökkenés elszámolásánál a maradványérték kezelése nem felel meg a számviteli szabályoknak

Forrás: Bóta Zs. (2006)

**Adóellenőrzésekből összegyűjtött „hibalista”**

10. Sok a sematikus, néhány táblázatból, likviditási mutatóból álló kiegészítő melléklet, amely a törvényi előírás szerinti tartalomnak, részletezettségnek nem felel meg.
11. A külföldi tulajdonban lévő társaságok néha a számviteli törvény előírásait figyelmen kívül hagyó könyvelési programot használnak.
12. Hiányoznak a bizonylatok, különösen a selejtezés bizonylatai.

Forrás: Bóta Zs. (2006)

## Üzemtani mutatószámok információigényének jellemzői

## a. Tejtermelés

<b>Mutató</b>	<b>Rep- ro- duk- ció ará- nya</b>	<b>Kriti- kus tejho- zam- szint</b>	<b>Napi tej- hozam</b>	<b>Éves tej- terme- lést ter- helő se- lejtezési költség</b>	<b>Számviteli információ jellemzői</b>
<b>Tartalom</b>					
Tehénlétszám	X		X		<b>Analitika</b>
Üszök száma	X				<b>Analitika</b>
Selejtezett üszök száma	X				<b>Analitika</b>
Selejtezett tehenek száma	X				<b>Analitika</b>
Időszak (év)	X			X	-
Időszak (nap)			X		<b>Analitika</b>
Állandó ktg		X	X		<b>Vez.számv.</b>
Tejen kívüli egyéb megtér.		X			<b>Analitika</b>
Változó ktg		X			<b>Vez.számv.</b>
Tej ért.átlagára		X	X		<b>Vez.számv.</b>
Napi tejterm.			X		-
Előhasi üsző pénzértéke				X	<b>Főkönyvi nyilvántart.</b>
Selejt tehén pénzértéke				X	<b>Főkönyvi nyilvántart.</b>

Forrás: Buzás Gy.-Nemessályi Zs.-Székely Cs. (szerk.) (2000) alapján saját szerkesztés

Üzemtani mutatószámok információigényének jellemzői  
b. Hústermelő képesség

Mutató Tartalom	Számv. Inform. jell.	Növeke- dési ka- pacitás	Testtömeg			
			Életnapra jutó Term.	Gyar.	Hizl.al term.	Absz. gyar.
Időszak nap	-	X			X	
Kezdősúly	Anal.	X		X	X	X
Bef, súly	Anal.	X	X	X	X	X
Életkor	-		X	X		

Forrás: Buzás Gy.-Nemessályi Zs.-Székely Cs. (szerk.) (2000) alapján saját szerkesztés

## Üzemtani mutatószámok információigényének jellemzői

## c. Húsmarha nevelés

Mutató Tartalom	Számv. Inform. Jell.	Egy tehénre és szaporulatára ford. max. ktg.	Elérhető nyereség	
			Egy hízott állaton	Egy fé- rőhelyen
Választott borjú egységára	Vezetői számvitel	X		
Választott borjú egységára	Analitika	X		
Selejttehen egységára	Vezetői számvitel	X		
Selejttehen testtömege	Analitika	X		
Átlagos termelésben tartás ideje	Analitika	X		X
Állami támogatás	Analitika	X		
Nyereségigény	-	X		
Hízott állat értékesítési ára	Vezetői számvitel		X	
Hízóalapanyag bekerülési költsége	Analitika		X	
Ráhizlalás költsége	Vezetői számvitel		X	
Egy hízott ál- laton elérhető nyereség	Vezetői számvitel		X	

Forrás: Buzás Gy.-Nemessályi Zs.-Székely Cs. (szerk.) (2000) alapján saját szerkesztés



Üzemtani mutatószámok információigényének jellemzői  
d. Sertéstenyésztés és hizlalás

Mutató Tartalom	Szám- v In- form jell.	Ellések lehet- séges száma		Ko- ca- for- gó	Évi ko- ca- sel.	Hizl. Idő hosz- sza	Tömeg gyar. jöve- delm.
		Évente	Fiazt.				
Egy el- lés idő- tartama	-	X	X	X	X		
Kocák átlaglét- száma	Anali- tika			X	X		
Egy idő- ben ellő kocák száma	Anali- tika		X	X	X		
Koca tartási ideje alatti el- lések száma	Anali- tika				X		
Értéke- sítési át- lagtö- meg	Veze- tői szám- v.					X	
Beállítá- si átlag- tömeg	Veze- tői szám- v.					X	
Napi tö- meggya- rapodás	Veze- tői szám- v.					X	

Forrás: Buzás Gy.-Nemessályi Zs.-Székely Cs. (szerk.) (2000) alapján saját szerkesztés

Üzemtani mutatószámok információigényének jellemzői

d. Sertésenyésztés és hizlalás

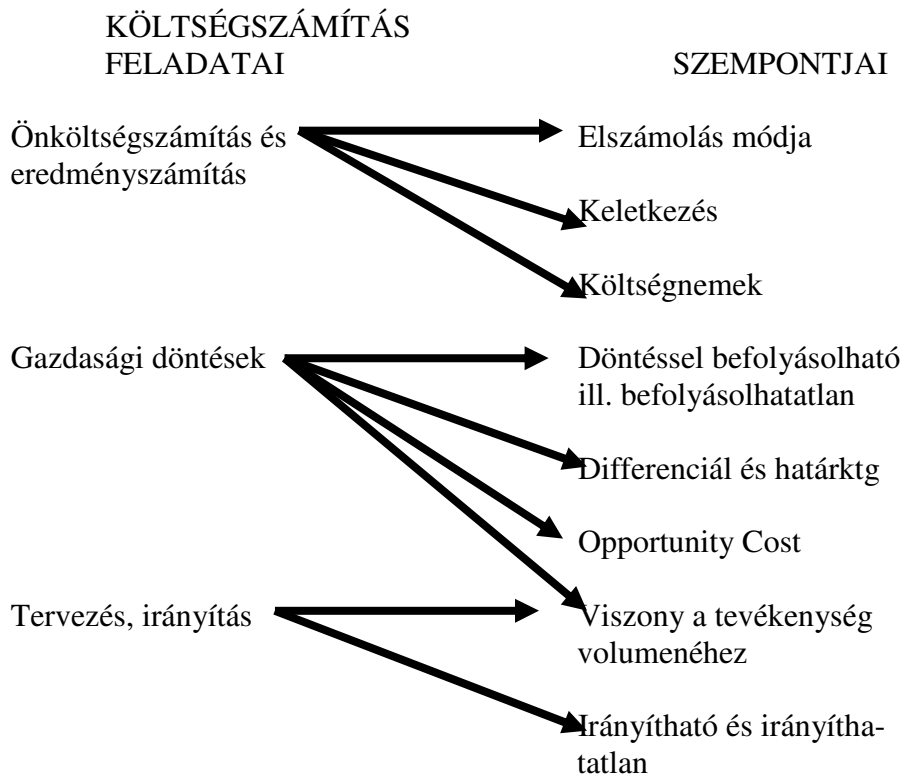
Mutató Tartalom	Számv In- form jell.	Ellések lehet- séges száma		Ko- ca- for- gó	Évi ko- ca- sel.	Hizl. Idő hosz- sza	Tömeg gyar. jöve- delm.
		Évente	Fiazt.				
Vágó- sertés ért. át- lagára	Veze- tői számv.						X
Takar- mány egység- ára	Veze- tői számv.						X
Napi tö- meggya- rapodás többlete	Anali- tika						X
Többlet tömeg- gyarapo- dáshoz szüksé- ges többlet- takar- mány mennyi- sége							X

Forrás: Buzás Gy.-Nemessályi Zs.-Székely Cs. (szerk.) (2000) alapján saját szerkesztés

**VIII. sz. Melléklet****Számvitel határterületéhez tartozó pénzügyi funkciók**

<b>Pénzügyi funkció</b>	<b>Legfontosabb jellemző a számvitel szempontjából</b>	<b>Forrás</b>
Árképzés	Hosszú távú árképzésnél összköltség, rövid távú árképzésnél fedezeti elvű költségszámítás.	Balogh S. (1994)
Hitelkérelem	Cash-Flow (CF) kimutatás összeállítása.	Koblenz J. (1995)
Kalkuláció	A pénzügyi beszámolóban a saját tevékenység értékének meghatározása.	Róth J. (szerk.) (2002)
Könyvvizsgálat	A beszámoló megbízhatóságának minősítése.	Fekete I-né (2006a;2006b) KPMG H. (2004)

**A költségszámítás feladatai és a költségcsoportosítási szempontok összefüggése**



Forrás: Róth J. (szerk.) (2002)

## I. A vállalkozás jellemzői alapján

Kötelező	Lehetséges
EU-ban működő tőzsdei cégek konszolidált beszámolója	Magyar tőzsdei cégek konszolidációs körbe bevont leányvállalatainak egyedi beszámolója
Magyar tőzsdei cégek konszolidált beszámolója	Bármely magyar vállalkozás saját döntése alapján

Forrás: Róth J. (2004)

## II. Vagyonelemek alapján

IFRS	Magyar Számviteli törvény
Kereskedelmi jellegű ügylet keretében cserébe kapott eszköz	Cserébe adott eszköz eladási ára
Pénzügyi lízingbe vett eszköz	A szerződés szerint a lízingbe vételért a futamidő során biztosan fizetendő összeg jelenértéke (a tőketartozás összege)
Nem pénzbeli támogatásként kapott eszköz	
Pénzügyi instrumentum	
	Tényleges bekerülési érték, de lehetséges a beszerzés napjára átértékelni
Biológiai eszköz	
	Számviteli törvény erre nem ad külön értékelési szabályt
Biológiai eszközről leválasztható temékek	
	Számviteli törvény erre nem ad külön értékelési szabályt
Nem pénzeszközzel teljesített vagyoni hozzájárulásként kapott eszköz	A létesítő okiratban elfogadott érték

Forrás: Kapásiné Buza M. (2006d) alapján saját szerkesztés

## II. Vagyonelemek alapján

IFRS	Magyar Számviteli törvény
Követelés nem pénzbeli teljesítéséért kapott eszköz	Megállapodás, csereszerződés, vagyonfelosztási javaslat számlázott, bizonylatolt összege
Az üzleti kombinációban saját hasznosításra átvett eszköz, átvállalt kötelezettség, értékesítésre szánt befektetett eszköz	A cégvásárlás esetén az eszközöket piaci értéken, az átvállalt kötelezettségeket az általános törvényi előírásoknak megfelelően kell értékelni

Forrás: Kapásiné Buza M. (2006d) alapján saját szerkesztés

**A piaci érték alkalmazásának okai a mezőgazdaságban**

- A hosszú művelési, tartási időszak alatt az összemérés elve csak így valósítható meg.
- A biológiai átalakulás minden egyes fázisa (növekedés, visszafejlődés, nemzés, termőre fordulás) jelentőséggel bír. Hozzájárul a biológiai eszköz tartásából, használatából várható gazdasági haszonhoz.
- A piaci érték az, ami leginkább kielégíti az objektivitás, a megbízhatóság, az összehasonlíthatóság, a világosság követelményét.
- A biológiai átalakulások folyamatos jellege miatt évente kell a piaci értékelést elvégezni.

**A piaci ár meghatározásának módszerei a mezőgazdaságban**

1. **A fő szabály:** „A biológiai eszközöket, termékeket az aktuális piaci áron kell értékelni. Az alkalmazandó <termelői> piaci áraknak egyaránt tükrözniük kell a biológiai eszközök jellegét, helyét és az átalakulás fázisát az értékelés napján.”
2. **Elfogadott nettó piaci ár:** Ha az aktuális (termelői) piaci ár nem állapítható meg, akkor az elérhető piaci árat a kapcsolódó költségekkel (pl. szállítási-, tartási költségek) módosítva kell az elfogadott nettó piaci árat kialakítani. Ha az előbbi feltételek közül valamelyik nem teljesül, akkor a hasonló eszközök piaci ára, a szektor irányadó ára, a jövőbeni nettó pénzjövedelmek nettó jelenértéke is alkalmazható.

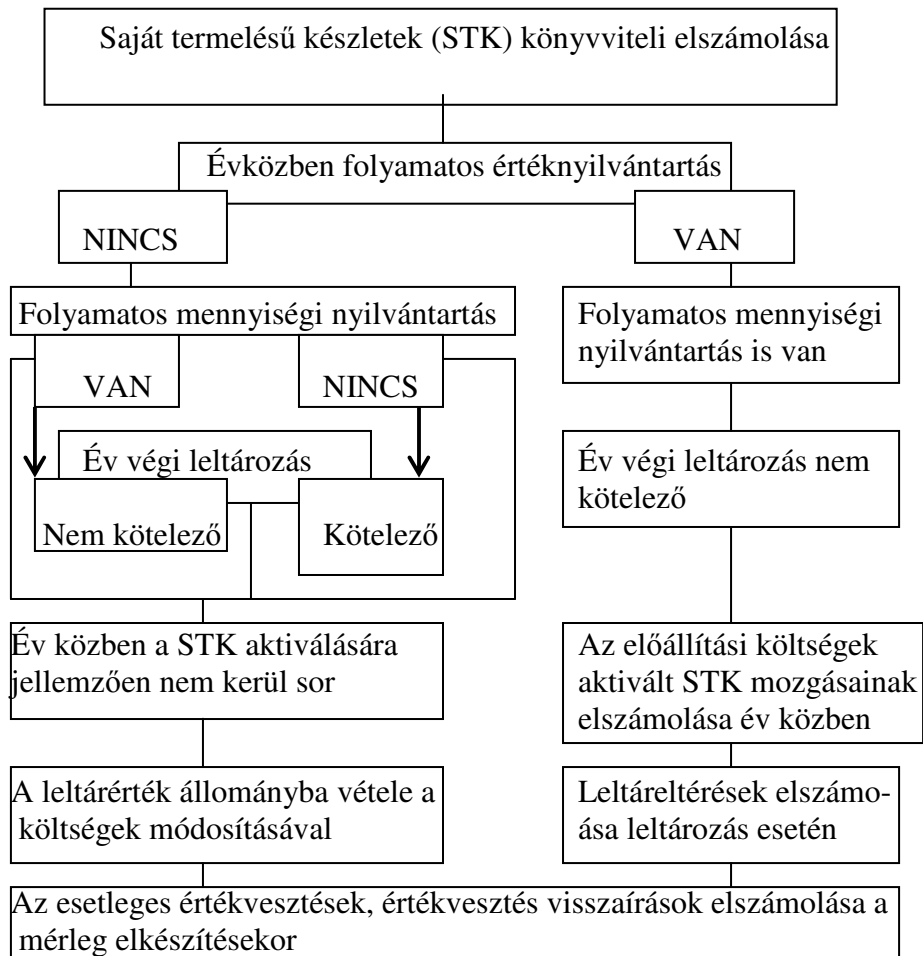
**A piaci érték alkalmazásának okai a mezőgazdaságban**

3. **Bekerülési érték:** Ha az elfogadott nettó piaci ár sem állapítható meg, akkor a bekerülési értéken kell a biológiai eszközt, terméket értékelni.

**Forrás:** Epstein B.J. – Mirza A.A. (2003), Sztanó I. (szerk.) (2006)



A saját termelésű készletek könyvviteli elszámolásának változatai



Forrás: Helgertné Szabó I. (szerk.) (2003)

**XIII. sz. Melléklet****Saját tőke kezelés eltérésének néhány eleme a magyar és a nemzetközi számviteli szabályozásban**

<b>Saját tőke eleme</b>	<b>IFRS (32.IAS) szerint</b>	<b>Magyar szabályozás szerint</b>
Nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás	Valós értéken kell értékelni	Alapító okiratban meghatározott értéken
Visszavásárolt saját üzletrész	Saját tőke csökkentése Nincs egy éven belüli tőkebevonási kötelezettség	Forgóeszközként kell kimutatni a visszavásárlás értékén (beszerzési érték) Egy éven belüli bevonási (értékesítési) kötelezettség
Tőketranzakciók költségei	Saját tőke összegét csökkentik	Üzleti év ráfordításai között kell elszámolni, vagy aktiválható az immateriális javak között
Tőkebevonás	Az adózott összeget a saját tőkével szemben kell elszámolni	Rendkívüli eredményben kell elszámolni

Forrás: Kapásiné Buza M. (2007) alapján saját szerkesztés

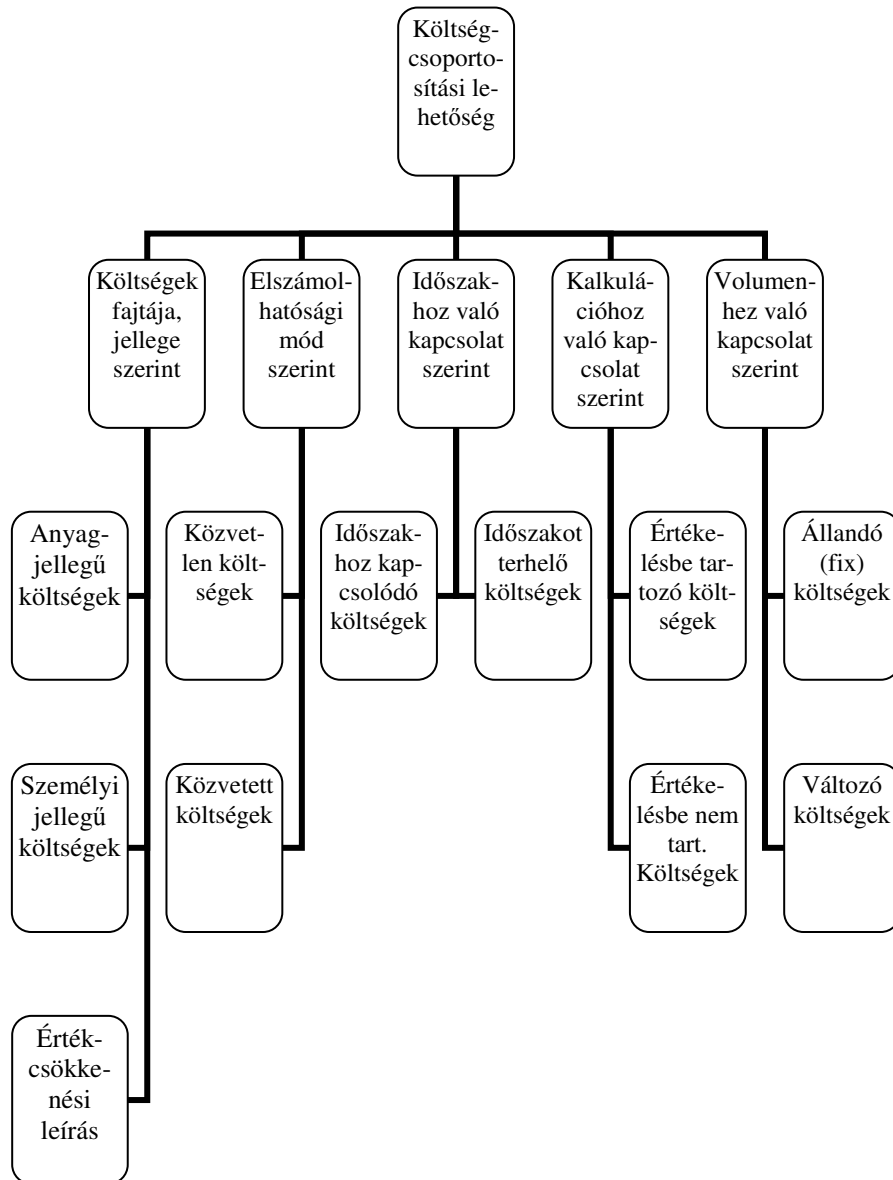
XIV. sz. Melléklet

A hozamok, a bevételek és a ráfordítások kapcsolata az állattenyésztő vállalkozásoknál

Bevételek és ktg-ek és ráfordítások	Nettó árbevétel	Minden egyéb bevétel	Eszköz-változás	Költség és ráfordítás
<b>Hozamok</b>				
Leválasztható főtermék	Értékesített termék (tej, gyapjú) bevétele	Költségek ellentételezésére kapott támogatás	Nincs	Saját felhasználás
Vágóállat	Értékesített vágóállat bevétele		Időszakban elért súlygyarapodás	Nincs
Ikertermékek	Értékesített növedék-állat		Növedék-állatok súlygyarapodása Tenyészállat aktiválás	
Szaporulat	Szaporulat értékesítés bevétele		Szaporulat - készletre vétele - súlygyarapodása	Nincs
Melléktermékek	Melléktermék értékesítés bevétele		Időszakban képződött fel nem használt melléktermék	Saját felhasználás
Selejtezett és kényszervágott állatok	Selejtezett állatok bevétele		Kényszervágott állati termékek értékesítésének bevétele	Nincs

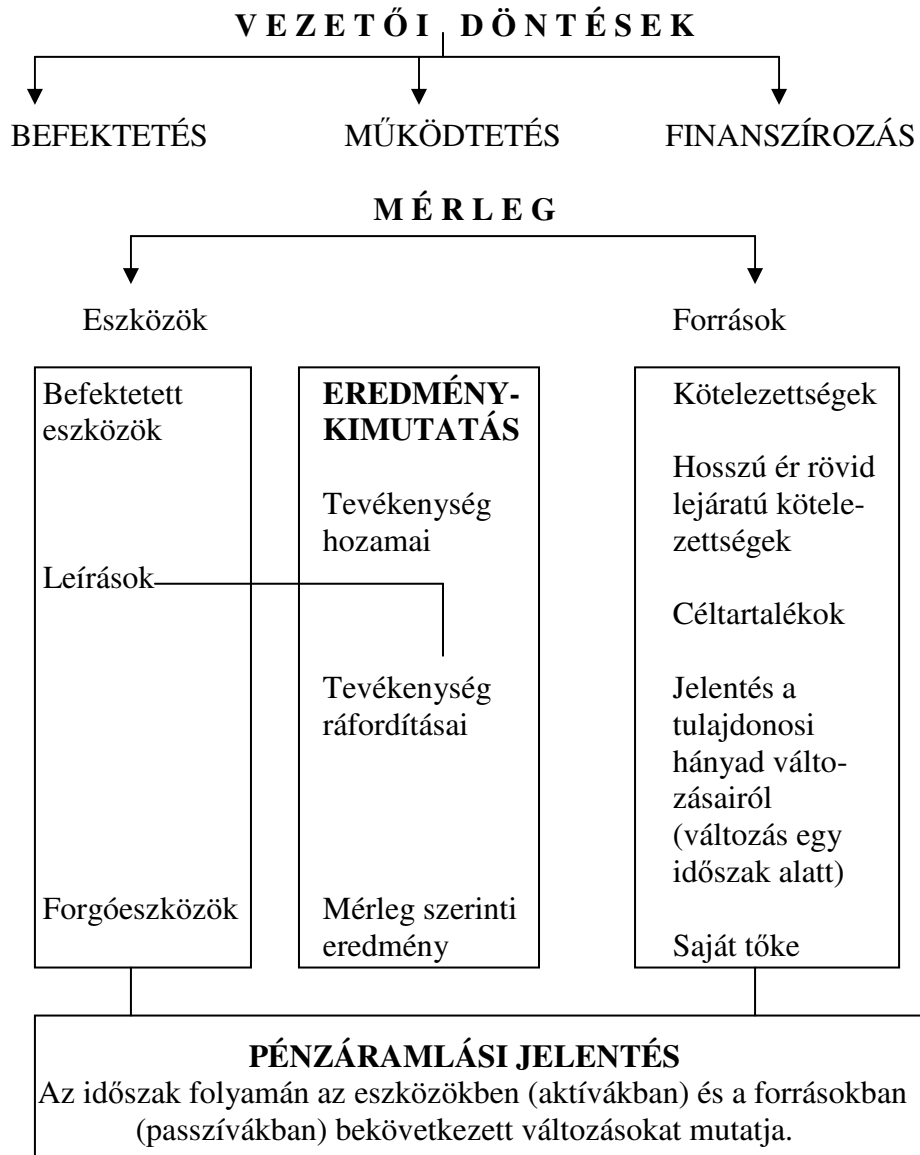
Forrás: Patkós I. (2005); Sztanó I. (szerk.) (2006) alapján saját szerk.

**Költségek csoportosítási lehetőségei**



Forrás: Laáb Á. (2006)

**A pénzügyi kimutatások összefüggései a vezetői döntések tükrében**



Forrás: Virág M. (2001)

**Az eredménykimutatások jellemzői eljárási módok szerint**

**A.) Összköltség eljárással készített eredménykimutatás**

Elsődlegesen az üzleti évben felmerült költségek gyűjtésére és bemutatására alkalmas.

- Költségelszámolásban az időszaknak (üzleti évnek) van meghatározó szerepe.
- Részletező információk nélkül lehetővé teszi az egyes időszakok költségeinek összehasonlítását.
- Hosszú gyártási átfutási idejű termékeket előállító vállalkozásoknál előforduló erős árbevétel ingadozások estében hitelesebb költségelszámolást biztosít.
- Hozamok szempontjából vizsgálva a tárgyévi termelési (szolgáltatási) tevékenység teljes teljesítmény-igényét mutatja, nem csak az értékesítést.
- Összeállításához nem szükséges a költségeket felmerülési helyük szerint gyűjteni.

Elméletileg az olyan vállalkozások választják, melyek:

- az alapvetően szolgáltató, vagy kereskedelmi tevékenységet folytatnak.
- Vezetésük nem tartja szükségesnek az önköltségelemzést és a jövedelmezőségi vizsgálatokat.
- A készletezési tevékenység nem meghatározó, ezért év közben nem vezetik folyamatosan, naprakészen a készletek értékét.

Forrás: Garajszki Z. (szerk.) (2004a)

**Az eredménykimutatások jellemzői eljárási módok szerint**

**B.) A forgalmi-költség eljárással készített eredménykimutatás**

- Az értékesítés árbevételével az értékesítés költségeit állítja szembe, függetlenül a felmerülés időszakától.
- Az értékesítés hozamait az értékesítés közvetlen költségeivel állítja szembe.
- Lehetővé teszi az átlagos jövedelmezőség jövedelmezőség mérését, sőt az értékesítési hozamok és ráfordítások szembeállításával részletesebb elemzést tesz lehetővé.
- A közvetett költségeket főbb funkció szerint is részletezi.
- Struktúrája közvetlenebbül teszi lehetővé a menedzsment információs igényeinek kielégítését.
- A vállalkozások szélesebb körű összehasonlítására ad lehetőséget, hiszen a nemzetközi gyakorlatban ezt a módszert használják gyakrabban.

Ezt a típusú eredménykimutatást elméletileg azok a vállalkozások választják, melyek:

- Alapvetően termelő tevékenységet folytatnak.
- Bonyolult szervezettel működnek.
- A vezetői számvitelből nyerhető információkat igénylő vezetéssel működnek.
- Jelentős készletállományt birtokolnak.

Forrás: Garajszki Z. (szerk.) (2004a)

**Az eredménykimutatás minimális tartalma az 1.IAS alapján**

1. Bevétel.
2. Finanszírozási költségek.
3. Tőke módszerrel értékelt társult és közös vezetésű vállalkozásokban lévő befektetésekből származó részesedések hozamai.
4. Adóráfordítások.
5. Megszűnt tevékenységek (5. IFRS) adózott eredményének és az ezekhez kapcsolódó, értékesítésre váró eszközök (értékesítési csoportok) értékesítési költséggel csökkentett valós értékre történő átértékeléséből, illetve értékesítésükből származó adózott eredmény együttes összege.
6. Eredmény, mégpedig kiemelten bemutatva a kisebbségi (külső) tulajdonosokat, illetve az anyavállalat tulajdonosait megillető összeget.

Forrás: Kapásiné Buza M. (2006e)



**Az eredménykimutatás tartalmi eltérései a magyar és a nemzetközi szabályozás alapján**

<b>Pénzügyi elemzési igények</b>	<b>Számviteli alapelvek</b>	<b>Eredménykimutatás szerkezete</b>
Az IFRS az osztalék megállapítását már nem az üzleti évben meghozott döntésnek tekinti	A nettó elszámolás a pénzügyi eredmények mellett a nem szokásos értékesítések (szigorú értelemben a tárgyi eszközök és az immateriális javak értékesítése) is alkalmazható	Az IFRS nem határoz meg eredménykategóriákat
Az adóráfordítás csak a folyamatos tevékenységre jutó összeget tartalmazza <sup>1</sup>	A bruttó elszámolás elvét több gazdasági eseménynél (pl. szerződéskötések tranzakciós költségei, készletek értékvesztésének visszaírása) is figyelmen kívül lehet hagyni	Az IFRS tiltja a rendkívüli eredmény kimutatását
Kötelező a jelenérték számítás, ha feltételezhető a pénz időértékének jelentős változása	A befejezetlen szolgáltatásokkal kapcsolatos bevételt el lehet számolni a felmerült ráfordításokat ellentételező mértékig	Tilos bizonyos költségek (pl. alapítás és átszervezés költségei) illetve választható (pl. hitel felvételi költségek) aktiválása
	A számviteli politika megváltoztatása miatt is lehetséges a visszamenőleges korrekció. Ez a folytonosság elvének korlátozását jelenti	Az állami támogatások elszámolása nem egységes

Forrás: Kapásiné dr. Buza M. (2006e) alapján saját szerkesztés

<sup>1</sup> Érvényesül a pénzügyi elemzők szemlélete, mert így az eredmény a NOPLAT tartalmához közelít

**A kiegészítő mellékletben közétett információk az állattenyésztő vállalkozások szempontjából fontos eszközcsoportoknál az IFRS-ek szerint**

**A.I. Immateriális javak (Székács P-né 2006)**

**1. Kötelező információk**

- Határozott hasznos élettartam meghatározása esetén a hasznos élettartam, vagy az amortizációs kulcs bemutatása.
- Alkalmazott amortizációs módszerek.
- Bruttó érték és halmozott amortizáció (a halmozott értékvesztés miatti veszteség értékével összevonva) az időszak elején és végén.
- Az eredménykimutatás azon sorai, ahol az amortizáció megjelenik.
- Az időszak eleji és végi könyv szerinti érték levezetése egy mozgástáblán keresztül.
- Határozatlan hasznos élettartam kialakításának alapja.
- Egyedileg jelentős immateriális javak könyv szerinti értéke.
- Speciális közzétételek az állami juttatás útján megszerzett eszközökre.
- Korlátozott tulajdonjogú és elzálogosított immateriális javak.
- Immateriális javakra vonatkozó kötelezettség-vállalások összege.
- Átértékelések időpontja.

**A kiegészítő mellékletben közétett információk az állattenyésztő vállalkozások szempontjából fontos eszközcsoportoknál az IFRS-ek szerint**

**A.I. Immateriális javak (Székács P-né 2006)**

**2. Kiegészítő közzétételi követelmények.**

- Átértékelt eszköz könyv szerinti értéke az átértékeléssel és az átértékelés nélkül.
- Az átértékelési tartalék mozgásai és a tulajdonosok részére fizethető osztalék korlátai.
- A valós érték becslésére alkalmazott fontosabb feltételezések és módszerek.
- Az adott időszakban ráfordításként elszámolt kutatási és fejlesztési költségek összesített értéke.

**3. Közzétételre javasolt információk**

- Teljesen leírt, de még használatban lévő immateriális javak.
- A gazdálkodó egység ellenőrzése alatt álló, de eszközként ki nem mutatott, jelentős immateriális javak.

**A kiegészítő mellékletben közzétett információk az állattenyésztő vállalkozások szempontjából fontos eszközcsoportnál az IFRS-ek szerint**

**A.II. Tárgyi eszközök (Madarasiné Szirmai A. 2006)**

**1. Kötelezően közzétett információk.**

- A bruttó könyv szerinti érték meghatározásánál alkalmazott értékelési módszerek.
- Az alkalmazott értékcsökkenési módszerek.
- Hasznos élettartam.
- Értékcsökkenési kulcsok.
- Befektetési tükör a könyv szerinti érték év eleji és év végi egyeztetéséhez legalább a következő részletezésben:
  - Állománynövekedések.
  - Elidegenítések (értékelés, selejtezés, apportba adás).
  - Állománynövekedések üzleti események következtében (vétel, lízing, apportként kapott tárgyi eszköz).
  - Átértékelésből származó növekedés és csökkenés.
  - Elszámolt értékvesztés miatt a tőkében, vagy az üzleti év eredményében keletkezett változások.
  - Értékcsökkenés.
- Tulajdonjog korlátozása alá eső ingatlanok, gépek, berendezések könyv szerinti értéke.

**A kiegészítő mellékletben közétett információk az állattenyésztő vállalkozások szempontjából fontos eszközcsoportoknál az IFRS-ek szerint**

**A.II. Tárgyi eszközök (Madarasiné Szirmai A. 2006)**

**2. Kiegészítő közzétételi követelmények**

- A kötelezettség fedezetül, biztosítékául felajánlott (zálogjoggal terhelt) tárgyi eszközök könyv szerinti értéke.
- Tárgyi eszközök beszerzésére vonatkozó szerződésben rögzített kötelezettségek összege.
- Értékvesztett, elveszett, vagy átengedett tárgyi eszközök miatt harmadik személytől kapott, az üzleti év eredményét módosító, de az eredménykimutatásban külön fel nem tüntett kompenzáció összege.
- Valós értékelés esetén:
  - Az átértékelés tényleges időpontja.
  - Az eszköz átértékelés előtti könyv szerinti értéke.
  - Az átértékelési tartalék összege, évközi változása.
  - A valós érték meghatározásakor alkalmazott módszerek, feltételezések.

**A kiegészítő mellékletben közétett információk az állattenyésztő vállalkozások szempontjából fontos eszközcsoportoknál az IFRS-ek szerint**

**A.II. Tárgyi eszközök (Madarasiné Szirmai A. 2006)**

**2. Kiegészítő közzétételi követelmények**

- Számviteli becslésekhez kapcsolódó módosítások, és a számviteli politika változtatása esetén:
  - Maradványérték változása.
  - Az ingatlanok, gépek és berendezések leszerelésének, elszállításának, a terület helyreállításának becsült költségei.
  - Hasznos élettartamok.
  - Értékcsökkenési módszerek.

**3. Közzétételre javasolt információk.**

- Értékvesztett tárgyi eszközökkel kapcsolatos információk.
- Átmenetileg használaton kívüli eszközök könyv szerinti értéke.
- A már leírt, de még használatban lévő eszközök bekerülési értéke.
- Az aktív használatból kivont, elidegenítésre tartott eszközök könyv szerinti értéke.
- Bekerülési érték módszer esetén a tárgyi eszközök valós értéke, ha az lényegesen eltér a könyv szerinti értéktől.

**A kiegészítő mellékletben közétett információk az állattenyésztő vállalkozások szempontjából fontos eszközcsoportoknál az IFRS-ek szerint**

**B.I.Készletek (Nagy G. 2006)**

**1. Kötelezően közzétett információk.**

- A számviteli politikában a készletek értékelésénél választott bekerülési érték meghatározás módszere.
- A készletek könyv szerinti értékének csoportosítása a gazdálkodó egység sajátosságai alapján.
- Az értékesítési költséggel csökkentett, valós értéken kimutatott készletek könyv szerinti értéke.
- Az időszak során a ráfordításként elszámolt készletek értéke.
- Az időszakban a készletek ráfordításként elszámolt leírásainak, veszteségeinek összege.
- Az időszakban az eredményre ható, ráfordítást csökkentő visszaírások összege.
- Azok az okok, körülmények, események, melyek a készletek leírásához, a leírások visszaírásához vezettek.
- A kötelezettségek fedezetül lekötött készletek könyv szerinti értéke.

## Jövedelmezőségi mutatók jellemzői

Megnevezés	Összköltség el- járással készí- tett eredmé- ny- kimutatásból	Forgalmi költség eljárással készített eredménykimuta- tásból
Bruttó árás	-	III/I
Bruttó nyereség		A/I
Működési profit-hányad		EBIT/I
Nettó profithányad (ROS)		F/X
Osztalékfizetési ráta		(G-F)/F
Bevételarányos felhalmo- zott eredmény		G/I
Adófizetési ráta		XII/E
Összevont adókulcs		XII/I
Bevételarányos felosztható eredmény		F/I
Nettó haszonkulcs		NOPLAT/I
Ujrabefektetési ráta		G/F

Forrás: Saját szerkesztés



**A kiegészítő melléklet törvényben előírt tartalma az éves beszámolóban és az egyszerűsített éves beszámolóban**

<b>Törvény-hely</b>	<b>Éves beszámoló</b>	<b>Egyszerűsített éves beszámoló</b>
4. §. (4)	Ha a megbízható és valós összkép bemutatása miatt a vállalkozás eltér a számviteli törvény szabályaitól, akkor be kell mutatni az eltérés indokait, a vállalkozás vagyona, pénzügyi és jövedelmi helyzetére gyakorolt hatását.	
19. § (3)	Ha a beszámoló mérlegében és eredménykimutatásában a két egymást követő év adatai nem összehasonlíthatók akkor ennek okát és indokát be kell mutatni.	
19. § (4)	Ha a vállalkozás valamely vagyontárgya a mérleg különböző soraiba is elhelyezhető, akkor a döntés és az évek közti átsorolások okait, indokát és hatását is be kell mutatni.	
22. § (1)	A mérleg változat módosításának indoklása.	
22. § (2)	Új mérlegsorok felvételének indoklása.	
22. § (3)	Mérlegsorok összevonásának indoka és részletezése.	
23. § (2)	Kezelésre átvett, állami, vagy önkormányzati vagyon részét képező eszközök, mérlegtételek szerinti bontásban.	
41. § (8)	Céltartalék képzés és felhasználás indoklása, ha az egyes jogcímek szerint képzett céltartalék összege az egymást követő években lényegesen eltér.	<b>X</b>
42. § (3)	A hosszú lejáratú kötelezettségekből az egy éven belül esedékes törlesztőrészek összege.	
45. § (4)	A negatív üzleti vagy cégérték öt évnél hosszabb leírásának indoklása.	

Forrás: Saját szerkesztés

**A kiegészítő melléklet törvényben előírt tartalma az éves beszámolóban és az egyszerűsített éves beszámolóban**

<b>Törvény-hely</b>	<b>Éves beszámoló</b>	<b>Egyszerűsített éves beszámoló</b>
45. § (5)	Befektetett eszköz tartós használatba adása esetén az átengedésért kapott bevétel időbeli elhatárolásának (halasztott bevétel) öt évnél hosszabb idő alatt történő megszüntetésének indoklása.	
46. § (2)	A mérlegtételeknél alkalmazott értékelési elvek megváltoztatásának okai és hatása.	
53. § (4)-(5)	A terv szerinti értékcsökkenés, várható hasznos élettartam, és a maradványérték megváltoztatásának indoka és hatása.	
55. § (4)	Követelések elszámolt és visszafizetett értékvesztésének halmozott értéke mérlegsorok szerinti bonthatásban.	<b>X</b>
59. § (1)	Értékhelyesbítések állomány változási táblája (nyitóérték, növekedés, csökkenés, záróérték) legalább a vagyoni értékű jogok, szellemi termékek, ingatlanok és kapcsolódó vagyoni értékű jogok, műszaki gépek, járművek, berendezések, egyéb berendezések, felszerelések, járművek tenyészállatok, tartós tulajdoni részesedést jelentő befektetések mérlegsorokra.	
59. § (1)	A piaci értéken történő értékelés elvei és módszerei.	
60. § (6)	Külföldi pénzürtékben nyilvántartott eszközök és kötelezettségek nyilvántartásánál a vételi és az eladási árfolyam átlaga, vagy az MNB árfolyam helyett a vételi, vagy eladási árfolyam alkalmazásának indoka, hatása.	
68. § (1)	A kötelezettség visszafizetendő és kapott összege közti különbség pozitív összeg visszafizetésének pénzáramlása.	

Forrás: Saját szerkesztés

**A kiegészítő melléklet törvényben előírt tartalma az éves beszámolóban és az egyszerűsített éves beszámolóban**

<b>Törvény-hely</b>	<b>Éves beszámoló</b>	<b>Egyszerűsített éves beszámoló</b>
71. § (2)	Eredménykimutatás készítés eljárásának megváltoztatása esetén a két év összehasonlításához szükséges adatok.	
71. § (5/c)	Eredménykimutatás-sorok összevonásának indoka és részletezése.	
86. § (8)	Az eredményre jelentős hatást gyakorló rendkívüli bevételek és ráfordítások részletezése a számviteli törvényben felsorolt jogcímek szerint.	<b>X</b>
88. § (2)	A vállalkozás valós vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetének, az eszközök és források összetételének, a saját tőke és a kötelezettségek tételeinek, a likviditás és a fizetőképesség, valamint a jövedelmezőség alakulásának bemutatása.	
88. § (3)	A számviteli politika meghatározó elemei, és ezek változása, valamint a változás eredményre gyakorolt hatása.	
88. § (4)	A beszámoló összeállításánál alkalmazott: <ul style="list-style-type: none"> <li>- szabályrendszer és változása,</li> <li>- alkalmazott értékelési eljárások,</li> <li>- értékcsökkenés elszámolás számviteli politikában meghatározott módszere, gyakorisága.</li> </ul>	
88. § (4)	Az egyes mérlegtételeknél alkalmazott – az előző üzleti évtől eltérő – eljárásokból eredő, az eredményt befolyásoló eltérések indoklása, valamint a vagyoni, pénzügyi helyzetre az eredményre gyakorolt hatásuk bemutatása.	

Forrás: Saját szerkesztés

**A kiegészítő melléklet törvényben előírt tartalma az éves beszámolóban és az egyszerűsített éves beszámolóban**

<b>Törvény-hely</b>	<b>Éves beszámoló</b>	<b>Egyszerűsített éves beszámoló</b>
88. § (5)	Az ellenőrzések során feltárt jelentős hibák eredményre, az eszközök és a források állományára gyakorolt hatása, évenkénti bontásban.	
88. § (6)	Cash-Flow kimutatás.	<b>X</b>
88. § (7)	Az adózott eredmény felhasználására vonatkozó javaslat, ha eltér a jóváhagyásra jogosult testület határozatától.	
88. § (8)	Könyvvizsgálói kötelezettség jelzése.	
88. § (8/b)	Üzleti év könyvvizsgálataért fizetett díj.	A két díjat egy összegben kell megadni.
88. § (8/b)	A könyvvizsgálónak az egyéb szolgáltatásokért fizetett díj.	
88. § (9)	Könyvvizsgálataért felelős személy neve és nyilvános adatai.	
89. § (1)-(2)-(3)	Kapcsolt vállalkozások adatai.	<b>X</b>
89. § (4/a-c)	Vezetői tisztségviselőknek, igazgatóság, felügyelő bizottság tagjainak az üzleti évben fizetett díjak, előlegek, kölcsönök, vállalt garanciák és ezek költségei.	Vezető tisztségviselőknek, igazgatóság, felügyelő bizottság tagjainak vállalt garanciák és ezek költségei.
89. § (4)	A vállalkozás képviselőire jogosult személyek közül a beszámoló aláírására kötelezettek neve, lakóhelye.	<b>X</b>
89. § (5)	Vállalkozás székhelye.	

Forrás: Saját szerkesztés

**A kiegészítő melléklet törvényben előírt tartalma az éves beszámolóban és az egyszerűsített éves beszámolóban**

<b>Törvény-hely</b>	<b>Éves beszámoló</b>	<b>Egyszerűsített éves beszámoló</b>
89. § (5)	Internetes honlap pontos címe, elérhetősége, ha a beszámolót a vállalkozás interneten is közzéteszi.	
89. § (6)	Kapcsolt felekkel lebonyolított lényeges és nem szokásos feltételek között megvalósuló ügyletek értéke, a felek közötti kapcsolat jellege, az ügyletekkel kapcsolatos egyéb, a vállalkozás pénzügyi megítéléséhez szükséges információk.	X
89/A. §	Ha a vállalkozás konszolidációba bevont leányvállalat, akkor az anyavállalat neve és székhelye, a konszolidált beszámoló megtekintésének helye.	X
90. § (1)	Bevételek aktív időbeli elhatárolásának jelentősebb összegei és ezek alakulása.	X
90. § (1)	Halasztott ráfordítások jelentősebb összegei, és időbeli alakulása.	X
90. § (1)	Költségek, ráfordítások passzív időbeli elhatárolásának jelentősebb összegei és ezek időbeli alakulása.	X
90. § (1)	Halasztott bevételek jelentősebb összegei és ezek időbeli alakulása.	X

Forrás: Saját szerkesztés

**A kiegészítő melléklet törvényben előírt tartalma az éves beszámolóban és az egyszerűsített éves beszámolóban**

<b>Törvény-hely</b>	<b>Éves beszámoló</b>	<b>Egyszerűsített éves beszámoló</b>
90. § (2)	Kapcsolt vállalkozásokkal szembeni követelések, kötelezettségek, hátrasorolt kötelezettségek a kapcsolat jellege szerint csoportosítva.	<b>X</b>
90. § (3/a)	A jogi megoldással (pl. zálogjog) biztosított kötelezettségek.	
90. § (3/a)	Az öt évnél hosszabb hátralévő futamidejű kötelezettségek teljes összege.	
90. § (3/b)	A pénzügyi helyzet értékelése szempontjából jelentőséggel bíró, a mérlegben nem megjelenített (pl. nyugdíjfizetési, végkielégítési, kapcsolt vállalkozásokkal szembeni) kötelezettségek.	<b>X</b>
90. § (3/c)	A vállalkozó pénzügyi helyzetének megítéléséhez szükséges mérlegen kívüli tételek jellege, összege.	<b>X</b>
90. § (3/d)	Lekötött tartalék jogcímeik szerint bontva.	
90. § (4/a)	Mérlegen kívüli tételként a függő és a biztos (jövőbeni) kötelezettségvállalások összege.	
90. § (4/b)	A bekerülési értéken értékelt befektetett pénzügyi eszközök könyv szerinti értékének a valós értéket lényegesen meghaladó összege esetén azok könyv szerinti értéke és a valós értéke, valamint annak indoklása, hogy miért számolták el az átértékelést.	<b>X</b>

Forrás: Saját szerkesztés

**A kiegészítő melléklet törvényben előírt tartalma az éves beszámolóban és az egyszerűsített éves beszámolóban**

<b>Törvény-hely</b>	<b>Éves beszámoló</b>	<b>Egyszerűsített éves beszámoló</b>
90. § (4/c)	Tárgyévben lezárt határidős, opciós ügyletek, valamint swap ügyletek eredménye és CF-re gyakorolt hatása.	
90. § (5)	Hátrasorolt eszközök értéke jogcímek szerint.	
90. § (6)	Saját tőke üzleti éven belüli változása, különös tekintettel a jegyzett tőke változására.	
90. § (7)	Visszavásárolt saját részvények, üzletrészek megszerzésére vonatkozó adatok, a visszavásárlás oka.	
90. § (8)	Kapcsolt vállalkozásokkal szembeni kötelezettség miatti céltartalék képzés és felhasználás összege.	
90. § (9)	A valós értékelés módszerei, paraméterei.	
91. § a.	Tárgyévben foglalkoztatottak átlagos állományi létszáma.	
91. § b.	Részvénytársaságoknál a részvények száma, névértéke, típusonként csoportosítva.	
91. § c.	Társasági adó megállapításánál figyelemben vett módosító tételek és ezek jövőbeni hatása.	<b>X</b>
91. § d.	Rendkívüli bevételek és ráfordítások társasági adóra gyakorolt számszerűsített hatása.	<b>X</b>
92. § (1)	Immateriális javak, tárgyi eszközök bruttó értékének és halmozott értékcsökkenésének változása mérlegsoronként.	2006. január 1-től:  style="text-align: center;"> <b>X</b>
92. § (2)	Üzleti évben elszámolt értékcsökkenés bemutatása értékcsökkenési módszerek szerint, mérlegsoronként.	2006. január 1-től:  style="text-align: center;"> <b>X</b>

Forrás: Saját szerkesztés

**A kiegészítő melléklet törvényben előírt tartalma az éves beszámolóban és az egyszerűsített éves beszámolóban**

<b>Törvényhely</b>	<b>Éves beszámoló</b>	<b>Egyszerűsített éves beszámoló</b>
92. § (3)	Befektetett pénzügyi eszközök, készletek, forgóeszközök között kimutatott értékpapírok változása mérlegsoronként.	2006. január 1-től:  <b>X</b>
93. § (1/a)	Árbevétel bemutatása termék- és szolgáltatás-export szerint csoportosítva.	<b>X</b>
93. § (1/a)	Importbeszerzés értéke termékek és szolgáltatások szerint csoportosítva.	<b>X</b>
93. § (1/a)	Exportértékesítés árbevételének csoportosítása földrajzilag elhatárolt piacok szerint, de az EU tagállamaiba irányuló export értékét feltétlenül be kell mutatni.	<b>X</b>
93. § (1/b)	Értékesítés nettó árbevételének csoportosítása a létesítő okiratban megjelent tevékenységek szerint.	<b>X</b>
93. § (2)	Exporttámogatás esetén a támogatott exportbevételhez kapcsolódó közvetlen költségek.	<b>X</b>
93. § (3)	Kapott támogatások összege jogcímenként és évenként támogatásonként csoportosítva.	
93. § (4)	Kutatás és kísérleti fejlesztés tárgyévi összege.	
93. § (5)	Forgalmi költség eljárással készített eredménykimutatás esetén az aktivált saját teljesítmények értékének, és a költségek költségnemenkénti részletezése.	

Forrás: Saját szerkesztés



**A kiegészítő melléklet törvényben előírt tartalma az éves beszámolóban és az egyszerűsített éves beszámolóban**

<b>Törvény-hely</b>	<b>Éves beszámoló</b>	<b>Egyszerűsített éves beszámoló</b>
93. § (6)	Az értékesítés nettó árbevételének csoportosítása a kapcsoló vállalkozások szerint.	X
93. § (6)	Az egyéb bevételek csoportosítása a kapcsoló vállalkozások szerint.	X
93. § (6)	A rendkívüli bevételek csoportosítása a kapcsoló vállalkozások szerint.	X
94. § (1)	Környezet védelmét szolgáló tárgyi eszközök bruttó értékének és halmozott értékcsökkenésének változása mérlegcsoportok szerint.	Környezet védelmét szolgáló tárgyi eszközök bruttó értékének és halmozott értékcsökkenésének változása legalább mérlegcsoportok szerint.
94. § (1)	Környezet védelmét szolgáló tárgyi eszközök tárgyévi értékcsökkenésének változása az értékcsökkenés módszere szerint mérlegcsoportonként bemutatva.	Környezet védelmét szolgáló tárgyi eszközök tárgyévi értékcsökkenésének változása az értékcsökkenés módszere szerint legalább mérlegcsoportonként bemutatva.
94. § (2)	Veszélyes hulladékok, környezetre káros anyagok nyitó és záró készletének mennyiségi, és értékadatai, és a tárgyévi növekedés és csökkenés mennyiségben és értékben veszélyességi osztályok szerint.	

Forrás: Saját szerkesztés

**A kiegészítő melléklet törvényben előírt tartalma az éves beszámolóban és az egyszerűsített éves beszámolóban**

<b>Törvény-hely</b>	<b>Éves beszámoló</b>	<b>Egyszerűsített éves beszámoló</b>
94. § (3)	A környezet védelmét szolgáló jövőbeni költségek fedezetére az üzleti évben, és a megelőző évben elszámolt céltartalék összege.	
94. § (3)	Az üzleti évben és az ezt megelőző évben a környezetvédelemmel kapcsolatban felmerült költségek összege.	
94. § (3)	Az kötelezettségek között ki nem mutatott környezetvédelmi, helyreállítási kötelezettségek várható összege.	
94/A. §	Külföldi telephelyek főbb adatai.	

Forrás: Saját szerkesztés

## XXIII. sz. Melléklet

### Üzemméret kategória határok az üzemtani vizsgálatok alapján

Üzemméret Kategória	Kat.felső sávhatára	SFH átlag/üzem	Nettó árbevétel eFt.SFH/üzem	SFH hányad kategóriaként			Kategória határ (millió Ft)
				Alsó	Felső	Átlag	
Kis	25 000	9 138	32 785		27,87%	27,9%	90
Közép	80 000	48 735	149 923	27,87%	32,51%	30,2%	265
Nagy	-	215 465	566 768	32,51%	38,02%	35,3%	-

Forrás: akii.hu alapján saját számítás

## Számviteli és kapcsolódó szolgáltatások jellemzői

Jellemző	Könyvviteli szolgáltatás	Adószakértői tevékenység	Könyvvizsgálói szolgáltatás
Képzettség	-Mérlegképes könyvelői oklevél -Okleveles könyvvizsgálói képesítés	Felsőfokú végzettség, és -adótanácsadói szakképesítés pénzügyi tanácsadó adó és illeték szakon vagy -Okleveles könyvvizsgálói képesítés	Felsőfokú végzettség, és okleveles könyvvizsgálói képesítés
Szakmai gyakorlat	3 év a végzettség megszerzése után	3 vagy 5 év a végzettség megszerzése után	3 év a végzettség megszerzése után
Erkölcsei feltétel	Büntetlen előélet	Büntetlen előélet	Büntetlen előélet
Szakmai továbbképzés	Évente kötelező	Nincs <sup>1</sup>	Évente kötelező
Szakmai követelmények	Nem szabályozottak	Nem szabályozottak	Szabályozottak

Forrás: saját szerkesztés

<sup>1</sup> 2009 január 1-től lesz kötelező továbbképzés.

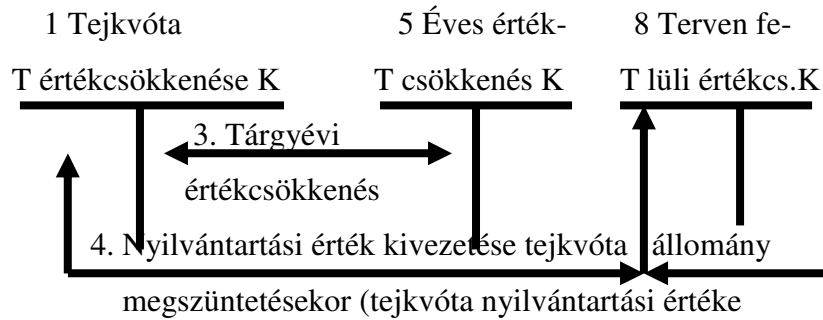
**Térítés nélkül kapott tejkvóta számviteli elszámolása**

**I. Aktiválás**

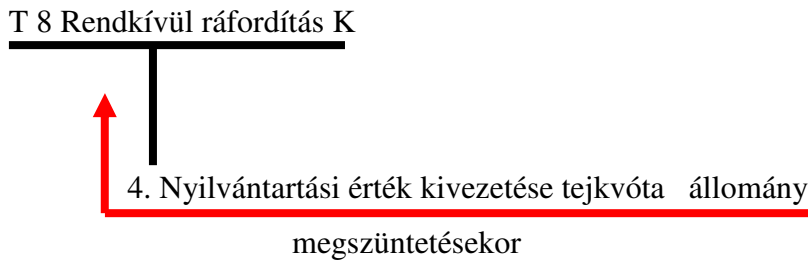
4 Halasztott      9 Rendkívüli



**II/a. Értékcsökkenéssel**



**II/b. Értékcsökkenés nélkül**



Forrás: saját szerkesztés

## Saját termelésű készletek egyszerűsített értékelési eljárása.

I Költség és áremelkedés mellett Megnevezés	Nagy költségemelkedés		Kis költségemelkedés		Nagy áremelkedés		Kis áremelkedés	
	Még várható költségek megállapításának módszere							
	Tételes	Arányosított	Tételes	Arányosított	Tételes	Arányosított	Tételes	Arányosított
Eladási ár	270	270	270	270	311	311	273	273
Még várhatóan felmerülő költség	27	23	27	20	27	23	27	20
Saját termékészlet márlegértéke	176	177	176	180	165	167	175	179
Tényleges költség	233	233	205	205	233	233	205	205
Vagyon leértékelés összege	-57	-56	-29	-25	-68	-66	-30	-25
Teljes eredmény	10	11	38	43	51	52	41	45
II. Költség és árcsökkenés mellett Megnevezés	Nagy költségcsökkenés		Kis költségcsökkenés		Nagy árcsökkenés		Kis árcsökkenés	
	Még várható költségek megállapításának módszere							
	Tételes	Arányosított	Tételes	Arányosított	Tételes	Arányosított	Tételes	Arányosított
Eladási ár	270	270	270	270	230	230	267	267
Még várhatóan felmerülő költség	27	17	27	20	27	17	27	20
Saját termékészlet márlegértéke	176	183	176	180	186	194	176	221
Tényleges költség	172	172	200	200	172	172	200	200
Vagyon leértékelés összege	3	11	-25	-20	14	21	-24	21
Teljes eredmény	71	79	43	47	30	38	40	45
Forrás: saját szerkesztés								

Forrás: Saját szerkesztés

## Tenyészállat állománynövekedés bemutatása források szerint

<b>Megnevezés</b>	<b>Összes növekedés</b>	<b>Ebből: Vásárlás</b>	<b>Átminősítés</b>
<b>Tenyészüsző</b>			
2003	100,00%	2,90%	97,10%
2004	100,00%	1,76%	98,24%
2005	100,00%	0,73%	99,27%
2006	100,00%	2,38%	97,62%
<b>Tejelő tehén</b>			
2003	100,00%	9,61%	90,39%
2004	100,00%	11,38%	88,62%
2005	100,00%	3,64%	96,36%
2006	100,00%	9,35%	90,65%
<b>Tenyézkoca-süldő</b>			
2003	100,00%	3,47%	96,53%
2004	100,00%	6,02%	93,98%
2005	100,00%	8,27%	91,73%
2006	100,00%	21,00%	79,00%
<b>Anyakoca</b>			
2003	100,00%	11,68%	88,32%
2004	100,00%	15,95%	84,05%
2005	100,00%	13,97%	86,03%
2006	100,00%	17,69%	82,31%
<b>Tenyészkan- süldő</b>			
2003	100,00%	0,14%	99,86%
2004	100,00%	0,76%	99,24%
2005	100,00%	46,78%	53,22%
2006	100,00%	22,68%	77,32%
<b>Tenyészkan</b>			
2003	100,00%	72,29%	27,71%
2004	100,00%	84,35%	15,65%
2005	100,00%	89,00%	11,00%
2006	100,00%	77,10%	22,90%

Forrás: Saját szerkesztés

**XXVIII. sz. Melléklet**

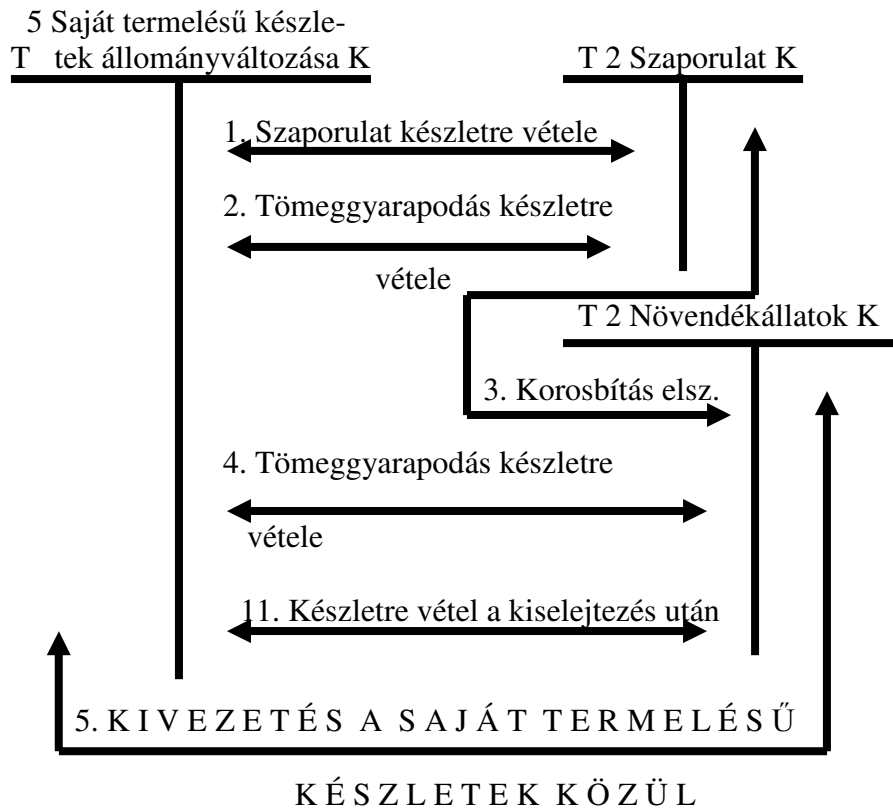
**A tenyészállatok állományának és értékének alakulása a vizsgált vállalkozásoknál**

<b>Állatfaj</b>		<b>Me</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>
<b>Anyakoca</b>	Egyedszám	Egyed	930	150	764	862
	Könyv.sz.érték	Ft	57 855 000	7 384 000	58 307 500	43 193 000
	Átl.könyv.szer.érték	Ft/Egyed	62 210	49 227	76 319	50 108
	Szórás	Ft/Egyed	3650,49	0,00	18040,90	315,16
	Relatív szórás		0,06	0,00	0,24	0,01
<b>Tenyészkan</b>	Egyedszám	Egyed	12	5	26	29
	Könyv.sz.érték	Ft	726 000	530 000	3 190 500	3 337 000
	Átl.könyv.szer.érték	Ft/Egyed	60 500	106 000	122 712	115 069
	Szórás	Ft/Egyed	17325,66	0,00	11220,84	40866,39
	Relatív szórás		0,29	0,00	0,09	0,36
<b>Tehén</b>	Egyedszám	Egyed	2 002	1 851	1 844	1 787
	Könyv.sz.érték	Ft	338 285 513	326 182 705	324 151 800	313 228 900
	Átl.könyv.szer.érték	Ft/Egyed	168 974	176 220	175 787	175 282
	Szórás	Ft/Egyed	29624,89	30525,93	27412,61	25629,98
	Relatív szórás		0,18	0,17	0,16	0,15

Forrás: saját szerkesztés



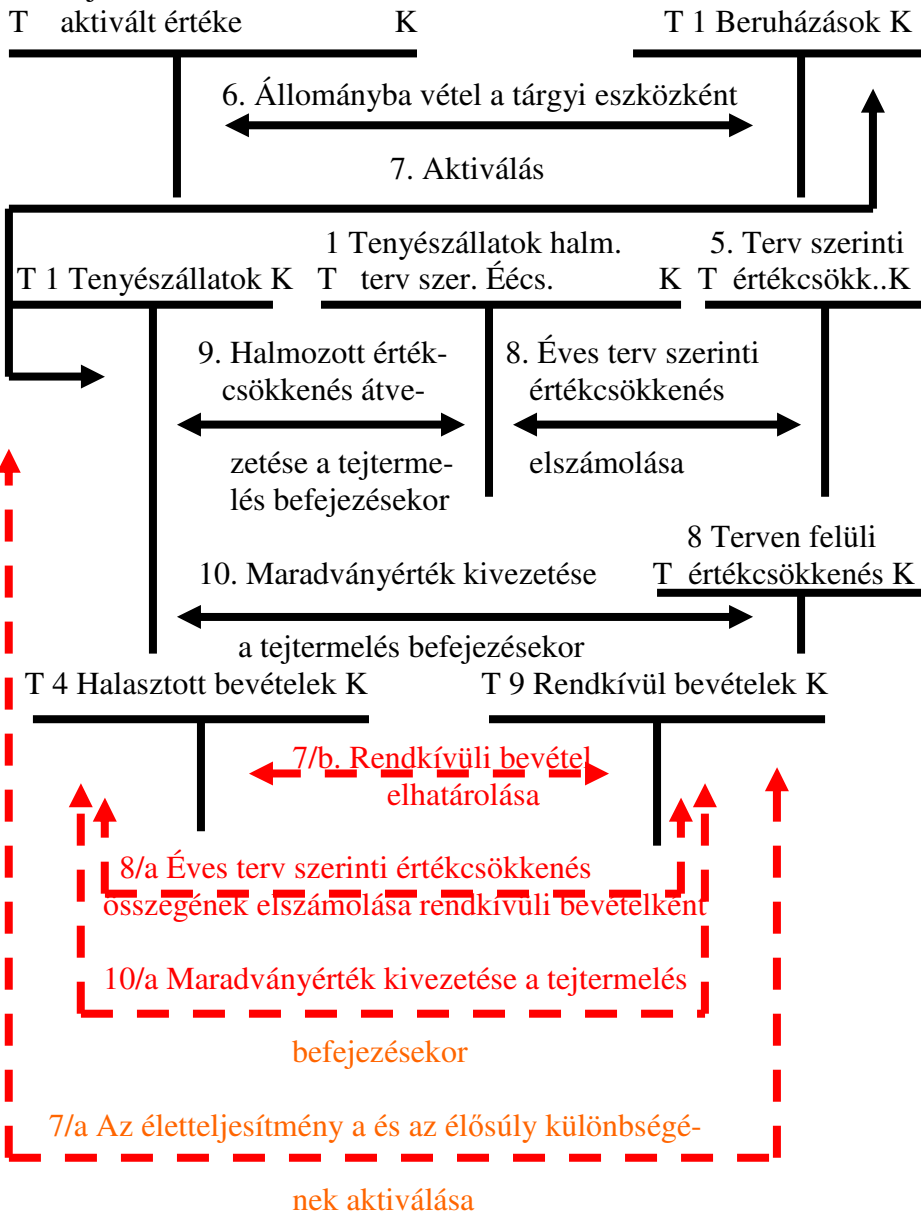
I. Tenyésztésbe állításig



Forrás: saját szerkesztés

II. Tenyésztésbe állítástól tenyésztésből kivonásig

5. Saját előállítású eszközök



Forrás: saját szerkesztés

## Anyakoca értékelésének modellezése

Megnevezés	Mennyiség	Egységár Ft/kg	Összeg Ft	Élősúly alapján Ft
<b>Bekerülési érték tényezői</b>				
<b>Élősúly aktiváláskor</b>	<b>170</b>	<b>350</b>		<b>59 500</b>
Ételteljesítmény				
Éves ellések száma	2			
Hasznos élettartam (év)	3			
Malacok száma ellésenként (egyed)	9			
Összes felnevelt malac (egyed)	54			
Malacok választási súlya (kg)	8,5			
<b>Ételteljesítmény (használati érték)</b>	<b>459</b>	<b>350</b>	<b>168 840</b>	
<b>Maradványérték</b>				
<b>Élősúly selejtezéskor</b>	<b>280</b>	<b>350</b>		<b>98 000</b>
Még lehetséges ellések száma	2			
Malacok száma ellésenként	5			
Összes felnevelhető malac	10			
Malacok választási súlya	8,5			
<b>Tenyészállat maradványértéke</b>	<b>85</b>	<b>350</b>	<b>22 352</b>	
<b>Értécsökkenés alapja</b>			<b>146 488</b>	<b>0</b>

A bekerülési érték és a maradványérték megállapításánál 10 %-os kamattal számoltam.

Forrás: Saját szerkesztés

## Tejhasznosítású tehén értékelésének modellezése

Megnevezés	Mennyiség kg	Egységár Ft/kg	Összeg Ft	Élősúlyban Ft
<b>Bekerülési érték tényezői</b>				
<b>Élősúly aktiváláskor</b>	<b>350</b>	<b>500</b>		<b>175 000</b>
Életteljesítmény				
Főtermék (tej) éves termelése (l)	5 500	65	357 500	
Hasznos élettartam (év)	4			
lkertermék (borjú) száma (egyed/év)	0,8			
lkertermék (borjú) súlya (kg/egyed)	40			
Egyenértékeszám (l/kg)	8			
Éves teljesítmény összesen	5 756			
<b>Életteljesítmény (használati érték)</b>	<b>23 024</b>	<b>65</b>	<b>1 704 957</b>	
<b>Maradványérték</b>				
<b>Élősúly selejtezéskor</b>	<b>525</b>	<b>500</b>		<b>262 500</b>
Selejtezés után termelhető tej (l/év)	4 500			
Tejtermelésre használható évek	2			
lkertermék (borjú) száma (egyed/év)	0,7			
lkertermék (borjú) súlya (kg/egyed)	40			
Egyenértékeszám (l/kg)	8			
Éves teljesítmény összesen	4 724			
<b>Tenyészállat maradványértéke</b>	<b>9 448</b>	<b>65</b>	<b>400 386</b>	
<b>Értécsökkenés alapja</b>			<b>1 304 571</b>	<b>0</b>

A bekerülési érték és a maradványérték megállapításánál 10 %-os kamatlábbal számoltam.

Forrás: Saját szerkesztés

## Húshasznú tehén értékelésének modellezése

Magnevezés	Mennyiség kg	Egységár Ft/kg	Összeg Ft	Élőszűly alapján Ft
<b>Bekerülési érték tényezői</b>				
<b>Élőszűly aktiváláskor</b>	350	500		175 000
Életteljesítmény				
Hasznos élettartam (év)	9			
Főtermék (borjú) száma (egyed/év)	1			
Főtermék (borjú) súlya (kg/egyed)	40			
Éves teljesítmény összesen	40			
<b>Életteljesítmény</b>	360	500	180 000	
<b>Maradványérték</b>				
<b>Élőszűly selejtezőskor</b>	525	500		262 500
Készleten tartás várható időtartama (év)	0			
Főtermék (borjú) száma (egyed/év)	0			
Főtermék (borjú) súlya (kg/egyed)	0			
Éves teljesítmény összesen	0			
<b>Tenyészállat maradványértéke</b>	525	500	262 500	
<b>Értékcsökkenés alapja</b>			0	0

Forrás: Saját szerkesztés

**XXXIII. sz. Melléklet**

**Tenyészállatok kivezetésének bemutatása a XXXI. sz. Melléklet**

**adatai alapján**

<u>T1 Tenyészállat bruttó értéke</u>			<u>T 1 Tenyészáll. terv sz. Écs.</u>		
	K			K	
Ny 1 704 957	9	1 304 571	9 1 304 571	Ny	1 304 571
	10	400 386			
F 1 704 957		1 704 957	F 1 304 571		1 304 571
Z 0	Z	0	Z 0	Z	0

<u>T 4 Halasztott bevételek</u>			<u>8 Kivezetéskor elsz. terven felüli értékcsökkenés</u>		
	K			K	
Ny 1 129 571	Ny	1 529 957	10 400 386		
10/a 400 386					
F 1 529 957		1 529 957	F 400 386		0
Z 0	Z	0	Z 400 386	Z	0

<u>T 2 Hízóállatok</u>			<u>T 5 Saját termelésű készl.akt.ért.</u>		
	K			K	
11 262 500			11	262 500	
F 262 500		0	F 0		262 500
Z 262 500	Z	0	Z 0	Z	-262 500

<u>T 9 Rendkívüli bevétel</u>		
	K	
10/a	400 386	
F 0		400 386
Z 0		-400 386

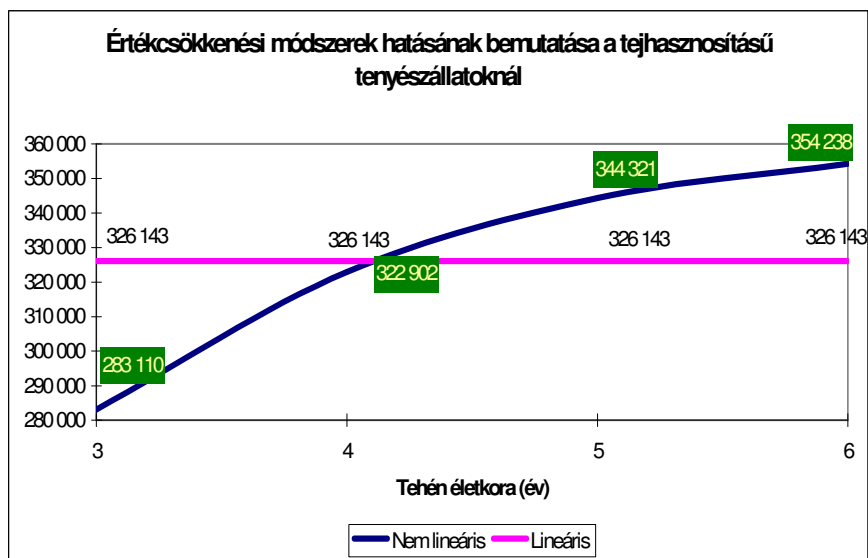
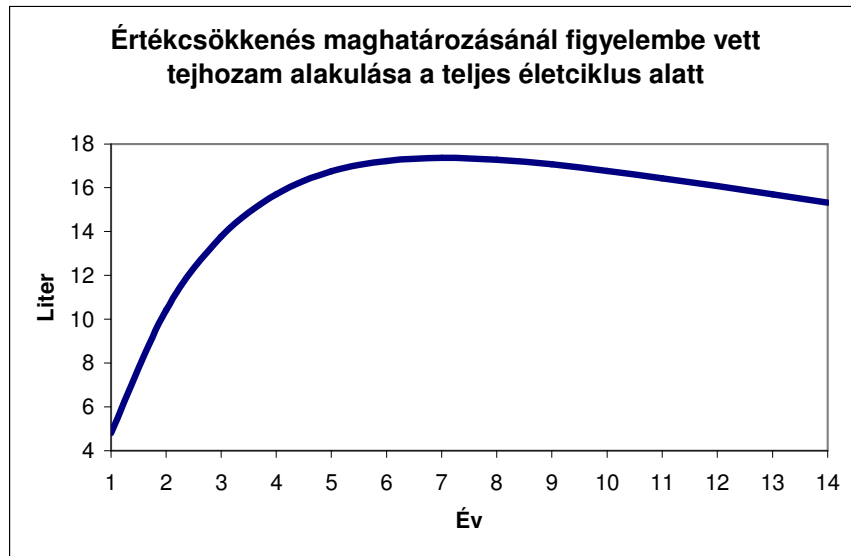
Forrás: Saját szerkesztés

## A vagyonértékelési módszerek hatásmechanizmusa

Hatás-terület	Tőke-megközelítés (érték-helyesbítés)	Bevétel-megközelítés	
		Adórendszeren keresztül	Halasztott Bevételekre
Saját vagyonyra	Képzés növeli Visszaírás csökkenti	A felértékelés növeli. A hasznos élettartam alatt a költségelszámolás csökkenti	
Működő tőkére		A felértékelés növeli. A hasznos élettartam alatt a költségelszámolás csökkenti.	
Tev. eredményére		Terv szerinti értékcsökkenés elszámolható.	
Adóalapra			

Forrás: Saját szerkesztés

Tenyészállatok nem lineáris értékcsökkenésének ábrái



Forrás: Spedding C.R.W. alapján saját szerkesztés



## Eszközök minőségét jellemző mutatók

## I. Tenyészállatok leírtsági mutatója

	Vállalkozás	2003	2004	2005	2006	2007
S1		na	na	na	na	na
S2		17,15%	18,60%	23,99%	37,32%	28,24%
SZ1		21,70%	26,14%	29,91%	32,57%	34,47%
SZ2		16,68%	21,15%	23,74%	24,98%	27,38%

## II. Tárgyi eszközök megújítási mutatója

	Vállalkozás	2003	2004	2005	2006	2007
S1		40,10%	24,87%	42,80%	10,56%	na
S2		14,17%	16,19%	14,68%	21,21%	31,20%
SZ1		13,68%	14,68%	37,42%	16,90%	25,98%
SZ2		na	23,24%	10,59%	8,08%	8,88%

## III. Tenyészállatok megújítási mutatója

	Vállalkozás	2003	2004	2005	2006	2007
S2		64,7%	68,2%	56,7%	43,0%	48,0%
SZ1		38,1%	37,0%	33,3%	30,2%	31,6%
SZ2		na	32,3%	34,2%	34,3%	16,9%

## IV. Állományváltás a tenyészállatoknál

	Vállalkozás	2003	2004	2005	2006	2007
S2		57,4%	56,2%	33,3%	43,0%	48,0%
SZ1		26,7%	26,5%	21,9%	22,6%	24,2%
SZ2		na	32,3%	29,3%	28,1%	16,9%

Forrás: Saját adatgyűjtés

**XXXVII. sz. Melléklet**

**Társas vállalkozási formák aránya Magyarországon 2006**

Vállalkozási forma	Összes regisztrált Társas vállalkozás	Mezőgazdasági Társas vállalkozás	Mezőgazdasági vállalkozások aránya
Részvénytársaság (RT)	4 373	331	7,6%
Korlátolt Felelősségű Társaság (Kft)	238 411	6 625	2,8%
Szövetkezet	5 860	1 549	26,4%
Egyéb jogi személyiségű Társaság	5 926	1 047	17,7%
<b>Jogi személyiséggel rendelkező társaságok összesen</b>	<b>254 570</b>	<b>9 552</b>	<b>3,8%</b>
Betéti Társaság (Bt)	221 152	4 173	1,9%
Jogi személyiség nélküli egyéb társaság	37 961	127	0,3%
<b>Jogi személyiség nélküli társaság összesen</b>	<b>259 113</b>	<b>4 300</b>	<b>1,7%</b>
<b>Összes társas vállalkozás</b>	<b>513 683</b>	<b>13 852</b>	<b>2,7%</b>

Vállalkozási forma	Összes regisztrált társas vállalkozás	Mezőgazdasági társas vállalkozás	Mezőgazdasági vállalkozások aránya
Részvénytársaság (RT)	0,9%	2,4%	280,7%
Korlátolt Felelősségű Társaság (Kft)	46,4%	47,8%	103,0%
Szövetkezet	1,1%	11,2%	980,2%
Egyéb jogi személyiségű Társaság	1,2%	7,6%	655,2%
<b>Jogi személyiséggel rendelkező társaságok összesen</b>	<b>49,6%</b>	<b>69,0%</b>	<b>139,1%</b>
Betéti Társaság (Bt)	43,1%	30,1%	70,0%
Jogi személyiség nélküli egyéb társaság	7,4%	0,9%	12,4%
<b>Jogi személyiség nélküli társaság összesen</b>	<b>50,4%</b>	<b>31,0%</b>	<b>61,5%</b>
<b>Összes társas vállalkozás</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>

Forrás: Magyar Statisztikai évkönyv 2006 alapján saját szerkesztés

**Saját tőke csoportosítási lehetőségei**

**XXXVIII. sz. Melléklet**

Piaci szempont alapján	Számviteli törvény szerint	Tulajdonosi jogok szerint
<b>Működő tőke szakirodalom szerint</b>	+ Jegyzett tőke - Jegyzett, be nem fizetett tőke - Visszavásárolt saját tőke névértéken	Szavazatra, oszalék- ra jogosító tőkerész +
+	+ Mérleg szerinti Eredmény + Lekötött tartalék	+ Adózás utáni eredmény = <b>Módosított saját</b>
+ Üzleti évben képzett céltartalék - Üzleti évben felhasznált, visszaírt céltartalék + Halasztott bevételek + Bevételek passzív időbeli elhatárolása - Ráfordítások aktív időbeli elhatárolása	+ <u>Értékelési tartalék</u> = <b>Saját tőke</b>	= <b>Módosított saját                      tőke osztalékfize-                      téshez</b>
<b>= Működő tőke</b>		

Forrás: Saját szerkesztés

**XXXIX. sz. Melléklet****A lekötött tartalék tőketartalékból és eredménytartalékból képzett elemei**

<b>Tőketartalékból</b>	<b>Eredménytartalékból</b>
Szövetkezeteknél a fel nem osztható vagyon	Visszavásárolt saját részvények, üzletrészek, továbbá a visszaváltható részvények (visszavásárlási) megszerzési értéke
Más jogszabályok szerint, vagy a vállalkozás saját elhatározása alapján lekötött, kötelezettségek fedezetét képező tartalék	Átalakulás esetén a jogutódnál, a vagyon felértékelése miatt még fizetendő társasági adónak megfelelő összeg
Pénzmozgással, illetve esz- közmozgással egyidejűleg a jogszabály alapján tőke- tartalékba helyezett összeg- ből a jogszabályban, szer- ződésben, megállapodás- ban rögzített feltételek nem teljesítése esetén részben, vagy egészben visszafize- tendő összeg	Devizakészlettel nem fedezett, beru- házáshoz kapcsolódó hosszú lejáratú kötelezettség árfolyamveszteségének és az ennek alapján képzett céltarta- léknek a különbözete Az alapítás-átszervezés aktivált érté- kéből, továbbá a kísérleti fejlesztés ak- tívált értékéből még le nem írt összeg
	Ha a lekötött tartalékba helyezendő összeg meghaladja a tőketartalék összegét, akkor a különbözetet ered- ménytartalékból kell képezni
	A gazdasági társaság tulajdonosánál a már megszavazott, de még nem telje- sített pótbefizetés összege
	Más jogszabály szerint, vagy a vállal- kozó saját elhatározása alapján lekötött kötelezettségek fedezetére, vagy saját célját szolgáló tartalék (pl. fejlesztési tartalék)

Forrás: Saját szerkesztés

**Működő tőke alakulása a vállalkozásoknál**  
**I. Átlagszámítással**

Megnevezés	Korlátolt felelősségű társaságok									
	S1					S22				
	2003	2004	2005	2006	2007	2003	2004	2005	2006	2007
Jegyzett tőke	38 840	38 840	38 840	38 840	38 840	163 370	163 370	163 370	163 370	163 370
Jegyzett be nem fizetett tőke	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Visszavásárolt saját üzletrész névérté	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tőketartalék	6 389	6 423	14 103	21 749	21 749	25 159	36 959	56 727	70 528	77 087
Eredménytartalék	12 452	25 115	39 952	55 423	89 133	78 285	80 780	98 409	124 404	136 680
<b>Működő tőke szakirodalom szerint</b>	<b>57 681</b>	<b>70 378</b>	<b>92 895</b>	<b>116 012</b>	<b>149 722</b>	<b>266 814</b>	<b>281 109</b>	<b>318 506</b>	<b>358 302</b>	<b>377 137</b>
Mérleg szerinti eredmény	28 262	10 349	33 593	24 891	24 731	17 144	30 802	13 257	12 166	14 715
Lekötött tartalék	0	1 469	5 937	12 437	7 969	4 600	8 378	12 421	8 455	8 599
Céltartalék képzett összege	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Céltartalék megszüntetés	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Bev.passzív időbeli elhat. és halasztó	0	0	2 423	3 322	897	1 691	1 655	1 842	1 992	1 658
Ráfordítások aktív időbeli elhatárolás	-51	-114	-195	-246	-194	-258	-253	-279	-286	-581
<b>Működő tőke</b>	<b>85 892</b>	<b>82 081</b>	<b>134 653</b>	<b>156 416</b>	<b>183 124</b>	<b>289 990</b>	<b>321 689</b>	<b>345 746</b>	<b>380 629</b>	<b>401 527</b>

Forrás saját szerkesztés

Megnevezés	Részvénytársaság S2					Szövetkezet SZ1				
	2003	2004	2005	2006	2007	2003	2004	2005	2006	2007
	Jegyzett tőke	172 380	172 380	172 380	172 380	172 380	243 699	243 663	243 586	161 181
Jegyzett be nem fizetett tőke	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Visszavásárolt saját üzletrész névérté	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tőketartalék	114 966	114 966	114 966	114 966	114 966	3 177	11 414	26 085	38 640	22 380
Eredménytartalék	3 898	8 372	7 923	-2 366	15 086	186 992	183 186	175 703	182 777	88 356
<b>Működő tőke szakirodalom szerint</b>	<b>291 244</b>	<b>295 718</b>	<b>295 269</b>	<b>284 980</b>	<b>302 432</b>	<b>433 868</b>	<b>438 262</b>	<b>445 374</b>	<b>382 597</b>	<b>176 840</b>
Mérleg szerinti eredmény	6 939	315	0	34 903	-41 545	-7 613	-7 353	21 530	205 769	61 721
Lekötött tartalék	2 009	1 005	0	5 366	5 366	38 435	31 237	20 620	14 033	263 092
Céltartalék képzett összege	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Céltartalék megszüntetés	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Bev.passzív időbeli elhat. és halasztó	173	173	167	159	150	1 846	1 867	1 975	2 038	1 808
Ráfordítások aktív időbeli elhatárolás	-120	-1 768	-1 925	-269	-52	-366	-386	-401	-306	-246
<b>Működő tőke</b>	<b>300 245</b>	<b>295 443</b>	<b>293 511</b>	<b>325 140</b>	<b>266 350</b>	<b>466 170</b>	<b>463 627</b>	<b>489 097</b>	<b>604 130</b>	<b>503 214</b>

Forrás saját szerkesztés

## Működő tőke alakulása a vállalkozásoknál

### II. Év végi érték alapján

Megnevezés	Korlátolt felelősségű társaságok									
	S1					S22				
	2003	2004	2005	2006	2007	2003	2004	2005	2006	2007
Jegyzett tőke	38 840	38 840	38 840	38 840	38 840	163 370	163 370	163 370	163 370	163 370
Jegyzett be nem fizetett tőke	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Visszavásárolt saját üzletrész névérté	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tőketartalék	6 389	6 457	21 749	21 749	21 749	25 159	48 759	64 694	76 362	77 812
Eredménytartalék	12 452	37 777	42 126	68 719	109 547	78 285	83 274	113 544	135 264	138 095
<b>Működő tőke szakirodalom szerint</b>	<b>57 681</b>	<b>83 074</b>	<b>102 715</b>	<b>129 308</b>	<b>170 136</b>	<b>266 814</b>	<b>295 403</b>	<b>341 608</b>	<b>374 996</b>	<b>379 277</b>
Mérlég szerinti eredmény	28 262	10 349	33 593	24 891	24 731	17 144	30 802	13 257	12 166	14 715
Lekötött tartalék	0	2 937	8 937	15 937	0	4 600	12 155	12 686	4 223	12 974
<b>Osztalékfizetési korlát</b>	<b>47 103</b>	<b>51 646</b>	<b>88 531</b>	<b>99 422</b>	<b>156 027</b>	<b>115 988</b>	<b>150 680</b>	<b>178 809</b>	<b>219 569</b>	<b>217 648</b>
Céltartalék képzett összege	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Céltartalék megszüntetés	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Bev.passzív időbeli elhat. és halasztó	0	0	4 847	1 839	0	1 691	1 590	2 095	1 908	1 456
Ráfordítások aktív időbeli elhatárolás	-8	-24	-29	-40	-17	-258	-253	-305	-264	-892
<b>Működő tőke</b>	<b>85 935</b>	<b>96 336</b>	<b>150 062</b>	<b>171 935</b>	<b>194 850</b>	<b>289 990</b>	<b>339 697</b>	<b>369 341</b>	<b>393 028</b>	<b>407 530</b>
<b>Saját tőke</b>	<b>85 943</b>	<b>96 360</b>	<b>145 245</b>	<b>170 136</b>	<b>194 867</b>	<b>288 558</b>	<b>338 360</b>	<b>367 551</b>	<b>391 385</b>	<b>406 966</b>

Forrás saját szerkesztés

Megnevezés	Me.eFt									
	Részvénytársaság S2					Szövetkezet SZ1				
	2003	2004	2005	2006	2007	2003	2004	2005	2006	2007
Jegyzett tőke	172 380	172 380	172 380	172 380	172 380	243 699	243 627	243 545	78 816	53 393
Jegyzett be nem fizetett tőke	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Visszavásárolt saját üzletrész névérté	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tőketartalék	114 966	114 966	114 966	114 966	114 966	3 177	19 650	32 520	44 759	0
Eredménytartalék	3 898	12 846	3 000	-7 732	37 903	186 992	179 379	172 026	193 527	-16 816
<b>Működő tőke szakirodalom szerint</b>	<b>291 244</b>	<b>300 192</b>	<b>290 346</b>	<b>279 614</b>	<b>325 249</b>	<b>433 868</b>	<b>442 656</b>	<b>448 091</b>	<b>317 102</b>	<b>36 577</b>
Mérlég szerinti eredmény	6 939	315	0	34 903	-41 545	-7 613	-7 353	21 530	205 769	61 721
Lekötött tartalék	2 009	0	0	10 732	0	38 435	24 038	17 201	10 865	515 318
<b>Osztalékfizetési korlát</b>	<b>123 794</b>	<b>128 127</b>	<b>117 966</b>	<b>131 405</b>	<b>111 324</b>	<b>144 121</b>	<b>167 638</b>	<b>208 875</b>	<b>433 190</b>	<b>-470 413</b>
Céltartalék képzett összege	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Céltartalék megszüntetés	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Bev.passzív időbeli elhat. és halasztó	173	170	164	156	147	1 846	1 856	2 095	1 998	1 668
Ráfordítások aktív időbeli elhatárolás	-120	-3 417	-433	-101	0	-366	-412	-391	-218	-269
<b>Működő tőke</b>	<b>300 245</b>	<b>297 259</b>	<b>290 077</b>	<b>325 305</b>	<b>283 851</b>	<b>466 170</b>	<b>460 785</b>	<b>488 526</b>	<b>535 517</b>	<b>615 015</b>
<b>Saját tőke</b>	<b>300 192</b>	<b>300 507</b>	<b>290 346</b>	<b>325 249</b>	<b>283 704</b>	<b>464 690</b>	<b>459 341</b>	<b>486 793</b>	<b>533 736</b>	<b>613 616</b>

Forrás saját szerkesztés

## XLII. sz. Melléklet

### Tőkeáttétel alakulása

#### a. szakirodalom módszerével

Vállalkozás	2003	2004	2005	2006	2007
S1	14,55%	13,45%	11,45%	4,43%	7,45%
S2	62,84%	67,28%	57,15%	146,42%	179,99%
SZ1	23,91%	29,71%	29,27%	44,25%	44,21%
SZ2	38,33%	32,36%	24,52%	11,76%	9,78%

#### b. Működő tőke alapján

Vállalkozás	2003	2004	2005	2006	2007
S1	15,3%	14,2%	11,6%	4,9%	8,0%
S2	63,4%	70,0%	57,7%	146,6%	180,1%
SZ1	24,1%	30,4%	30,4%	44,5%	44,5%
SZ2	38,9%	33,0%	24,7%	11,9%	9,8%

#### c. A számítási módszerek közti eltérés

Vállalkozás	2003	2004	2005	2006	2007
S1	-0,74%	-0,79%	-0,20%	-0,50%	-0,50%
S2	-0,60%	-2,71%	-0,55%	-0,18%	-0,12%
SZ1	-0,23%	-0,72%	-1,11%	-0,26%	-0,34%
SZ2	-0,53%	-0,60%	-0,16%	-0,18%	-0,04%

Forrás: Saját adatgyűjtés

**Az egyéb bevételek elemei a számviteli törvény szerint**

1. Káreseményekkel kapcsolatosan kapott bevételek.
2. Kapott bírságok, kötbérek, fekbérek, késedelmi kamatok, kártérítések.
3. Behajthatatlannak minősített – és az előző év(ek)ben hitelezési veszteségként leírt – követelésekre kapott összeg.
4. Költségek (ráfordítások) ellentételezésére – visszafizetési kötelezettség nélkül – belföldi, vagy külföldi gazdálkodótól, illetve természetes személytől, valamint államközi, vagy egyéb szerződés alapján külföldi szervezettől kapott támogatás, juttatás összege.
5. Termékpálya szabályozáshoz kapcsolódó, terméktanácsok által fizetett termékpálya-szabályozási összegek.
6. Szerződésen alapuló – konkrét termékhez, anyaghoz, áruhoz, szolgáltatás nyújtásához - közvetve kapcsolódó, nem számlázott utólag kapott engedmény szerződés szerinti összege.
7. Céltartalék felhasználás, csökkentés, megszüntetés összege.
8. Költségek, ráfordítások ellentételezésére – visszafizetési kötelezettség nélkül – az adóhatóságtól, jogszabályban meghatározott szervezettől megkapott, illetve a mérlegkészítés időpontjáig – a vonatkozó jogszabályi előírásoknak megfelelően – igényelt (járó) támogatás, juttatás összege.



**Az egyéb bevételek elemei a számviteli törvény szerint**

9. Az eredeti követelést engedményezőnél (eladónál) az átruházott (engedményezett) követelésnek az engedményes által elismert értéke a követelés átruházásakor.
10. Az immateriális jószág, a tárgyi eszköz közvetlen értékesítéséből származó bevétel.
11. A biztosító által fizetett, illetve a mérlegkészítés időpontjáig elfogadott, visszaigazolt - tárgyévi, illetve a tárgyévet megelőző üzleti évi káreseményhez kapcsolódó – összeg.
12. A követelés eredeti jogosultjánál – ha a követelésre korábban értékvesztést számoltak el – a követelés könyv szerinti értékét meghaladóan realizált összeg.
13. A halasztott bevételként elhatárolt negatív üzleti, vagy cégérték-ből az üzleti évben leírt összeg.
14. Értékvesztések visszaírt összege.
15. Terven felüli értékcsökkenés összege.
16. Kereskedelmi áruk nyereségjellegű leltárértékelési különbözetének összege.

Forrás: Saját adatgyűjtés.

**XLIV sz. Melléklet**

**Tárgyévi értékcsökkenés aránya a tárgyi eszközök bruttó értékéhez viszonyítva**

Megnevezés	Sertéstenyésztő vállalkozások									
	S1					S2				
	2003	2004	2005	2006	2007	2003	2004	2005	2006	2007
Tárgyi eszközök	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	32,36%	34,96%	38,96%	42,61%	40,34%
Tenyészállatok	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	10,53%	3,47%	8,97%	6,70%	13,65%
Műszaki gépek berendezések, felszerelések	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	6,14%	4,46%	5,61%	8,56%	11,36%

Megnevezés	Szarvaamarha tartó vállalkozások									
	SZ1					SZ2				
	2003	2004	2005	2006	2007	2003	2004	2005	2006	2007
Tárgyi eszközök	8,27%	7,33%	8,22%	8,01%	7,38%	10,99%	11,73%	11,24%	10,67%	11,14%
Tenyészállatok	13,47%	10,56%	13,01%	12,78%	13,29%	18,17%	18,09%	9,43%	9,13%	8,75%
Műszaki gépek berendezések, felszerelések	8,46%	8,39%	8,55%	7,96%	6,34%	6,14%	7,52%	12,56%	12,68%	14,47%

Forrás: Saját szerkesztés

**Eredményelemzés mutatóinak alakulása a tesztállományba bevont vállalkozásoknál**

**1. Hatékonysági mutatók**

Megnevezés	Me.	2003	2004	2005	2006	2007
Tárgyi eszközök hatékonysága	Ft					
S1		2,07	1,49	1,62	1,43	1,77
S2		3,68	3,87	3,19	4,47	4,96
SZ1		1,69	1,91	1,86	1,82	1,64
SZ2		1,48	1,82	1,74	1,84	2,29
Készletfelhasználás hatékonysága	Ft					
S1		6,31	6,01	6,39	5,13	4,91
S2		3,38	4,16	3,90	4,88	4,82
SZ1		1,94	2,26	2,40	2,61	2,43
SZ2		2,17	2,51	2,14	1,98	2,08
Készletek fordulatszáma	Fordulat/év					
S1		4,98	5,57	4,83	4,67	3,28
S2		2,57	3,70	2,99	4,29	4,46
SZ1		1,35	1,44	1,68	1,62	1,50
SZ2		1,89	1,69	1,52	1,32	1,42
Készletek forgási sebessége	nap					
S1		73,31	65,53	75,49	78,22	111,19
S2		141,88	98,62	122,28	85,03	81,90
SZ1		271,16	253,57	217,89	225,48	242,64
SZ2		193,55	216,34	239,39	277,56	256,79
Vevők fordulatszáma	Fordulat/év					
S1		na	na	na	na	na
S2		12,03	12,75	11,78	13,62	9,73
SZ1		9,61	11,42	13,97	13,17	13,60
SZ2		22,70	21,88	18,19	9,12	11,33
Vevők átfutási ideje	nap					
S1		na	na	na	na	na
S2		30,34	28,62	30,98	26,80	37,51
SZ1		37,98	31,95	26,12	27,72	26,84
SZ2		16,08	16,68	20,06	40,02	32,21
Szállítók fordulatszáma	Fordulat/év					
S1		na	na	na	na	na
S2		6,86	8,71	12,29	11,89	8,83
SZ1		14,86	22,76	42,66	32,55	26,20
SZ2		49,40	91,91	69,20	53,30	89,22
Szállítók átfutási ideje	nap					
S1		na	na	na	na	na
S2		53,23	41,90	29,70	30,69	41,32
SZ1		24,56	16,04	8,56	11,21	13,93
SZ2		7,39	3,97	5,27	6,85	4,09

Forrás: Saját szerkesztés

## Eredményelemzés mutatóinak alakulása a tesztállományba bevont vállalkozásoknál

### 1. Hatékonysági mutatók

Megnevezés	Me.	2003	2004	2005	2006	2007
Munkaerőköltségek fordulatszáma	Fordulat/év					
S1		9,63	9,60	9,86	8,80	5,51
S2		4,31	5,23	4,00	6,29	7,99
SZ1		2,25	2,24	2,37	2,21	2,28
SZ2		2,81	2,46	2,38	2,18	2,43
Saját tőke fordulatszáma	Fordulat/év					
S1		0,99	0,93	0,86	0,81	0,62
S2		1,39	1,69	1,20	1,90	2,47
SZ1		0,72	0,74	0,79	0,74	0,73
SZ2		0,77	0,68	0,61	0,51	0,58
Saját tőke forgási sebessége	nap					
S1		368,42	390,77	422,66	453,01	586,58
S2		262,78	216,14	304,43	192,46	147,71
SZ1		508,39	492,63	460,23	489,95	499,58
SZ2		475,42	533,75	603,18	708,97	631,27
Működő tőke fordulatszáma	Fordulat/év					
S1		0,99	1,04	0,77	0,81	0,62
S2		1,39	1,72	1,21	1,80	2,82
SZ1		0,72	0,74	0,77	0,63	0,83
SZ2		0,76	0,67	0,62	0,51	0,57
Működő tőke forgási sebessége	nap					
S1		368,20	351,89	471,12	449,35	588,59
S2		262,83	212,61	302,46	203,30	129,21
SZ1		510,01	494,35	475,83	580,08	438,22
SZ2		477,78	547,76	590,86	711,14	634,99

Forrás: Saját szerkesztés

## Eredményelemzés mutatóinak alakulása a tesztállományba bevont vállalkozásoknál

### 2. Költségszínvonal és megtérülési mutatók

Megnevezés	Me.	2003	2004	2005	2006	2007
<b>II Költségszínvonal mutatók</b>						
Egy főre jutó személyi költség	eFt/fő					
S1		1 264	1 267	1 176	1 444	3 435
S2		1 511	1 673	1 612	1 719	1 778
SZ1		1 613	1 695	1 861	2 024	2 241
SZ2		1 754	1 855	2 492	2 134	3 393
Átlagbér	eFt/fő					
S1		na	na	na	na	na
S2		1 059	1 181	1 128	1 233	1 280
SZ1		1 110	1 146	1 279	1 383	1 526
SZ2		1 250	1 301	1 736	1 491	2 388
<b>III Megtérülési mutatók</b>						
EBIT	eFT					
S1		na	na	na	na	na
S2		18 607	24 956	16 536	70 494	31 524
SZ1		1 200	9 765	34 290	69 383	87 227
SZ2		31 854	61 898	39 850	30 383	55 226
NOPLAT	eFT					
S1		na	na	na	na	na
S2		27 859	26 103	24 011	67 042	50 574
SZ1		35 834	47 973	75 794	112 278	126 309
SZ2		44 647	75 615	56 601	47 398	72 535
EVA	eFt					
S1		na	na	na	na	na
S2		10 725	-5 206	3 672	37 268	7 819
SZ1		12 387	15 697	48 004	87 158	110 581
SZ2		27 096	53 490	40 841	33 095	58 589
Egy alkalmazottra jutó eredmény	eFt/fő					
S1		na	na	na	na	na
S2		1 620	1 678	1 657	2 365	994
SZ1		1 530	1 614	2 115	4 445	2 994
SZ2		2 244	2 754	3 269	2 658	4 990
Saját tőke arányos eredmény (ROE)	%					
S1		na	na	na	na	na
S2		10,68%	13,88%	9,17%	42,81%	17,31%
SZ1		0,31%	2,47%	8,60%	21,03%	-80,30%
SZ2		13,44%	26,25%	15,98%	10,88%	18,95%
Eszközarányos eredmény (ROA)	%					
S1		na	na	na	na	na
S2		3,79%	4,99%	3,42%	11,19%	3,95%
SZ1		0,21%	1,65%	5,53%	9,83%	10,48%
SZ2		11,63%	20,35%	14,60%	12,65%	18,93%
Befektetett tőke hozama (ROI)	%					
S1		na	na	na	na	na
S2		6,20%	8,45%	5,63%	21,68%	11,84%
SZ1		0,26%	2,11%	7,01%	11,48%	17,33%
SZ2		10,98%	19,24%	11,53%	7,98%	13,75%

Forrás: Saját szerkesztés

## Eredményelemzés mutatóinak alakulása a tesztállományba bevont vállalkozásoknál

### 3. Fedezeti, jövedelmezőségi mutatók és a fenntartható növekedési ütem

Megnevezés	Me.	2003	2004	2005	2006	2007
<b>IV Fedezeti mutatók</b>						
Kamatfedezeti mutató	%					
S1		na	na	na	na	na
S2		176,14%	101,73%	122,12%	299,13%	87,84%
SZ1		13,86%	56,25%	268,73%	547,10%	440,03%
SZ2		369,79%	467,65%	626,67%	805,27%	1866,37%
Adófizetési ráta	%					
S1		1,59%	11,92%	13,75%	13,21%	21,61%
S2		13,73%	25,71%	17,43%	18,69%	-10,24%
SZ1		0,00%	0,00%	0,00%	3,03%	8,41%
SZ2		4,83%	13,13%	15,08%	16,92%	13,84%
Osztalékfizetési ráta	%					
S1		0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	13,57%
S2		0,00%	0,00%	510,88%	0,00%	0,00%
SZ1		0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
SZ2		22,23%	27,08%	52,59%	44,62%	67,09%
Újrabefektetési ráta	%					
S1		100,00%	100,00%	87,82%	100,00%	86,43%
S2		100,00%	100,00%	0,00%	100,00%	100,00%
SZ1		100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
SZ2		77,77%	72,92%	47,41%	55,38%	32,91%
<b>V. Jövedelmezőségi mutatók</b>						
Bruttó árrés	%					
S1		na	na	na	na	na
S2		-5,81%	8,46%	12,45%	14,83%	6,32%
SZ1		8,84%	-7,60%	0,00%	2,93%	10,63%
SZ2		13,52%	7,64%	0,53%	-3,11%	na
Bruttó nyereségrész	%					
S1		30,10%	12,97%	38,14%	20,16%	25,35%
S2		-11,67%	1,15%	1,86%	10,04%	3,27%
SZ1		-0,24%	0,52%	6,24%	12,04%	15,18%
SZ2		10,54%	18,91%	11,63%	9,41%	16,25%
Működési profithányad						
S1		na	na	na	na	na
S2		3,71%	4,49%	4,15%	11,18%	3,96%
SZ1		0,30%	1,96%	7,08%	13,21%	15,69%
SZ2		12,57%	21,99%	14,19%	11,23%	17,82%
Nettó profithányad (ROS)						
S1		28,85%	11,11%	32,64%	17,35%	19,86%
S2		1,38%	0,06%	0,62%	5,54%	-5,21%
SZ1		-1,88%	-1,47%	4,44%	39,19%	11,10%
SZ2		8,70%	15,00%	9,96%	8,12%	14,43%
<b>VI. Fenntartható növekedési ütem</b>						
S1		na	12,04%	34,87%	16,59%	14,38%
S2		na	0,10%	0,00%	12,03%	0,00%
SZ1		na	0,00%	4,67%	42,12%	11,53%
SZ2		na	10,62%	3,90%	3,29%	3,74%

Forrás: Saját szerkesztés

**Eredményelemzés mutatóinak számviteli információforrása**

Jelmagyarázat:

M: Éves beszámoló mérlege

MEB: Egyszerűsített éves beszámoló mérlege

ER: Éves beszámoló eredménykimutatása

ERF: Éves beszámoló eredménykimutatása forgalmi ktg. eljárással

EREB: Egyszerűsített éves beszámoló eredménykimutatása

ERFEB: Egyszerűsített éves beszámoló eredménykimutatása forgalmi költség eljárással

KM: Éves beszámoló kiegészítők melléklete

KMEB: Egyszerűsített éves beszámoló kiegészítő melléklete

ÜJ: Üzleti jelentés

**Hatékonyági mutatók**

Mutató	Számláló		Nevező	
	Tartalma	Helye	Tartalma	Helye
Tárgyi eszközök hatékonysága	Bruttó termelési érték	EREB	Tárgyi eszközök nettó értékének átlaga	MEB
Készlet felhasználás hatékonysága	Bruttó termelési érték	EREB	Készletek átlagértéke	MEB
Készletek fordulatszáma	Nettó árbevétel	EREB	Készletek átlagértéke	MEB
Készletek forgási sebessége	365	-	Készletek forgási sebessége	EREB MEB
Vevők fordulatszáma	Nettó árbevétel	EREB	Átlagos vevőállomány	M
Vevők átfutási ideje	365	-	Vevők forgási sebessége	EREB M
Szállítók fordulatszáma	Anyagjelle-gű ráfordítá-sok	EREB	Szállítóállomány átlaga	M

Forrás: Saját szerkesztés

## Eredményelemzés mutatóinak számviteli információforrása

## Hatékonysági mutatók

Mutató	Számláló		Nevező	
	Tartalma	Helye	Tartalma	Helye
Szállítók átfutási ideje	365	-	Szállítók fordulatszáma	EREB M
Munkaerőköltségek forgási sebessége	Nettó árbevétel	EREB	Személyi jelleghű ráfordítások +fiz. osztalék	EREB
Saját tőke fordulatszáma	Nettó árbevétel	EREB	Saját tőke átlaga	MEB
Saját tőke forgási sebessége	365	-	Saját tőke fordulatszáma	EREB MEB
Működős tőke fordulatszáma	Nettó árbevétele	EREB	Működő tőke	MEB KM
Működő tőke forgási sebessége	365	-	Működő tőke fordulatszáma	EREB MEB KM

Forrás:Saját szerkesztés



**Eredményelemzés mutatóinak számviteli információforrása****Költségszínvonal és megtérülési mutatók**

Mutató	Számláló		Nevező	
	Tartalma	Helye	Tartalma	Helye
<b>II. Költségszínvonal mutatók</b>				
Egy főre jutó személyi költség	Személyi jellegű ráfordítások	EREB	Átlagos állományi létszám	KMEB
Átlagbér	Béreköltség	ER	Átlagos állományi létszám	KMEB
<b>III. Megtérülési mutatók</b>				
Egy alkalmazottra jutó eredmény	Adózott eredmény + Személyi jellegű ráf.	ER	Átlagos állományi létszám	KMEB
ROE	EBIT	ER	Osztalékalap	MEB
ROA	EBIT	ER	Eszközérték	M
ROI	EBIT	ER	Működő tőke	MEB KM

Forrás: Saját szerkesztés

**Eredményelemzés mutatóinak számviteli információforrása**  
**Fedezeti, Jövedelmezőségi mutatók és fenntartható növekedési**  
**ütem**

Mutató	Számláló		Nevező	
	Tartalma	Helye	Tartalma	Helye
<b>IV. fedezeti mutatók</b>				
Kamatfedezeti mutató	EBIT	ER	Fizetett kamatok	ER
Adófizetési ráta	Adófizetési kötelezettség	EREB	Adózás előtti eredmény	EREB
Osztalékfizetési ráta	Tárgyévi osztalék	EREB	Adózott eredmény	EREB
Újrabefektetési ráta	Mérleg szerinti eredmény	M EREB	Adózott eredmény	EREB
<b>V. Jövedelmezőségi mutatók</b>				
Bruttó árrés	Bruttó nyereség	ERFEB	Ért. nettó árbev. + Egyéb bev.	EREB
Bruttó nyereségrés	Üzemi eredmény	EREB	Ért. nettó árbev. + Egyéb bev.	EREB
Működési profithányad	EBIT	ER	Ért. nettó árbev. + Egyéb bev.	EREB
Nettó profithányad (ROS)	Adózott eredmény	EREB	Ért. nettó árbev. + Egyéb bev.	EREB
Fenntartható növekedési ütem	Mérleg szerinti eredmény	MEB EREB	Saját tőke	MEB

Forrás: Saját szerkesztés

**XLVII. sz. Melléklet**

**Egyéb bevételek között elszámolt támogatások szerkezete**

Me: eFt

Megnevezés	2003	2004	2005	2006	2007
<b>Vállalkozás jele: S2</b>					
Kamattámogatás	2 718	8 758	4 944	4039	2 851
Vágósertés termelési támogatás	21 849	15 654	14 868	17310	12 297
Sertés intervenció támogatása	8 195				
Húsmarhatartás támogatása					
Tejtermelés támogatása					
Jövedéki adó visszatérítés	3 172	3 110	3 172	3172	3 172
Kedvezőtlen adottság miatti támogatás					
Területalapú támogatás	3 121	15 635	19 887	17526	18 563
Gyógyszerköltség támogatás				1976	712
Aszálykár támogatás	580				
Tenyészállat biztosítási díj támogatás	9 867				
Szaporítóanyag törzskönyv támogatása					
Állati hulla költségtámogatás	1 237				
TB járulék támogatás	3 171	3 038			
Munkahelymegőrző támogatás	1 096				
Egyéb támogatás	46	90	72		288
<b>Összesen</b>	<b>55 052</b>	<b>46 285</b>	<b>42 943</b>	<b>44 023</b>	<b>37 883</b>
<b>Ebből Bevételeként figyelembe vett</b>	<b>33 165</b>	<b>31 289</b>	<b>34 755</b>	<b>34 836</b>	<b>30 860</b>
<b>Költségcsökkentésként figyelembe vett</b>	<b>19 123</b>	<b>6 148</b>	<b>3 172</b>	<b>5 148</b>	<b>3 884</b>
<b>Összesen</b>	<b>52 288</b>	<b>37 437</b>	<b>37 927</b>	<b>39 984</b>	<b>34 744</b>
<b>Arány</b>	<b>95,0%</b>	<b>80,9%</b>	<b>88,3%</b>	<b>90,8%</b>	<b>91,7%</b>
<b>Vállalkozás jele: SZ2</b>					
Kamattámogatás	3 842	5 738			na
Vágósertés termelési támogatás					na
Sertés intervenció támogatása					na
Húsmarhatartás támogatása		590			
Tejtermelés támogatása	5 935	5 134		15 942	
Jövedéki adó visszatérítés	6 513	8 262	4 570	8 923	na
Kedvezőtlen adottság miatti támogatás			8 759	4 192	
Területalapú támogatás	6 987	37 160	52 561	44 464	na
Gyógyszerköltség támogatás					na
Aszálykár támogatás					na
Tenyészállat biztosítási díj támogatás	576				na
Szaporítóanyag törzskönyv támogatása	631				
Állati hulla költségtámogatás					na
TB járulék támogatás					na
Munkahelymegőrző támogatás	2 448	2 475			na
Egyéb támogatás			97		na
<b>Összesen</b>	<b>26 932</b>	<b>59 359</b>	<b>65 987</b>	<b>73 521</b>	<b>na</b>
<b>Ebből Bevételeként figyelembe vett</b>	<b>12 922</b>	<b>42 884</b>	<b>61 320</b>	<b>64 598</b>	<b>na</b>
<b>Költségcsökkentésként figyelembe vett</b>	<b>10 168</b>	<b>10 737</b>	<b>4 570</b>	<b>8 923</b>	<b>na</b>
<b>Összesen</b>	<b>23 090</b>	<b>53 621</b>	<b>65 890</b>	<b>73 521</b>	<b>na</b>
<b>Arány</b>	<b>85,7%</b>	<b>90,3%</b>	<b>99,9%</b>	<b>100,0%</b>	<b>na</b>

Forrás: Saját adatgyűjtés



## XI. FÜGGELÉK

Kérdőív

1. sz. Függelék

1. oldal

**Az állati termékek előállításával foglalkozó vállalkozásokkal szemben támasztott számviteli adatszolgáltatási igények és ezek teljesítése című kutatási témához**

### I Általános adatok

I.1. A vállalkozás tagja a tesztüzemi rendszernek?

Igen

Nem

I.2. Vállalkozás székhelye:

Megnevezés	2003	2004	2005	2006
Nettó árbevétel (eFt)				
Mérlegfőösszeg (eFt)				

I.3. A vállalkozás 2004 után készített

Éves üzleti tervet

Stratégiai tervet

Nem készített egyiket sem

(Kérem jelölje aláhúzással, hogy milyen tervet készítettek).

I.4. Beszámoló készítés időpontja:

I.5. Beszámoló formája:

Egyszerűsített éves beszámoló

Éves beszámoló

I.6. Költségelszámolás módszere:

Csak költségnem elszámolás

Költségnem és költséghely-költségviselő elszámolás együtt

**Az állati termékek előállításával foglalkozó vállalkozásokkal szemben támasztott számviteli adatszolgáltatási igények és ezek teljesítése című kutatási témához**

I.7. Tevékenységi körökből származó nettó árbevétel (eFt)

Megnevezés	2003	2004	2005	2006
Növénytermesztés				
Állattenyésztésből				
- vágósertés				
-vágómarha				
- vágójuh				
- vágóbaromfi				
- vágóló				
- tejértékesítés				
-gyapjú értékesítés				
- tojás				
- lovagoltatás				

I.8. Az önköltség számítás szabályozásának módszere:

- 1 szabályzat
- 2 számviteli politikába beépített részletes előírás
- 3 vezetői utasítás
- 4 kiegészítő mellékletben részletes leírás
- 5 nincs szabályozás
- 6 egyéb éspedig:

**Az állati termékek előállításával foglalkozó vállalkozásokkal szemben támasztott számviteli adatszolgáltatási igények és ezek teljesítése című kutatási témához**

I.9. Milyen gyakorisággal végzi a vállalkozás az alábbi kalkulációkat?  
Kérem húzza alá az alkalmazott módszereket.

<b>Előkalkuláció</b>	Éves tervezés része	Évente többször
	Évente egyszer	
	Tranzakciók előtt	Nem végez
<b>Közbenső kalkuláció</b>	Éves tervezés része	Évente többször
	Évente egyszer	
	Tranzakciók előtt	Nem végez
<b>Utókalkuláció</b>	Éves tervezés része	Évente többször
	Évente egyszer	
	Tranzakciók előtt	Nem végez
<b>Termék életciklus számítás</b>	Éves tervezés része	Évente többször
	Évente egyszer	
	Tranzakciók előtt	Nem végez

**II. Az állatállomány értékelésével kapcsolatos kérdések.**

II.1. Tejkvóta mennyisége (kg):

2004	.....
2005	.....
2006	.....

II.2 Tejkvóta változása (kg)

Megnevezés	2004	2005	2006
Kvóta csökkentés			
Kvóta túllépés			
Kvóta értékesítés			
Kvóta vásárlás			
Kvóta bérbeadás			
Bérbevett kvóta			

**Az állati termékek előállításával foglalkozó vállalkozásokkal szemben támasztott számviteli adatszolgáltatási igények és ezek teljesítése című kutatási témához**

II.2. Tejhasznosítású szarvasmarha tartás esetén milyen fajtaival foglalkoznak?

.....

II.3. Tenyészállat állomány alakulása év végén (a könyv szerinti értéket ezer forintban szíveskedjen megadni).

Megnevezés		2003	2004	2005	2006
Szarvasmarha	Egyed				
	Könyv szerinti érték				
Anyakoca	Egyed				
	Könyv szerinti érték				
Kan	Egyed				
	Könyv szerinti érték				
Anyajuh	Egyed				
	Könyv szerinti érték				
Tenyézkos	Egyed				
	Könyv szerinti érték				
Tojótyúk	Egyed				
	Könyv szerinti érték				

II.4. Az állatállomány értékelésénél a vállalkozás alkalmazza az IAS 41 standard előírásait?

Igen

Nem



**Az állati termékek előállításával foglalkozó vállalkozásokkal szemben támasztott számviteli adatszolgáltatási igények és ezek teljesítése című kutatási témához**

II.5. Milyen kapcsolat van az egyedi állatazonosító rendszer és a számviteli nyilvántartás között?

Nincs kapcsolat

Mennyiségi nyilvántartáshoz használjuk

Mennyiségi és értékbeni nyilvántartáshoz használjuk.

II.6. A tenyészállatok év végi értékének megállapításánál elszámolt érték módosítások aránya a könyv szerinti értékhez viszonyítva (%)

**Év: 2003** Nem volt érték módosítás

Megnevezés	Szarvasmarha	Anyakoca	Kan	Anyajuh	Tojótyúk	Ló
Értékvesztés						
Értékvesztés visszaírása						
Értékhelyesbítés						
Értékhelyesb. visszaírása						
Terven felüli écs.						
Terven felüli écs. v-írása						

**Év: 2004** Nem volt érték módosítás

Megnevezés	Szarvasmarha	Anyakoca	Kan	Anyajuh	Tojótyúk	Ló
Értékvesztés						
Értékvesztés visszaírása						
Értékhelyesbítés						
Értékhelyesb. visszaírása						
Terven felüli écs.						
Terven felüli écs. v-írása						

Az állati termékek előállításával foglalkozó vállalkozásokkal szemben támasztott számviteli adatszolgáltatási igények és ezek teljesítése című kutatási témához

Év: 2005 Nem volt értékmódosítás

Megnevezés	Szarvas-marha	Anya-koca	Kan	Anya-juh	Tojó-tyúk	Ló
Értékvesztés						
Értékvesztés visszaírása						
Értékhelyesbítés						
Értékhelyesb. visszaírása						
Terven felüli écs.						
Terven felüli écs. v-írása						

Év: 2006 Nem volt értékmódosítás

Megnevezés	Szarvas-marha	Anya-koca	Kan	Anya-juh	Tojó-tyúk	Ló
Értékvesztés						
Értékvesztés visszaírása						
Értékhelyesbítés						
Értékhelyesb. visszaírása						
Terven felüli écs.						
Terven felüli écs. v-írása						

II.7. Az értékcsökkenés elszámolásának módszerei a tenyészállatoknál. A módszer és az állatfaj közös mezőjébe kérem tegyen egy jelet

Megnevezés	Szarvas-marha	Anya-koca	Kan	Anya-juh	Tojó-tyúk	Ló
Lineáris						
Degresszív						
Progresszív						
Teljesítményarányos						

**Az állati termékek előállításával foglalkozó vállalkozásokkal szemben támasztott számviteli adatszolgáltatási igények és ezek teljesítése című kutatási témához**

II.8. A tenyészállatok maradványértékének megállapításánál milyen tényezőket vesznek figyelembe? A tényezők és az állatfaj közös mezőjébe kérem tegyen egy jelet. Több tényezőt is meg lehet jelölni.

Megnevezés	Szarvas-marha	Anyakoca	Kan	Anyajuh	Tojótyúk	Ló
Várható értékesítési ár						
Termelőképeség a hasznos élettartam végén						
Az állat speciális jellege						
Erkölcsei kopás						
Egyéb .....						

II.9. A tenyészállatok átlagos hasznos élettartamának megállapításánál milyen tényezőket vesznek figyelembe? A tényezők és az állatfaj közös mezőjébe kérem tegyen egy jelet. Több tényezőt is meg lehet jelölni.

Megnevezés	Szarvas-marha	Anyakoca	Kan	Anyajuh	Tojótyúk	Ló
Termelőképeség változása						
Fajtajellemzők						
Tartási költségek változása						
Vállalkozási szokás						
Egyéb .....						

**Az állati termékek előállításával foglalkozó vállalkozásokkal szemben támasztott számviteli adatszolgáltatási igények és ezek teljesítése című kutatási témához**

II.10. A szaporulat értékének megállapításánál alkalmazott módszer 2006-ban.

Megnevezés	Módszer jellemzője, mérték-Egysége	Szarvas marha	Sertés	Juh	Tyúk	Ló
Egyenértékszám osztoókalkuáció	Műszak jell: Egyenértéksz:					
Elszámolóár	Ft/db, Ft/kg					
Piaci ár	Ft/db Ft/kg					
Egyéb .....						

II.11. A selejtezett tenyészállatok átlagéletkora (év)

Megnevezés	2003	2004	2005	2006
Szarvasmarha				
Anyakoca				
Kan				
Anyajuh				
Tojótyúk				

II.12. Az állatok élőtömeg szűkített önköltségének évközi nyilvántartásánál alkalmazott módszer

Tényleges előállítási érték

Tervezett előállítási érték

Egyéb .....

**Az állati termékek előállításával foglalkozó vállalkozásokkal szemben támasztott számviteli adatszolgáltatási igények és ezek teljesítése című kutatási témához**

II.13. Tervezett előállítási költség esetén a készletérték különbözet aránya készlet könyv szerinti értékéhez (%)

Megnevezés	2003	2004	2005	2006
Vágósertés				
Vágómarha				
Vágójuh				
Vágóbaromfi				
Vágóló				

II.14. Az önköltség meghatározásánál a felosztott közvetett költségek aránya a teljes önköltségen belül (%)

Megnevezés	2003	2004	2005	2006
Vágósertés				
Vágómarha				
Vágójuh				
Vágóbaromfi				
Vágóló				
Tej				
Gyapjú				
Tojás				
Lovagoltatás				

**Az állati termékek előállításával foglalkozó vállalkozásokkal szemben támasztott számviteli adatszolgáltatási igények és ezek teljesítése című kutatási témához**

II.15. A közvetett költségek felosztásának módszere. A módszer és az állatfaj közös mezőjébe kérem tegyen egy jelet.

Megnevezés	Osztókalkuláció		Tevékenység alapú
	Egylépcsős	Többlépcsős	
Vágósertés			
Vágómarha			
Vágójuh			
Vágóbaromfi			
Vágóló			
Tej			
Gyapjú			
Tojás			
Lovagoltatás			

II.16. Az állati termékek önköltségének alakulása

Megnevezés	Me.	2003	2004	2005	2006
Vágósertés					
Tenyészsüldő					
Szopós malac					
Vágómarha					
Itatásos borjú					
Növendék marha					
Selejt tehén					
Vágójuh					
Vágóbaromfi					
Vágóló					
Tej					
Gyapjú					
Tojás					
Lovagoltatás					
Egyéb .....					

**Az állati termékek előállításával foglalkozó vállalkozásokkal szemben támasztott számviteli adatszolgáltatási igények és ezek teljesítése című kutatási témához**

II.17. A melléktermékek, hulladék önköltségének megállapításánál alkalmazott módszerek. A módszer és az állatfaj közös mezőjébe kérem tegyen egy jelet. A melléktermék neve rovatba lehetőség szerint kérem írja be a melléktermék önköltségét is.

<b>Módszer</b>	<b>Állatfaj neve</b>	<b>Melléktermék neve</b>
Melléktermék előállítása érdekében felmerült ráfordítás alapján.		
Beltartalmi értékek alapján		
Melléktermék eladási (piaci) ára alapján		
Mellékterméket helyettesítő termék alapján		
Maradványelv alapján		
Egyéb .....		

II.18. Hitelfelvételnél fedezetként terheltek meg állattenyésztésben használt eszközt, vagy állatállományt 2003-2006 között?

Igen

Nem

**Az állati termékek előállításával foglalkozó vállalkozásokkal szemben támasztott számviteli adatszolgáltatási igények és ezek teljesítése című kutatási témához**

## II.19. Állattenyésztéshez kapcsolódó értékesítési szerződések típusa

- Nincs szerződés
- Éves szerződések
- Több éves szerződések
- Termeltetési szerződések
- Egyéb .....

## II.20. Az állati termékek értékesítési átlagárának alakulása

Megnevezés	Me.	2003	2004	2005	2006
Vágósertés					
Tenyészsüldő					
Szopós malac					
Vágómarha					
Itatásos borjú					
Növendék marha					
Selejt tehén					
Vágójuh					
Vágóbaromfi					
Vágóló					
Tej					
Gyapjú					
Tojás					
Lovagoltatás					
Egyéb .....					
Egyéb .....					
Egyéb .....					



**Az állati termékek előállításával foglalkozó vállalkozásokkal szemben támasztott számviteli adatszolgáltatási igények és ezek teljesítése című kutatási témához**

**III. Pályázatok információigényével kapcsolatos kérdések**

III.1. Az állattenyésztési tevékenység fejlesztésének finanszírozásához 2004-2006 között kapott-e pályázat alapján Uniós, vagy állami támogatást, ha igen, akkor melyik programból?

Nem

Regionális Fejlesztési Operatív Programból

Gazdasági Versenyképesség Operatív Programból

Agrár és Vidékfejlesztési Operatív Programból

III.1a. Kérem jelölje meg, hogy a pályázat összeállításánál milyen mértékben támaszkodhatott a vállalkozás számviteli nyilvántartására

A számviteli nyilvántartás minden adatot tartalmazott

A számviteli nyilvántartás az adatok 75-99 százalékát tartalmazta

A számviteli nyilvántartás az adatok 50-74 százalékát tartalmazta

A számviteli nyilvántartás az adatok kevesebb mint 50 százalékát tartalmazta

III.1b. Kérem jelölje meg, hogy a csomóponti beszámolóknál milyen mértékben támaszkodhatott a vállalkozás számviteli nyilvántartására

A számviteli nyilvántartás minden adatot tartalmazott

A számviteli nyilvántartás az adatok 75-99 százalékát tartalmazta

A számviteli nyilvántartás az adatok 50-74 százalékát tartalmazta

A számviteli nyilvántartás az adatok kevesebb mint 50 százalékát tartalmazta

**Az állati termékek előállításával foglalkozó vállalkozásokkal szemben támasztott számviteli adatszolgáltatási igények és ezek teljesítése című kutatási témához**

III.2. Az állattenyésztéshez kapcsolódó kapott termelési támogatások összege

Megnevezés	Me	2003	2004	2005	2006
Hízottbika támogatás					
Anyatehén támogatás					
Anyajuh támogatás					
Extenzifikációs szarvasmarha támogatás					
Kedvezőtlen adottságú területen történő anyajuh támogatása					
Tejkvóta támogatás					

III.2a. Kérem jelölje meg, hogy a pályázat összeállításánál milyen mértékben támaszkodhatott a vállalkozás számviteli nyilvántartására

A számviteli nyilvántartás minden adatot tartalmazott

A számviteli nyilvántartás az adatok 75-99 százalékát tartalmazta

A számviteli nyilvántartás az adatok 50-74 százalékát tartalmazta

A számviteli nyilvántartás az adatok kevesebb mint 50 százalékát tartalmazta

III.3. Az állattenyésztéshez kapcsolódó, az Európai Unió környezetvédelmi, állatjóléti és állathigiéniai előírásainak való megfelelés elősegítésére kapott támogatások összege (eFt)

Megnevezés	2003	2004	2005	2006
Jövedelempótló támogatás				
Beruházási támogatás				

**Az állati termékek előállításával foglalkozó vállalkozásokkal szemben támasztott számviteli adatszolgáltatási igények és ezek teljesítése című kutatási témához**

III.3a. Kérem jelölje meg, hogy a pályázat összeállításánál milyen mértékben támaszkodhatott a vállalkozás számviteli nyilvántartására

A számviteli nyilvántartás minden adatot tartalmazott

A számviteli nyilvántartás az adatok 75-99 százalékát tartalmazta

A számviteli nyilvántartás az adatok 50-74 százalékát tartalmazta

A számviteli nyilvántartás az adatok kevesebb mint 50 százalékát tartalmazta

III.4. Az állattenyésztéshez kapcsolódó nemzeti támogatások kapott összege (eFt)

Megnevezés	2003	2004	2005	2006
Állategészségügyi és élelmiszer-higiéniai vizsgálatok költségtámogatása				
Vágóbaromfi állat-egészségügyi prevenció és gyógyszerköltségeinek támogatása				
Étkezési tojástermelő baromfi állat-egészség-ügyi prevenció és gyógyszerköltségeinek támogatása				
Vágósertés állat-egészségügyi prevenció és gyógyszer költségeinek támogatása				

**Az állati termékek előállításával foglalkozó vállalkozásokkal szemben támasztott számviteli adatszolgáltatási igények és ezek teljesítése című kutatási témához**

Megnevezés	2003	2004	2005	2006
Haszonállattartás állatvédelmi szabályainak megfelelően előállított vágóbaromfi termelési támogatása				
Haszonállattartás állatvédelmi szabályainak megfelelően előállított vágósertés termelési támogatása				

III.4a. Kérem jelölje meg, hogy a pályázat összeállításánál milyen mértékben támaszkodhatott a vállalkozás számviteli nyilvántartására

A számviteli nyilvántartás minden adatot tartalmazott

A számviteli nyilvántartás az adatok 75-99 százalékát tartalmazta

A számviteli nyilvántartás az adatok 50-74 százalékát tartalmazta

A számviteli nyilvántartás az adatok kevesebb mint 50 százalékát tartalmazta

**Az állati termékek előállításával foglalkozó vállalkozásokkal szemben támasztott számviteli adatszolgáltatási igények és ezek teljesítése című kutatási témához**

#### **IV. Számviteli információk felhasználásának értékeléséhez**

IV.1 Kérem osztályozza 1-10 skálán a számviteli beszámolók hasznosságát az alábbi felhasználók szempontjából az Önök vállalkozásánál

<b>Felhasználó</b>	<b>Osztályzat</b>
Tulajdonosok	
Egyéb befektetők	
Bankok és pénzüintézetek hitelezési tevékenységükhöz	
APEH	
VPOP	
Önkormányzatok	
MVH	
Vevők	
Szállítók	
Elemzők, kutatók	
Vállalkozás ügyvezetése	
Felsővezetők	
Divízió és Funkcionális egységek vezetői	
Alkalmazottak	
Egyéb, ön által fontosnak tartott piaci szereplők	

IV.2. A számviteli funkciót a vállalkozásnál

Saját szervezet végzi

Könyvelő iroda végzi.

**Az állati termékek előállításával foglalkozó vállalkozásokkal szemben támasztott számviteli adatszolgáltatási igények és ezek teljesítése című kutatási témához**

IV.3 A vállalkozás tulajdonosai részt vesznek a vállalkozás operatív irányításában?

Igen  
Nem

IV.4. A vállalkozás kontrolling szervezete

Nincs függetlenített kontroller, vagy kontrolling szervezet

Van függetlenített kontroller, vagy kontrolling szervezet

IV.5. Milyen gyakorisággal készítene a vállalkozás vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetét elemző jelentéseket?

<b>Jelentések gyakorisága</b>	<b>Címzettek</b>
Évente az éves beszámoló elfogadásához	Tulajdonosok, Ügyvezetés Pénzintézetek Támogatást folyósító szervezetek Egyéb .....
Félévente	Tulajdonosok, Ügyvezetés Pénzintézetek Támogatást folyósító szervezetek Egyéb .....
Negyedévente	Tulajdonosok, Ügyvezetés Pénzintézetek Támogatást folyósító szervezetek Egyéb .....
Havonta	Tulajdonosok, Ügyvezetés Pénzintézetek Támogatást folyósító szervezetek Egyéb .....
Nem készülnek ilyen jelentések	Tulajdonosok, Ügyvezetés Pénzintézetek Támogatást folyósító szervezetek Egyéb .....

**Az állati termékek előállításával foglalkozó vállalkozásokkal szemben támasztott számviteli adatszolgáltatási igények és ezek teljesítése című kutatási témához**

IV.6. Értékelik-e, és ha igen, akkor milyen gyakorisággal az egyes szervezeti egységek gazdasági helyzetét

Nem

Igen Évente Félévente Negyedévente Havonta

IV.7. Használják-e a számviteli információkat a vállalkozáson belüli érdekeltségi, premizálási rendszer működtetéséhez

Nem

Igen, a feladatok meghatározásához

Igen, a teljesítmények értékeléséhez

Igen, mindkettőhöz

IV.8. Vizsgálják-e a piaci partnerek gazdasági helyzetét

Nem

Vevőket Pénzügyi helyzet, Vagyoni helyzet Jövedelmi helyzet

Szállítókat Pénzügyi helyzet, Vagyoni helyzet Jövedelmi helyzet

Mindkettőt Pénzügyi helyzet, Vagyoni helyzet Jövedelmi helyzet

IV.9. Milyen rendszerességgel vizsgálják a piaci partnereiket?

Nem vizsgáljuk

Nagyobb tranzakciók előtt

Kétévente, vagy ritkábban

Évente

Évente többször

**HIBALISTA**  
**A SZÁMVITELI ADATSZOLGÁLTATÁS**  
**MEGVÁLTOZTATÁSÁNAK GAZDASÁGI ALAPJAI**  
**Ph.D dolgozathoz**

1. 18. oldal: 1. sor Marsalek S. helyett Marselek S.
2. 28. oldal: képlet helyesen:  $F=22,1(e^{-0,026t}-1,2e^{-0,46t})$   
t: az állat életkora.
3. 60. oldal 3. sor a szerző: Bordáné Rabóczki M.
4. 82. oldal 1. lábjegyzet: Adjusten helyett Adjusted
5. 88. oldal 13. sz. táblázat fejlécében: Önköltség helyett Összköltség
6. 91. oldal 1 képlet nevében Equiti helyett Equity, és a ROE képlet nevezője: Saját tőke
7. 137. oldal 2 sor: regressziós egyenes helyett regressziós görbe
8. 143. oldal utolsó bekezdés első sor: éves bevallás helyett éves beszámoló
9. 147. oldal utolsó bekezdés negyedik sor: időarányos helyett idősoros
10. 155. oldal első sor: A fiatal tenyészállat állományt jelző leírtsági mutató szintén az élősúly alapú értékelés következménye.
11. 161. oldal 2. bekezdés 2. sor: számviteli szakirodalom helyett számviteli gyakorlat
12. 161. oldal 2. bekezdés 7. sor helyesen: ...biztosítható, hogy a jegyzett tőkénél magasabb legyen a lekötött és az értékelési tartalékkal csökkentett saját tőke.
13. 169. oldal 38. ábra címe: Egyéb bevételek és a nettó árbevétel aránya
14. 188. oldal 20. irodalom szerzője: Bordáné Rabóczki Mária
15. 193. oldal 87. irodalom szerkesztője: Borszéki Éva
16. 197. oldal 106. irodalom szerzője: Marselek Sándor
17. 199. oldal 124. irodalomban: Gerenance helyett Governance
18. 204. oldal: 173. irodalom: Hook helyett Hal, microeconomich helyett Microeconomics Sth helyett 5th